

ANALISIS KINERJA KEUANGAN SEBELUM DAN SESUDAH PENERAPAN POLA PENGELOLAAN KEUANGAN BADAN LAYANAN UMUM

Anggit Maharani. Wahyu Adi. Muhtar

*Pendidikan Ekonomi-BKK Akuntansi, FKIP Universitas Sebelas Maret
Surakarta, 57126, Indonesia
maharanianggit@gmail.com

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan kinerja keuangan sebelum dan sesudah diterapkannya Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di Universitas Sebelas Maret Surakarta. Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif kuantitatif. Pengambilan sampel dilakukan secara *sampling sistematis*. Teknik pengumpulan data adalah dengan metode dokumentasi. Teknik analisis data yang digunakan adalah *Paired Sample T Test*. Hasil uji statistik menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan kinerja keuangan yang signifikan antara sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU) karena nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* lebih besar dari 0,05 yaitu sebesar 0,247. Walaupun tidak terdapat perbedaan yang signifikan, tetapi kinerja keuangan dan pelayanan Universitas Sebelas Maret Surakarta setelah menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU) cenderung meningkat dan lebih baik.

Kata kunci: kinerja keuangan, rasio keuangan, Badan Layanan Umum.

ABSTRACT

The objective of research was to find out whether or not there is a difference of financial performance before and after the Financial Management Pattern of Public Service Agency application in Surakarta Sebelas Maret University. This study was a descriptive quantitative research. The sample was taken using systematic sampling technique. Technique of collecting data used was documentation method. Technique of analyzing data used was Paired Sample T-test. The result of statistic test showed that there was no difference of significant financial performance between before and after the Financial Management Pattern of Public Service Agency (PPK-BLU) application because *Asymp. Sig (2-tailed)* value of 0.247 higher than 0.05. There was no significant difference, but the financial and service performances of Surakarta Sebelas Maret University having applied the Financial Management Pattern of Public Service Agency (PPK-BLU) tended to improve and to be better.

Keywords: financial performance, financial ratio, Public Service Agency.

PENDAHULUAN

Dewasa ini, isu-isu tentang otonomi tidak saja berpengaruh terhadap perubahan pengelolaan daerah, tetapi juga telah merambah pada pengelolaan sistem perguruan tinggi. Beberapa Perguruan Tinggi Negeri (PTN) yang telah mapan, sedikit demi sedikit berusaha melepaskan diri dari ketergantungannya kepada pemerintah. Karena itu, keluarnya peraturan pemerintah seperti Badan Hukum Milik Negara (BHMN), Badan Hukum Pendidikan Milik Negara (BHPMN), dan Badan Layanan Umum (BLU), disambut baik oleh beberapa Perguruan Tinggi Negeri (PTN) yang mapan tersebut, sebagai langkah awal untuk menjadi PTN yang mandiri. Pemerintah memberlakukan beberapa organisasi Perguruan Tinggi Negeri sebagai Badan Layanan Umum hingga mendorong Perguruan Tinggi Negeri untuk melakukan pembangunan sistem informasi akuntansi baru.

Dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yang dimaksud Badan Layanan Umum adalah instansi di lingkungan Pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan

kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas.

Pasal 1 butir (2) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum menyatakan bahwa, Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, yang selanjutnya disebut PPK-BLU, adalah pola pengelolaan keuangan yang memberikan fleksibilitas berupa keleluasaan untuk menerapkan praktek-praktek bisnis yang sehat untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa, sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah ini, sebagai pengecualian dari ketentuan pengelolaan keuangan negara pada umumnya.

Salah satu penyebab munculnya pola Badan Layanan Umum (BLU) ini karena adanya pandangan bahwa instansi pemerintah, sebagai penyedia layanan masyarakat selama ini tidak diberikan keleluasaan dalam melakukan pengelolaan keuangan. Seluruh pendapatan institusi harus disetorkan terlebih dahulu ke kas negara sebagai PNB (Penerimaan Negara Bukan Pajak), baru kemudian instansi mengajukan rencana anggaran untuk dapat mencairkan dana tersebut. Sehingga terdapat asumsi yang mengatakan bahwa ada banyak

potensi pemasukan yang seharusnya dapat langsung digunakan untuk pengelolaan instansi terkait tidak dapat dimaksimalkan.

Sesuai dengan pasal 2 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, BLU bertujuan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa dengan memberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan berdasarkan prinsip ekonomi dan produktivitas, dan penerapan praktek bisnis yang sehat.

Menurut Waluyo (2011) fleksibilitas yang dimiliki Pola Pengelolaan Keuangan yaitu Pendapatan dan belanja, Pengelolaan kas, Pengelolaan piutang dan utang, Investasi, Pengadaan Barang dan Jasa, Akuntansi, Remunerasi, Surplus/defisit, dan Status kepegawaian (PNS dan Non PNS).

Reformasi keuangan negara mengamanatkan pergeseran sistem penganggaran dari tradisional menjadi penganggaran berbasis kinerja, agar penggunaan dana pemerintah menjadi berorientasi pada output. Perubahan ini sangat penting karena kebutuhan dana yang makin tinggi tetapi sumber daya pemerintah

terbatas. Penganggaran ini dilaksanakan oleh pemerintahan modern di berbagai negara. Mewirusahaakan pemerintah (*enterprising the government*) adalah paradigma untuk mendorong peningkatan pelayanan oleh pemerintah.

Universitas Sebelas Maret Surakarta merupakan salah satu Perguruan Tinggi Negeri yang sudah menggunakan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 52/Kmk. 05/2009, tentang Penetapan Universitas Sebelas Maret Surakarta pada Departemen Pendidikan Nasional Sebagai Instansi Pemerintah yang Menerapkan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. Perubahan status menjadi Badan Layanan Umum membuat Perguruan Tinggi Negeri (PTN) lebih fleksibel dalam mengelola dana. Dengan adanya hal tersebut, maka akan terjadi perubahan mengenai sistem akuntansi yang ada pada Universitas Sebelas Maret Surakarta sebelum dan sesudah diberlakukannya Pola Keuangan Badan Layanan Umum. Perubahan sistem akuntansi ini mencakup perubahan dari *traditional budgeting* menjadi *performance based budgeting* dan dari *cash basis* menjadi *accrual basis*.

Penilaian kinerja terhadap lembaga atau organisasi tidak hanya berlaku pada lembaga atau organisasi yang berorientasi profit saja, melainkan juga perlu dilakukan pada lembaga atau organisasi non komersial. Kinerja keuangan merupakan faktor penting untuk menilai keseluruhan kinerja organisasi atau dapat diartikan sebagai kondisi organisasi. Untuk menganalisis kinerja keuangan suatu organisasi diperlukan ukuran-ukuran tertentu. Dengan rasio keuangan, dapat diketahui bagaimana kinerja keuangan suatu organisasi.

Rasio keuangan merupakan kegiatan membandingkan angka-angka yang ada dalam laporan keuangan dengan cara membagi satu angka dengan angka lainnya. Perbandingan dapat dilakukan dengan cara membagi satu komponen dengan komponen dalam satu laporan keuangan atau antar komponen yang ada di antara laporan keuangan. Kemudian angka yang diperbandingkan dapat berupa angka-angka dalam satu periode maupun beberapa periode (Kasmir, 2010: 93).

Pengukuran kinerja sektor publik dilakukan untuk memenuhi tiga maksud. Pertama, pengukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk membantu memperbaiki kinerja pemerintah. Ukuran kinerja dimaksudkan untuk dapat membantu pemerintah berfokus pada tujuan dan sasaran

program unit kerja. Hal ini pada akhirnya akan meningkatkan efisiensi dan efektivitas organisasi sektor publik dalam pemberian pelayanan publik. Kedua, ukuran kinerja sektor publik digunakan untuk pengalokasian sumber daya dan pembuatan keputusan. Ketiga, ukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan (Mardiasmo, 2004:121).

Riyanto (1999:330) berpendapat bahwa dengan mengadakan analisa rasio historis dari perusahaan yang bersangkutan selama beberapa periode, penganalisa dapat membuat penilaian atau pendapat yang lebih realistis. Oleh karena itu, analisis perkembangan kinerja keuangan dalam penelitian ini akan dilihat dari rasio keuangan dari tahun ke tahun atau sering disebut dengan *Time Series Analysis*.

Berdasarkan latar belakang masalah diatas maka peneliti tertarik mengadakan penelitian tentang: Analisis Kinerja Keuangan Sebelum dan Sesudah Penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.

Masalah dalam penelitian ini adalah: Apakah terdapat perbedaan yang signifikan antara kinerja keuangan sebelum dan sesudah diterapkannya Pola Pengelolaan

Keuangan Badan Layanan Umum di Universitas Sebelas Maret Surakarta?

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan yang signifikan antara kinerja keuangan sebelum dan sesudah diterapkannya Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di Universitas Sebelas Maret Surakarta.

Berdasarkan permasalahan di atas, maka diharapkan penelitian ini mempunyai manfaat sebagai berikut. Manfaat teoritis, dapat memberikan sumbangan pemikiran agar dapat menambah pengetahuan tentang Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum dan Dapat memberikan masukan bagi pengembangan ilmu pengetahuan serta sebagai landasan untuk pengadaaan penelitian lebih lanjut. Sedangkan, manfaat Praktis, dapat mengukur kinerja Universitas Sebelas Maret Surakarta setelah adanya perubahan status menjadi Badan Layanan Umum dan dapat menjadi acuan untuk melaksanakan penelitian sejenis secara lebih mendalam.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilaksanakan di Universitas Sebelas Maret Surakarta. Waktu pelaksanaan penelitian ini dilaksanakan dari bulan November sampai bulan Mei.

Pengambilan sampel dilakukan dengan *sampling sistematis*. Menurut Sugiyono

(2009 : 84) *Sampling Sistematis* adalah teknik pengambilan sampel berdasarkan urutan dari anggota populasi yang telah diberi nomer urut. Dalam penelitian ini, sampel yang diambil yaitu rasio keuangan selama 3 tahun terakhir sebelum penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum yaitu tahun 2006-2008 dan rasio keuangan selama 3 tahun setelah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum yaitu tahun 2009-2011.

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode dokumentasi. Menurut Budiyono (2003: 54), metode dokumentasi adalah cara pengumpulan data dengan melihatnya dalam dokumen yang telah ada. Dokumen biasanya merupakan dokumen resmi yang telah terjamin keakuratannya. Menurut Suharsimi Arikunto (2010 : 274) "...metode dokumentasi, yaitu pencarian data mengenai hal-hal atau variabel yang berupa catatan, transkrip, buku, surat kabar, majalah, prasasti, notulen rapat, lengger, agenda, dan sebagainya".

Teknik analisis data dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan statistik. Sebelum dilakukan uji hipotesis, terlebih dahulu dilakukan uji prasyarat analisis untuk menentukan alat uji hipotesis. Uji prasyarat

analisis dalam penelitian ini menggunakan uji normalitas dengan teknik *Kolmogorov Smirnov Test* dan uji homogenitas variansi populasi dengan teknik *Levene Test*. Pengujian hipotesis dalam penelitian ini akan diuji dengan menggunakan *Paired Sample T Test*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Data dalam penelitian ini adalah data rasio keuangan. Semua data tersebut diperoleh dari perhitungan rasio keuangan pada laporan keuangan Universitas Sebelas Maret Surakarta tahun 2006 - 2011. Rasio keuangan adalah angka-angka yang merupakan suatu perbandingan dan dapat menggambarkan kinerja keuangan suatu organisasi.

Rasio-rasio dalam sektor publik non profit tidak identik dengan rasio-rasio keuangan sektor publik yang berorientasi profit ataupun sektor swasta. Hal ini disebabkan karena kinerja sektor publik non profit yang dilihat yaitu berdasarkan kualitas layanannya. Oleh karena itu, rasio keuangan yang dihitung dalam penelitian ini meliputi: rasio pendapatan terhadap belanja, rasio belanja pegawai, rasio belanja barang, rasio belanja modal, rasio belanja bantuan sosial, perputaran total aset, dan perputaran aset tetap.

Pengujian hipotesis menggunakan teknik *Paired Sample T Test* dengan taraf

signifikansi 5%. Dari hasil pengujian tersebut diketahui bahwa nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* lebih besar dari 0,05 yaitu sebesar 0,247. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan kinerja keuangan yang signifikan antara sebelum dan sesudah diterapkannya Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di Universitas Sebelas Maret Surakarta. Sehingga dapat dinyatakan bahwa hipotesis tidak didukung oleh data penelitian.

Rasio keuangan sebelum penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum yaitu dari tahun 2006 sampai dengan tahun 2008 disajikan dalam tabel berikut ini:

Rasio	Sebelum BLU		
	2006	2007	2008
Rasio Pendapatan terhadap Belanja	82,17%	75,36%	50,89%
Rasio Belanja Pegawai	56,16%	51,07%	52,87%
Rasio Belanja Barang	31,19%	29,40%	26,74%
Rasio Belanja Modal	9,77%	15,89%	16,95%
Rasio Belanja Bantuan Sosial	2,87%	3,55%	3,44%
Perputaran Total Aset	0,7573	0,8809	0,0624
Perputaran Aset Tetap	0,8952	0,8907	0,0626

Rasio keuangan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum yaitu dari tahun 2009 sampai dengan tahun 2011 disajikan dalam tabel berikut ini:

Rasio	Setelah BLU		
	2009	2010	2011
Rasio Pendapatan terhadap Belanja	81,01%	71,77%	83,24%
Rasio Belanja Pegawai	38,04%	34,33%	44,82%
Rasio Belanja Barang	41,91%	40,79%	27,08%
Rasio Belanja Modal	15,73%	23,51%	20,48%
Rasio Belanja Bantuan Sosial	4,82%	2,22%	3,27%
Perputaran Total Aset	0,1384	0,1357	0,1470
Perputaran Aset Tetap	0,1442	0,1414	0,1564

Berdasarkan data di atas, berikut uraian dari masing-masing rasio keuangan:

Pertama, Rasio pendapatan terhadap belanja setelah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum mengalami peningkatan dari sebelum penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. Pendapatan yang bertambah selalu diiringi dengan peningkatan jumlah belanja yang berbeda-beda dari tahun ke tahun. Dengan jumlah belanja yang terus meningkat, akan meningkatkan pelayanan Universitas Sebelas Maret dari berbagai bidang. Pembahasan mengenai belanja akan diulas dalam rasio-rasio belanja.

Kedua, Rasio Belanja Pegawai cenderung menurun. Walaupun proporsi

belanja pegawai menurun, Namun sebenarnya pengeluaran belanja pegawai selalu meningkat tiap tahunnya. Hal ini dikarenakan Universitas Sebelas Maret Surakarta memiliki fleksibilitas dalam mempekerjakan pegawai profesional non PNS sehingga dengan adanya tambahan pegawai, jumlah pengeluaran untuk belanja pegawai juga akan bertambah. Dengan mempekerjakan pegawai profesional non PNS tersebut, tentunya akan membantu dalam meningkatkan kinerja dan pelayanan Universitas Sebelas Maret Surakarta. Selain itu, peningkatan jumlah belanja pegawai menandakan bahwa Universitas Sebelas Maret selalu meningkatkan kesejahteraan para pegawainya, baik pegawai PNS maupun pegawai non PNS.

Ketiga, Rasio Belanja Barang cenderung meningkat antara sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. Dengan diterapkannya Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, Universitas Sebelas Maret juga mempunyai fleksibilitas dalam pengadaan barang dan jasa. Tentunya pengadaan barang dan jasa ini bertujuan untuk meningkatkan pelayanan dengan menambah fasilitas-fasilitas yang bermanfaat.

Belanja lain yang termasuk belanja barang antara lain belanja pengembangan SDM dan belanja pemeliharaan. Pengembangan SDM tentunya akan meningkatkan mutu SDM yang dimiliki oleh Universitas Sebelas Maret Surakarta. Belanja pemeliharaan juga tergolong sangat penting, segala sesuatu harus terpelihara dengan baik terutama sarana dan prasarana yang ada.

Keempat, Rasio Belanja Modal cenderung meningkat dari tahun ke tahun. Hal ini sebanding dengan jumlah belanja modal itu sendiri yang selalu meningkat setiap tahunnya. Belanja modal ini digunakan untuk belanja modal tanah, peralatan, mesin, jalan, irigasi, jaringan, dan lain sebagainya. Belanja ini tentunya bertujuan untuk meningkatkan fasilitas fisik yang ada di Universitas Sebelas Maret Surakarta. Dengan meningkatkan fasilitas fisik tersebut akan meningkatkan pula kenyamanan dan pelayanan di Universitas Sebelas Maret Surakarta.

Kelima, Rasio Belanja Bantuan Sosial dari tahun 2006 sampai dengan tahun 2011 berkisar antara 2% - 5%. Hal ini menunjukkan bahwa proporsi belanja bantuan sosial setiap tahunnya hampir sama. Namun sebenarnya jumlah belanja bantuan sosial itu selalu bertambah dari tahun ke tahun. Hal ini berarti bahwa Universitas Sebelas Maret meningkatkan kesejahteraan mahasiswa

yaitu dengan memberikan bantuan kepada mahasiswa yang ada di Universitas Sebelas Maret Surakarta sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Keenam, Perputaran Total Aset mengalami pola yang sama. Perputaran total aset dari tahun 2006 sampai dengan tahun 2011 sebesar kurang dari 1 kali. Walaupun perputaran total aset kurang dari 1 kali, tetapi hal itu bukan berarti Universitas Sebelas Maret tidak efektif dalam penggunaan total aset. Hal itu disebabkan karena Universitas Sebelas Maret Surakarta bukan berorientasi pada profit.

Ketujuh, Perputaran Aset Tetap juga mengalami pola yang sama seperti perputaran total aset. Perputaran aset tetap dari tahun 2006 sampai dengan tahun 2011 sebesar kurang dari 1 kali. Walaupun perputaran aset tetap cenderung kecil seperti perputaran total aset, hal ini juga bukan berarti tidak efektif dalam mengelola aset tetap. Rasio ini cenderung kecil karena Universitas Sebelas Maret Surakarta bukan berorientasi pada profit.

Dari keseluruhan uraian di atas, maka dapat disimpulkan bahwa walaupun dengan pengujian statistik menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan kinerja keuangan yang signifikan antara sebelum dan sesudah menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. Namun jika dilihat

satu per satu rasio keuangan maka akan diketahui bahwa kinerja keuangan di Universitas Sebelas Maret Surakarta semakin baik. Selain itu, Universitas Sebelas Maret Surakarta juga selalu meningkatkan mutu pelayanan. Peningkatan ini terjadi dikarenakan dengan penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, Universitas Sebelas Maret memiliki fleksibilitas dalam berbagai hal.

Penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum membuat Universitas Sebelas Maret Surakarta lebih mandiri dalam pengelolaan keuangan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa dengan memberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan berdasarkan prinsip ekonomi dan produktivitas, dan penerapan praktek bisnis yang sehat.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan kinerja keuangan yang signifikan sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di Universitas Sebelas Maret Surakarta karena nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* lebih besar dari 0,05 yaitu sebesar 0,247.

Walaupun tidak signifikan, tetapi kinerja keuangan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di Universitas Sebelas Maret Surakarta cenderung lebih baik yang ditandai dengan meningkatnya pelayanan yang diberikan dalam berbagai bidang. Hal ini membuktikan bahwa dengan penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum dapat meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dengan adanya pemberian fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan sesuai dengan tujuan Badan Layanan Umum yang tercantum dalam peraturan pemerintah.

UCAPAN TERIMA KASIH

Terselesaikannya artikel ilmiah ini tidak terlepas dari bantuan, bimbingan, arahan dan dorongan dari berbagai pihak. Untuk itu penulis mengucapkan terima kasih kepada (1) Program Studi Pendidikan Ekonomi, Jurusan Pendidikan Ilmu Pengetahuan Sosial, Fakultas Keguruan dan Ilmu Pendidikan, Universitas Sebelas Maret Surakarta khususnya BKK Pendidikan Akuntansi. (2) Pembimbing I dan II, atas segala pengarahan dan bimbingannya selama penyusunan artikel ilmiah ini. (3) Rektor Universitas Sebelas Maret Surakarta. (4) Tim redaksi Jupe yang telah melakukan

review final artikel ini. (4) Semua pihak yang telah membantu kelancaran penyusunan artikel ilmiah ini yang tidak mungkin penulis sebutkan satu persatu.

DAFTAR PUSTAKA

- Budiyono. 2003. *Metodologi Penelitian Pendidikan*. Surakarta: UNS Press.
- Kasmir. 2010. *Pengantar Manajemen Keuangan*. Jakarta: Kencana.
- Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 52/Kmk. 05/2009, tentang Penetapan Universitas Sebelas Maret Surakarta pada Departemen Pendidikan Nasional Sebagai Instansi Pemerintah yang Menerapkan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.
- Mardiasmo. 2004. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.
- Riyanto, Bambang. 1999. *Dasar-dasar Pembelanjaan Perusahaan*. Yogyakarta: BPFY Yogyakarta.
- Sugiyono. 2019. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Jakarta: Alfabeta.
- Suharsimi, Arikunto. 2010. *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktek*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Waluyo Indarto, *Badan Layanan Umum Sebuah Pola Baru Dalam Pengelolaan Keuangan Di Satuan Kerja Pemerintah*. Jurnal Pendidikan Akuntansi Indonesia, Vol. IX. No. 2 – Tahun 2011, Hlm. 1 – 15.