

## **Analisa Ratio Komparatif Efektivitas dan Efisiensi Belanja Obat dan Bahan Medis Habis Pakai Terhadap Jumlah Kunjungan Pasien Pada BLUD RSUDZA**

### **Comparative Ratio Analysis of the Effectiveness and Efficiency of Drug Expenditure and Medical Consumables on the Number of Patient Visits at BLUD of RSUD dr. Zainoel Abidin**

**Afwan<sup>1\*</sup>, Enka Yulinar Basri<sup>2</sup>, Nabila Fajrina<sup>3</sup>**

<sup>1</sup> Kepala Bagian Akuntansi RSUD dr Zainoel Abidin Banda Aceh

<sup>2</sup> Staf Sub Bagian Akuntansi Keuangan RSUD dr Zainoel Abidin Banda Aceh

<sup>3</sup> Staf Sub Bagian Akuntansi Keuangan RSUD dr Zainoel Abidin Banda Aceh

\*Email: [afwanfajar@yahoo.com](mailto:afwanfajar@yahoo.com)

Submit : 31 Oktober 2022; Revisi: 14 April 2023; Terima: 23 Juli 2023

#### **Abstrak**

Rumah sakit sebagai lembaga sosial bertujuan untuk memberikan pelayanan kesehatan yang bermutu kepada setiap masyarakat. Untuk memenuhi standar pelayanan yang bermutu rumah sakit harus membelanjakan Obat dan Bahan Medis Habis Pakai (BMHP) secara bijak sehingga menghasilkan kinerja yang baik. Penelitian ini bertujuan untuk membandingkan tingkat efektivitas dan efisiensi realisasi belanja Obat dan Bahan Medis Habis Pakai (BMHP) terhadap Jumlah Kunjungan Pasien Tahun 2021 dan 2022 pada BLUD RSUD dr. Zainoel Abidin. Penelitian ini menggunakan metode analisis deskriptif dengan teknik pengumpulan data sekunder berupa catatan atau dokumentasi, penelitian kepustakaan dan publikasi pemerintah dari Laporan Realisasi Anggaran berupa belanja obat-obatan dan belanja Bahan Medis Habis Pakai (BMHP), serta kunjungan pasien yang dianalisa menggunakan perhitungan rasio efektivitas dan efisiensi dan disimpulkan dalam bentuk deskriptif. Penelitian dilaksanakan dari Juli sampai September Tahun 2023. Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa rasio efektivitas belanja obat-obatan dan BMHP tahun 2021 sebesar 97,18% dan untuk Tahun 2022 sebesar 106.59%. Tingkat efektivitas belanja obat-obatan dan BMHP mengalami peningkatan dari tahun 2021 ke tahun 2022 dari kategori efektif menjadi sangat efektif. Hal ini juga sejalan dengan peningkatan jumlah kunjungan pasien yang meningkat dari tahun 2021 ke tahun 2022. Rasio efisiensi belanja obat-obatan dan BMHP tahun 2021 sebesar 102,90% dan untuk Tahun 2022 sebesar 93,83%. Tingkat efisiensi belanja obat-obatan dan BMHP mengalami peningkatan dari kategori tidak efisien menjadi kurang efisien

**Kata kunci:** efektivitas, efisiensi, belanja obat dan bahan medis habis pakai, dan kunjungan pasien.

#### **Abstract**

Hospitals as a social institution aim to provide quality healthcare services to every community. To meet quality service standards, hospitals should spend Medicines and Medical Consumables (BMHP) wisely that lead to good performance. This study aims to compare the effectiveness and efficiency ratio of the realization of Drug Expenditure and Medical Consumables (BMHP) on the number of patient visits in 2021 and 2022 at the BLUD RSUD dr. Zainoel Abidin. This research uses a descriptive analysis method with data collection techniques, using secondary data in the form of notes or documentation, literature review, and government publications from Statement of Budget Realization (LRA) in the form of Drug Expenditure and Medical Consumables (BMHP) spending as well as number of patients visit which is then processed and concluded in descriptive form. The data taken is from 2021 and 2022. The data is analyzed using effectiveness and efficiency ratio calculations. This research conducted from July to September 2023. Based on the research results, the effectiveness ratio for spending on Drug Expenditure and Medical Consumables (BMHP) in 2021 was 97.18, whereas it was 106.59%

in 2022. The level effectiveness ratio of spending on Drug Expenditure and Medical Consumables (BMHP) has increased from 2021 to 2022 from the effective to very effective categories. The result also in line with the increasing number of patient visits from 2021 to 2022. The efficiency ratio for spending on Drug Expenditure and Medical Consumables (BMHP) in 2021 was 102.90%, whereas it was 93.83% in 2022. The efficiency ratio level in spending on Drug Expenditure and Medical Consumables (BMHP) has increased from the inefficient to less efficient categories.

Keyword: effectiveness, efficiency, drug expenditure, medical expenditure, and number of patient visit.

## **1. Pendahuluan**

Undang-undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2009 tentang kesehatan menyatakan bahwa pembangunan kesehatan bertujuan untuk meningkatkan kesadaran, kemauan, dan kemampuan hidup sehat bagi setiap orang sehingga terwujud derajat kesehatan yang optimal bagi masyarakat. Untuk mencapai tujuan tersebut pemerintah bersama masyarakat dituntut untuk menyelenggarakan upaya kesehatan yang sebaik-baiknya. Salah satu tempat sarana kesehatan dilaksanakannya upaya kesehatan adalah Rumah Sakit.

Rumah sakit menurut UU Nomor 44 Tahun 2009 adalah institusi pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan perorangan secara paripurna yang menyediakan pelayanan rawat inap, rawat jalan, dan gawat darurat. Merupakan lembaga sosial yang memiliki tujuan untuk memberikan pelayanan kesehatan yang bermutu kepada setiap masyarakat dan harus memiliki pengadaan yang baik sehingga dapat mencapai pelayanan yang bermutu dan adil bagi masyarakat. Untuk memenuhi standar pelayanan tersebut, rumah sakit sebaiknya mempunyai pengadaan Obat dan Bahan Medis Habis Pakai (BMHP) yang efektif dan efisien sehingga menghasilkan kinerja yang baik. Pemberian layanan yang kurang maksimal akan berdampak pula pada kurang optimalnya kinerja tenaga medis. Standar Pelayanan Kefarmasian adalah tolok ukur yang dipergunakan sebagai pedoman bagi tenaga kefarmasian dalam menyelenggarakan pelayanan kefarmasian. Pelayanan Kefarmasian adalah suatu pelayanan langsung dan bertanggung jawab kepada pasien yang berkaitan dengan sediaan farmasi dengan maksud mencapai hasil yang pasti untuk meningkatkan mutu kehidupan pasien (Kemenkes RI, 2016).

Farmasi Rumah Sakit merupakan bagian integral pelayanan kesehatan di Rumah Sakit yang memberikan pelayanan kefarmasian yang efektif dan efisien, penyediaan obat yang bermutu dengan harga terjangkau bagi semua lapisan masyarakat. Tujuan pelayanan farmasi Rumah Sakit adalah pelayanan farmasi yang paripurna, termasuk di dalamnya adalah perencanaan pengadaan obat, sehingga dapat meningkatkan mutu dan efisiensi pelayanan berupa: tepat pasien, tepat dosis, tepat cara pemakaian, tepat kombinasi, tepat waktu dan tepat harga (Dirjen Binfar dan Alkes, 2008). Tugas utama instalasi farmasi Rumah Sakit adalah pengelolaan mulai dari perencanaan, pengadaan, penyimpanan, penyiapan, peracikan, pelayanan langsung kepada penderita sampai dengan pengendalian semua perbekalan kesehatan yang beredar dan digunakan dalam Rumah Sakit. Pengelolaan obat di farmasi Rumah Sakit harus efektif dan efisien karena obat harus ada saat dibutuhkan, dalam jumlah yang cukup, mutu terjamin dan harga yang terjangkau. Tingkat kualitas pengelolaan obat di farmasi Rumah Sakit menentukan efektif dan efisiennya belanja obat dan BMHP di RSUDZA. Pengelolaan belanja obat dan BMHP yang baik akan menjamin tersedianya obat setiap saat dibutuhkan baik mengenai jenis, maupun kualitas secara efisien, sehingga tidak menimbulkan beban yang berlebih yang mengakibatkan pemborosan, membengkaknya biaya pengadaan dan penyimpanan, tidak tersalurkannya obat/barang tersebut sehingga bisa rusak atau kadaluwarsa meskipun baik pemeliharaannya digudang. Namun, persediaan obat dan BMHP yang terlalu sedikit dapat menyebabkan terjadinya kekosongan persediaan farmasi, sehingga permintaan tidak terpenuhi dan mengganggu pelayanan kepada pasien. Oleh karena itu, diperlukan adanya pengukuran

Efektivitas dan efisiensi dalam belanja obat dan BMHP sehingga pengelolaan obat terhadap jumlah kunjungan pasien dapat diketahui.

Efektivitas merupakan pencapaian sasaran instansi melalui pemanfaatan sumber daya yang dimiliki secara efisien, ditinjau dari sisi masukan (input), proses, maupun keluaran (output). Menurut Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 efektivitas merupakan pencapaian hasil program dengan target yang telah ditentukan, yaitu dengan cara membandingkan pengeluaran dengan hasil. Persentase Efektivitas dapat diketahui dengan menggunakan rasio Efektivitas. Tingkat rasio Efektivitas dapat dihitung melalui perbandingan antara realisasi anggaran belanja Obat dan BMHP dengan anggaran belanja Obat dan BMHP yang telah ditetapkan sebelumnya. Suatu proses kegiatan dapat dikatakan efisien jika hasil kerja tersebut dapat dicapai menggunakan sumber daya dan dana yang rendah. Efisiensi dalam entitas sektor publik memiliki peranan yang penting untuk menilai apakah pelaksanaan suatu program kegiatan telah tercapai dengan dana seminimal mungkin. Sesuai dengan Permendagri No. 13 tahun 2006, efisiensi adalah hubungan antara masukan (input) dan keluaran (output). Menurut Prasetyo & Nugraheni (2020:6) menghitung efisiensi penyerapan anggaran belanja maka harus membandingkan anggaran belanja dengan realisasinya.

## **2. Metode Penelitian**

### **2.1. Rancangan Penelitian**

Penelitian ini menggunakan metode analisis deskriptif dengan melakukan perhitungan untuk mengukur Efektivitas dan Efisiensi Belanja obat dan BMHP terhadap jumlah kunjungan pasien Tahun 2021 dan 2022 pada BLUD RSUDZA. Pengukuran efektivitas dan efisiensi menggunakan data realisasi belanja obat dan anggaran belanja obat yang diperoleh dari Bagian Akuntansi. Sedangkan data jumlah kunjungan pasien didapat dari bagian Instalasi Rekam Medis. Penelitian ini mendukung optimalisasi fungsi RSUDZA sebagai rumah sakit pendidikan juga sudah lulus etik dengan nomor 123117107671.

### **2.2. Waktu dan Tempat Penelitian**

Waktu penelitian dilakukan pada Bulan Juni sampai September Tahun 2023. Penelitian ini dilakukan pada BLUD Rumah Sakit Umum dr. Zainoel Abidin (RSUDZA).

### **2.3. Populasi dan Sampel**

Teknik pengumpulan data yaitu data sekunder berupa catatan atau dokumentasi, penelitian kepustakaan dan publikasi pemerintah dari Laporan Realisasi Anggaran berupa belanja obat-obatan dan belanja Bahan Medis Habis Pakai (BMHP) serta data kunjungan pasien yang selanjutnya diolah dan disimpulkan dalam bentuk deskriptif. Data yang diambil adalah Tahun 2021 dan 2022.

### **2.4. Kriteria Inklusi dan Kriteria Eksklusi**

Kriteria inklusi dalam penelitian ini adalah Realisasi Anggaran Belanja Obat dan BMHP, Anggaran Obat dan BMHP, serta kunjungan pasien Tahun 2021 dan 2022. Kriteria eksklusi diantara belanja makanan dan minuman pada fasilitas pelayanan urusan kesehatan, belanja alat/bahan untuk kegiatan kantor-alat/bahan untuk kegiatan kantor lainnya, belanja suku cadang-suku cadang alat kedokteran, data Rawat Inap Tingkat Lanjut (RITL), data Rawat Jalan Tingkat Lanjut (RJTL).

## 2.5. Analisis Data

Analisis dilakukan menggunakan perhitungan rasio efektivitas dan rasio efisiensi untuk melihat tingkat persentase Efektivitas dan efisiensi sesuai dengan Keputusan Mendagri No. 690.900-327 Tahun 1996. Hasil dari tingkat persentase kemudian diperbandingkan dengan jumlah kunjungan pasien pada RSUD dr. Zainoel Abidin pada Tahun 2021 dan 2022. Kriteria efektivitas dan efisiensi ditampilkan pada Tabel 1 dan Tabel 2.

**Tabel 1.** Kriteria Penggolongan Efektivitas

Persentase Pengukuran (%)	Kriteria Efektivitas
100 ke atas	Sangat Efektif
90 - 100	Efektif
80 - 90	Cukup Efektif
60 – 80	Kurang Efektif
Kurang dari 60	Tidak Efektif

Sumber : Kep. Mendagri No. 690.900-327 Tahun 1996

**Tabel 2.** Kriteria Penggolongan Efisiensi

Persentase Pengukuran (%)	Kriteria Efisiensi
100 ke atas	Tidak Efisien
90 - 100	Kurang Efisien
80 - 90	Cukup Efisien
60 – 80	Efisien
Kurang dari 60	Sangat Efisien

Sumber : Kep. Mendagri No. 690.900-327 Tahun 1996

## 3. Hasil dan Pembahasan

### 3.1. Anggaran dan Realisasi Anggaran Belanja Obat dan BMHP

Data anggaran dan realisasi belanja obat dan BMHP Tahun 2021 dan 2022 dipaparkan pada Tabel 3 dan Tabel 4. Pada Tahun Anggaran 2021 Anggaran Belanja Obat dan Bahan Medis Habis Pakai (BMHP) sebesar Rp279.062.012.909,00 dan pada Tahun Anggaran 2022 sebesar Rp256.299.599.323,00. Sedangkan untuk Realisasi Belanja Obat dan BMHP pada Tahun Anggaran 2021 sebesar Rp. Rp271.202.655.167,00 dan pada Tahun Anggaran 2022 sebesar Rp273.184.020.597,00. Selanjutnya nilai yang didapatkan ini akan dianalisa menggunakan Rumus Perhitungan Rasio Efektivitas dan Efisiensi.

**Tabel 3.** Anggaran dan Realisasi Anggaran Belanja Obat dan BMHP Tahun Anggaran 2021-2022

No	Tahun Anggaran	Anggaran Belanja Obat dan BMHP (Rp)	Realisasi Belanja Obat dan BMHP (Rp)
1	2021	279.062.012.909	271.202.655.167
2	2022	256.299.599.323	273.184.020.597

Sumber Data : Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja APBA dan BLUD RSUDZA

**Tabel 4.** Jumlah Kunjungan Pasien Tahun Anggaran 2021 dan 2022 Pada RSUD dr. Zainoel Abidin

No	Tahun	RAWAT INAP			RAWAT JALAN		
		UMUM	JKN	JKA	UMUM	JKN	JKA
1	2021	56	33465	1995	24716	264240	83014
	<b>TOTAL</b>		<b>35.516</b>			<b>371.970</b>	
2	2022	333	29324	11063	37699	281321	84992
	<b>TOTAL</b>		<b>40.720</b>			<b>404.012</b>	

Sumber Data: Instalasi Rekam Medis RSUDZA

Tabel 4 menunjukkan bahwa pada Tahun 2021, Pasien Rawat Inap berjumlah 35.516 orang, dan Pasien Rawat Jalan berjumlah 371.970 orang. Sedangkan pada Tahun 2022, Pasien Rawat Inap berjumlah 40.720 orang dan Pasien Rawat Jalan berjumlah 404.012 orang. Secara keseluruhan jumlah pasien mengalami peningkatan dari tahun 2021 ke tahun 2022

### 3.2 Analisis Rasio Efektivitas Belanja Obat dan BMHP

Efektivitas merupakan pencapaian sasaran instansi melalui pemanfaatan sumber daya yang dimiliki secara efisien, ditinjau dari sisi masukan (input), proses, maupun keluaran (output). Begitu pula dengan realisasi belanja obat dan BMHP akan dinilai efektif apabila dapat memenuhi tujuan yang diharapkan, Penilaian tingkat efektivitas belanja ini dapat dinilai melalui rasio efektivitas yang direpresentasikan pada Tabel 5.

**Tabel 5.** Rasio Efektivitas Belanja Obat- Obat dan BMHP Tahun Anggaran 2021 dan 2022

No	Tahun Anggaran	Anggaran Belanja Obat-obatan dan BMHP (Rp)	Realisasi Belanja Obat-Obatan dan BMHP (Rp)	Rasio Efektivitas (%)	Kriteria	Jumlah Kunjungan Pasien
1	2021	279.062.012.909	271.202.655.167	97,18	Efektif	407.486
2	2022	256.299.599.323	273.184.020.597	106,59	Sangat Efektif	444.732

Sumber: *Data Diolah (2023)*

Tabel 5 menunjukkan bahwa tingkat efektivitas belanja Obat-Obatan dan BMHP mengalami perubahan persentase dari Tahun 2021 ke Tahun 2022. Pada Tahun 2021 efektivitas dari belanja Obat-obatan dan BMHP sebesar 97.18% dikategorikan efektif dan untuk Tahun 2022 mengalami kenaikan persentase yaitu 106.59% sehingga dikategorikan sangat efektif. Rasio Efektivitas mencapai nilai di atas 100% dan terjadi kenaikan persentase rasio efektivitas sejalan dengan peningkatan jumlah kunjungan pasien yang signifikan antara Tahun 2021 dan Tahun 2022. Dapat dinyatakan bahwa peningkatan rasio efektivitas juga disebabkan oleh meningkatnya jumlah kunjungan pasien.

### 3.3. Analisis Rasio Efisiensi Belanja Obat dan BMHP

Efisiensi dalam entitas sektor publik memiliki peranan yang penting untuk menilai apakah pelaksanaan suatu program kegiatan telah tercapai dengan dana seminimal mungkin. Hasil dari pengukuran efisiensi akan menentukan besaran dari Anggaran yang akan ditetapkan dalam periode berikutnya. Belanja Obat-obatan dan BMHP harus dilaksanakan secara cermat agar efisien. Penilaian Tingkat efisiensi dilakukan dengan perhitungan rasio efektivitas yakni membandingkan anggaran Obat-obatan dan BMHP dengan realisasi belanja Obat-obatan dan BMHP. Rasio efisiensi Belanja Obat-obatan dan BMHP pada BLUD RSUD dr. Zainoel Abidin Tahun Anggaran 2021 dan 2022 ditabulasikan pada Tabel 6.

**Tabel 6.** Rasio Efisiensi Belanja Obat- Obat dan BMHP Tahun Anggaran 2021 dan 2022

No	Tahun Anggaran	Anggaran (Rp)	Jumlah Realisasi Belanja (Rp)	Rasio Efisiensi (%)	Keterangan	Jumlah Kunjungan Pasien
1	2021	279.062.012.909	271.202.655.167	102,90	Tidak Efisien	407.486,00
2	2022	256.299.599.323	273.184.020.597	93,82	kurang efisien	444.732,00

Sumber: *Data Diolah (2023)*

Dari Tabel 1.6 dapat dilihat bahwa efisiensi Belanja Obat-obatan dan BMHP pada BLUD RSUD dr. Zainoel Abidin Tahun 2021 dan 2022 mengalami perubahan dari tidak efisien menjadi kurang efisien. Pada Tahun 2021, persentase belanja obat-obatan dan BMHP yaitu 102,90% jika dilihat dari kriteria maka belanja obat dan BMHP pada tahun tersebut adalah tidak efisien. Selanjutnya di tahun 2022 dari hasil perhitungan didapat bahwa terjadi penurunan dari tahun sebelumnya menjadi 93,82% dan sehingga kriteria yang dihasilkan juga lebih baik yaitu menjadi kurang efisien. Jika diperhatikan, jumlah kunjungan pasien juga mengalami peningkatan dari tahun sebelumnya sebesar 9,13%. Dari kedua hasil tersebut dapat dikatakan bahwa semakin efisien antara rasio anggaran dengan belanja maka semakin meningkat juga jumlah kunjungan pasien.

### 4. Kesimpulan

Efektivitas belanja obat-obatan dan BMHP Pada BLUD RSUD dr. Zainoel Abidin termasuk dalam kategori efektif. Rasio efektivitas belanja obat-obatan dan BMHP tahun 2021 sebesar 97,18% dan untuk Tahun 2022 sebesar 106,59%. Tingkat efektivitas belanja obat-obatan dan BMHP mengalami peningkatan dari tahun 2021 ke tahun 2022 dari kategori efektif menjadi sangat efektif. Hal ini juga sejalan dengan peningkatan jumlah kunjungan pasien yang meningkat dari tahun 2021 ke tahun 2022. Maka dapat pula dinyatakan bahwa peningkatan tingkat efektivitas ini dipengaruhi oleh kenaikan jumlah kunjungan pasien. Selanjutnya, Efisiensi belanja obat-obatan dan BMHP Pada BLUD RSUD dr. Zainoel Abidin termasuk ke dalam kategori tidak efisien. Rasio efisiensi belanja obat-obatan dan BMHP tahun 2021 sebesar 102,90% dan untuk Tahun 2022 sebesar 93,83%. Tingkat efisiensi belanja obat-obatan dan BMHP mengalami peningkatan dari kategori tidak efisien menjadi kurang efisien. Dari hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa semakin efisien antara rasio anggaran dengan belanja maka semakin meningkat juga jumlah kunjungan pasien.

## **Ucapan Terima kasih**

dr.Isra Firmansyah, Sp.A, selaku Direktur RSUZA Banda Aceh, Rekan-rekan Bagian Akuntansi, Rekan-rekan Instalasi Farmasi RSUD dr Zainoel Abidin, Rekan-rekan Bagian Keuangan RSUD dr Zainoel Abidin, dan Rekan- rekan dari Instalasi Rekam Medis RSUDZA.

## **Daftar Pustaka**

- Cicilia, V.S.E., Murni, S. and Engka, D., 2019. Analisis efisiensi dan efektivitas serta kemandirian pengelolaan keuangan daerah di Kabupaten Minahasa Utara. *Jurnal Pembangunan Ekonomi dan Keuangan Daerah*, 17(2).
- Depdagri.1997.Kepmendagri No.690.900.327, 1996, Tentang Pedoman Penilaian dan Kinerja Keuangan.
- Halim dan Kusufi, 2017. *Teori Konsep dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik*. Salemba Empat, Jakarta.
- Jarkasih, M., Ruliana, T. and Rachmawati, I., 2022. Analisis Efektivitas Dan Efisiensi Pelaksanaan Anggaran Belanja Dinas Pangan, Tanaman Pangan Dan Hortikultura Provinsi Kalimantan Timur. *Ekonomia*, 11(1), pp.282-290.
- Mahmudi. 2018. *Akuntansi Sektor Publik, Cetakan Pertama*. UUI Press.Yogyakarta.
- Mardiasmo, 2018. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi, Jakarta
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 77 Tahun 2020 Tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Daerah (Indonesia)
- Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah (Indonesia)
- Permendagri No. 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Jakarta: Sekretariat Negara, 2006.
- Prasetyo, W Heri.2020. Analisis Realisasi Anggaran Belanja Dalam Rangka Mengukur Efektivitas Dan Efisiensi Penyerapan Anggaran Belanja Dinas Kependudukan Dan Pencatatan Sipil (Disdukcapil) Kota Magelang Periode 2015 – 2019. *Jurnal*. Vol : 11 No : 1 Tahun 2020 e- ISSN: 2614 – 1930. Universitas Tidar Magelang Jawa Tengah
- Putra, A.F. and Dhiniharitsa, N., 2020. Analisis Efektivitas dan Efisiensi Anggaran Belanja (Studi Empiris pada Badan Kesatuan Bangsa dan Politik Kabupaten Sleman). *Jurnal Akuntansi Indonesia*, 9(1), pp.1-10
- Siregar, Baldric, 2017. *Akuntansi Sektor Publik. Edisi kedua*. UPP STIM YKPN, Yogyakarta.