

Analisis Rasio Keuangan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah (APBD) Untuk
Menilai Kinerja Keuangan Pemerintah Di Kabupaten Samosir Tahun 2017-2021

Ade Wengki Gregoriust Turnip

Ilmu Ekonomi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Medan

Email : adeturnip31@gmail.com

Corresponding Mail Author: adeturnip31@gmail.com

***Abstract** : This study aims to determine the regional financial performance of the Samosir regency government in 2017-2021. Analysis of regional financial performance is carried out using ratio analysis such as the degree of decentralization, the ratio of regional financial independence, effectiveness ratio , the ratio of direct expenditure to total regional expenditure, the ratio of indirect expenditure to total expenditure and growth ratio. The method used in this study is descriptive qualitative method. Research using this method aims to describe, summarize the various conditions, various situations on the various phenomena of social reality that exist in the community that is the object of research and seeks to attract that reality to the surface as a characteristic, character, trait, model, sign or picture of a particular condition, situation, or phenomenon. The results showed that the ratio of independence samosir has an instructive relationship. Samosir regency government is still dependent on the central government. On the other hand, the samosir regency government still prioritizes its budget in indirect spending compared to direct spending.*

***Keywords:** PAD, Budget, Blood Financial Performance, Ratio.*

I. Pendahuluan

Dengan adanya undang-undang No 22 Tahun 1999 yang kemudian diganti dengan UU No. 32 tahun 2004 tentang pemerintahan daerah serta undang-undang Nomor 25 1999 menjadi undang-undang NO 33 tahun 2004 tentang perimbangan keuangan pemerintah pusat dan daerah, cikal bakal lahirnya otonomi daerah di indonesia. Berdasarkan undang-undang No. 32 tahun 2004 pasal 1 dikatakan bahwa otonomi daerah adalah hak, wewenang, dan kewajiban daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat sesuai dengan perundang-undangan. Dengan adanya otonomi daerah, suatu daerah dapat leluasa untuk mengelola keuangannya dan mengelola daerahnya untuk meningkatkan pemerataan pembangunan dan kesejahteraan masyarakat. Dan pemerintah daerah diharapkan agar mandiri mengurus wilayahnya dan mengurangi ketergantungan terhadap pemerintah pusat. Walaupun begitu pemerintah daerah masih dibawah kendali atau pengawasan pemerintah pusat dalam mengelola daerahnya. Salah satu cara mengetahui kemampuan pemerintah daerah dalam mengelola keuangan daerah dapat dilihat di Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) yang mencerminkan kemampuan daerah dalam membiayai kegiatan-kegiatan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan terhadap masyarakat. Pemerintah daerah

diharapkan untuk menjalankan otonomi daerah dengan pemerintahannya secara efektif dan efisien, sehingga masyarakat dapat ikut berpartisipasi dalam melaksanakan pembangunan daerah tersebut. Dengan adanya otonomi daerah maka pembangunan di setiap daerah akan merata dan adil. Oleh karena itu dibutuhkannya penilaian suatu kinerja daerah dalam menjalankan otonomi daerah. Menurut Mardiasmo (2009) mengatakan bahwa tujuan dilakukannya pengukuran kinerja adalah membantu memperbaiki kinerja pemerintahan, mengalokasikan sumber daya dan membuat keputusan, serta mewujudkan akuntabilitas publik. Pengukuran kinerja keuangan daerah dengan melakukan analisis laporan keuangan terhadap APBD tersebut.

Salah satu teknik yang digunakan untuk mengukur kinerja pemerintahan adalah analisis rasio keuangan daerah. Analisis keuangan daerah adalah suatu ukuran untuk mengidentifikasi ciri-ciri keuangan berdasarkan laporan keuangan setiap tahunnya. Analisis rasio keuangan terhadap Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) dilakukan dengan cara menghitung kinerja dan kemampuan keuangan daerah tersebut dalam membiayai segala kegiatan-kegiatan pemerintahan. Analisis kinerja keuangan daerah ini dilakukan dengan menggunakan analisis rasio seperti derajat desentralisasi, rasio kemandirian keuangan daerah, rasio efektifitas, rasio belanja langsung terhadap total belanja daerah, rasio belanja tidak langsung terhadap total belanja dan rasio pertumbuhan. Kemuudian setelah melakukan penghitungan setiap rasio maka akan dilakukan evaluasi atau pengamatan setiap tahunnya dengan membandingkan hasil yang telah dicapai daerah tersebut dari tahun-tahun sebelumnya. Analisis rasio keuangan daerah terhadap Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) diharapkan menjadi suatu alat ukur untuk menilai kinerja daerah tersebut dalam mengalokasikan dananya untuk kesejahteraan masyarakat.

II. Landasan Teori Dan Metode Penelitian

Pengukuran Kinerja Pemerintah Daerah

Sistem pengukuran kinerja sektor publik adalah sistem yang bertujuan untuk membantu para manejer publik untuk menilai suatu pencapaian strategi melalui alat ukur finansial dan bukan finansial. Ada tiga tujuan pengukuran kinerja sektor publik yaitu, pertama, pengukuran kinerja sektor publik untuk membantu kinerja pemerintah. Kedua, ukuran kinerja sektor publik bertujuan untuk mengalokasikan sumber daya dan pembuatan keputusan. Ketiga, ukuran kinerja publik dimaksudkan untuk mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan (Ulum, 2009:19-21).

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Berdasarkan peraturan pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintahan, maka laporan keuangan pemerintah terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran, laporan finansial dan catatan atas laporan keuangan (CALK). Laporan pelaksanaan anggaran terdiri dari laporan realisasi anggaran dan laporan perubahan saldo anggaran lebih. Dan laporan finansial terdiri atas Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas Dan Laporan Arus Kas. Sedangkan catatan atas laporan keuangan

adalah laporan yang menjelaskan lebih terperinci tentang pos-pos laporan pelaksanaan anggaran dan laporan finansial.

Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah

Berdasarkan Undang-Undang No 32 Tahun 2004 tentang pemerintah daerah, APBD adalah sebagai rencana operasional keuangan pemerintah daerah, dimana salah satu pihak menggambarkan perkiraan-perkiraan pengeluaran dalam membiayai kegiatan-kegiatan dan proyek-proyek daerah dalam satu tahun anggaran tertentu dan di pihak lain menggambarkan perkiraan penerimaan dan sumber-sumber penerimaan guna menutupi pengeluaran-pengeluaran tersebut. Berdasarkan penjelasan dalam Undang-undang tersebut dapat disimpulkan bahwa struktur APBD adalah Pendapatan Daerah, Belanja Daerah dan Pembiayaan terhadap kegiatan atau proyek pemerintah.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah menurut Mamesah (1995:20) dalam Halim (2007: 16) adalah rencana operasional keuangan Pemerintah Daerah, di mana di satu pihak menggambarkan perkiraan pengeluaran setinggi-tingginya guna membiayai kegiatan-kegiatan dan proyek-proyek daerah dalam satu tahun anggaran tertentu, dan di pihak lain menggambarkan perkiraan penerimaan dan sumber-sumber penerimaan daerah guna menutupi pengeluaran-pengeluaran dimaksud.

Analisis Laporan Keuangan

Rasio keuangan daerah adalah salah satu teknik yang digunakan untuk melakukan perhitungan analisis laporan keuangan. Rasio keuangan daerah adalah angka yang peroleh dari hasil perbandingan dari satu pos laporan keuangan dengan pos lainnya yang masih saling berhubungan. Menurut Halim (2007) kinerja keuangan daerah atau kemampuan daerah merupakan salah satu ukuran yang dapat digunakan untuk melihat kemampuan daerah dalam menjalankan otonomi daerah. Dengan dilaksanakan analisis rasio keuangan daerah dapat diharapkan pengelolaan keuangan daerah secara transparan, jujur, demokratis dan akuntabel. Menurut Mahmudi (2010), terdapat beberapa analisis rasio dalam pengukuran kinerja keuangan daerah yang dikembangkan berdasarkan data keuangan yang berasal dari APBD yaitu sebagai berikut ini:

Derajat Desentralisasi

Derajat Desentralisasi dapat dihitung berdasarkan perbandingan antara jumlah pendapatan asli daerah dengan total pendapatan/penerimaan daerah tersebut. Semakin tinggi kontribusi yang diberikan PAD maka semakin tinggi pula kemampuan daerah tersebut menjalankan otonomi daerah.

$$\text{Derajat Desentralisasi} = \frac{PAD}{\text{Total PAD}} \times 100\%$$

Rasio Kemandirian Keuangan Daerah

Rasio ini menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai segala urusan pemerintahannya. Rasio kemandirian dapat dihitung dengan cara perbandingan antara PAD dengan bantuan pemerintah pusat/provinsi serta pinjaman daerah.

$$\text{Rasio Kemandirian} = \frac{PAD}{\text{bantuan pemerintah pusat, provinsi dan pinjaman}} \times 100\%$$

Pola hubungan pemerintah pusat dan daerah serta tingkat kemandirian dan kemampuan keuangan daerah dapat ditampilkan dalam rasio Efektifitas dan Efisiensi pendapatan asli daerah tersebut.

Tabel 1. Rasio Kemandirian Keuangan Daerah

Kemampuan Keuangan	Rasio Kemandirian (%)	Pola Hubungan
Rendah sekali	0-25	Intruktif
Rendah	25-50	Konsultatif
Sedang	50-75	Partisipatif
Tinggi	75-100	Delegatif

Rasio Efektifitas

Rasio Efektifitas dapat diukur dengan sebagai berikut :

$$\text{Rasio Efektivitas} = \frac{\text{realisasi penerimaan PAD}}{\text{target penermiaan PAD}} \times 100\%$$

Efektifitas Keuangan Daerah	Rasio Efektifitas (%)
Tidak Efektif	$X < 100\%$
Efektif Berimbang	$X = 100\%$
Efektif	$X > 100\%$

Rasio Belanja langsung dan Belanja Tidak Langsung

Menurut Mahmudi (2010) analisis proporsi dan belanja langsung dan tidak langsung bermanfaat untuk kepentingan manajemen internal pemerintah daerah, yaitu pengendalian biaya dan pengendalian anggaran. Adapun rumus untuk penghitungan rasio belanja langsung dan tidak langsung yaitu sebagai berikut:

$$\text{Rasio Belanja Langsung Terhadap Total Belanja} = \frac{\text{total belanja langsung}}{\text{total belanja daerah}} \times 100\%$$

$$\text{Rasio Belanja Tidak Langsung Terhadap Total Belanja} = \frac{\text{total belanja tidak langsung}}{\text{total belanja daerah}} \times 100\%$$

Rasio Pertumbuhan

Rasio pertumbuhan adalah rasio untuk mengukur seberapa besar kemampuan pemerintah daerah untuk mempertahankan dan meningkatkan keberhasilan yang telah dicapai pada periode sebelumnya.

$$\text{Rasio Pertumbuhan PAD} = \frac{\text{realisasi penerimaan PAD } X_n - (X_{n-1})}{\text{realisasi penerimaan PAD } X_{n-1}} \times 100\%$$

Metode Penelitian

Jenis Penelitian

Metode yang dilakukan dalam penelitian ini adalah metode kualitatif deskriptif. Penelitian dengan menggunakan metode ini bertujuan untuk menggambarkan, meringkaskan berbagai kondisi, berbagai situasi atau berbagai fenomena realitas sosial yang ada di masyarakat yang menjadi objek penelitian dan berupaya menarik realitas itu ke permukaan sebagai suatu ciri, karakter, sifat, model, tanda atau gambaran tentang kondisi, situasi, ataupun fenomena tertentu (Bungin, 2007:68). Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kasus. Pengumpulan datanya dapat diperoleh dari wawancara, observasi, dan dokumentasi (Sujarweni, 2014:22). Studi kasus merupakan salah satu strategi atau metode analisis data kualitatif yang menekankan pada kasus-kasus khusus yang terjadi pada objek analisis penelitian.

Lokasi Dan Waktu Penelitian

Penelitian ini dilakukan di Kabupaten Samosir dimana penelitiannya tidak berpusat di satu tempat karena data dalam penelitian ini data sekunder yang dapat diperoleh dari badan pusat statistik dan website. Waktu penelitian dilakukan pada 6 November 2022 sampai 29 November 2022.

Jenis Dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan data sekunder berupa laporan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Kabupaten Samosir Tahun 2017-2021 yang dipublikasikan *website* <https://samosirkab.bps.go.id>. Selanjutnya untuk mencari sumber teori dan pelaksanaannya diperoleh dari riset pustaka dan peletian yang sama yang telah dipublikasikan.

Teknik Pengumpulan Data

Menurut Sugiyono (2014:62), teknik pengumpulan data merupakan langkah yang paling strategis dalam penelitian, karena tujuan utama dalam penelitian adalah mendapatkan data. Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini adalah melalui studi dokumentasi. Penelusuran data dari dokumen-dokumen instansi yang relevan dengan masalah pokok penelitian yang tidak dapat diperoleh dari observasi dan wawancara. Data yang diperlukan dalam penelitian ini adalah gambaran umum kabupaten samosir dan laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Kabupaten Samosir pada tahun 2017-2021.

Teknik Analisis Data

Penelitian ini menggunakan Analisis Rasio Keuangan terhadap APBD Kabupaten Samosir tahun anggaran 2017-2021. Tahap-tahap Analisis Rasio Keuangan Kabupaten Samosir dalam penelitian ini yaitu sebagai berikut:

1. Menghitung derajat kemandirian

2. Menghitung rasio kemandirian keuangan daerah
3. Menghitung rasio efektifitas dan efisiensi daerah
4. Menghitung rasio belanja langsung dan tidak langsung
5. Menghitung rasio pertumbuhan

III. Hasil Analisis Dan Pembahasan

Derajat Desentralisasi

Derajat desentralisasi dapat dihitung dengan perbandingan antara jumlah pendapatan asli daerah dengan total penerimaan daerah tersebut dalam tahun yang sama. Rasio atau perbandingan tersebut akan menunjukkan derajat kontribusi pendapatan asli daerah terhadap total penerimaan daerah.

Tabel 2. Derajat Desentralisasi Kabupaten Samosir 2017-2021

Tahun Anggaran	Pendapatan Asli Daerah (dalam juta rupiah)	Total Pendapatan Daerah (dalam juta rupiah)	Derajat Desentralisasi (%)
2017	72228	823802	8,767640768
2018	47446	786144	6,035281068
2019	58426	852938	6,849970338
2020	60372	798537	7,560325946
2021	61860	852707	7,254543472
RATA-RATA	60066,4	822825,6	7,300015945

Berdasarkan tabel perhitungan derajat desentralisasi didapatkan kesimpulan bahwa hasil dari derajat desentralisasi pada Kabupaten Samosir tahun 2017-2021 mengalami kenaikan dari tahun ke tahun. Bila dilakukan rata-rata rasio derajat desentralisasi selama periode 2017-2021, maka rasio ini mencapai 7,30%. Ini menunjukkan bahwa besarnya pendapatan asli daerah masih relatif kecil terhadap total pendapatan asli daerah.

Rasio Kemandirian Keuangan Daerah

Rasio kemandirian keuangan daerah digunakan untuk mengetahui kemampuan pemerintah daerah untuk membiayai segala kegiatan pemerintahan dengan menggunakan uang pemerintahannya sendiri. Berikut ini hasil analisis rasio kemandirian keuangan pemerintah Kabupaten Samosir berdasarkan realisasi Kabupaten Samosir tahun 2017-2021.

Tabel 3. Rasio Kemandirian Keuangan Daerah 2017-2021

Tahun anggaran	Pendapatan Asli Daerah (dalam juta rupiah)	Bantuan Pemerintah Pusat Dan Pinjaman (dalam juta rupiah)	Rasio Kemandirian (%)	Pola Hubungan
2017	72228	634006	11,39232121	Instruktif

2018	47446	608164	7,801514065	Instruktif
2019	58426	636355	9,181353176	Instruktif
2020	60372	545540	11,06646625	Instruktif
2021	61860	575729	10,74463854	Instruktif
RATA-RATA	60066,4	604867,5	9,930505441	Instruktif

Dari tabel perhitungan rasio kemandirian keuangan daerah pemerintah Kabupaten Samosir tahun 2017-2021, dapat dilihat rasio kemandirian kabupaten samosir dalam membiayai segala kegiatan pemerintah, pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat mengalami naik turun atau fluaktif. Sampai tahun 2021, rasio kemandirian keuangan daerah Kabupaten Samosir masih menunjukkan pola Instruktif. Pola hubungan Instruktif menunjukkan bahwa Kabupaten Samosir belum mampu melaksanakan otonomi daerah secara finansial dan pemerintah Kabupaten Samosir masih tergantung terhadap pemerintah pusat dari segi finansial.

Rasio Efektifitas Keuangan Daerah

Rasio Efektifitas Keuangan Daerah menggambarkan kemampuan pemerintah daerah dalam merealisasikan pendapatan asli daerah yang telah direncanakan dengan target berdasarkan potensi daerah tersebut. Berdasarkan tabel dibawah ini, dapat diketahui efektifitas PAD kabupaten samosir masih kurang efektif. Hal ini ditunjukkan dengan rata-rata tingkat efektifitas PAD Kabupaten Samosir sebesar 91%. Pada tahun 2017-2021 tingkat efektifitas PAD Kabupaten Samosir masih kurang efektif karena Pemerintah Kabupaten Samosir belum bisa untuk memenuhi target PAD yang telah ditetapkan.

Tabel 4. Rasio Efektifitas Keuangan Daerah

Tahun Anggaran	Realisasi Penerimaan Pad (dalam juta rupiah)	Target Penerimaan Pad (dalam juta rupiah)	Rasio Efektivitas (%)	Kriteria Rasio Efektifitas
2017	72228	73256	98,59670198	Tidak Efektif
2018	47446	54289	87,3952366	Tidak Efektif
2019	58426	64942	89,96643159	Tidak Efektif
2020	60372	71993	83,85815288	Tidak Efektif
2021	61860	72777	84,99938167	Tidak Efektif
RATA-RATA	60066,4	73016,5	91,79804182	Tidak Efektif

Rasio Belanja Langsung Dan Belanja Tidak Langsung

Rasio ini menggambarkan bagaimana pemerintah daerah dalam memprioritaskan alokasi dananya pada belanja langsung atau belanja tidak langsung. Belanja langsung

adalah kegiatan belanja daerah yang dianggarkan dan berhubungan langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan pemerintah daerah sedangkan belanja tidak langsung adalah kebalikan dari belanja langsung dimana kegiatan dan belanja daerah dan tidak memiliki hubungan langsung terhadap pelaksanaan suatu program atau kegiatan. Seharusnya belanja langsung lebih besar dibandingkan dengan belanja tidak langsung.

Tabel 5. Rasio Belanja Langsung Dan Belanja Tidak Langsung

Tahun Anggaran	Rasio Belanja Langsung Terhadap Total Belanja (%)	Rasio Belanja Tidak Langsung Terhadap Total Belanja (%)
2017	50,33318366	49,66681634
2018	45,92518877	54,07481123
2019	40,89938576	59,10049361
2020	36,20700958	63,79299042
2021	40,39444349	59,60555651
RATA-RATA	45,36381357	54,63618643

Berdasarkan tabel diatas dapat diketahui bahwa rasio belanja tidak langsung terhadap total belanja lebih besar dibandingkan dengan rasio belanja langsung terhadap total belanja. Secara keseluruhan hasil rasio tahun anggaran 2017-2021 dapat disimpulkan bahwa Kabupaten Samosir lebih memprioritaskan anggaran belanja tidak langsung daripada belanja langsung.

Rasio Pertumbuhan

Rasio pertumbuhan mengukur kemampuat pemerintah daerah dalam mempertahankan dan meningkatkan keberhasilan yang telah dicapai selama beberapa periode (Abdul Halim,2012). Rasio pertumbuhan menggambarkan kemampuan pemerintah daerah dalam mempertahankan dan meningkatkan keberhasilan yang telah dicapai pada tahun sebelumnya. Apabila kita melihat tabel dibawah ini menunjukkan bahwa pertumbuhan Pendapatan Asli Daerah mengalami tren positif. Pertumbuhan Pendapatan Asli Daerah Kabupaten Samosir yaitu pada tahun 2018 mencapai 152,23% dan tahun berikutnya mengalami penurunan sebesar 81% pada tahun 2019. Dan pada tahun 2020 dan 2021 mengalami kenaikan secara beruntun yaitu sebesar 96,77% dan 97, 59%.

Tabel 6. Rasio Pertumbuhan

TAHUN ANGGARAN	REALISASI PENERIMAAN PAD	RASIO PERTUMBUHAN PAD (%)
2016	39268	0
2017	72228	54,36672758
2018	47446	152,2320111
2019	58426	81,20699688

2020	60372	96,77665143
2021	61860	97,59456838
RATA-RATA	50564	75,98064798

IV. Kesimpulan Dan Saran

Kesimpulan

Berdasarkan analisis dan pembahasan yang telah diuraikan diatas, maka dapat ditarik beberapa kesimpulan yaitu sebagai berikut

1. Dari rasio kemandirian Keuangan daerah, Pemerintah Kabupaten Samosir masih menunjukkan pola hubungan yang Instruktif dimana pemerintah kabupaten samosir belum mampu menjalankan otonomi daerah secara finansial atau masih bergantung terhadap pemerintah pusat.
2. Pemerintah Kabupaten Samosir belum bisa merealisasikan target pendapatan asli daerah selama periode 2017-2021.
3. Pada periode 2017-2021, Kabupaten Samosir lebih memprioritaskan alokasi anggaran belanja tidak langsung daripada belanja langsung.

Saran

Berdasarkan kesimpulan dari hasil analisis terhadap rasio pengelolaan keuangan terhadap APBD kabupaten samosir. Adapun saran-saran yang dapat penulis terhadap kabupaten samosir yaitu sebagai berikut

1. Pemerintah Kabupaten Samosir harus mengurangi ketergantungan dana transfer dari pemerintah pusat dengan meningkatkan pendapatan asli daerah
2. Pemerintah kabuapten samosir diharapkan untuk lebih bekerja keras lagi untuk meningkatkan PAD nya dengan mengoptimalkan sumber daya yang sudah ada dan menggali potensi-potensi daerah yang dapat meningkatkan pendapatan asli daerah sehingga dapat mengurangi ketergantungan terhadap pemerintah pusat.

V. Daftar Pustaka

- Badan Pusat Statistik Kabupaten Samosir. *Kabupaten Samosir Dalam Angka 2017*.
Badan Pusat Statistik Kabupaten Samosir. *Kabupaten Samosir Dalam Angka 2018*.
Badan Pusat Statistik Kabupaten Samosir. *Kabupaten Samosir Dalam Angka 2019*.
Badan Pusat Statistik Kabupaten Samosir. *Kabupaten Samosir Dalam Angka 2020*.
Badan Pusat Statistik Kabupaten Samosir. *Kabupaten Samosir Dalam Angka 2021*.
Bungin, Burhan. 2007. *Penelitian Kualitatif; Komunikasi, Ekonomi, kebijakan Publik dan Ilmu Sosial lainnya*. Edisi Kedua. Jakarta: Prenada Media Group.
Halim Abdul , 2007. *Akuntansi Sektor Publik : Akuntansi Keuangan Daerah, Edisi 3*, Salemba Empat, Jakarta.
Mahmudi, 2010. *Manajemen Kinerja Sektor Publik*, edisi revisi. Yogyakarta: UPP STIM YKPN
Mamesah. 1995. *Sistem Administrasi Keauangan Daerah*. PT Gramedia Pustaka, Jakarta
Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta : CV Andi Offset

- Sugiyono. 2014. *Memahami Penelitian Kualitatif*. Bandung: Alfabeta.
- Sujarweni, V. Wiratna. 2014. *Metodologi Penelitian*. Yogyakarta: Pustaka Baru Press.
- Ulum, Ihyahul. 2009. *Audit Sektor Publik*. Jakarta: PT Bumi Aksara.