

PERAN AUDIT KINERJA DALAM PENINGKATAN AKUNTABILITAS SEKTOR PUBLIK

OLEH
Roslina
Hj. Hasni Novriana

*Dosen Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi
Universitas Islam Indragiri Tembilahan
Peran Audit Kinerja Dalam Peningkatan Akuntabilitas Sektor Publik*

ABTRAKSI

Dalam era otonomi daerah saat ini daerah diberikan kewenangan yang lebih besar untuk mengatur dan mengurus rumah tangganya sendiri, tujuannya adalah untuk meningkatkan pelayanan pemerintahan kepada masyarakat, memudahkan masyarakat untuk memantau dan mengontrol penggunaan dana yang bersumber dari APBD. Studi ini mengkaji tentang peran audit kinerja dalam peningkatan akuntabilitas sektor publik yang sedang diterapkan saat ini. Menggunakan data hasil pengumpulan dari kuesioner yang diberikan pada anggota DPRD tingkat provinsi dimana hasil penelitian menunjukkan bahwa audit kinerja dapat meningkatkan akuntabilitas sektor publik karena dengan audit kinerja memberikan informasi untuk memperbaiki kegiatan operasi program dan memudahkan pembuatan keputusan oleh kelompok-kelompok dengan bertanggungjawab yang mengatur atau melakukan koreksi awal.

Kata Kunci: Akuntabilitas, Audit Kinerja Sektor Public**I. Pendahuluan**

Dalam era otonomi daerah sekarang, daerah diberikan kewenangan yang lebih besar untuk mengatur dan mengurus rumah tangganya sendiri. Tujuannya antara lain adalah untuk lebih mendekatkan pelayanan pemerintahan kepada masyarakat, memudahkan masyarakat untuk memantau dan mengontrol penggunaan dana yang bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Selain itu otonomi dan desentralisasi memberikan keleluasaan bagi pemerintah daerah dalam melakukan pengelolaan keuangan daerah.

Pemberian otonomi dan desentralisasi yang luas, nyata dan bertanggung jawab kepada daerah kabupaten/kota telah membawa konsekuensi perubahan pada pola dan sistem pengawasan dan pemeriksaan (Mardiasmo: 2002). Hal ini menyebabkan diperlukan pengawasan dari pemerintah pusat agar tidak terjadi penyelewangan dan pemborosan terutama dalam pengelolaan keuangan Negara yang diserahkan pada daerah.

Pengawasan pengelolaan keuangan Negara dilakukan melalui sistem audit sector pemerintah. Pengaturan sistem audit sector pemerintahan secara efisien dan efektif dimaksudkan untuk meyakinkan adanya *good governance* (pemerintahan yang bersih), akuntabilitas, perundang-undangan, peraturan dan badan-badan yang berwenang lainnya. Dengan adanya audit akan memungkinkan untuk menilai apakah pemerintah telah melakukan tugas dan fungsinya sesuai dengan apa yang telah diamanatkan dan tidak terjadi penyimpangan dan penyalahgunaan wewenang dan tanggung jawab yang telah diberikan (Abdul Halim: 2002).

Disinilah peran penting audit kinerja untuk mendukung otonomi daerah dan desentralisasi fisik karena dalam era otonomi daerah, DPRD dan lembaga-lembaga pemerintah daerah harus memberikan pertanggungjawaban public kepada masyarakat. Dengan audit kinerja dimaksudkan untuk dapat meningkatkan tingkat akuntabilitas public dan memudahkan pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggungjawab untuk mengawasi atau memprakarsai tindakan koreksi.

Lembaga-lembaga audit di Indonesia terdiri dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Pengendalian Intern-inspektorat Jenderal (Itjen), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Badan Pengawasan Daerah (BAWASDA) dan satuan pengawasan intern (SPI) (BIP Newsroom: 2007). Namun karena tidak adanya koordinasi yang antara Badan Pemeriksa Keuangan, Badan pengawas Keuangan dan Pembangunan, lembaga-lembaga intern pemerintah lainnya dan organisasi profesi yang dibina Depkeu selama ini, ditengarai adanya tumpang tindih dalam pemeriksaan yang pada gilirannya akan menimbulkan biaya tinggi dalam proses pengelolaan dan pengawasantanggung jawab keuangan Negara.

Pada dasarnya ada tiga jenis audit biasanya yang dilakukan yaitu pemeriksaan laporan keuangan (*financial statement audit*), audit kinerja (*performance audit*), dan audit tujuan khusus (*special purpose audit*). Untuk dapat menilai kinerja pemerintah dan sebagai bentuk akuntabilitas publik diperlukan audit. Peran dari *value for money* untuk mendukung otonomi daerah sangat diperlukan. Disini penulis memfokuskan pada audit kinerja dan perannya dalam meningkatkan akuntabilitas sector publik.

II. Akuntabilitas Publik

Fenomena yang terjadi dalam perkembangan sektor publik di Indonesia ini adalah semakin meningkatnya tuntutan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga politik, baik di pusat maupun daerah.

Tuntutan dilaksanakannya akuntabilitas publik mengharuskan pemerintah daerah untuk tidak sekedar melakukan *vertical reporting*, yaitu pelaporan kinerja pemerintah daerah kepada DPRD dan masyarakat sebagai bentuk *horizontal akuntability* (Mardiasmo: 2002).

Akuntabilitas sekarang diakui sebagai sebuah elemen yang penting dalam *good governance* di sektor publik. Istilah akuntabilitas itu sendiri kompleks, terdiri dari beberapa aspek meliputi: pergerakan dari akuntansi ke akuntabilitas, kebutuhan untuk meningkatkan transparansi, penting politik, perbedaan antara akuntabilitas internal dan eksternal, penggunaan informasi akuntabilitas, interaksi dari sistem akuntabilitas dengan sistem lain dan lain-lain (Posner: 2006).

Menurut Mardiasmo (2002), pada dasarnya akuntabilitas adalah pemberian informasi dan pengungkapan atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah daerah kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Akuntabilitas meliputi pemberian informasi keuangan kepada masyarakat dan pemakai keuangan lainnya sehingga menungkinkan bagi mereka untuk menilai pertanggungjawaban pemerintah atas semua aktivitas yang dilakukan, bukan hanya aktivitas finansial saja.

III. Audit Kinerja

Definisi audit kinerja menurut INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institution*) adalah suatu audit mengenai ekonomi, efisiensi dan efektifitas penggunaan sumber daya entitas yang diperiksa dalam rangka melaksanakan tanggungjawabnya. Sedangkan menurut *Canadian Comprehensive Auditing Foundation* (CCAF) audit kinerja adalah suatu pengujian (*examination*) yang memberikan penilaian obyektif dan konstruktif mengenai:

- a. Pengelolaan sumber daya (uang, manusia dan barang dari segi ekonomi, efisiensi dan efektifitas)
- b. Penyajian pertanggungjawaban

Dari definisi-definisi di atas dapat dilihat bahwa inti dari audit kinerja adalah sebagai berikut (Hasanudin: 2002):

1. Ekonomi, berkaitan dengan memperoleh sumber daya (*resources*) dengan biaya, waktu, tempat, kualitas dan kuantitas yang benar.
2. Efisiensi berarti mengoptimalkan penggunaan sumber daya.
Menurut Mahsun (2006), pengertian dari ketiga unsure tersebut adalah:
 1. Ekonomi berarti cara menggunakan sesuatu hal secara hati-hati dan bijak agar diperoleh hasil yang baik. Ekonomis juga diartikan *cost* yang paling rendah.
 2. Efisiensi atau daya guna adalah bertindak dengan cara meminimalkan kerugian dalam penggunaan sumber daya ekonomi. Jadi efisiensi ini diukur dari rasio output dan *cost*.
 3. Efektivitas merupakan pencapaian tujuan sehingga tidak dapat dilepaskan dari keterkaitan antara pencapaian tujuan dengan output yang dihasilkan.

Audit kinerja memfokuskan pemeriksaan pada tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi yang menggambarkan kinerja entitas atau fungsi yang diaudit. Definisi audit kinerja adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara nyata objektif, agar dapat melakukan penilaian secara independen atas ekonomi dan efisiensi operasi, efektivitas dalam pencapaian hasil yang diinginkan dan kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan dan hukum yang berlaku, menentukan kesesuaian antara kinerja yang telah dicapai dengan kinerja yang telah ditetapkan sebelumnya, serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan tersebut (Malan 1984 dalam Mardiasmo: 2002).

Pollitt *et al* (1999) menemukan bahwa, pada tingkat umum, ada consensus profesional dari audit kinerja sebagai suatu bentuk audit yang berfokus pada efisiensi dan keefektifan, atau aspek VFM dari jasa publik.

Audit kinerja berbeda dari audit keuangan atau kepatuhan dalam beberapa hal yaitu audit keuangan lebih terstandarisasi, annual, dan informasi verifikasi. Audit kinerja lebih pada proyek yang menyesuaikan secara individual dan kurang sesuai jika terstandarisasi. Audit kinerja juga berbeda dari *evaluation* (Chelimsky and Shadish, 1997), karena audit kinerja dilakukan dalam perspektif perwalian (*guardianship*) dan pengendalian.

Audit kinerja juga berbeda dari pengukuran kinerja biasa dan pengawasan, karena aktivitas-aktivitas ini dilakukan sebagai bagian dari proses manajemen sementara audit kinerja adalah eksternal dan independen dari manajemen. Audit kinerja juga berbeda dari *privat audit*, sebagai audit operasi, manajemen dan kualitas, karena hal ini merupakan bentuk internal dari pengendalian perusahaan, sebaliknya audit kinerja merupakan bagian dari sistem pengendalian eksternal organisasi sektor publik. Audit kinerja dilakukan untuk kepentingan pemerintah dan kepentingan publik (akuntabilitas) dan tidak hanya demi kepentingan pemilik atau manajemen perusahaan atau untuk pemerintah.

Audit kinerja sesungguhnya merupakan bagian dari pembaharuan *New Public Management* (NPM) (Jacobs 1998 dalam Scott: 2003), dimana NPM telah dilakukan sebagai bagian utama dari perubahan dalam Negara-negara *leader* seperti Inggris, Amerika Serikat, dan New Zealand. Audit kinerja diorientasikan pada program-program dan kebijakan yang melibatkan sebuah evaluasi efisiensi, ekonomis dan keefektifan dari pengeluaran/belanja. Kadang-kadang ini disebut dengan nilai uang atau audit VFM. Audit VFM dijelaskan

sebagai paduan dari keahlian audit konvensional dengan teknik konsultasi manajemen (Mc Eldowney: 2000 dalam Scott: 2003)

Audit kinerja membawa sebuah tujuan dan pengujian sistematis pada bukti untuk memberikan sebuah penilaian independen pada kinerja dan manajemen dari sebuah program dibandingkan dengan kriteria tujuan dan penilaian yang memberikan fokus prospektif atau informasi sintesis pada praktik yang terbaik atau isu yang ada. Audit kinerja memberikan informasi untuk memperbaiki kegiatan operasi program dan memudahkan pembuatan keputusan oleh kelompok-kelompok dengan bertanggungjawab yang mengatur atau melakukan koreksi awal dan memperbaiki akuntabilitas publik (*Government Auditing Standards, paragraph 2.09*).

Audit kinerja pada dasarnya merupakan perluasan dari audit keuangan dalam hal prosedur dan tujuannya. Salah satu hal yang membedakan *Value For Money* (VFM) audit dengan *conventional audit* adalah dalam hal laporan audit. Dalam audit yang konvensional, hasil audit adalah berupa laporan audit yang independen dan obyektif yang menyatakan kewajaran laporan keuangan dengan kriteria standar yang telah ditetapkan tanpa pemberian rekomendasi perbaikan. Sedangkan FVM audit tidak sekedar laporan audit, akan tetapi juga dilengkapi rekomendasi perbaikan.

Audit yang dilakukan oleh Pemerintah terhadap kinerja sektor publik menunjukkan bagaimana kondisi sesungguhnya, hasil audit tersebut sekaligus menjadi acuan bagi instansi yang bersangkutan untuk melakukan *action plan* yang konkrit.

Green Paper-The Role of the Controller and Auditor General mendefinisikan fungsi audit sektor publik atau pemerintah (Bastian: 2001), berikut:

1. *Financial Regularity Audit*
Audit keuangan dilaksanakan untuk menyakinkan bahwa sistem akuntansi dan pengendalian akuntansi dioperasikan secara tepat dan efisien dan bahwa transaksi keuangan telah diotorisasi dan dihitung secara benar. Audit peraturan ditujukan untuk memeriksa pengeluaran pada jasa yang disetujui termasuk di dalamnya dasar peraturan dan otorisasi pengeluaran tersebut.
2. Audit Ekonomi dan Efisiensi
Audit ini ditujukan pada pengeluaran yang dianggap tidak perlu, sia-sia, tidak bermanfaat atau berlebihan, dan perjanjian keuangan dianggap merugikan. Lebih jauh audit juga akan memperlakukan kelemahan proses kepemimpinan dalam pengendalian belanja.
3. Audit Efektifitas
Sebuah pengujian untuk menilai apakah program atau proyek yang dikerjakan memenuhi kesepakatan yang ada.

IV. Peran Audit Kinerja Dalam Peningkatan Akuntabilitas Sektor Publik

Dalam era anggaran makin kuat untuk Negara dan pemerintah lokal, pemimpin dalam sector public menggunakan audit kinerja untuk memperbaiki praktik manajemen mereka dan untuk mencapai akuntabilitas yang lebih besar (Brian: 1999). Dalam konteks otonomi daerah, *value for money* merupakan jembatan untuk menghantarkan perintah daerah mencapai *good governance* (Mardiasmo: 2002).

Johnsen dkk dalam artikel yang berjudul "*Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived ef. Ciency of municipal value for money auditing in Finland and Norway*" mencoba untuk mengeksplorasi bagaimana praktik audit kinerja, meliputi pengukuran kinerja, yang digunakan untuk menilai dan memverifikasi *value for money* di pemerintahan lokal dan untuk meningkatkan akuntabilitas di *munidipalities* (kotamadya) and *counties* (kabupaten). Studi ini menganalisis bagaimana persepsi informan dari auditor dan auditee di Finland dan Norway pada efisiensi dari pelaksanaan audit kinerja di pemerintahan lokal. Hasil dari studi ini menyatakan bahwa meskipun ada beberapa permasalahan yang berhubungan dengan kualitas dari laporan audit kinerja, informan mempersepsikan audit kinerja sebagai suatu fungsi yang berguna, alat manajemen publik yang rasional. Johnsen menyatakan bahwa dibandingkan dengan audit laporan keuangan, audit kinerja lebih mempunyai hubungan yang lebih mencolok pada perbaikan kinerja dan proses manajemen sehari-hari dalam pemerintahan lokal (*municipalities and counties*).

V. Permasalahan Penerapan Audit Kinerja

Harus disadari bahwa saat ini masih terdapat beberapa kelemahan dalam melakukan audit pemerintahan di Indonesia. (Paradigma Baru Pengelolaan Keuangan Sektor Publik Dalam Mewujudkan *Good Governance*, www.fkip.uns.ac.id)

1. Kelemahan pertama bersifat inheren
2. Kelemahan kedua lebih bersifat struktural.
 - a. Tidak tersedianya performance indikator yang memadai sebagai dasar untuk mengukur kinerja pemerintah daerah. Hal tersebut umum dialami organisasi publik karena output yang dihasilkan oleh organisasi public adalah berupa pelayanan publik yang tidak mudah diukur. Pengauditan terhadap kinerja pemerintahan daerah akan lebih mudah bila telah ditetapkan kriteria kinerja (performance indicator) yang harus dicapai pemerintah daerah. Oleh karena itu sangat penting bagi DPRD untuk menetapkan performance indikator yang akan dijadikan sebagai pedoman bagi eksekutif daerah dalam menjalankan tugasnya.

- b. Terkait dengan masalah struktur lembaga audit terhadap pemerintah pusat dan daerah di Indonesia. Permasalahan yang ada adalah banyaknya lembaga pemeriksa fungsional yang *overlapping* satu dengan lainnya yang menyebabkan pelaksanaan pengauditan tidak efisien dan tidak efektif. Saat ini, pemeriksaan yang dilakukan oleh aparat pemeriksa fungsional terhadap pembiayaan desentralisasi dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektur Jenderal Pembangunan (Irjenbang), Inspektorat Jenderal Dalam Negeri, Inspektorat Wilayah Propinsi, dan Inspektorat Wilayah Kabupaten/Kota. Lembaga pemeriksa fungsional tersebut terkadang *overlapping* dan kurang terkoordinasi dengan baik.

Dalam audit kinerja, terdapat beberapa permasalahan atau kendala yang bersifat inheren (Budi: 2002)

1. Permasalahan yang berkaitan dengan permasalahan dalam pengukuran kinerja kegiatan/program, yang timbul karena :
 - a. Tidak tersedianya indikator kinerja (*performance indicator*)
Walaupun standar kinerja telah dituangkan secara garis besar dalam anggaran, indikator tersebut harus dijabarkan menjadi indikator-indikator kinerja yang operasional. Pada umumnya indikator seperti ini belum disusun. Termasuk dalam kendala ini adalah perumusan tujuan dan target program/kegiatan yang tidak jelas atau abstrak sebagai akibat dari lemahnya perencanaan program/kegiatan.
 - b. Sistem anggaran dan akuntansi keuangan daerah yang kurang mendukung sistem anggaran yang masih menggunakan pendekatan tradisional (belum diterapkannya APBD dengan pendekatan kinerja) dan sistem akuntansi keuangan daerah yang sampai saat ini masih menggunakan *cash basis* dengan metode *single entry* menimbulkan kendala dalam pengukuran input dan output kegiatan/program yang sangat diperlukan dalam evaluasi kinerja.
 - c. Tidak tersedianya data pokok
Seringkali data pokok yang diperlukan untuk evaluasi kinerja tidak tersedia karena sistem informasi keuangan daerah yang kurang memadai ataupun karena pencatatan dan pembukuan yang tidak tertib.
 - d. Problem yang berkaitan dengan metode pengukuran
Problem ini timbul karena seringkali hasil dari program/kegiatan pemerintah daerah dapat dipengaruhi oleh berbagai variabel yang sulit dikendalikan atau memerlukan waktu yang lama (*gestation lag*) setelah selesai program/kegiatan sehingga memerlukan metode pengukuran yang rumit.
2. Permasalahan yang berkaitan dengan kurangnya tenaga terampil untuk melakukan audit kinerja.
Ketersediaan tenaga terampil yang berasal dari berbagai disiplin ilmu merupakan syarat pelaksanaan audit kinerja, karena pada hakekatnya audit kinerja menggunakan pendekatan interdisipliner.

Lapsey dan Pong dalam papernya yang berjudul "*Modernization versus problematization: value-for-money audit in public services*" mencoba untuk menguji *value for money* dari perspektif aliran panduan berkelanjutan pada kebutuhannya oleh pemerintahan dan auditor profesional, dengan menguji praktik dari sebuah kelompok auditor ahli VFM. Studi ini memberikan gambaran dari sebuah kelompok auditor ahli VFM. Studi ini memberikan gambaran dari kompleksitas: VFM sebagai sebuah konsep, tapi dalam praktik problematis.

Konsep dari VFM menyampaikan nilai-nilai yang dapat dianggap sebagai instrumental: efisiensi dalam operasi jasa public dapat dicapai adalah dapat dukur, diinginkan. Studi ini mengusulkan bahwa ada beberapa manfaat dalam posisi problematis yang dihadapi konsep VFM dari permulaan. Artikel ini menyatakan bahwa kesulitan utama yang dihadapi audit VFM yang dirasakan oleh kelompok auditor adalah bahwa penentuan dari apa yang menggantikan "*best practice*". Dari hasil studi, ada beberapa kesulitan yang dihadapi auditor VFM adalah:

1. Pelaksanaan praktik dari audit VFM
Mencakup permasalahan dalam mengumpulkan informasi yang dapat diperbandingkan, kurangnya sistem manajemen yang terkomputerisasi, permasalahan pada pengukuran perbaikan karena *re-organization* (dari pihak yang berwenang setempat) dan restrukturisasi pada jasa (dalam pihak yang berwenang setempat dan organisasi kesehatan)
2. Kualitas bukti yang ada
Adanya kesulitan dalam mengambil indikator-indikator yang akan digunakan dalam studi VFM, yang dikritik terlalu subjektif.
3. Penilaian isu
Ada sejumlah dimensi pada aspek ini dari kesulitan yang dialami, tapi lebih berhubungan pada isu kebijakan. Contohnya adalah hubungan pada interpretasi lokal dari pedoman undang-undang yang mungkin problematis.
4. Problem dari kualitas
Adanya kebutuhan untuk menyebarkan indikator kualitas sebagai bagian dari proses VFM. Metode yang mendominasi dalam mengukur atribut kualitas adalah perbandingan informasi (tujuan dan target).

Kesimpulan

Fenomena yang terjadi dalam perkembangan sektor publik di Indonesia ini adalah semakin meningkatnya tuntutan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga politik, baik di pusat maupun daerah. Salah satu cara yang dapat dilakukan untuk meningkatkan akuntabilitas public adalah dengan dilakukn audit kinerja atau yang dikenal dengan *value for money*.

Audit kinerja dapat meningkatkan akuntabilitas sektor publik, karena dengan audit kinerja memberikan informasi untuk memperbaiki kegiatan operasi program dan memudahkan pembuatan keputusan oleh kelompok-kelompok dengan bertanggungjawab yang mengatur atau melakukan koreksi awal. Dan Norway pada efisiensi dari pelaksanaan audit kinerja di pemerintahan lokal. Audit kinerja adalah suatu fungsi yang berguna, alat manajemen publik yang rasional, Johnsen menyatakan bahwa dibandingkan dengan audit laporan keuangan, audit kinerja lebih mempunyai hubungan yang lebih mencolok pada perbaikan kinerja dan proses manajemen sehari-hari dalam pemerintahan lokal.

Namun, walaupun audit kinerja diyakini dapat meningkatkan akuntabilitas publik, masih terdapat hambatan-hambatan dalam pelaksanaan audit kinerja. Kesulitan tersebut antara lain adalah:

1. Tidak tersedianya indikator kinerja (*performance indicator*)
2. Sistem anggaran dan akuntansi keuangan daerah yang kurang mendukung
3. Tidak tersedianya data pokok
4. Problem yang berkaitan dengan metode pengukuran
5. Pelaksanaan praktik dari audit VFM
6. Berwenang setempat dan organisasi kesehatan
7. Kualitas bukti yang ada
8. Penilaian isu
9. Problem dari kualitas

Dari beberapa permasalahan yang ada di atas, diharapkan pelaksanaan audit kinerja di sektor publik akan dapat diatasi sehingga hasil dari audit kinerja akan semakin bermanfaat dalam peningkatan akuntabilitas sektor publik di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

“Pentingnya Sistem Audit Di Sektor Pemerintahan”.BIP Newsroom. Rabu, 04 April 2007. Situbondo.go.id

Age Johnsen and Pentti Meklin, Lasse Oulasvirta and Jarmo Vakkuri *Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived ef. Ciency of municipal value for money auditing in Finland and Norway.The European Accounting Review* 2001, 10:3, 583-599

Bastian, Indra. 2001. Akuntansi sector public di Indonesia. Edisi Pertama Jogjakarta.BPFE.

Hasanudin, Drs. Mandat. Anggota ASOSAI Melaksanakan Audit Kinerja.“Pemeriksa”.ISSN 0216-8154. No. 85/juni 2002/tahun XXII

Mardiasmo,Dr. MBA,Ak. *Value ForMoney* audit dalam Pemeriksaan Keuangan Daerah sebagai Upaya Memperkuat Akuntabilitas Publik. Auditor Republika. ISSN 1412-128X. Volume 01, No. 01 September 2002.

Mardiasmo. 2002. Akuntansi sector public. Edisi pertama Yogyakarta: penerbit Andi.

Mardiasmo. 2002. Otonomi Dan Manajemen Keuang Daerah. Penerbit Andi.