

SAPA Paradigma Baru Sistem Akuntansi Sektor Publik dalam Pelaksanaan Otonomi Daerah

Lilis Setiati

e-mail: lilis.setiati@yahoo.com

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

ABSTRACT

With the enactment of the law on regional autonomy and its implementing regulations, has led to changes in many aspects of local government birokrase environment. SAPA is a new paradigm scores within the public accounting system in anticipation of the implementation of regional autonomy. SAPA give a new alternative in local government accounting system previously used single entry. SAPA implementation is expected to improve the performance and direction of pemangunan area. By SAPA performance reports will be more comprehensive local, regional wealth will always be detected, accounting more secure, can be used as a reference for more accurate budgeting. Besides, the SAPA accounting information will be more accurate for local governments to make decisions because of the financial statements which are presented not only with cash flow considerations.

Key words : *SAPA, Regional Autonomy, Government Accounting System, Performance.*

ABSTRAK

Dengan berlakunya undang-undang tentang otonomi daerah serta peraturan pelaksanaannya, telah mendorong berbagai perubahan dalam berbagai aspek dilingkungan birokrase pemerintah daerah. SAPA merupakan paradigma baru sistim akuntansi dilingkungan sektor publik dalam mengantisipasi pelaksanaan otonomi daerah. SAPA memebrikan alternatif baru dalam sistim akuntansi pemerintah daerah yang sebelumnya menggunakan single entry. Dengan diterapkannya SAPA diharapkan dapat meningkatkan kinerja dan arah pemangunan didaerah. Dengan SAPA laporan kinerja daerah akan lebih komprehensif, kekayaan daerah akan selalu terdeteksi, akuntansi pertanggungjawaban lebih terjamin, dapat dijadikan sebagai acuan yang lebih akurat dalam penyusunan anggaran. Disamping itu dengan SAPA informasi akuntansi akan menjadi lebih akurat bagi pemerintah daerah untuk pengambilan

keputusan karena laporan keuangan yang disajikan tidak hanya sekedar dengan pertimbangan aliran kas.

Kata Kunci: SAPA, Otonomi Daerah, Sistem Akuntansi Pemerintah, Kinerja.

PENDAHULUAN

Kegiatan pengelolaan keuangan sebgaiian besar merupakan kegiatan pengelolaan anggaran (budget) yang berkaitan erat dengan sistem anggaran dan sistem pengendalian anggaran yang digunakan. Anggaran secara umum dapat diartikan sebagai rencana keuangan yang mencerminkan pilihan kebijaksanaan untuk periode tertentu di masa yang akan datang. Dalam hal ini, pengertian anggaran mencakup anggaran perusahaan, anggaran negara atau anggaran pemerintah, dan anggaran untuk lembaga-lembaga lainnya. Menurut Devey (1982), anggaran bagi organisasi pemerintah diperlukan untuk melaksanakan fungsinya seperti fungsi penyediaan, fungsi pelayanan, fungsi pengaturan, fungsi pembangunan, fungsi perwakilan, fungsi koordinasi dan perencanaan.

Disamping itu, anggaran juga mencerminkan prinsip kedaulatan rakyat yang amat hakiki dalam kehidupan kita karena anggaran ditetapkan dengan persetujuan rakyat melalui wakil-wakilnya dalam lembaga perwakilan rakyat (legislatif). Praktek anggaran yang diterapkan oleh pemerintah di berbagai negara dan daerah, di waktu lalu mempunyai seperangkat kategori anggaran yang berbeda dan tidak dikoordinasikan untuk masing-masing fungsi. Akan tetapi dalam perkembangan pemikiran mengenai penganggaran modern seperti penganggaran program, diupayakan untuk menggabungkan yang tidak terkoordinasi itu ke dalam suatu sistem yang dikombinasikan ke dalam suatu alat tunggal yang menggambarkan pilihan kebijaksanaan. Demikian juga anggaran daerah yang lazim disebut Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD) telah diupayakan agar disusun secara terpadu mencakup semua fungsi anggaran.

Secara umum Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD) merupakan gambaran keseluruhan perencanaan keuangan dan program kerja pemerintah daerah yang disusun secara sistematis dalam jangka waktu satu periode anggaran. Penyusunan anggaran memuat secara ringkas taksiran pencapaian sasaran yang dinyatakan secara kualitatif dalam jumlah nilai mata uang, baik berupa pendapatan maupun belanja daerah.

Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD) juga dapat dikatakan sebagai rencana kerja pemerintah daerah berdasarkan kebijaksanaan yang telah diterapkan yang memuat perkiraan penerimaan dan pengeluaran yang dinyatakan dalam bentuk angka dan disusun secara sistematis untuk jangka waktu tertentu, biasanya satu

periode anggaran. Rencana kerja yang dijabarkan dalam ukuran angka-angka selanjutnya dimaksudkan agar dapat membantu pencapaian tujuan pemerintah daerah dalam usaha melaksanakan fungsinya di bidang penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan masyarakat.

Terdapat beberapa unsur penting yang terkandung dalam Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD), antara lain :

(1) **Rencana Keuangan**

Merupakan hasil dari suatu proses perkiraan dan penentuan secara matang tentang sumber-sumber penerimaan untuk digunakan membiayai kewajiban-kewajiban atau tugas-tugas usaha mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

(2) **Rencana Kerja Pemerintah Daerah**

Suatu penentuan dan pengambilan keputusan terhadap tugas-tugas yang harus dilaksanakan oleh pemerintah daerah berdasarkan kebijaksanaan pembangunan daerah yang dituangkan dalam Pola Dasar, Repelita Daerah dan Rencana Pembangunan Tahunan Daerah (REPETADA) atau sekarang diganti menjadi Rencana Strategis Daerah (RENSTRADA)

(3) **Perkiraan Penerimaan dan Pengeluaran Daerah :**

Suatu proses perkiraan yang disusun secara sistematis, merupakan penetapan proyeksi penerimaan dan pengeluaran, terlebih dahulu disusun pengeluaran, kemudian direncanakan penerimaan, sehingga jumlah penerimaan harus bisa menutupi jumlah pengeluaran selanjutnya. Lalu penerimaan dan pengeluaran tersebut dinyatakan dalam bentuk angka yang disusun berdasarkan pengelompokan perkiraan struktur anggaran yang ditetapkan.

(4) **Perkiraan Kelompok Penerimaan**

Yang disebut juga target penerimaan dan perkiraan kelompok pengeluaran yang disebut kredit anggaran. Periode Anggaran Pendapatan Belanja Daerah disesuaikan dengan periode Anggaran Pendapatan Belanja Daerah.

PERANAN ANGGARAN

Berkenaan dengan pentingnya anggaran tersebut tentunya dalam setiap tahapan proses dalam siklus atau garis edar anggaran yang diperlukan dalam suatu sistem pengelolaan antara lain mencakup aspek sistem akuntansi yang dianut dan aspek pengendalian anggaran itu sendiri yang merupakan bagian dari proses pengawasan anggaran disamping aspek lainnya seperti aspek pemeriksaan.

Pentingnya sistem pengelolaan anggaran disamping untuk mencapai tujuan sebagaimana telah dipaparkan di atas, secara khusus antara lain juga diperlukan agar fungsi-fungsi dari anggaran itu sendiri dapat terwujud, seperti:

(1) **Alat Penentuan Hasil Kegiatan dan Posisi Keuangan**

Fungsi ini berkenaan dengan laporan keuangan berkala. Anggaran merupakan alat untuk menunjukkan hasil realisasi keuangan dari kegiatan penyelenggaraan

pemerintah umum dan pembangunan serta pelayanan masyarakat seperti seberapa banyak uang dibelanjakan, untuk apa dan dimana sekaligus sebagai alat untuk mengikuti perkembangan dan untuk menunjukkan posisi keuangan.

(2) **Alat Kebijakan dan Perencanaan**

Fungsi ini mencerminkan dalam penyusunan anggaran kebijakan (policy). Dalam hal ini anggaran merupakan :

- Alat untuk pembahasan dan penentuan tujuan dan sasaran kebijakan (*Policy Objectives*) atas dasar hasil perencanaan strategis dan ketersediaan sumber-sumber untuk pencapaian tujuan kebijakan dimaksud.
- Alat yang memungkinkan perencanaan berbagai program kegiatan untuk mencapai tujuan dan perencanaan pengadaaan sumber-sumber pembiayaan.
- Alat alokasi dana kepada berbagai program yang memerlukan keputusan politis mengenai skala prioritas alokasi yang diarahkan kepada pencapaian tujuan dan sasaran kebijakan.
- Alat untuk menentukan tingkat kemajuan yang dicapai dari suatu sudut kebijakan, appropriasi, alokasi belanja dan estimasi pendapatan harus sedemikian rupa agar efektif dalam mencapai tujuan dan sasaran kebijakan dari tugas umum pemerintah dan pelayanan masyarakat yang telah ditetapkan.

(3) **Alat Manajemen Pelaksanaan**

Fungsi manajemen pelaksanaan tercermin dalam Anggaran manajemen yang merupakan :

- Alat untuk mengupayakan agar program berupa pernyataan mengenai rencana kerja, pelaksanaan dan hasilnya diharapkan sesuai dengan pencapaian tujuan dan sasaran kebijakan
- Alat untuk menentukan tingkat kemajuan yang dicapai dari sudut manajemen pelaksanaan.

(4) **Alat Pengendalian Pengawasan**

Anggaran merupakan alat pemantau keuangan dan operasional untuk mengukur tingkat kemajuan pelaksanaan dan sebagai alat pemeriksaan untuk mengukur dan menentukan tingkat kemajuan dan keberhasilan pengelolaan keuangan yang dicapai dari sudut kebijakan dan manajemen pelaksanaan. Hasil pemeriksaan merupakan umpan balik dan dijadikan bahan dalam meneliti dan mengevaluasi kemajuan dan penyimpangan dalam hubungan sebab akibatnya agar dapat dilakukan tindak lanjut berupa perbaikan serta penyempurnaan perencanaan berikutnya. Hal ini penting agar pelaksanaan dapat dilakukan secara ekonomis dan efisien dan efektif untuk mencapai tujuan dan sasaran tugas umum pemerintah dan pembangunan serta pelayanan masyarakat yang telah ditetapkan.

(5) Alat Akuntabilitas

Fungsi ini berkenaan dengan anggaran sebagai sarana pertanggungjawaban atas setiap perencanaan yang dilakukan dan hasil yang dicapai apakah maksimal atau belum.

PARADIGMA BARU SISTEM AKUNTANSI

Fenomena yang sudah terjadi saat ini dan telah menjadi kebiasaan birokrasi keuangan sejak jaman dahulu adalah masih banyak sistem kerja pemerintah yang menyimpang dalam hal pengelolaan anggaran seperti adanya istilah penghabisan anggaran yang tersisa pada setiap akhir tahun anggaran dengan mengadakan kegiatan yang sia-sia (mubazir). Karena ada anggapan apabila tidak dihabiskan maka jumlah anggaran berikutnya akan dipotong/dikurangi.

Menurut Wahyu Purwanto, SE. Akt, Staf Biro Keuangan Pemda Daerah Istimewa Yogyakarta, bahwa salah satu indikator penyebabnya antara lain banyaknya kelemahan dalam sistem akuntansi dan sistem pengendalian anggaran yang dianut oleh pemerintah. Kelemahan tersebut dikarenakan oleh pembukuan yang dilakukan masih dengan dasar kas (*Cash Basis*) dan dengan menggunakan metode *Single Entry*. Akibatnya berdampak :

- (1) Pembukuan Keuangan bersifat parsial jadi hanya memusatkan pada aliran kas saja
- (2) Tidak menyediakan informasi aktiva/pasiva
- (3) Hanya menunjukkan akuntabilitas kas
- (4) Tidak menunjukkan akuntabilitas aktiva/pasiva.

Solusi dari kelemahan tersebut adalah dengan penyempurnaan sistem akuntansi dan pengendalian anggaran yang dianut oleh pemerintah sehingga mampu mengatasi kelemahan yang terjadi dengan jalan :

Metode pembukuan dalam sistem akuntansi yang digunakan harus atas dasar akrual (*Accrual Basis*) dengan menggunakan metode *Double Entry*. Sebagai akibat positif dari pembukuan atas dasar akrual yaitu dengan adanya laporan keuangan yang lebih informatif tentang kondisi aktiva/pasiva.

Berkaitan dengan hal tersebut di atas, Pemerintah Daerah Istimewa Yogyakarta telah melakukan uji coba penerapan pembukuan atas dasar akrual dengan menggunakan metode *double entry* yang dikenal dengan istilah "***Sistem Akuntansi dan Pengendalian Anggaran***" atau SAPA. Namun berdasar informasi yang ada bahwa ujicoba tersebut belum sepenuhnya berhasil sempurna karena penerapannya masih sulit untuk dapat menerapkan *accrual basis*. Karena itu penerapannya sekarang masih berorientasi pada *cash basis* walaupun telah menggunakan metode *double entry*. Disamping itu, mereka belum memperoleh kepastian kelanjutan dari sistem ini dikarenakan adanya rencana pemerintah untuk

menetapkan sistem baru yang dikenal dengan “*Standar Akuntansi Keuangan Sektor Publik*” atau SAKSP. Menariknya sistem ini secara umum persis dengan sistem SAPA yang diterapkan oleh Pemerintah Daerah Istimewa Yogyakarta sebelumnya. Namun walaupun begitu, keduanya merupakan metamorfosis dari sistem keuangan pemerintahan yang sedang berjalan.

Sistem informasi akuntansi dengan menggunakan metode pencatatan tunggal (*Single entry*) sebagaimana digunakan di lingkungan pemerintah daerah pada umumnya, sudah tidak ada lagi menjawab kebutuhan keuangan daerah baik untuk saat ini maupun untuk waktu yang akan datang. Hal ini disebabkan banyaknya kelemahan-kelemahan yang begitu mendasar dan sistem keuangan sekarang relatif kurang dapat berfungsi sebagai sarana pengawasan dan pengendalian dalam pengelolaan keuangan daerah.

Perlakuan akuntansi dengan berdasarkan pada metode kas (*Cash Basis*) merupakan penyebab dari kelemahan sistem tersebut dikarenakan pada kenyataannya dalam transaksi-transaksi keuangan yang dilakukan pemerintah daerah terdapat beberapa bagian yang pencatatannya harus dikelompokkan atau dilakukan dengan metode akrual (*Akrual Basis*)

Pengalaman dilapangan membuktikan bahwa pencatatan dengan sistem *single entry* tidak dapat menggambarkan kenyataan yang sebenarnya dan telah menimbulkan banyak distorsi dalam laporan keuangan daerah dan pada gilirannya akan berdampak pada pengambilan keputusan yang kurang tepat serta analisa atas laporan keuangan yang menjadi semakin tidak jelas.

Berdasarkan alasan-alasan tersebut dirasarakan sudah saatnya sistem akuntansi dengan metode berbasis kas perlu disempurnakan dengan sistem akuntansi berpasangan dengan gabungan metode berbasis kas dan akrual.

Penerapan sistem akuntansi berpasangan diharapkan dapat menjawab kebutuhan manajemen pemerintah daerah dan mampu menyediakan data serta informasi keuangan untuk kebutuhan. Analisa dan pengambilan keputusan sesuai dengan jenjang yang ada dan sekaligus sebagai alat pengawasan serta pengendalian anggaran yang akan berjalan.

Penerapan dari Sistem Akuntansi dan Pengendalian Anggaran atau disebut juga SAPA, memiliki tujuan dan sasaran tersendiri. Tujuan yang hendak dicapai dari sistem SAPA ini antara lain :

- (1) Memperkenalkan prinsip dasar akuntansi berpasangan dengan metode pencatatan *accrual basis* agar dapat digunakan sebagai bahan acuan dalam proses pencatatan dan penyusunan laporan keuangan.
- (2) Menyediakan data dan informasi keuangan yang relevan sesuai dengan kebutuhan pada setiap jenjang keuangan serta memadukan antara sistem akuntansi dengan pengendalian anggaran. Informasi yang dihasilkan dapat

digunakan sebagai umpan balik bagi kepentingan perencanaan pemrograman dan penganggaran.

- (3) Hasil sistem SAPA digunakan sebagai alat pengendalian keuangan daerah guna mencegah adanya kebocoran secara dini atas setiap transaksi keuangan daerah. Sedangkan sasaran yang hendak dicapai dengan penerapan metode pembukuan berpasangan dalam pengelolaan keuangan daerah antara lain :
 - (4) Laporan keuangan yang mencerminkan kegiatan daerah
 - (5) Meningkatkan tertib administrasi
 - (6) Meningkatkan sistem yang teratur dalam unit kerja terkait
 - (7) Optimalisasi pengelolaan sumber daya dan dana
 - (8) Dapat mengelola data keuangan cukup banyak dalam waktu yang relatif singkat, cepat, tepat dan akurat.
 - (9) Sebagai umpan balik, perencanaan, pemrograman, anggaran serta pengawasan.
 - (10) Pengendalian dan pengawasan anggaran dan operasional
 - (11) Menciptakan informasi keuangan yang lebih terinci
 - (12) Pengamanan terhadap harta kekayaan pemerintah daerah
 - (13) Sesuai Otonomi Daerah

Sistem Akuntansi dan Pengendalian Anggaran dirancang dengan memperhatikan pengembangan sistem tersebut untuk kebutuhan yang akan datang, misalnya sistem pencatatan aktiva, piutang, hutang dan informasi lainnya sesuai dengan penyajian laporan akuntansi keuangan daerah yang layak. Sistem SAPA didesain cukup fleksibel terhadap keutuhan akan penyesuaian struktur anggaran, apabila terjadi perubahan-perubahan yang disesuaikan dengan kebutuhan manajemen pemerintah daerah untuk mengantisipasi kebutuhan pengembangan secara khusus agar sistem tersebut lebih luwes dan dapat dimodifikasi setiap saat sesuai dengan perkembangan kebutuhan itu sendiri.

Sistem akuntansi berpasangan yang dianut SAPA memiliki ciri-ciri umum antara lain:

- (1) Berorientasi pada kebijakan pemerintah daerah yang tertuang dalam peraturan pemerintah, khususnya yang berkaitan dengan masalah keuangan daerah.
- (2) Perpaduan antara akuntansi pemerintahan dengan akuntansi keuangan yang berorientasi pada standar yang berlaku secara umum serta mempertimbangkan kemudahan di dalam pelaksanaannya.
- (3) Pencatatan didasarkan pada akuntansi berpasangan (*double entry*) dengan memberikan kemungkinan adanya peluang bagi perbaikan dan penyempurnaan yang akan datang.
- (4) Laporan yang disajikan adalah laporan keuangan dalam bentuk neraca dan surplus, defisit laporan *cash flow*, realisasi anggaran dan laporan manajemen sesuai dengan kebutuhan.

- (5) Pencatatan berorientasi pada akuntansi dana (*Fund Accounting*) akan tetapi dalam proses penerapannya disesuaikan secara bertahap dengan kebutuhan pemerintah daerah.

Sistem Akuntansi Pengendalian Anggaran memiliki beberapa kelebihan antara lain sebagai berikut :

- (1) Dapat berfungsi sebagai sarana pengawasan dan pengendalian keuangan daerah guna mencegah terjadinya kemungkinan kebocoran secara dini setiap ada transaksi keuangan daerah.
- (2) Dapat menggambarkan kenyataan situasi keuangan daerah yang sebenarnya.
- (3) Dapat dijadikan acuan dalam proses pencatatan dan penyusunan laporan keuangan daerah.
- (4) Dapat menyediakan data dan informasi yang relevan sesuai dengan kebutuhan manajemen keuangan daerah.
- (5) Informasi yang dihasilkan dapat dijadikan umpan balik bagi perencanaan pemrograman dan penganggaran keuangan.
- (6) Dapat mengolah data keuangan dalam jumlah yang relatif banyak dalam waktu yang relatif singkat dan menghasilkan informasi keuangan secara cepat, tepat dan akurat.
- (7) Dapat menghasilkan informasi keuangan yang terinci serta sumber dana yang dapat digunakan sebagai dasar evaluasi kerja pemerintah daerah dalam satu tahun anggaran.
- (8) Dapat memberikan informasi mengenai keberadaan asset-asset pemerintah daerah informasi posisi keuangan keuangan daerah.

FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI PENERAPAN SAPA

Faktor-faktor yang mempengaruhi penerapan SAPA khususnya pada Pemerintah Daerah Istimewa Yogyakarta dikaitkan dengan teori *Strenght, Weakness, Opportunities, Treat* (SWOT) adalah sebagai berikut :

FAKTOR INTERNAL

Kekuatan (Strength)

- (14) Adanya dukungan pimpinan terhadap pelaksanaan SAPA
- (15) Adanya komitmen pengelola keuangan daerah akan tugas dan tanggung jawab dalam manajemen pengelolaan keuangan daerah.
- (16) Adanya kemauan untuk maju dan mengembangkan diri dalam rangka menjawab kebutuhan dalam manajemen keuangan daerah khususnya laporan keuangan yang mencerminkan potensi dan kemampuan keuangan daerah.

- (17) Tersedianya sarana dan prasarana yang relatif memadai guna kelancaran pelaksanaan SAPA.

Kelemahan (*Weakness*)

- (18) Terbatasnya penerapan SAPA yakni hanya untuk pengelolaan keuangan daerah saja.
- (19) Kondisi ruangan yang relatif tidak kondusif bagi penerapan SAPA khususnya mengenai sistem komputerisasi yang relatif kecil.
- (20) Terbatasnya dana operasional dan biaya untuk pengembangan sistem pengelolaan keuangan daerah khususnya SAPA.

FAKTOR EKSTERNAL

Peluang (*Opportunities*)

- (21) Adanya dukungan pemerintah pusat terhadap penerapan SAPA pada Pemerintah Daerah Istimewa Yogyakarta dengan memberikan kesempatan, sarana dan pelatihan bagi tenaga operasional.
- (22) Adanya komitmen pemerintah pusat yang dalam hal ini adalah Departemen Dalam Negeri dan Departemen Keuangan untuk mengembangkan suatu sistem administrasi pengelolaan keuangan daerah yang mampu menjawab tuntutan dan kebutuhan manajemen keuangan daerah serta dalam rangka penyesuaian akibat perkembangan situasi dan kondisi yang dinamis.
- (23) Adanya tuntutan masyarakat agar lembaga publik mampu mempertanggungjawabkan keuangan yang dalam hal ini adalah keuangan daerah yang tercermin dari laporan keuangan yang transparan dan menggambarkan akuntabilitas pasiva dan aktiva daerah.
- (24) Dampak kebijakan politik khususnya Dampak kebijakan politik khususnya mengenai Otonomi daerah akan sangat mempengaruhi sistem pengelolaan keuangan daerah yang selama ini daerah sangat tergantung pada pemerintah pusat sehingga muncul semacam budaya "*Menunggu Petunjuk Atasan*".

Ancaman (*Treat*)

- (25) Belum jelasnya aturan perundangan tentang penerapan SAPA dalam pengelolaan keuangan daerah sehingga saat ini masih belum diperoleh kejelasan tentang kelanjutan penerapan SAPA dalam pengelolaan keuangan daerah.
- (26) Situasi politik dan ekonomi yang kurang kondusif berdampak buruk pada penerapan SAPA karena orientasi dan energi pemerintah pusat telah terfokus pada situasi ekonomi dan politik saat ini.

PENUTUP

Sistem keuangan daerah yang telah berjalan sudah banyak mengalami metamorfosis sistem dalam perkembangannya. Diantaranya yang telah dibahas seperti Sistem Akuntansi dan Pengendalian Anggaran (SAPA) dan sistem Akuntansi Keuangan Sektor Publik (SAKSP). Banyaknya kekurangan maupun kelemahan yang terjadi bukanlah faktor utama tidak sempurnanya perjalanan sistem keuangan dalam mencapai tujuan yang ingin dicapai, melainkan faktor sumber daya manusianya. Bagaimanapun dan apapun jenis sistem keuangan yang ingin digunakan, bila faktor manusianya hanya ingin mencari keuntungan dari berbagai sisi semua sistem keuangan tidak akan berjalan dengan baik. Penyimpangan-penyimpangan yang terjadi merupakan gejala-gejala hancurnya moral manusia yang akan berakibat kemunduran sistem keuangan yang berjalan di negara ini. Karena itu dalam metamorfosis sistem keuangan yang akan terjadi hendaknya memikirkan pula aspek dari faktor Sumber daya manusianya juga. Dengan sumber daya manusianya yang sudah baik berarti telah mempunyai landasan atau pegangan yang kuat untuk melangkah ke depan, sehingga sistem keuangan mampu mencapai tujuan yang hendak dicapai.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdul Halim, 2001, Manajemen Keuangan Daerah “Bungan Rampai Edisi I, UPP AMP YKPN, Yogyakarta.
- Davey, K.J, 1998, Pembiayaan Pemerintah Daerah, Univ. Indonesia.
- Revrisand Baswir, 1995, Akuntansi Pemerintah Indonesia, BPFE, Yogyakarta.
- PEMDA DIY, 2001, Sistem Akuntansi dan Pengendalian Anggaran, Yogyakarta.