

ELABORASI REFORMASI AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK: Telaah Kritis Terhadap Upaya Aktualisasi Kebutuhan Sistem Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah

Mardiasmo^{*)}

Abstract

Good governance and public sector accounting have a great correlation, where public sector accounting acts as a tool to elaborate good governance to a more realistic level. The elaboration in question can be achieved through management accounting, financial accounting, and public sector audit.

At the moment, the applied local government autonomy and fiscal decentralisation give local government the opportunity to freely develop its local government financial management system. One way is to build a new local government financial accounting system. Because of this, a renewal in the old guidelines (Manual Administrasi Keuangan Daerah) is needed, since there are parts of it that is not in conjunction with the new law, especially those in line with the structure and process of budget, recording system, and local government financial report. Therefore, a local government financial accounting system with a new paradigm that enables the application of budgetary accounting shifts from single entry to double entry, and more comprehensive local government financial report can be achieved. Thus, the renewal will enhance local government's accountability.

Keywords: *core business, performance measurement, good governance, financial report, local government financial accounting system and accountability.*

PENDAHULUAN

Krisis keuangan di Asia mempunyai implikasi bagi kebutuhan publik terhadap transparansi lingkungan untuk melakukan investasi, persaingan yang terbuka, dan keyakinan terhadap akuntabilitas baik sektor publik maupun sektor swasta. Terdapat sejumlah pengakuan bahwa bahwa tingkat korupsi pada suatu negara berhubungan secara negatif dengan cara dan kualitas perkembangan ekonomi dan sosial suatu negara tersebut (Nowroozi, 2001). Ketika korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN) berlindung di bawah *rule of the game* maka hal ini akan membahayakan bagi praktik lingkungan bisnis, keyakinan dunia luar yang akan menanamkan investasi pada suatu negara. Korupsi saat ini masih menjadi salah satu masalah besar baik di sektor publik maupun di sektor swasta.

Krisis yang terjadi juga memberikan gambaran yang nyata terhadap kesehatan setiap sistem keuangan yang bergantung pada praktik

^{*)} Dosen tetap di Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada

perlindungan penanaman modal. Pengungkapan dan informasi keuangan yang *reliable* merupakan alat yang efisien bagi perlindungan *shareholder* dan *corporate governance* serta bagi peningkatan keyakinan investor untuk menanamkan modalnya. Beberapa hal lain yang sama pentingnya adalah kejelasan regulasi (*rules*) dan standar (sebagai upaya pengendali perilaku *shareholders* dan eksekutif). LLSV, Pistor dan Dyck (2001) mengungkapkan keseriusan beberapa negara dalam melaksanakan reformasi dengan menguji beberapa hal antara lain; perlindungan terhadap *shareholder*, peraturan-peraturan yang disusun (*rule of law*), dan kualitas informasi keuangan. Ilustrasi hasil penelitiannya nampak pada tabel 1 berikut ini.

Tabel 1.
Legal Protection

Country	Anti Director Rights	Rule of Law	Accounting Standards	Effective Legal Protections
Australia	4	10.00	75	90
Hong Kong	5	8.22	69	85
Indonesia	2	3.98	NA	NA
Japan	4	8.98	65	70
Malaysia	4	6.78	76	62
New Zealand	4	10.00	70	84
Philippines	3	2.73	65	16
Singapore	4	8.57	78	81
South Korea	2	5.35	62	20
Taiwan	3	8.52	65	50
Thailand	2	6.25	64	24
United States	5	10.00	71	107
Total	42	89.38		
Average	3.5	7.45		

Sumber: LLSV (1998, Pistor (1999) and *Calculations by Dyck (2000)*

Reformasi struktural yang kemudian mengarahkan pada reformasi akuntansi membawa pemikiran pada pentingnya penyusunan dan implementasi sistem akuntansi keuangan sektor publik. Elaborasi terhadap pentingnya penerapan sistem akuntansi keuangan telah ditangkap dan dilaksanakan dengan baik oleh banyak negara. Pada tahun 1968 berdasar rekomendasi sejumlah konsultan Amerika, Pemerintah Malaysia memutuskan untuk melakukan peningkatan manajemen keuangan dengan memperkenalkan *Program and Performance Budgeting*. Pada intinya dari rekomendasi tersebut terdapat tiga fokus yang harus

diperhatikan sebagai upaya perbaikan manajemen keuangan pemerintah yakni:

1. Klasifikasi penganggaran berdasar fungsi, program, dan aktifitas.
2. Pengukuran kinerja.
3. Peningkatan Sistem Akuntansi.

Laporan keuangan sektor publik merupakan kendaraan utama untuk menunjukkan akuntabilitas publik (Tayib, 1999). Dengan demikian, apabila dilakukan pendekatan terhadap pentingnya sistem akuntansi sektor publik maka dapat dilakukan dari berbagai perspektif diantaranya dari sisi *core business* dan pengukuran kinerja (*performance measurement*) entitas atau organisasi pemerintahan.

Core Business Perspective

Reformasi struktural mensyaratkan adanya restrukturisasi pada individu bisnis atau pasar dimana mereka melaksanakan aktifitasnya. Kebanyakan perusahaan monopoli di Indonesia saat ini masih dimiliki oleh pemerintah. Sementara itu, tujuan reformasi struktural adalah untuk memperkenalkan dan menghantarkan institusi bisnis pada persaingan yang sehat. Implikasi hal ini mengharuskan pada pemerintah selaku pemilik monopoli pada arah peninjauan ulang monopoli. Hal ini berarti monopoli dinilai menjadi determinasi keuntungan untuk menjadi laba dari komersialisasi, korporatisasi bahkan privatisasi (Hoque, 2001).

Reformasi struktural juga menghendaki adanya *competitive neutrality*. *Competitive neutrality* merupakan proses identifikasi dan (jika memadai) pemindahan terhadap setiap keuntungan (dan kerugian) yang mungkin timbul bagi usaha pemerintah secara baik pada pemilik usaha pemerintah. Keuntungan yang mungkin timbul atas kepemilikan pemerintah antara lain: *tax exemption* (pembebasan pajak), keuntungan regulasi, jaminan eksplisit atau implisit terhadap utang, dan subsidi silang. Sebaliknya, kelemahan atau kerugian yang mungkin timbul antara lain: pasar yang terbatas, kewajiban terhadap tuntutan akuntabilitas yang lebih besar, pengurangan otonomi manajerial, persyaratan gaji/upah pemerintah, kebijakan pekerja/buruh dan hubungan industri, dan kenyataan bahwa pemerintah mengusahakan barang dan jasa yang tidak realistis diusahakan oleh pihak swasta tanpa pembebanan biaya yang tinggi pada konsumen (Independent Committee of Inquiry into a National Competition Policy, 1993). Dengan demikian, elemen *competitive neutrality* diharapkan mampu menengahi *trade off* antara kelemahan dan kelebihan yang ada di atas untuk menciptakan efisiensi. Hal ini dapat dilakukan atau dicapai dengan melakukan: korporatisasi, komersialisasi, dan *full costing* (Queensland Government, 1996: Queensland Treasury Departemen, undate f).

Full costing merupakan langkah pertama yang harus dilakukan untuk melaksanakan korporatisasi. *Full costing* menurut Section 568 of Local Government Act merupakan harga barang atau jasa yang menjadi biaya atas produksi barang atau jasa tersebut. Hal ini akan digunakan dimana aktifitas akan menghasilkan keuntungan. Alasan utama untuk menggunakan *full costing* adalah untuk memudahkan operasi secara transparan, dan menutup biaya operasional. *Full costing* mensyaratkan adanya penghitungan terhadap hal-hal mendasar seperti sewa, gaji, subsidi, depresiasi, dan pajak. Hal ini menjadi elemen pokok dalam struktur laporan keuangan yang dihasilkan oleh sistem akuntansi keuangan.

PERFORMANCE MEASUREMENT PERSPECTIVE

Peran pemerintah daerah sangat menyentuh kehidupan masyarakat, bahkan sering layanan yang merupakan produk pemerintah daerah tersebut menjadi pusat layanan bagi masyarakat. Pelayanan jasa yang tersebut juga menyangkut kualitas hidup masyarakat dan hasil yang dicapainya menunjukkan tingkat peradaban masyarakat (Donnelly, 1998). Masyarakat terus berkembang dengan segenap tuntutannya, demikian juga pemerintah daerah. Hal ini berimplikasi pada kompleksitas layanan jasa yang harus disediakan oleh pemerintah daerah. Kompleksitas layanan yang semakin tinggi tersebut membawa pada suatu implikasi lanjutan terhadap tuntutan peningkatan kinerja dan akuntabilitas kinerja pemerintah daerah.

Tuntutan yang tinggi terhadap kinerja dan akuntabilitas tersebut berujung pada tuntutan pengukuran kinerja pemerintah daerah. Pengukuran kinerja tersebut mempunyai banyak tujuan. Tujuan tersebut paling tidak untuk meningkatkan kinerja dan meningkatkan akuntabilitas pemerintah daerah (Alice, 1998). Untuk itu, pemerintah daerah dituntut mampu membangun ukuran kinerja yang baik. Ukuran kinerja yang baik tidak dapat hanya dengan menggunakan satu ukuran. Untuk itu, perlu ukuran yang komprehensif dan terintegrasi sehingga dimungkinkan ukuran yang berbeda untuk tujuan yang berbeda. Hal inilah yang kadang-kadang membuat konflik. Hal ini dipertegas oleh Abernethy (2001) yang menyatakan bahwa ukuran kinerja mempengaruhi saling ketergantungan antar unit kerja yang ada dalam satu unit organisasi.

Sistem pengukuran kinerja akan berhasil ketika strategi organisasi dan ukuran kinerja ditempatkan sejajar dan pimpinan organisasi mampu menyampaikan visi, misi, nilai, dan arah strategi bagi organisasi dan stakeholder (LAN, 2000). Aspek yang diukur dalam pengukuran kinerja meliputi aspek keuangan, kepuasan pelanggan, kepuasan karyawan,

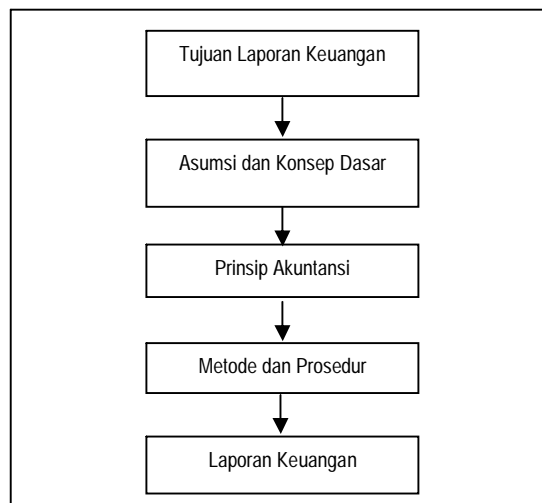
operasi internal dan pasar, dan sebagainya. Pengukuran aspek keuangan antara lain menggunakan anggaran dan cash flow. Aspek keuangan ini dapat diintegrasikan kedalam penyusunan sistem akuntansi keuangan. Hal ini akan dapat membuat sinergi antara kinerja keuangan dan non-keuangan. Hal ini dipertegas oleh pernyataan GASB (1999) yang menyatakan bahwa pengeluaran setiap rupiah harus dilakukan pengukuran.

HUBUNGAN GOOD GOVERNANCE DAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Konsep *good governance* sudah lama menjadi perbincangan di atmosfer Indonesia. Namun demikian, elaborasi dan pembedaan ke dalam bentuk reformasi yang holistik dan aplikatif belum ada. Hal ini tentunya banyak hal yang mempengaruhi. Reformasi struktural menghendaki adanya perubahan mendasar pada diri entitas yang bersangkutan. Seperti kita ketahui UNDP mengajukan 9 (sembilan) prinsip sebagai karakteristik *good governance* yaitu: partisipasi, *rule of law*, transparansi, *responsiveness*, *consensus orientation*, *equity*, efektifitas dan efisiensi, akuntabilitas, *strategic vision*.

Konsep *good governance* merupakan tuntutan yang harus dipenuhi oleh sektor publik. Tuntutan itu tidak mudah untuk dipenuhi. Hal ini perlu media dan proses untuk memenuhinya. Bagaimana akuntansi sektor publik memenuhi hal tersebut?

Gambar 1. Hubungan Konsep, Prinsip, Metode, dan Laporan Keuangan



Akuntansi selama ini didefinisikan (perspektif jasa) sebagai suatu kegiatan jasa. Fungsinya adalah menyediakan data kuantitatif, terutama yang bersifat keuangan, dari kesatuan usaha ekonomi yang dapat digunakan dalam pengambilan keputusan-keputusan ekonomi dalam memilih alternatif dari suatu keadaan (AICPA, Statement Accounting Board, New York, Oktober 1970). Agar fungsi di atas dapat dipenuhi maka disusunlah prinsip akuntansi. Penyusunan prinsip akuntansi didasarkan pada asumsi-asumsi dan konsep-konsep dasar. Prinsip yang berlaku biasanya dapat diterapkan melalui berbagai metode dan prosedur. Untuk lebih memperjelas keterkaitan masing-masing elemen tersebut. Gambar 1 di atas menyajikan hubungan antara konsep, prinsip, metode, dan laporan keuangan tersebut. Tujuan pelaporan keuangan seperti dalam gambar di atas adalah:

1. Laporan keuangan berguna dalam pengambilan keputusan ekonomi, termasuk identifikasi masalah-masalah yang memerlukan keputusan kritis serta penetapan sasaran-sasaran tertentu. Informasi yang dihasilkan harus memadai.
2. Membantu para pengambil keputusan untuk melakukan estimasi terhadap jumlah, waktu, dan ketidakpastian dari penerimaan uang masa yang akan datang. Atau dengan kata lain menyediakan informasi sebagai dasar pengarah dan pengendalian seluruh sumber daya dalam suatu organisasi.
3. Mampu menunjukkan sumber-sumber ekonomi dari suatu perusahaan, klaim atas sumber tersebut dan pengaruh dari transaksi-transaksi yang terjadi, kejadian-kejadian dan keadaan-keadaan yang mempengaruhi sumber-sumber dan klaim atas sumber-sumber tersebut.

Ketiga karakteristik informasi tersebut di atas akan menjadi pedoman dalam penyusunan pelaporan keuangan suatu badan usaha atau organisasi.

Dari uraian di atas kiranya dapat dipahami benang merah antara *good governance* dengan akuntansi sektor publik. Hubungan keduanya adalah akuntansi sektor publik sebagai alat untuk melakukan upaya elaborasi *good governance* ke tataran yang lebih riil. Artikulasi dan elaborasi yang dimaksudkan dapat melalui akuntansi manajemen, akuntansi keuangan, dan audit atau pemeriksaan sektor publik. Ketiga alat ini sangat memperhatikan pilar-pilar *good governance* dalam *body of knowledge* yang telah dibangunnya. Dengan menerapkan ketiganya pada proses ekonomi atau operasi sektor publik maka di lapangan akan tercipta atmosfer *check and balance*.

Akuntansi sektor publik juga memiliki relevansi yang kuat dengan kondisi reformasi di Indonesia saat ini. Kita ketahui bersama

bangsa kita saat ini tengah melakukan serangkaian reformasi pada seluruh aspek dan khususnya reformasi sektor publik. Reformasi sektor publik jika diderivasikan akan mengharuskan adanya reformasi pada sisi akuntansi sektor publik dan auditing sektor publik. Jika keduanya tidak dilaksanakan maka reformasi yang digulirkan pada sektor publik boleh jadi hanya merupakan isapan jempol belaka. Intinya adalah pilar-pilar dari *body of knowledge* yang telah dibangun oleh akuntansi sektor publik merupakan *blue print* bagi reformasi itu sendiri. Dikatakan sebagai *blue print* karena sistem akuntansi yang disusun tidak lagi mengawang-awang tapi sudah membumi dan operasional (*down to earth*).

Akuntansi sektor publik juga terkait erat dengan paradigma otonomi daerah dan desentralisasi fiskal yang saat ini sedang berjalan. Kaitannya dengan reformasi sektor publik, otonomi daerah menjadi salah satu bagian dari reformasi sektor publik itu sendiri. Otonomi memberikan keleluasaan (diskresi) pada daerah untuk mengembangkan sistem pengelolaan keuangan daerah secara luas. Hal ini salah satunya dapat dicapai dengan penyusunan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah. Dengan demikian, otonomi daerah sarat muatan dengan membawa banyak perubahan paradigma yang juga dibawa oleh paradigma akuntansi dan audit sektor publik.

Dalam akuntansi sektor publik diperkenalkan banyak paradigma baru yang menjadi landasan berpikir dalam upaya melaksanakan reformasi itu sendiri. Beberapa diantaranya adalah akuntabilitas publik (*public accountability*) dan konsep *value for money*. Keduanya sangat erat kaitannya dengan konsep *good governance*. Di atas telah dibahas mengenai *good governance* dan kaitannya dengan akuntansi sektor publik kedua masalah ini tidak dapat diimplementasikan jika pemerintah sendiri tidak memiliki kemauan (*political will*) untuk melakukannya. Untuk itu, perlu elaborasi kedua masalah tersebut ke dalam tataran regulasi hukum. Regulasi ini sangat penting karena ia sebagai tonggak untuk memulai adanya reformasi seperti yang dimaksud di atas.

KONSEPSI PELAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

Akuntabilitas mengacu pada kewajiban perseorangan, suatu kelompok, atau suatu organisasi yang diasumsikan harus melaksanakan kewenangan dan/atau pemenuhan tanggungjawab. Kewajiban ini meliputi (Artley, 2000):

1. *Answering*, usaha untuk memberikan penjelasan atau justifikasi untuk pelaksanaan dan/atau pemenuhan tanggungjawab.
2. *Reporting*, pelaporan hasil atas pelaksanaan dan/atau pemenuhan, dan
3. *Producing*, asumsi kewajiban atas hasil yang dicapai.

Telaah atas berbagai literatur memberikan beberapa masukan sebagai aspek kunci atas akuntabilitas. Aspek kunci tersebut antara lain:

1. Akuntabilitas adalah suatu bentuk hubungan .
2. Akuntabilitas adalah berorientasi pada hasil
3. Akuntabilitas mensyaratkan adanya pelaporan
4. Akuntabilitas kurang bermakna jika tidak disertai konsekuensi yang mengikutinya
5. Akuntabilitas meningkatkan kinerja.

Telaah mengenai konsepsi akuntabilitas di atas jelas mengharuskan adanya pelaporan bagi suatu organisasi yang menerima suatu amanah pengelolaan dan penggunaan sumberdaya. Untuk itu, pemerintah selaku entitas penguasaan amanah dituntut untuk memiliki akuntabilitas yang harus mampu menyusun sistem pelaporan yang baik dan mapan. Perkembangan organisasi yang terjadi saat ini menunjukkan adanya peningkatan kompleksitas. Tingkat kompleksitas yang tinggi memungkinkan ketidakcukupan atas sistem pelaporan yang selama ini ada.

Selain itu, tuntutan rakyat terhadap akuntabilitas mengharuskan pemerintah untuk mampu menjawab pertanyaan atas penggunaan dan pengelolaan sumber-sumber yang dipercayakan kepada pemerintah. Laporan Keuangan yang disusun harus mampu menjawab tujuan pengambilan keputusan dan akuntabilitasnya. Hal ini sesuai dengan pandangan profesi akuntan di sejumlah negara, bahwa pemerintah adalah entitas pelaporan dan harus membuat laporan keuangan yang bersifat umum karena (Partono, 1996):

1. Pemerintah menguasai dan mengendalikan sumber-sumber yang signifikan;
2. Penggunaan sumber-sumber tersebut oleh pemerintahan dapat berdampak signifikan terhadap kesejahteraan sosial dan/atau ekonomi anggota masyarakat;
3. Terdapat pemisahan antara manajemen dan pemilikan sumber-sumber tersebut.

Adapun tujuan laporan keuangan sektor publik menurut GASB (1999) adalah:

1. Mempertanggungjawabkan pelaksanaan fungsinya (*demonstrating accountability*)
2. Melaporkan hasil operasi (*reporting operating result*)
3. Melaporkan kondisi keuangan (*reporting financial condition*)
4. Melaporkan sumber daya jangka panjang (*reporting long live resources*)

Tujuan laporan keuangan sektor publik di atas bila kita simak ternyata lebih berat jika dibandingkan dengan pihak swasta. Terlihat bahwa di samping fungsi manajerial juga nampak fungsi pertanggungjawaban.

Untuk mampu memenuhinya maka harus dihasilkan informasi yang bersifat umum yang mampu memenuhi kepentingan para manajemen pemerintah, politikus, dan publik.

Pada Tabel berikut ini kami sajikan beberapa negara yang telah menerapkan akuntansi pada sektor publik (pemerintah) dengan menerapkan aturan yang bersifat umum pada pengurusan (*stewardship*) dana publik (*public money*).

Country	Document	Rules
Bangladesh	Constitution of the Republic of Bangladesh, CH II-Legislative and Financial Procedure	There shall be laid before Parliament, in respect of each financial year, a statement of estimated receipts and expenditure of the Government for that year. Therefore, the government reporting entity is determined by the amount it receives and the payment it makes.
France	Constitution of 1985 - Financial Law no. 59.2 (1959) - Rules on Public Accounting, decree no. 62.1578 (1962)	Reporting entities are primary governments and any other government organization, which issues separate financial statement. The two main, distinct criteria are: 1. reporting for political accountability by executive government to a legislative body, and 2. reporting for personal legal and financial responsibility by public accounting officers to the Court of Audit.
Italy	National law no. 259(1985) and no. 51(1982)	Reporting entities are primary government and any other government organization that issues separate financial statement. Reporting entities are also: 1. those bodies that receive, on a regular basis, and incorporate their budget for more than two years, taxes, levies and contributions which they are authorized to impose on a permanent basis, or which are devolved to them. 2. Province and municipalities with more than 8,000 inhabitants, which are deemed to be reporting entities.
Taiwan	Budget Law Law of Accounting Annual, Reporting Law, Law Audit	The central government, province, counties and towns are all deemed to be reporting entities.

Source: IFAC-PSC, *Study 8, The Government Financial Reporting Entity, July 1996, p.5.*

IMPLEMENTASI PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN BEBERAPA NEGARA MAJU

Untuk dapat lebih memahami model laporan keuangan pemerintah dengan baik dan tepat maka harus melihat tiga hal yang penting yakni (KNA, 1996):

1. Struktur pemerintahan, keberhasilan pemerintahan menyelenggarakan fungsi pemerintahan dapat diukur dengan pelayanan dan efisiensi penggunaan sumber daya. Apakah ada pembedaan fungsi legislatif,

- eksekutif, dan yudikatif. Pemerintahan diperlukan untuk melindungi dan melayani kepentingan masyarakat.
2. Sifat sumber daya, pada sektor publik tidak terdapat hubungan langsung antara barang/jasa yang diberikan dengan harga yang harus dibayar.
 3. Proses politik, demokrasi memberikan ruang gerak bagi rakyatnya untuk melakukan pengawasan dan kontrol terhadap fungsi eksekutif.

Dari ketiga hal tersebut terlihat perbedaan dengan sektor komersial. Dengan demikian, maka perlu kiranya dibedakan antara akuntansi sektor publik dengan akuntansi komersial baik dalam pelaporan maupun dalam standardnya. Di bawah ini kami sajikan penerapan akuntansi pada beberapa negara yang sudah terlebih dahulu mengembangkan akuntansi sektor publik dan menerapkan pada pemerintahnya.

Negara	Hal Penting Yang Diungkap	Isi Laporan	Laporan Yang Disajikan
Pemerintah Federal Amerika Serikat	<ol style="list-style-type: none"> 1. Klasifikasi dan Pengelompokkan hutang berdasar adanya jaminan dana dan tidak adanya jaminan 2. Kebutuhan pendanaan di masa yang akan datang 3. Pelaporan biaya operasi menurut program 4. Laporan anggaran dan realisasinya 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Gambaran umum mengenai entitas penyaji laporan 2. Laporan Keuangan Pokok dan Catatan atas laporan keuangan 3. Laporan-laporan gabungan 4. Informasi tambahan 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Laporan Posisi Keuangan 2. Laporan Operasi dan Perubahan Posisi Keuangan 3. Laporan Arus Kas 4. Laporan Realisasi Anggaran dilengkapi dengan: Informasi Tambahan
Pemerintah Negara Bagian Amerika Serikat Kentucky	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mencatumkan semua dana 2. Mencatumkan semua perkiraan dan komponen unit yang dikendalikan dan dikelola 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Gambaran umum mengenai entitas penyaji laporan 2. Laporan Keuangan Pokok dan Catatan atas laporan keuangan 3. Laporan-laporan Gabungan 4. Informasi tambahan 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Neraca Gabungan 2. Laporan Pendapatan, Belanja, dan Perubahan Saldo Dana Gabungan 3. Laporan Arus Kas Gabungan 4. Laporan pendapatan, belanja, dan perubahan lainnya Universitas dan sekolah Tinggi 5. Laporan perubahan saldo dana Gabungan Universitas dan sekolah Tinggi 6. Catatan atas Laporan Keuangan Gabungan
Pemerintah Kanada	<ol style="list-style-type: none"> 1. Semua penerimaan yang diterima harus dicatat dalam satu Dan Pendapatan Konsolidasi 2. Saldo atau jumlah dana tersebut harus diappropriasikan oleh Parlemen 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mencerminkan posisi keuangan pemerintah pada suatu saat 2. Hasil operasi 3. perubahan perubahan yang terjadi pada periode operasi 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Laporan Transaksi 2. Laporan Akumulasi Defisit 3. Laporan Pendapatan dan Belanja 4. Laporan Asset dan Kewajiban 5. Laporan Perubahan Posisi Keuangan

Pemerintah Selandia Baru	Laporan keuangan pemerintah mencakup semua bagian pemerintahan, parlemen, badan usaha milik negara, semua entitas dilingkungan pemerintah dan Reserve Bank of New Zealand	Digunakan untuk membantu parlemen dalam menilai pertanggungjawaban terhadap penyelenggaraan sumber-sumber	<ol style="list-style-type: none"> 1. Laporan Pertanggungjawaban 2. Laporan Kinerja keuangan 3. Laporan Posisi Keuangan 4. Laporan Arus Kas 5. Laporan Pinjaman 6. Laporan Perikatan 7. Laporan Kewajiban 8. Laporan Kontinjensi 9. Laporan Pengeluaran dan Belanja yang Belum Diapropriasikan 10. Laporan Pengeluaran Atau Belanja Darurat 11. Laporan Dana Perwalian 12. Laporan atas Kebijaksanaan Akuntansi 13. Catatan Atas Laporan Keuangan 14. Laporan Badan Pemeriksa
Malaysia	Harus mengungkap seluruh rekening dan catatan transaksi yang terjadi di pemerintah, Catatan ini harus ada manakala dilakukan pemeriksaan	Untuk memastikan kebenaran transaksi dan posisi keuangan	<ol style="list-style-type: none"> 1. Neraca 2. Laporan Laba/Rugi atau laporan pendapatan dan belanja 3. Laporan <i>Cash Flow</i> 4. Catatan tambahan 5. <i>Letter verification</i> 6. Laporan lainnya (khusus untuk badan regulator)

Sumber: diolah dari beberapa sumber penulis

Untuk lebih dapat melihat perkembangan sektor publik secara menyeluruh, selain perkembangan akuntansi sektor publik seperti yang telah ditampilkan di atas berikut disajikan reformasi sektor publik yang dilaksanakan di Malaysia dan Singapura sebagai negara tetangga yang sudah terlebih dahulu melaksanakannya.

Dari kedua negara tersebut banyak masukan yang dapat kita ambil dalam kaitannya dengan akuntansi dan anggaran untuk sektor publik. Upaya ini merupakan upaya *benchmarking* perkembangan proses reformasi sektor publik yang dilakukan Malaysia dan Singapura atas upaya reformasi yang dilakukan Indonesia. Nampak dari tabel berikut ini muncul beragam jenis laporan keuangan, tujuan pelaporan keuangan dan pengungkapannya. Tema permasalahan yang kemudian muncul adalah bagaimana mengatasi hal tersebut? Atau, apakah penyusunan dan penerapan harus mengedepankan aspek, *uniformity* atau justru mengedepankan fleksibilitas?

	Reformasi Ekonomi	Reformasi Administrasi dan Keuangan	Reformasi Anggaran
Malaysia	<p>Periode tahun 1971-1990</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Pertumbuhan modal <input type="checkbox"/> Pemberantasan kemiskinan dan restrukturisasi <input type="checkbox"/> National Unity <p>Periode tahun 1991-2000</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Keseimbangan pembangunan dan pertumbuhan <input type="checkbox"/> Pengutan pada sistem perbankan <input type="checkbox"/> Kebijakan moneter <input type="checkbox"/> Output dan Outcome <input type="checkbox"/> Investasi Asing 	<p>Tahun 1970: Unit reformasi administrasi baru dibentuk</p> <p>Sampai tahun 1980</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Reformasi Administrasi publik <input type="checkbox"/> Peningkatan ukuran dan proses <input type="checkbox"/> Penggunaan pola hubungan sektor publik dan swasta yang baik. <p>Sejak tahun 1990</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> 1991:Counter Service; <input type="checkbox"/> 1992:Total Quality Control; <input type="checkbox"/> 1993:Client Charter; <input type="checkbox"/> 1996:ISO 9000; <input type="checkbox"/> 1999:Standardization 	<p>1975-1968: Sistem Tradisional/Line item Budgeting</p> <p>1969-1999: Sistem Anggaran berbasis Kinerja (Performance Budgeting System)</p> <p>Hingga sekarang: Program Agreements/Modified Budgeting System.</p>
Singapura	<p>Periode 1965-1980</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Diversifikasi Investasi <input type="checkbox"/> Membentuk Investment Advisory Office <input type="checkbox"/> Orientasi pada Ekspor. <p>Periode 1990-2000</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Menciptakan second thrust for Singapore <input type="checkbox"/> Menyusun Competition Board <input type="checkbox"/> Mengurangi Biaya Investasi (<i>Investment Cost</i>) <input type="checkbox"/> Pertumbuhan Ekonomi 		<p>Sebelum 1978: Sistem anggaran Line-Item, dengan masalah:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Rigid dan tanpa prioritas <input type="checkbox"/> Non-transferability of budget savings among item <input type="checkbox"/> Sulit mengevaluasi anggaran kinerja <input type="checkbox"/> Tidak ada evaluasi tujuan <p>Antara tahun 1978 – 1989: Program Budgeting System, dengan masalah:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Tindak pengendalian terhadap program baru dan periode <input type="checkbox"/> Tidak ada jaminan sumberdaya atau ketersediaan keuangan <p>Antara 1 april 1989 dan 1 april 1996: Block Budget System, dengan masalah:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Cenderung terfokus pada input & output <input type="checkbox"/> Tidak cukup memperhatikan pda kinerja <input type="checkbox"/> Definsi yang lebih baik pada jumlah dan output mereka <input type="checkbox"/> Skema insentif bagi manajer dan staff <input type="checkbox"/> Alokasi sumberdaya berdasar output <input type="checkbox"/> Lebih fleksibel dalam financial management, personnel management.
<p>Instrumen dan legislasi untuk mendukung reformasi di atas: Act 1975, Act 1972, Program Evaluation Committee, Accounting Methode</p>			

Sumber: UNDP, 2001

UNIFORMITY DAN FLEXIBILITY

Tidak dapat dipungkiri memang, adanya kenyataan bahwa banyak praktik di lapangan yang menunjukkan adanya perbedaan dalam penerapan akuntansi di sektor publik. Negara-negara besar seperti U.S. dan U.K. lebih cenderung menyusun laporan keuangan dengan gambaran yang lebih fleksibel. Namun demikian, masih terdapat beberapa perbedaan dalam standar akuntansinya. Negara-negara kontinental Eropa dan Old Eastern menganut *uniformity accounting* dan cenderung mengeliminasi perbedaan dalam tingkatan praktik.

Karakteristik dari polarisasi masalah di atas dapat kita dekati dengan mencoba memadukan kedua pendekatan dalam langkah yang lebih terintegrasi. Untuk itu perlu kita lihat satu persatu terhadap kedua pendekatan tersebut. **Pendekatan uniformity** cenderung memperhatikan dan mempertimbangkan kesesuaian akuntansi dengan aturan yang diterapkan atau yang berlaku. Hal ini akan menghasilkan solusi tunggal atas setiap permasalahan akuntansi terhadap realitas ekonomi. Sedangkan **pendekatan fleksibilitas** cenderung memperhatikan dan mempertimbangkan kesesuaian akuntansi dengan kenyataan atau fakta.

Kedua pendekatan tersebut nampak saling bertentangan. Hal ini perlu jalan keluar untuk pemecahannya. Jones (1996) menawarkan jalan tengah bagi masalah tersebut. Perpaduan kedua pendekatan tersebut menjadi kunci bagi pemecahan masalah tersebut yakni dengan membuat harmonisasi pada tingkatan praktik dan penyusunan regulasi. Artinya, ketika proses penyusunan regulasi, bahan untuk melakukan penyusunan harus diambil dan diserap dari lapangan agar mampu menangkap fenomena yang ada sebagai fakta yang harus diungkapkan.

KAITAN TUJUAN PELAPORAN KEUANGAN DENGAN ENTITAS PENYUSUN LAPORAN DAN DASAR AKUNTANSI

Entitas penyusun laporan merupakan entitas yang memiliki tanggungjawab untuk merespon ekspektasi pengguna informasi yang bergantung pada informasi laporan bagi akuntabilitas dan tujuan pembuatan keputusan. Term ini mengacu pada departemen, kementerian, atau entitas lain sebagai bagian dari pemerintah secara keseluruhan. Pembatasan entitas penyusun tersebut mengacu pada entitas itu sendiri, transaksi yang dilaksanakan, dan aktifitas yang dicakup dalam laporan keuangannya.

Pendekatan atau konsep yang dapat digunakan untuk menunjukkan batasan entitas penyusun laporan keuangan antara lain; *authorized allocation of funds approach, legal entity approach, political*

accountability concept, dan *concept of control*. Seluruh konsep di atas tidak bersifat *mutually exclusive*. Sebagai contoh, konsep/pendekatan *the legal entity* dapat digunakan bersama dengan pendekatan *control*.

Seluruh dasar akuntansi memberikan informasi yang sesuai dengan tujuan pelaporan akuntansi keuangan. Perbedaan dasar akuntansi dapat menjadi lebih memadai untuk diperbandingkan jika dikaitkan dengan pertimbangan tujuan pelaporan entitas.

Uraian di atas telah menggambarkan berbagai pendekatan terhadap perlunya sistem akuntansi keuangan daerah dan gambaran konsepsi pelaporan keuangan sector publik berikut penerapannya di beberapa negara. Bagian berikut, kami sajikan elaborasi tuntutan tersebut pada regulasi pemerintah sebagai dasar pijakan penyusunan dan penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah.

ELABORASI SISTEM AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH PADA REGULASI PEMERINTAH

Merujuk Undang-undang Nomor 22 tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah, pemerintah daerah merupakan bagian integral dari pemerintah pusat atau dengan kata lain merupakan bagian yang tidak dapat dipisahkan bagi pemerintah pusat. Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 merupakan pengganti dari Undang-undang Nomor 5 tahun 1974 tentang Pokok-pokok Pemerintahan di Daerah yang dinilai tidak sesuai lagi dengan prinsip penyelenggaraan Otonomi Daerah dan perkembangan yang terjadi akhir-akhir ini. Selanjutnya, untuk melaksanakan ketentuan Pasal 86 Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 dan Pasal 26 Undang-undang Nomor 25 Tahun 1999 terutama mengenai pengelolaan keuangan dalam pelaksanaan desentralisasi, ditetapkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 105 tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah. Peraturan tersebut memberikan pedoman yang bersifat umum dan lebih menekankan pada hal-hal yang bersifat prinsip, normatif, dan asasi yang merupakan landasan umum dalam pengelolaan keuangan daerah.

Adapun pengaturan tentang pengelolaan keuangan daerah sebagaimana tercantum dalam PP Nomor 105 Tahun 2000 Pasal 14 ayat (1), (2), dan (3) adalah:

1. Ketentuan tentang pokok-pokok pengelolaan keuangan daerah ditetapkan oleh masing-masing daerah dengan Peraturan Daerah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

2. Sistem dan prosedur pengelolaan keuangan daerah diatur dengan Keputusan Kepala Daerah masing-masing sesuai dengan Peraturan Daerah tersebut.

Berdasarkan peraturan tersebut maka daerah mendapat keleluasaan dalam memperbaiki dan melakukan pemutakhiran sistem dan prosedur pengelolaan keuangan daerah. Keleluasaan tersebut hendaknya menjadi pijakan dalam melakukan upaya maksimalisasi dan efisiensi serta efektifitas dengan upaya pembenahan yang berlanjut sesuai dengan kebutuhan dan kemampuan daerah masing-masing.

Selama ini daerah menggunakan Manual Administrasi Keuangan Daerah (Makuda) sebagai panduan dan pedoman kerja untuk pengelolaan keuangan daerah, hal ini mengacu pada Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 900-099 Tahun 1980, yang penyusunannya mengacu pada Undang-undang Nomor 5 Tahun 1974 dan peraturan perundangan lainnya yang terkait seperti Peraturan Pemerintah Nomor 5 Tahun 1975 tentang Pengurusan, Pertanggungjawaban, dan Pengawasan Keuangan Daerah dan Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 1975 tentang Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah, dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja. Dengan diberlakukannya Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 dan Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 maka Undang-undang Nomor 5 Tahun 1974, Peraturan Pemerintah Nomor 5 Tahun 1975, dan Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 1975 berarti tidak berlaku lagi. Namun demikian, pada dasarnya Makuda dinyatakan masih tetap berlaku sepanjang tidak bertentangan dan/atau belum ada penggantinya.

Untuk mengatasi masalah tersebut perlu ketentuan pengganti Makuda yang beberapa bagiannya **sudah tidak sesuai lagi** dengan ketentuan perundang-undangan yang ada, terutama yang berkaitan dengan bentuk dan susunan anggaran, tata pembukuan anggaran dan laporan pertanggungjawaban keuangan daerah. Dengan demikian, ketentuan yang baru tersebut diharapkan akan menjadi buku pedoman bagi setiap daerah untuk penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah, dan penyusunan perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah. Ketentuan yang baru atau buku pedoman yang baru tersebut diharapkan dapat diartikulasikan menjadi produk hukum.

PERBEDAAN BUKU PEDOMAN BARU DENGAN MAKUDA

Buku pedoman tersebut secara umum berisi pedoman pengelolaan keuangan daerah yang mencakup perencanaan, pelaksanaan,

dan pengawasan keuangan daerah. Dari uraian di atas bila kemudian dibandingkan dengan Makuda yang selama digunakan maka akan terdapat beberapa perbedaan. Perbedaan keduanya menyangkut aspek materi antara lain perencanaan keuangan daerah, pelaksanaan keuangan daerah, dan pertanggungjawaban keuangan daerah.

Perencanaan Keuangan Daerah

Sistem penganggaran daerah pada dasarnya mencakup beberapa hal, yakni:

1. Struktur APBD yang dimuat dalam Buku Pedoman yang baru terdiri dari elemen Pendapatan Daerah, elemen Belanja Daerah, Surplus (Defisit) Anggaran, dan elemen Pembiayaan.
2. Selain itu, dalam Buku Pedoman yang baru dijelaskan proses penyusunan APBD mulai dari penyiapan Rancangan APBD sampai dengan penetapannya menjadi APBD. Proses ini tidak secara eksplisit dimuat dalam Makuda.
3. Proses penyusunan APBD yang baru dengan pendekatan Kinerja. Makuda belum menggunakan pendekatan Kinerja.

Pelaksanaan Keuangan Daerah (Penatausahaan)

Penatausahaan keuangan daerah pada dasarnya mencakup pengurusan operasional dan administrasi kebendaharawan (uang dan barang), tata cara pembukuan dan pelaporan (pertanggungjawaban) keuangan daerah. Buku pedoman yang baru berbeda dengan Makuda terutama dalam sistem pembukuan dan pelaporannya. Aspek pengurusan uang dan barang oleh bendaharawan tidak diatur secara rinci sebagaimana dalam Makuda, karena hal tersebut diserahkan kepada setiap daerah untuk pengaturannya. Oleh karena itu, daerah dapat menggunakan instrumen pengurusan kebendaharawan yang ada di Makuda kecuali yang berkaitan langsung dengan tata cara pembukuan dan pelaporannya seperti yang diberikan pedoman dalam Buku Pedoman yang baru.

Sistem pembukuan tunggal yang digunakan dalam Makuda menjadi kelemahan utama, selain pencatatannya yang berbasis kas dan tidak adanya kebijakan akuntansi. Selain itu, Makuda juga memiliki kelemahan lain yaitu tidak menyediakan catatan keuangan untuk kategori pengeluaran modal. Oleh karena itu akan menjadi kurang memadai jika digunakan untuk memenuhi kebutuhan tata usaha keuangan daerah yang berpedoman pada Standar Akuntansi Keuangan Daerah, dimana penyusunan Neraca menjadi salah satu jenis laporan pertanggungjawaban akhir tahun anggaran. Tata cara pembukuan yang dimuat dalam Buku Pedoman yang baru tersebut menggunakan sistem

pembukuan ganda (berpasangan) dengan pencatatan berbasis kas atau akrual modifikasian. Elemen-elemen akuntansi keuangan daerah yang dimuat dalam Buku Pedoman yang baru tersebut meliputi:

1. Kebijakan Akuntansi, memuat perlakuan akuntansi yang meliputi: Definisi Pengakuan, Pengukuran, dan Penilaian terhadap elemen Laporan Keuangan (Pendapatan, Belanja, Pembiayaan, Aktiva, Utang, dan Ekuitas Dana). Kebijakan akuntansi disusun berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan Daerah yang bertujuan untuk menjamin konsistensi pelaporan keuangan daerah.
2. Catatan Akuntansi berupa Buku Jurnal, Buku Besar, dan Buku Pembantu. Buku Jurnal merupakan catatan yang berfungsi untuk mencatat dan menggolongkan transaksi keuangan. Buku Jurnal diklasifikasikan ke dalam Jurnal Penerimaan Kas, Jurnal Pengeluaran Kas, Jurnal Umum (selain Kas). Buku Besar berfungsi untuk meringkas transaksi keuangan. Buku pembantu berfungsi sebagai alat uji silang dan melengkapi informasi tertentu dalam Buku Besar.
3. Sistem dan Prosedur, berisi tentang deskripsi pengorganisasian dokumen, uang, catatan akuntansi, dan pelaporan keuangan oleh fungsi akuntansi dan fungsi lain yang terkait dengan fungsi akuntansi.

Pertanggungjawaban Keuangan Daerah

Pelaporan keuangan daerah dalam Makuda hanya mengatur penyusunan Laporan Perhitungan dan Laporan Aliran Kas. Dalam Buku Pedoman yang baru, di samping kedua laporan tersebut dimuat pula pedoman penyusunan Nota Perhitungan APBD dan Neraca Daerah serta Kertas Kerja yang bermanfaat untuk mempermudah penyusunan laporan keuangan berdasarkan sistem akuntansi berpasangan.

Laporan perhitungan APBD, sebagaimana diketahui memuat informasi mengenai anggaran dan realisasi APBD. Sedangkan Laporan Aliran Kas memuat informasi mengenai saldo, sumber, dan penggunaan kas yang dikelompokkan dalam aktivitas operasi, investasi dan pembiayaan. Nota Perhitungan APBD pada dasarnya memuat ringkasan realisasi APBD dan kinerja keuangan daerah. Sumber penyusunan Perhitungan APBD berasal dari penganggaran Daerah yang dimuat dalam Pernyataan Anggaran (PA) dan realisasinya, serta Laporan Perhitungan APBD. Sedangkan Neraca Daerah memuat informasi mengenai posisi Aktiva (Kekayaan), Utang (Pinjaman) dan Ekuitas Dana (Kekayaan Bersih) Daerah.

PENUTUP

Krisis yang terjadi di beberapa negara telah memberikan gambaran yang nyata terhadap kesehatan sistem pengelolaan keuangan

pada beberapa negara di Asia. Hal ini mendorong negara-negara tersebut untuk berupaya melakukan reformasi struktural. Reformasi struktural mengarahkan reformasi akuntansi yang membawa pemikiran pada pentingnya penyusunan dan implementasi sistem akuntansi keuangan sektor publik.

Pentingnya penyusunan dan implementasi juga didorong berbagai perspektif antara lain *core business perspective*, *performance measurement perspective*, dan pelaksanaan *good governance* serta pengalaman penerapan sistem akuntansi pemerintah dari berbagai negara.

Selain itu, era otonomi daerah dan desentralisasi fiskal memberi keleluasaan (diskresi) bagi pemerintah daerah untuk mengembangkan sistem akuntansi keuangan daerah dengan paradigma baru. Hal ini akan memberikan dampak terhadap keterbukaan informasi kinerja pemerintah daerah dan pengelolaan asset yang dimiliki oleh daerah. Dengan demikian, akuntabilitas pemerintah daerah baik vertikal maupun horizontal akan meningkat.

DAFTAR PUSTAKA

- Abernethy Margareth, Jan Bouwens, and Laurence van Lent, *"Decentralization, Interdependence, and Performance Measurement System Design: Sequences and Priorities"*, April 2001.
- AICPA, Statement Accounting Board, New York, Oktober 1970.
- Alice O. Nakamura and William P. Warburton, *"Performance Measurement Concepts and Challenges in a Public Sector Context"*, February 15, 1998.
- Direktorat Keuangan dan Peralatan Daerah Direktorat Jendral Pemerintahan Umum dan Otonomi Daerah Departemen Dalam Negeri, *Manual Keuangan Daerah*, 1981.
- Donnelly, M, *"Making the Difference: Quality in The Public Sector"*, Proceedings of The 3rd International Conference on ISO 9000 and Total Quality Management, Ho, S.K.M. (ed.), Hong Kong, 1998, pp 635-640, Hong Kong Baptist University Press, ISBN 962 85264-1-3.
- GASB, *Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Government*, June 1999.
- Government Finance Officers, *"Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting"*, dalam KNA (Konvensi Nasional Akuntansi Sektor Publik), Semarang 1996.

- Hoque Zahirul and Jodie Moll, " *Public Sector Reform: Implications for Accounting, accountability and Performance of State-Owned Entities, an Australia Perspective*", The International Journal of Public Sector Management, Vol. 14 no., 2001, pp. 304-326.
- IFAC-PSC, Study 8, *The Government Financial Reporting Entity*, July 1996, p.5.
- Independent Committee of Inquiry into a National Competition Policy (1993), *Report by the Independent Committee of Inquiry* (Hilmer Report).
- Jones Rowan, Maurice Pendlebury, *Public Sector Accounting*, Fourth Edition, Pitman Publishing, 1996.
- Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 900-099 Tahun 1980.
- Mardiasmo, *Akuntansi Sektor Publik*, Andi Offset, Edisi Pertama 2002, Yogyakarta.
- Nowroozi Behdad, 2001. *Financial Accountability and Corporate Governance reform in Thailand and Korea – Progress to Date and Challenges ahead*.
- Partono, "*Entitas Pelaporan Keuangan di Sektor Publik*", disampaikan dalam Konvensi Nasional Akuntansi Sektor Publik, 12-13 September 1996.
- Peraturan Pemerintah Nomor 105 tahun 2000 tentang *Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah*.
- Peraturan Pemerintah Nomor 5 Tahun 1975 tentang *Pengurusan, Pertanggungjawaban, dan Pengawasan Keuangan Daerah*.
- Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 1975 tentang *Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah, dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja*.
- Queensland Government, 1996c: "*Competitive Neutrality and Queensland Government Business Activities: A Queensland Government Policy Statement*", July 1996.
- Tayib Mohammad, Huga M. Coombs and J.R.M. Ameen, "*Financial Reporting by Malaysian Local Authorities: A Study of Needs and Requirements of The Users of Local Authority Financial Accounts*", The International Journal of Public Sector Management, vol 12 No. 2, 1999 pp.103-120.
- Undang-undang Nomor 22 tahun 1999 tentang *Pemerintahan Daerah*.

Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 tentang *Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah*.

Undang-undang Nomor 5 Tahun 1974 Tentang *Pokok-pokok Pemerintahan di Daerah*.

UNDP, Ministry of Finance-United Nations Development Program, Report on The Study Tour to Malaysia and Singapore, Hanoi 2001.

Will Artely, DJ Ellison, and Bill Kennedy, "*Establishing and Maintaining A Performance-Based Management Program*," September 2000.

World Bank-Behdad Nowroozi, "Financial Accountability and Corporate Governance Reform in Thailand and Korea Progress to Date and Challenges Ahead", 2001.