

**LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASI SEKTOR PUBLIK  
(Perbandingan Beberapa Negara)**

**Wiwin Kurniasari**

STAIN SALATIGA

*E-mail:* wiwinkurniasari@yahoo.com

*Abstract*

*The consolidated Financial Report (CFR) in the public sector takes on considerable contribute to carrying out public policies. The accounting system must represent this overall scenario and analyzes eight countries (Indonesian, Australia, New Zeland, Canada, Sweden, France, USA, and the U.K.), as well as the new informational requirements of the International Public Sector Accounting Standards (IPSASs). Accounting prinsiples used for compling a CFR in the public sector will be compared. The objective of the study is highlight the similiarities and differeces between the various prinsiples and consideration of related to the consolidation of annual accounts in the public sector.*

***Keywords: Consolidated Financial Report, Public Sector, International Accounting Principles, Accountability.***

**PENDAHULUAN**

Informasi keuangan merupakan suatu kebutuhan bagi para pengguna (*stakeholders*) yang disajikan untuk membantu dalam pengambilan keputusan sosial, politik, dan ekonomi, sehingga keputusan yang diambil lebih berkualitas dan tepat sasaran. Laporan keuangan ini juga merupakan cermin untuk melihat kondisi keuangan Republik tercinta ini. Tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan ekonomi, sosial, maupun politik dengan menyediakan informasi mengenai: 1) kecukupan penerimaan selama periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran; 2) kesesuaian cara memperoleh sumber daya ekonomi dan alokasinya dengan anggaran yang ditetapkan dan peraturan perundangan; 3) jumlah sumberdaya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai; 4) bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya; 5) posisi keuangan dan

kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumber-sumber penerimaannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dari pungutan pajak dan pinjaman; 6) perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan, sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan. Sementara peranan pelaporan keuangan pemerintah yaitu:

1. Akuntabilitas, yaitu mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pelaksanaan kebijakan sumber daya dalam mencapai tujuan.
2. Manajemen, yaitu memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan, dan pengendalian atas aset, kewajiban, dan ekiutas dana pemerinah.
3. Transparansi, yaitu memberikan informasi keuangan yang terbuka, jujur, menyeluruh kepada para pengguna (*stakeholders*).
4. Evaluasi kinerja, yaitu mengevaluasi kinerja entitas pelaporan, terutama dalam menggunakan sumber daya

ekonomi untuk mencapai kinerja transparansi.

5. Keseimbangan antargenerasi, yaitu memberikan informasi mengenai kecukupan penerimaan pemerintah untuk membiayai seluruh pengeluaran, dan apakah generasi yang akan datang ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

Dalam rangka mewujudkan tujuan dan peranan pelaporan keuangan Pemerintah Indonesia tersebut maka dibutuhkan laporan keuangan konsolidasi. Laporan keuangan konsolidasian pada Pemerintah Indonesia sebagai entitas pelaporan mencakup laporan keuangan semua entitas akuntansi, termasuk laporan keuangan badan layanan umum. Penyajian laporan keuangan konsolidasian meliputi: Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Proses konsolidasi diikuti dengan eliminasi akun-akun timbal balik (*reciprocal accounts*), misalnya jika terdapat sisa uang yang harus dipertanggungjawabkan yang belum dipertanggungjawabkan oleh Bendaharawan pembayar sampai dengan akhir periode akuntansi. Namun demikian apabila eliminasi dimaksud belum memungkinkan, maka dimungkinkan dalam CaLK.

Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Ciri-ciri entitas pelaporan adalah sebagai berikut: 1) dibiayai oleh APBN/APBD atau mendapat pemisahan kekayaan dari anggaran; 2) dibentuk dengan peraturan perundang-undangan; 3) pimpinan entitas tersebut adalah pejabat negara yang ditunjuk atau dipilih oleh rakyat; dan 4) entitas tersebut menyampaikan pertanggungjawaban baik langsung maupun tidak langsung kepada wakil rakyat sebagai pihak yang menyetujui anggaran. Entitas pelaporan ini terdiri dari: Pemerintah Pusat dan Daerah; Kementerian Negara/Lembaga

(KL) dan Bendahara Umum Negara (BUN). Pengguna anggaran atau pengguna barang sebagai entitas akuntansi menyelenggarakan akuntansi dan menyampaikan laporan keuangan sehubungan dengan anggaran atau barang yang dikelolanya yang ditujukan kepada entitas pelaporan. Setiap unit pemerintahan yang menerima anggaran belanja atau mengelola barang adalah entitas akuntansi yang wajib menyelenggarakan akuntansi, dan secara periodik menyiapkan laporan keuangan menurut Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Laporan keuangan tersebut disampaikan secara intern dan berjenjang kepada unit yang lebih tinggi dalam rangka penggabungan laporan keuangan oleh entitas pelaporan. Perusahaan negara/daerah pada dasarnya adalah suatu entitas akuntansi, namun akuntansi dan penyajian laporannya tidak menggunakan standar akuntansi pemerintahan. Entitas akuntansi terdiri dari: 1) setiap kuasa pengguna anggaran di lingkungan suatu Kementerian/Lembaga yang mempunyai dokumen pelaksanaan anggaran tersendiri; 2) Bendahara Umum Daerah (BUD); 3) Kuasa pengguna anggaran di lingkungan Pemerintah Daerah bila mempunyai dokumen pelaksanaan anggaran yang terpisah, jumlah anggarannya relatif besar, dan pengelolaan kegiatannya dilakukan secara mandiri; 4) Badan Layanan Umum (BLU) adalah instansi di lingkungan pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas, misalnya Badan Layanan Umum pada rumah sakit, universitas negeri, atau otorita.

Berikut ini tabel yang memperlihatkan perbedaan antara entitas akuntansi dan entitas pelaporan secara ringkas sebagai berikut:

Tabel 1

No	Indikator	Entitas Akuntansi	Entitas Pelaporan
1	Definisi	unit pemerintahan pengguna anggaran atau pengguna barang yang wajib menyelenggarakan akuntansi, dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan (konsolidasi) pada entitas pelaporan.	unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.
2	Komponen	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kuasa pengguna anggaran Kementerian/Lembaga yang mempunyai dokumen anggaran tersendiri.</li> <li>2. Bendahara Umum Daerah (BUD)</li> <li>3. Kuasa pengguna anggarandi lingkungan Pemerintah Daerah bila mempunyai dokumen pelaksanaan anggaran yang terpisah.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pemerintah Pusat</li> <li>2. Pemerintah Daerah</li> <li>3. Kementerian Negara/Lembaga di lingkungan Pemerintah Pusat.</li> <li>4. Satuan organisasi di lingkungan pusat/daerah atau organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan</li> </ol>

Sumber: Komite Standar Akuntansi Sektor Publik (KSAP), 2013

Prosedur konsolidasi dilakukan dengan menggabungkan dan menjumlahkan akun yang diselenggarakan oleh entitas pelaporan lainnya dengan atau tanpa meneliminasi akun timbal balik. Entitas pelaporan menyusun laporan keuangan dengan menggabungkan laporan keuangan seluruh entitas akuntansi yang secara organisatoris berada di bawahnya. Ketika konsolidasi dilakukan tanpa mengeliminasi akun-akun yang timbal balik dan estimasi besaran akan dicantumkan dalam CaLK. Laporan konsolidasi pada BLU digabungkan pada Kementerian Negara/Lembaga teknis Pemerintah Pusat atau Daerah yang secara organisatoris membawahnya dengan ketentuan sebagai berikut: LRA BLU digabungkan secara bruto kepada LRA Kementerian Negara/Lembaga teknis Pemerintah Pusat atau daerah yang membawahiya. Neraca BLU digabungkan kepada neraca Kementerian Negara/Lembaga teknis Pemerintah Pusat atau daerah yang membawahiya.

Pertumbuhan kebutuhan keuangan dan akuntabilitas menuntut lebih luas dan lebih lengkap tentang sistem akuntansi Konsolidasi Laporan Keuangan (CFR)-untuk

memberikan umpan balik untuk pengambilan keputusan dan peningkatan akuntabilitas. Namun, ada beberapa masalah dengan menggunakan CFR di sektor publik, termasuk kesulitan membandingkan informasi konsolidasi di berbagai tingkat pemerintahan dan mendefinisikan batas konsolidasi (Heald dan Georgiou, 2000; Robb dan Newberry, 2007). Meskipun beberapa negara telah menerapkan CFR (Benito et al., 2007), badan independen dan ahli menawarkan masukan yang diperlukan untuk melaksanakan perubahan, misalnya Dewan Standar Akuntansi Sektor Publik Internasional (IPSASB). Di beberapa negara (Swedia, Inggris, Amerika Serikat, Kanada, Selandia Baru dan Australia), standar akuntansi untuk konsolidasi rekening tahunan telah ditetapkan. Di banyak negara, audit utama dan akuntansi perusahaan telah memainkan peran penting dalam proses implementasi akuntansi akrual dalam sektor publik. Metode dan praktek dari sektor swasta telah disalin dan diperkenalkan di sektor publik tanpa tujuan analisis mendalam dan karakteristik Sektor Publik (Ellwood dan Newberry, 2007; Robb dan Newberry, 2007). Namun, reformasi akuntansi dan

faktor-faktor kunci dalam proses reformasi telah bervariasi antara negara-negara (2002) menunjukkan perubahan yang baik secara manajerialisme atau mendorong akuntabilitas. Artikel ini menyoroti fitur dari konsolidasi pendekatan di sektor publik, di hal standar akuntansi, konsolidasi aturan dan standar akuntansi, konteks yang standar akuntansi telah dibentuk (publik atau swasta), dan kriteria untuk mengidentifikasi area konsolidasi di negara-negara lain maupun konsolidasi standar internasional.

#### 1. Internasional

IPSASB adalah penetapan standar independen dari *the International Federation of Accountants* (IFAC) dan mengumumkan standar akuntansi untuk sektor publik yang didasarkan pada standar sektor swasta (IPSASB, 2008). Pada bulan Juli 2000, Komite Sektor Publik yaitu *the Public Sector Committee* (PSC) dikembangkan, atas dasar IAS 27, IPSAS 6, "*Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*" (direvisi 2007). Standar ini berlaku untuk semua tingkat pemerintah (nasional, regional, lokal pemerintah dan unit komponen). IPSAS 6 mendefinisikan pengawasan sebagai kekuatan untuk menentukan kebijakan keuangan dan operasi untuk memperoleh keuntungan dari aktivitas entitas lain; kekuasaan tanpa manfaat tidak mencukupi sendiri. IPSAS 6 mendefinisikan seperangkat kekuasaan dan manfaat kondisi dan indikator yang membantu untuk memverifikasi adanya pengawasan. Indikator mengacu pada pengaruh pemerintah terhadap kebijakan keuangan dan operasional. Manfaat kondisi (IPSAS 6: 39) atau Indikator (IPSAS 6:40) melibatkan keuangan dan keuangan non, positif atau negatif (seperti pertanggung jawaban terhadap suatu kerugian), hasil dari pemerintah. Pengendalian juga dianggap ada apabila setidaknya satu dari kondisi kekuatan dan salah satu kondisi dari manfaat masih ada.

#### 2. Swedia

Pada tingkat pusat dan lembaga, mengikuti pengaruh sektor swasta, Badan

Pemerintah untuk otoritas Manajemen Keuangan Nasional, di Swedia dikembangkan GAAP untuk pemerintah pusat (ESV, 2001, 2002, Mattisson et al, 2003). Pemerintah Swedia, dengan profesional dan akademisi, juga telah menciptakan kerangka aturan khusus untuk Pemerintah Daerah Swedia. Setelah suatu badan penetapan standar, yang Swedia Dewan Kota Akuntansi (SCMA) telah dibentuk oleh Pemerintah Swedia dan Asosiasi Pemerintah Daerah. SCMA bertanggung jawab untuk mengembangkan dan menafsirkan standar akuntansi yang berlaku umum dalam sektor kota (Falkman dan Tagesson 2008). Peraturan dari CFR untuk kota dan dewan daerah disediakan oleh Undang-Undang Akuntansi 1998 dan oleh standar SCMA s RKR 8.1.

#### 3. Inggris (UK)

*Whole of Government Financial Reporting* (WGFR) Departemen Pemerintah Inggris mengikuti panduan Pelaporan Keuangan yang disusun berdasarkan *Government Financial Reporting Manual* (FRoM) dan GAAP Inggris dengan beberapa adaptasi dan interpretasi dalam menyelaraskan standar akuntansi di Inggris dengan standar akuntansi Internasional (*International Accounting Standards* (IAS), dari 2009/10 FRoM menerapkan standar konsolidasi IAS 27, menggantikan Inggris Standard FRS 2. Pada tingkat departemen yang lingkup konsolidasi didefinisikan dalam dua langkah. Setelah, sebagai kriteria persyaratan minimum pengawasan anggaran (Treasury, 2008a: 4.2.3, 4.2.14) atau FRoM ini daftar (Treasury, 2008a: 4.2.12-4.2.13), yang sesuai kriteria IAS 27 diterapkan. Untuk IAS 27, Kontrol adalah kekuatan untuk mengatur keuangan dan kebijakan operasional dari entitas untuk memperoleh manfaat dari aktivitasnya. Pada tingkat lokal, Undang-Undang Pemerintah Daerah 2003 membutuhkan otoritas lokal untuk mengikuti arus praktek akuntansi dan untuk mematuhi Kode Praktek Akuntansi pada Otoritas Lokal (*Statement of Recommended Practice* SORP) yang memerlukan

penyusunan rekening kelompok sesuai dengan GAAP. Kode ini diterbitkan setiap tahun oleh Dewan Otoritas CIPFA / LASAAC of the telah mengumumkan bahwa Kode dari 2010 akan didasarkan pada IFRS dan itu akan disiapkan di bawah Pengawasan *Financial Reporting Advisory Board* (FRAB).

#### 4. Amerika Serikat

*Financial Accounting Standards Board* (FASAB) Amerika Serikat didirikan pada awal 1990. FASAB telah diterima oleh AICPA sebagai badan yang mengurus akuntansi standar untuk entitas federal. Untuk Pemerintah federal, Laporan FASAB s (SFFAC 2) (1995) peran atribut pelaporan entitas hanya untuk bagian eksekutif pemerintah federal, termasuk departemen dan Badan-badan independen. Tapi standar yang sama menegaskan bahwa entitas pemerintah federal mencakup semua sumber daya dan tanggung jawab yang ada dalam komponen entitas, apakah mereka bagian dari, eksekutif, legislatif, atau yudikatif dari pemerintah (meskipun Rekomendasi FASAB yang berhubungan hanya untuk eksekutif). Meskipun SFFAC 2 memiliki berperan penting dalam menentukan ruang lingkup konsolidasi, Kongres dan otoritas lainnya memiliki aturan batas konsolidasi yang dimasukkan ke dalam pemerintah federal (GAO, 2005). Pada tingkat negara bagian dan pemerintah daerah *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) yaitu Dewan Standar Akuntansi Pemerintahan menerbitkan standar untuk sektor publik. Dewan Standar Akuntansi Pemerintahan (GASB) bersama-sama dengan Dewan Standar Akuntansi Keuangan (FASB) yang merupakan bagian dari *Financial Accounting Foundation (FAF)* menerbitkan konsep gagasan berdasarkan akuntabilitas keuangan.

#### 5. Kanada

Di Kanada Dewan Standar Akuntansi Sektor Publik, yaitu *Public Sector Accounting Board* (PSAB) telah menetapkan standar untuk sektor publik

sejak tahun 2004. PASB adalah bagian dari *Canadian Institute of Chartered Accountants* yang telah menerbitkan standar yang berlaku di semua sektor publik yaitu PS 1300 (CICA, 2008) yang mengidentifikasi pengawasan sebagai kriteria utama pada area konsolidasi. Pengawasan didefinisikan sebagai kekuasaan untuk mengatur keuangan dan kebijakan operasi organisasi lain yang diharapkan bermanfaat dan mengurangi resiko kerugian pemerintah dari kegiatan organisasi. Pembetulan pada suatu piihan yang terletak pada ketidakjelasan pada suatu kriteria yang sering membuat suatu entitas kebal terhadap perubahan legeslatif yang khas sering terjadi di sektor publik. Pada setiap kasus terdapat beberapa indikator pengawasan di PS 1300 yang menyorot per tanggung jawaban dan kekuatan elemen seperti tanggung jawab atas kerugian atau kekuasaan untuk mendefinisikan misi dan tipe dari pengendalian strategis.

#### 6. Selandia Baru (*New Zealand*)

*The Financial Standards Reporting Board* (FRSB) yaitu dewan standar pelaporan keuangan yang merupakan bagian dari *the New Zealand Institute of Chartered Accountants* (NZICA) mengumumkan standar akuntansi untuk sektor publik dan swasta yang disesuaikan dengan IAS-IFRS. Berdasarkan UU Keuangan Tahun 1989 Pemerintah Selandia Baru menyusun seluruh pelaporan keuangan pemerintah melalui *Government Financial Reporting* (WGFR) dan struktur pelaporan entitas mengikuti GAAP Selandia Baru. WGFR di Selandia Baru belum mampu menawarkan representasi dari sektor publik secara keseluruhan sejak baik kriteria kontrol, maupun yang ada tindakan normatif, termasuk badan-badan publik independen seperti universitas atau pemerintah daerah dalam konsolidasi. Pemerintah setempat mengkompilasi CFR sendiri pada dasar Pemerintah Local 2002 dan NZ IAS 27. Selandia Baru, seperti Australia, telah menambahkan paragraf ke IFRS dalam penerapannya ke sektor publik. Untuk tujuan mengidentifikasi adanya kontrol, paragraf

ditambahkan ke NZ IAS 27 mengacu pada seperangkat indikator kontrol dalam standar sebelumnya, NZ FRS 37 dan / atau IPSAS 6 untuk menentukan apakah ada kontrol di sektor publik. Definisi FRS 37 adalah: "Kontrol oleh satu entitas terhadap entitas lain (a) entitas pertama memiliki kapasitas untuk menentukan keuangan dan kebijakan operasi yang memandu kegiatan kedua entitas, (b) entitas pertama memiliki hak untuk signifikan tingkat kepemilikan saat ini atau masa depan manfaat, termasuk pengurangan kepemilikan kerugian yang timbul dari kegiatan kedua entitas.

7. Australia

Dewan Standar Akuntansi Australia yang tergabung ke dalam *The Australian Accounting Standards Board* (AASB) telah menyusun Undang-undang standar akuntansi yang telah disesuaikan dengan IAS-IFRS untuk sektor publik dan swasta pada tahun 2000.

Semua tingkatan di pemerintahan-persemakmuran, negara bagian dan lokal mengikuti AASB 127 yang didirikan pada tahun 2004 untuk mengadaptasi laporan konsolidasi standar sebelumnya berdasarkan IFRS, dan

kemudian diubah tahun 2008 dengan menerima standar pemerintah AAS 27, 29, dan 31. Selain AASB 127 pemerintah juga mengkompilasi AASB 1049 (yang diterbitkan tahun 2007 untuk pelaporan keuangan pemerintah pada umumnya yaitu *Government and General Government Sector Financial Reporting*) yang bertujuan menyelaraskan ekonomi mikro dari fungsi GAAP berbasis WGFR dengan fungsi ekonomi makro berdasarkan laporan statistik keuangan pemerintah pada *the Government Financial Statistics (GFS)* yang merupakan kerangka kerja dari (ABS, 2006). Kejadian di Australia menarik karena mengacu pada kedua kriteria konsolidasi, pengawasan dan akuntabilitas keuangan. AASB 127 mendefinisikan kontrol sebagai kekuatan untuk menentukan kebijakan keuangan dan operasi dari suatu entitas sehingga memperoleh manfaat dari aktivitasnya. karena mengacu pada kedua kriteria konsolidasi, pengawasan dan akuntabilitas keuangan. AASB 127 mendefinisikan kontrol sebagai kekuatan untuk menentukan kebijakan keuangan dan operasi dari suatu entitas sehingga memperoleh manfaat dari aktivitasnya.

**Tabel 2**  
**Perbandingan Pelaporan Keuangan Konsolidasi Akuntansi Sektor Publik di Beberapa Negara**

	Indonesia	Internasional	Inggris (Lokal)	Inggris (Pusat)	Amerika Serikat	
<i>Standars Setting Body</i>	<i>International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)</i> yang diterbitkan oleh <i>International Federation of Accountant (IFAC)</i>	IPSASB	CIPFA+ASB	ASB + HM Treasury (FRAB)	GASB +	FASAB
<i>Standars</i>	SAP	IPSAS 6-7-8	SORP 2006+ FRS	UK GAAP-berdasar WGA	GASB 14-39-34	SFFAC 1-2-4
<i>Sector of Application</i>	Publik	Public	Swasta yg di adaptasi utk sektor publik		Publik	Publik
<i>Reporting Entity</i>	Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Kementerian/ Lembaga, Satuan Organisasi wajib sesuai UU	Semua	Lokal	Pusat	Negara, Lokal, & Pemerintah Tujuan Khusus	Pemerintah USA

	Kanada	Swedia		Selandia Baru	Australia	Perancis
<i>Standars Setting Body</i>	PSAB	SCMA	ESV	NZ ICA	AASB	OEC
<i>Standars</i>	PS 1300-2500-2510	RKR 8.1	ESV (Peraturan & Rekomendasi)	NZ IAS 27-28-31	AASB 127 AASB 1049 AAS 27-29-31	Manual (OES, 1992)
<i>Sector of Application</i>	Publik	Publik		Publik/Swasta	Publik/Swasta	Publik
<i>Reporting Entity</i>	Semua	Lokal	Pusat	Semua	Semua	Lokal

Sumber: Giuseppe Grossi and Francesca Pepe (2009), diolah

## KESIMPULAN

Artikel ini telah menganalisis penetapan standar, aturan konsolidasi dan aplikasi standar akuntansi sektor publik, kriteria untuk menentukan daerah konsolidasi dan indikator relatif pada berbagai negara, dan di konteks internasional. Secara substansial tidak banyak perbedaan antara berbagai standar atau dengan kriteria indikator konsolidasi. Seperti ditunjukkan oleh Wise (2006), ada beberapa subjektivitas dalam menafsirkan kriteria kontrol atau pengawasan dalam menentukan area konsolidasi, sehingga meninggalkan ruang untuk pertimbangan selain yang bersifat ekonomi, subjektivitas tersebut memungkinkan untuk adaptasi alat keuangan (obyektif serupa dalam setiap konteks) ke sejarah politik dan konteks fitur sosial. Untuk alasan ini masing-masing negara telah diartikulasikan dengan CFR sesuai dengan karakteristik yang berbeda.

## DAFTAR PUSTAKA

- AASB (2007), *AASB 1049 Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting* (www.aasb.com.au).
- AASB (2008), *AASB 127 Consolidated and Separate Financial Statements* (www.aasb.com.au).
- ABS (2006), *Australian GFS Framework* (www.aasb.com.au).
- Benito, B., Brusca, I. and Montesinos, V. (2007), The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73,2, pp. 393–317.
- Broadbent, J., Dietrich, M. and Laughlin, R. (1996), The development of principal-agent, contracting and accountability relationships in the public sector: conceptual and cultural problems. *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 4, pp. 259–284.
- Broadbent, J. and Guthrie, J. (2008), Public sector to public services: 20 years of 'contextual' accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21, 2, pp. 129–169.
- CICA (2008), *CICA Public Sector Accounting Handbook* (www.psab-ccsp.ca).
- Chan, J. L. (2003), Government accounting: an assessment of theory, purpose and standards. *Public Money & Management*, 25, 1, pp. 13–20.
- CIPFA (2008), *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom A Statement of Recommended Practice 2008* (London).
- Chow, D., Humphrey, C. and Moll, J. (2007), Developing whole of

- government accounting in the UK. *Financial Accountability & Management*, 23, 1, pp. 27–54.
- Ellwood, S. and Newberry, S. (2007), Public sector accrual accounting: institutionalizing neo-liberal principles? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20, 4, pp. 549–573.
- ESV (2001), *Accrual Accounting in Swedish Central Government* ([www.esv.se](http://www.esv.se)).
- ESV (2002), *Conceptual Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements in Central Government Version 1.0* ([www.esv.se](http://www.esv.se)).
- Falkman, P. and Tagesson, T. (2008), Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting. *Scandinavian Journal of Management*, 24, 3, pp. 271–283.
- FASAB (1995), *Statement of Federal Financial Accounting Concept 2. Entity and Display* ([www.fasab.org](http://www.fasab.org)).
- GAO (2005), *Annual Financial Report of the United States Government 2005* ([www.gao.gov](http://www.gao.gov)).
- GASB (1991), *Statement No. 14. The Financial Reporting Entity* (Norwalk).
- Giuseppe Grossi and Francesca Pepe. 2009. *Consolidation Financial Reporting in the Public Sector: a Cross-Country Comparison. Journal Compilation Cipfa - Public Money Siena University Italy*.
- Guthrie, J., Humphrey, C., Jones, L. R. and Olson, O. (2005), The dynamics of public financial management change in an international context. In Guthrie J. *et al.* (Eds), *International Public Financial Management Reform* (IAP, Greenwich), pp. 1–22.
- Heald, D. and Georgiou, G. (2000), Consolidation principles and practices for UK government sector. *Accounting and Business Research*, 30, 2, pp. 153–167.
- Humphrey, C., Miller, P. and Scapens, R. (1993), Accountability and accountable management in the UK public sector. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6, 3, pp. 7–29.
- IASB (2008), *International Accounting Standard 27: Consolidated and Separate Financial Statements* ([eifrs.iasb.org](http://eifrs.iasb.org)).
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2011. *Pedoman Standar Akuntansi Keuangan No.04. tentang Laporan Konsolidasi*. Jakarta: Salemba Empat.
- IPSASB (2008), *2008 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)).
- Johnsen, A. and Lapsley, I. (2005), Reinventing public sector accounting. *Financial Accountability & Management*, 21, 3, pp. 259–262.
- Lüder, K. (2002), Research in comparative governmental accounting over the last decade— achievements and problems. In Montesinos, V. and Josè, M. V. (Eds), *Innovations in Governmental Accounting* (Kluwer Academic Publishers, Dordrecht), pp. 1–21.
- Lüder, K. and Jones, R. (Eds) (2003), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe* (Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt).
- Mattisson, O., Paulsson, G. and Tagesson, T. (2003), Sweden. In Lüder, K. and Jones, R. (Eds), *op. cit.*

- Robb, A. and Newberry, S. (2007), Globalization: governmental accounting and international financial reporting standards. *Socio-Economic Review*, 5, 4, pp. 725 754.
- Republik Indonesia. (2005), Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No.24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah Pernyataan No.11.
- Republik Indonesia. 2006. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan dan Kinerja Instansi Pemerintah.
- Republik Indonesia. 2010. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.
- Republik Indonesia. (2011), Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia No.233/PMK 05 Tahun 2011 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 171/PMK/2007 Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat.
- Treasury (2008a), *Government Financial Reporting Manual 2009 2010 (FReM)*, (London).
- Treasury (2008b), *Summary of IFRS included in the IFRS-based FreM* (London).
- Wise, V. (2006), Cross-sector transfer of consolidated financial reporting. *Australian Journal of Public Administration*, 65, 3, pp. 62 73.