

FENOMENA AKUNTABILITAS PERPAJAKAN PADA JAMAN BALI KUNO: SUATU STUDI INTERPRETIF

I Gusti Ayu Nyoman Budiasih

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana
Jl. PB Sudirman Denpasar - 80232
Surel: iganbudiasih@yahoo.com

Abstrak: Fenomena Akuntabilitas Perpajakan pada Jaman Bali Kuno: Suatu Studi Interpretif. Riset ini bertujuan untuk menginterpretasikan fenomena akuntabilitas perpajakan pada jaman Bali kuno (IX-XV Masehi). Melalui studi interpretif dengan metode etnoarkeologi penggabungan data arkeologi dan etnografi, fenomena akuntabilitas perpajakan masa itu dapat ditelusuri. Berdasarkan hasil interpretasi, masyarakat dipungut pajak oleh kerajaan melalui pemungut pajak (*Sang mangnalila drbya haji*) sesuai aturan berlaku. Daerah tertentu (*swatantra*) dibebaskan pembayaran pajaknya (disebut *sima*) karena sesuatu hal. Pajak "*rotting banyu*" bagi orang yang melakukan irigasi (*subak*) ditentukan sebesar 1 *masaka*. Pencatatan pajak hingga pelaporan dan pertanggung jawaban oleh bendahara kerajaan pada Raja telah dilakukan.

Abstract: Accountability phenomenon Taxation in Bali Ancient Times: An interpretive study. The aim of this research to interpret the phenomenon of taxation accountability at the time of ancient Bali (IX-XV AD). Through of interpretive study with Ethnoarchaeology method archaeological and ethnographic data integration, the phenomenon of taxation accountability that time can be traced. Based on the interpretation of the results, the accountability of the tax period in which the tax levied by the royal society through the tax collector (*Sang mangnalila drbya haji*) according to the rules applicable. Certain regions (*swatantra*) released his tax payments (called *sima*) for any reason. Tax "*rotting banyu*" for people who do the processing of irrigation (*Subak*) is set at 1 *masaka*. Recording various types of tax of the kingdom to the reporting and accountability by the royal treasurer to King had done.

Kata Kunci: Akuntabilitas perpajakan, *Sima*, Interpretif

Akuntansi dapat memberikan suatu makna berarti apabila tidak terlepas dari pembentukan akuntansi di masa lampau dengan realitas organisasi dan sosial (Hopwood 1987), serta memiliki makna yang jelas apabila akuntansi ditelaah dalam lingkup politik (Jaruga 1988; Jinnai 2005), ekonomi dan sosial (Burchell, Clubb dan Hopwood 1985; Hopwood 1987) serta budaya masyarakatnya (Miller dan Napier 1993; Zaid 2004) di mana akuntansi tersebut dipraktikkan. Praktik-praktik akuntansi di masa lalu tidak hanya berperan dalam menentukan praktik akuntansi di masa itu, tapi berperan cukup penting dalam memengaruhi

pengambilan keputusan akuntansi baik dalam hal teori maupun praktiknya dari masa kini ke masa datang (Alexander 2002; Everett dan Rahanam 2007), serta berfungsi bagaimana masa lalu dapat memengaruhi transisi tanggung jawab etis keharmonisan dari masa kini ke masa depan (Young dan Mouck 1998; Parker 2004; Rodrigues dan Craig 2007). Praktik akuntansi di masa lalu sangat berhubungan dengan aspek kehidupan sosial dan kultur budaya masyarakatnya (Burchell, Clubb dan Hopwood 1985; Hopwood 1987; Miller dan Napier 1993; Jacobs 2005), demikian halnya dengan masalah perpajakan sebagai domain akuntansi



Jurnal Akuntansi Multiparadigma
JAMAL
Volume 5
Nomor 3
Halaman 345-510
Malang, Desember 2014
pISSN 2086-7603
eISSN 2089-5879

Tanggal masuk:
24 Oktober 2014
Tanggal revisi:
1 November 2014
Tanggal diterima:
10 Desember 2014

sangatlah berkaitan dengan kedua aspek tersebut.

Akuntabilitas perpajakan yang dimaksud dalam riset ini membahas tentang aspek sosial kultural pada masa itu yang berkaitan dengan hubungan antara penguasa (Raja) dengan rakyatnya melalui mekanisme perpajakannya. Mekanisme perpajakan dilihat dari aspek tersebut sangat penting dilakukan karena segala hal yang berkaitan dengan pertanggung jawaban pajak di masa lalu sangat berhubungan dengan kondisi sosial dan budaya masyarakatnya (Sukoharsono dan Lutfillah 2008). Jadi diperlukan suatu pemahaman dan interpretasi melalui studi interpretif dalam hal aspek sosial dan kultural masyarakat pada jaman Bali kuno berhubungan dengan mekanisme perpajakannya.

Jaman kuno (IX-XV Masehi) sebagai tonggak awal sejarah di Indonesia merupakan perkembangan awal dari berakhirnya jaman prasejarah atau jaman batu. Menurut Suarbhawa (2009) prasasti merupakan salah satu bukti tertulis berkualitas sangat tinggi dalam merekonstruksi sejarah kuno yang dapat memberikan gambaran jelas tentang berbagai hal yang sejaman dengan penulisan prasasti tersebut. Pada penelitian ini, akuntabilitas perpajakan jaman Bali kuno dianggap penting karena dalam setiap prasasti yang dikeluarkan menyebutkan tentang perpajakan yang berhubungan dengan berbagai sektor kehidupan yang mencakup aspek sosial dan budaya masyarakatnya. Adanya berbagai pencatatan dan pelaporan serta pertanggung jawaban perpajakan dari masyarakat kepada kerajaan dan sebaliknya yang diukur dengan nilai uang pada masa itu mengindikasikan bahwa aktivitas tersebut mengandung nilai akuntansi. Praktik akuntabilitas pajak yang terbentuk pada jaman Bali kuno dapat digambarkan dari sistem pemungutan pajaknya berdasarkan pada ketentuan jenis dan tarif pajak yang sesuai aturan kerajaan pada jaman itu. Penentuannya tentu memerlukan suatu perhitungan dan administrasi yang tidak sederhana, yang merupakan suatu dasar dari akuntansi.

Riset-riset mengenai sejarah akuntansi di berbagai negara makin berkembang (Jinnai 2005; Jayasinghe dan Soobaroyen 2009). Riset sejarah akuntansi di Prancis (Lacombe dan Saboly 1999), Cina (Fu 1971) Amerika (Wootton dan Kemmerer 2007), Mesir (Scorgie 1994), Inggris (Coombs dan

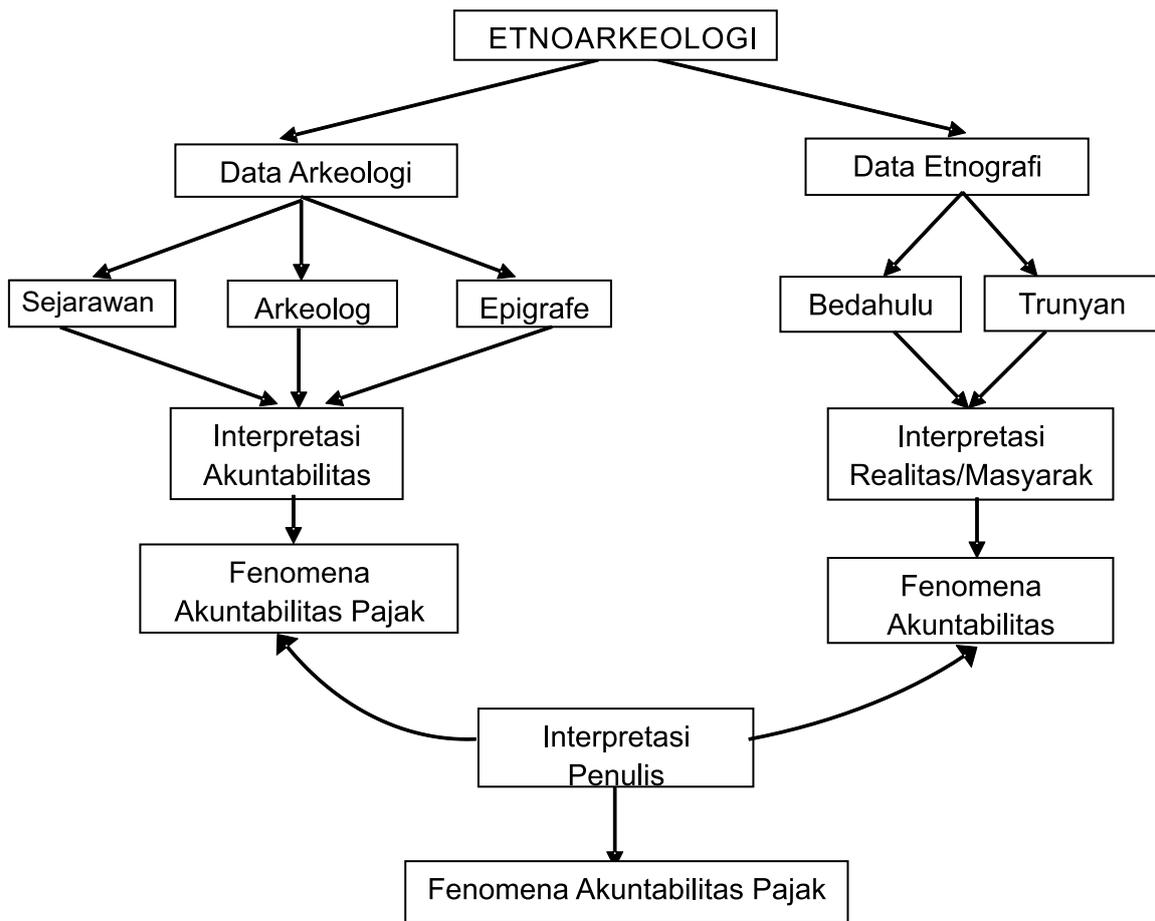
Edwards 1994), Jepang (Someya 1988), Malaysia (Lehman 2004), dan Italia (Lee 2002), serta berbagai negara lainnya menunjukkan bahwa riset di lingkup ini begitu bermanfaat untuk perkembangan riset akuntansi di masa depan. Riset sejarah akuntansi di Indonesia sangat sedikit dilakukan dibandingkan dengan riset luar yang memandang akuntansi sebagai praktik sosial yang berhubungan dengan lingkungan sosial dimana akuntansi itu berada (Sukoharsono 2002), sehingga diperlukan riset di lingkup ini agar dapat memberikan pemaknaan jelas atas pemikiran awal tentang akuntansi yang berguna sebagai perintis jalan ke perkembangan riset akuntansi di masa depan.

Riset ini bertujuan untuk mengeksplorasi akuntabilitas perpajakan yang terjadi pada jaman Bali kuno melalui studi interpretif, berkaitan dengan aspek sosial kultural pada masa itu dalam hal hubungan antara Raja dan rakyatnya melalui mekanisme perpajakan. Praktik akuntabilitas perpajakan pada jaman Bali kuno dapat dikaji dan ditelusuri dari ditemukannya berbagai prasasti dan benda-benda kuno yang mengungkapkan hal tersebut. Selain itu, data dari hasil riset lapangan mengenai jejak budaya praktik perpajakan di situs terkait dapat lebih memperdalam pemahaman terhadap praktik akuntabilitas perpajakan masyarakatnya.

METODE

Riset ini merupakan jenis riset kualitatif yang menggunakan studi interpretif melalui metode etnoarkeologi untuk menganalisis masalah yang diajukan. Etnoarkeologi menggunakan perpaduan antara data arkeologi dan etnografi. Meninjau bukti sejarah akuntansi diperlukan data arkeologi berupa artefak untuk mengupasnya. Bali merupakan daerah yang masih memiliki budaya masa lalu yang masih bertahan sampai saat ini, sehingga diperlukan data etnografi untuk lebih memperdalam pemahaman budaya masa lalu.

Penentuan konteks dalam riset ini tidak dimaksudkan untuk mendapatkan representasi data yang bertujuan sebagai generalisasi temuan, tetapi untuk menghasilkan deskripsi temuan yang luas dan mendalam mengenai fenomena akuntabilitas perpajakan pada jaman Bali kuno. Penentuan konteks dilakukan terhadap beberapa prasasti (Prasasti Batuan tahun 1022 M, Prasasti Tamblingan Pura Endek



Gambar 1: Model Riset

tanpa rangka tahun, dan Prasasti Trunyan AI tahun 911 M) serta catatan sejarah sebagai bukti tertulis yang dapat mendukung gambaran terhadap fenomena tersebut serta jejak budaya masa lalu yang tersisa pada masa kini di situs terkait.

Seluruh data baik data arkeologi maupun etnografinya diperoleh dari situs penelitian di desa Bedahulu sebagai situs kerajaan Bali kuno dan desa Trunyan. Desa Trunyan sebagai salah satu desa *Bali Mula* atau *Bali Aga* atau masyarakat Bali asli (*Mula*) yang tidak mau menerima pengaruh kekuasaan dari kerajaan Majapahit pada saat berhasil menguasai Bali.

Informannya terdiri dari para Sejarawan kuno (Bapak Geria, Kasimiarta, A.A Gde Agung) dan Arkeolog (Bapak Ardika, Suarbhawa) seperti Tim peneliti dan ekskavasi dari Balai Arkeologi Denpasar. Epigrafer (Bapak Suarbhawa) sebagai informan lainnya yaitu ahli membaca bukti tertulis berupa prasasti. Adapun ulasan rincian

mengenai informan dan hasil justifikasinya dapat dilihat pada Gambar 1.

Dalam rangka menghasilkan fenomena akuntabilitas perpajakan pada jaman Bali kuno dengan konteks data yang belum jelas, maka diperlukan teknik-teknik dalam pengumpulan datanya. Adapun teknik pengumpulan data yang digunakan dengan wawancara mendalam dan observasi partisipatif.

Wawancara mendalam dilakukan terhadap sejarawan kuno yang mengetahui dan paham betul dengan berbagai kehidupan sejarah pada jaman Bali kuno, dan para arkeolog yang memiliki pengalaman ekskavasi ke situs-situs di mana prasasti ataupun benda-benda sejarah lainnya ditemukan. Wawancara mendalam juga dilakukan dengan epigrafer dalam keahliannya membaca prasasti terkait fenomena yang diteliti. Penelusuran jejak budaya masa lalu di desa Bedahulu sebagai situs kerajaan Bali kuno dan desa Trunyan sebagai situs desa *Bali Aga*, diperlukan wawancara mendalam

Tabel 1: Rincian Prosedur Pengumpulan Data

| No | Keterangan | Jabatan | Nama / Tempat | Waktu | Hasil / Justifikasi |
|----|--------------------|---------------------------|----------------------|-----------------------------|---|
| 1 | Wawancara mendalam | Sejarawan Kuno | I G K Kasimiarta | 5 jam/minggu selama 2 bln | Pajak " <i>rotting banyu</i> " atau pajak <i>rot</i> : pajak bagi yang melakukan pengolahan sawah sebesar 1 masaka |
| | | Sejarawan Kuno | Prof. A.A. Gd. Agung | 2 jam/minggu selama 2 bln | - Sejarah Bali Kuno - Nama-nama Raja di jaman Bali kuno dan prasasti-prasastinya |
| | | Arkeolog | Bapak Prof. Ardika | 2 jam/minggu selama 2 bln | Istilah <i>sima</i> / <i>swatantra</i> sbg daerah perdikan yang bertugas memelihara bangunan suci daerahnya |
| | | Epigrafer | I Gusti Suarbhawa | 5 jam/minggu selama 2 bln | Pemaknaan pernyataan / tulisan dalam prasasti prasasti Bali kuno |
| 2 | Observasi | Penglingsir / Mangku Desa | Desa Bedahulu | 4 jam/hari selama 1 hari | Sejarah Desa Bedahulu sebagai pusat kerajaan |
| | | Tetua Desa | Desa Trunyan | 3 jam/hari selama 2 hari | Pemakaian uang kepeng dan barter sebagai alat pembayaran hingga kini |
| 3 | Analisis Artefak | Arkeolog dan Epigrafer | I Gusti Suarbhawa | 5 jam/minggu selama 2 bulan | - Penurunan & pembacaan Prasasti Tamblingan - " <i>papilih emas</i> " adalah pajak dlm bentuk emas pilihan, pabhumi sbg pajak bumi & <i>pawsi</i> - Penemuan ribuan mata uang kepeng digunakan sbg mata uang pembayaran pajak |

dengan masyarakat desa setempat untuk memperoleh data etnografi. Data ini untuk memperoleh jejak budaya masyarakat pada masa Bali kuno yang masih tersisa dan terbawa sampai saat ini.

Observasi berpartisipasi digunakan agar dapat mengeksplorasi lebih mendalam tentang fenomena yang diteliti dengan cara ikut serta kegiatan ekskavasi, serta ikut dalam acara penurunan prasasti yang

dilakukan oleh masyarakat desa setempat di mana prasasti itu disimpan. Selain itu berbau dengan masyarakat di desa Bedahulu sebagai situs kerajaan Bali kuno dan desa Trunyan yang termasuk salah satu desa *Bali Aga*.

Data dokumentasi, hasil wawancara mendalam, observasi berpartisipasi, maupun berbagai artefak fisik lainnya haruslah dijelaskan secara kontekstual agar lebih memudahkan penginterpretasian data. Data kemudian dianalisis secara mendalam untuk memperoleh interpretasi dan pemaknaan yang jelas. Oleh karena data yang digunakan dalam riset ini menggunakan data kualitatif untuk memperoleh suatu pemahaman mendalam dan komprehensif, maka diperlukan penginterpretasian terhadap fenomena data yang ditemukan melalui studi interpretatif. Interpretasi dilakukan terhadap data arkeologi dan etnografi.

Gambaran tentang metode riset yang dipaparkan sebelumnya digunakan dalam mendesain riset ini. Desain risetnya dirangkum dalam model riset seperti pada Tabel 1. Model risetnya menggunakan studi interpretatif dengan pendekatan etnoarkeologi sebagai pisau analisisnya dalam menginterpretasikan fenomena akuntabilitas perpajakan pada jaman Bali kuno.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Fenomena akuntabilitas perpajakan sebagai salah satu bentuk praktik akuntansi pada jaman Bali kuno dapat dikaji dan telusuri dari ditemukannya berbagai prasasti yang dikeluarkan oleh Raja-Raja masa itu yang mengungkapkan tentang kehidupan sosial maupun budaya masyarakat setempat berkaitan dengan perpajakan. Hal ini disebabkan karena prasasti merupakan salah satu bukti sejarah yang bisa digunakan untuk mengungkap segala kejadian yang berhubungan dengan kehidupan masyarakat pada jaman dibuatnya prasasti tersebut (Suarbhawa 2009).

Mekanisme Pajak. Pajak merupakan sumber penghasilan terbesar bagi kerajaan (Sukoharsono dan Lutfillah 2008), maka diperlukan suatu mekanisme pajak secara jelas dan teratur agar tujuan pemungutan pajak yang ditetapkan sebelumnya yaitu untuk membiayai pembelanjaan kerajaan maupun untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat dapat tercapai secara maksimal. Mekanisme atau pengaturan pajak pada masa itu biasanya dibuat sesuai aturan dan

kebijakan yang dikeluarkan oleh Raja.

Mekanisme pemungutan pajak pada jaman Bali kuno telah diatur sedemikian rupa baik mengenai waktu pembayaran, besarnya pungutan pajak dan batasan pembebasan pengenaan pajak maupun para petugas pemungut pajak serta sistem pemungutannya. Pengaturan waktu penyetoran pajak dilakukan karena adanya perbedaan waktu hasil panen atau intensitas kegiatan yang dilakukan sehingga pembayaran pajaknya pun dilakukan berbeda-beda disesuaikan dengan jenis pengenaan pajaknya. Demikian juga besarnya pungutan pajak yang dikenakan tergantung jenis pajaknya, serta adanya pembatasan pengenaan pajak pada suatu daerah tertentu (*swatantra*) maupun kegiatan atau keahlian tertentu yang dibebaskan pembayaran pajak. Selain membahas mengenai waktu pembayaran pajak dan besarnya pungutan pajak, mekanisme pemungutan pajak juga selalu berhubungan dengan mereka yang bertugas sebagai pemungut pajak (*Sang mangnalila drbya haji*) dan sistem pemungutan pajaknya dari rakyat hingga diterima oleh Raja.

Mekanisme pengaturan pajak bagi daerah atau orang yang dibebaskan pengenaan pajak karena sesuatu hal juga sudah diatur sedemikian rupa. Seperti terungkap pada prasasti Manik Liu A tahun 955 M yang dikeluarkan oleh Raja Tabanendra Warmadewa (Goris 1954: 74):

"...anugrahan sang ratu cri haji (taba) nendra warmmadewa, me sang ratu luhur, cri subhadrika da (r) mmadewi umanugrahen sangat juru mangjahit kajang, makadandang balicak, turut (anak) ya bandat sang marumah di pakuwwan me rumah di talun, tani kawakaten tarub blindarah...me tani kawakaten tikasan di pasar di pandhari..."

Artinya: "...anugerah dari sang Ratu Sri Haji Tabanendra Warmadewa dan sang rat luhur Sri Subradika darmmadewi menganugerahi ahli pembuat baju kebesaran Raja...dan seluruh karyawannya yang diam di Pakuwwan dan Talun...dibebaskan pembayaran pajak pasar di Pandhar..."

Prasasti itu menyebutkan bahwa Raja membebaskan mereka yang menjabat

sebagai "Samgat juru mangjahit kajang" atau jabatan *Samgat* yang diduduki oleh seorang ahli dalam urusan pembuatan *kajang* atau tekstil serta karyawan-karyawannya (*bandat*) yang berdiam di desa Pakuwwan dan Talun untuk tidak diwajibkan melakukan kerja bakti atau gotong royong dan membebaskannya dari pembayaran pajak-pajak tertentu seperti pajak jual beli peternakan kuda, dan tidak perlu membayar cukai pasar di Pandhar.

Prasasti Batuan dikeluarkan oleh Raja Marakata tahun 1022 M disebutkan mengenai kelompok pekerja dengan sebutan "*pangiket, mangnila, pamangkudu dan acadar*", yaitu mereka yang memiliki keahlian sebagai penenun ikat, pencelup warna biru, pencelup warna merah dan pembuat cadar dibebaskan dalam pembayaran pajak pembelian bahannya. Hal ini disebabkan karena Raja menginginkan produksi pertenunan dan sejenisnya lebih berkembang dan tidak terhalangi oleh ketidakmampuan penduduk membeli bahan karena pembayaran pajak pembelian bahannya.

"...*pangiket, mangnila, pamangkudu, acadar mwang tan kna pinta palaku mangira bahaning...*"

Artinya:

"...pembuat tenun ikat, pencelup warna biru, pencelup warna merah, pembuat cadar juga tidak dikenakan pajak pembelian bahan..."

Daerah yang dibebaskan untuk pembayaran pajak karena tugas tertentu yang diembannya, juga terekam dalam beberapa prasasti. Mengenai daerah-daerah tersebut, ada prasasti menyebutkan dengan istilah "*sima*" atau daerah "*swatantra*" merupakan daerah perdikan yang bertugas memelihara bangunan suci di daerah itu (hasil wawancara dengan Arkeolog Bapak Ardika). Raja membuat keputusan mengenai penetapan sebuah desa atau daerah menjadi *swatantra* atau daerah perdikan yang keberadaan tanahnya dilindungi oleh kerajaan dan dibebaskan dalam segala bentuk pemungutan pajak. Raja memberikan kebebasan untuk tidak membayar pajak bagi daerah *swatantra* karena tugas penting yang diemban oleh daerah tersebut seperti terlihat pada prasasti Sembiran AII tahun 975 M (Goris 1954: 78):

"...*kunang yanada durbalan sanghyang paryyangan, me pandem, pancuran, pasibwan, prasada... pahurupangna banwa di julah, di indrapura, buwundalm, hiliran...*"

Artinya:

"...bagi penduduk yang bertugas memelihara bangunan suci pemujaan *sang Hyang Paryyangan*, memelihara kuburan, pancuran, permandian, candi...diperbaiki oleh desa Julah, Indrapura, Bondalem, Hiliran..."

Prasasti tersebut menyebutkan bahwa desa Julah, Indrapura, Bondalem, dan desa sekitarnya mempunyai tugas memelihara kerusakan kuburan (*mepandem*), candi (*prasada*), pancuran dan permandian, jalan raya serta bangunan suci *Sanghyang Parayyangan*. Oleh karena itulah penduduk desa dibebaskan dari pembayaran pajak, termasuk pajak yang harus diserahkan pada Raja. Namun demikian, apabila ada kerusakan pada kuil-kuil, pancuran, dan sebagainya harus diperbaiki oleh desa bersangkutan.

Pajak dipungut dari penduduk di desa-desa oleh petugas pajak yang membawahi desa bersangkutan. Pembayaran pajak yang telah terkumpul kemudian disetorkan ke tingkat pusat melalui petugas pajak yang ada di pusat kerajaan. Mekanisme pembayaran pajak yang ditetapkan oleh Raja yang memerintah pada masa itu sebenarnya telah diatur agar tidak memberatkan penduduknya. Semua aturan tentang pajak tersebut memperlihatkan bahwa pada masa itu telah disebutkan dengan cukup jelas masalah pengaturan atau mekanisme pengenaan pajak yang mencakup waktu pembayaran pajak, besarnya pajak dan pembebasan pengenaan pajaknya. Jadi dapat diinterpretasikan bahwa perhitungan dan administrasi pajak yang merupakan dasar dari akuntansi sudah dikenal serta berjalan cukup baik dan teratur pada masa itu.

Kebijakan Pajak. Selain mekanisme yang telah ditentukan secara jelas oleh pihak kerajaan untuk pemungutan pajaknya, di pihak lain Raja tetap memberikan berbagai kebijakan pada rakyatnya setelah melalui berbagai pertimbangan ataupun melakukan pengecekan secara langsung ke lapangan melihat keadaan sebenarnya. Hal

tersebut terungkap dalam berbagai prasasti yang dikeluarkan pada masa itu menyebutkan tentang keberatan atau kelemahan penduduk di suatu daerah tertentu karena mengalami persoalan tentang pembayaran pajak yang harus dilakukan.

Kebijakan pengenaan pajak terhadap suatu daerah tertentu tergambar pada prasasti Bebetin A II tahun 989 M (Goris 1954: 80):

"...umanugrahen tu anak banua di banwa baru, makahakuta jhang banwa tuha, basta, manuratang tayung, hulu lapu kuncang, kulapati sadhyagana, me karaksayanna maghawa, gansar, rahit, ram paras para kanakanna hoka hanang..."

Artinya:

"...menganugerahi kebijakan bagi penduduk desa Bharu, termasuk yang ada dalam benteng semua penduduk desa, kepala desa dijabat Basta, juru tulis dijabat tayung, hulu lapu bernama Kuncang, kulapati bernama Sadhyagana maghana, Gansar, Rahit, seluruh penduduk desa rapat saling bertatap muka..."

Diungkapkan bahwa desa Bharu (sekarang desa Bebetin) kembali mengalami perampokan sehingga kondisi ekonominya menjadi sangat lemah. Raja memberikan keringanan kewajiban maupun pembayaran pajak kepada desa Bharu tersebut. Demikian juga halnya kebijakan pajak bagi daerah perburuan maupun pajak irigasi yang tertuang dalam prasasti Serai A II tahun 993 M masih berbahasa Bali kuno (Goris 1954: 80):

"...tatkalan anak mabwatthaji di buru...hentwa mabwatthaji di buru matahilang drwya haji... huma, parlak, padang, mmal... tumahilang hentwa masu 9 ya ta hetuna masu 7..."

Artinya:

"...pada saat itulah penduduk sebagai wajib pajak di daerah perburuanpenduduk di daerah

perburuan melaporkan masalah pajak-pajaknya....sawah basah, sawah kering, padang, tegalan... pajak yang awalnya ditentukan sebesar 9 masa diturunkan menjadi sebesar 7 masa..."

Prasasti Serai A II menyebutkan bahwa desa Serai sering mengalami perampokan sehingga Raja memberikan izin keringanan pembayaran pajak pada penduduk di daerah perburuan dan juga keringanan dalam sejumlah kewajiban lainnya. Pajak *rot*¹ yang sebelumnya ditetapkan sebesar 9 masaka diturunkan menjadi 7 masaka dan juga dibebaskan dari pajak *caksu*.

Kebijakan pajak lainnya juga dapat dilihat pada prasasti Bwahan A tahun 994 M (Goris 1954: 83) merupakan prasasti tertua berbahasa Jawa kuno yang isinya:

"...yathanyan sutantra I kawakanya...karaman I wingkang ranu kdisan...kna tarub mas macaka 6 ku 1 parcaксу sa 3 blindarah mas macaka 2 sa 3 parcaксу..."

Artinya:

"...agar menjadi daerah otonomi... lepas dari penduduk desa di sekitar danau yaitu Kedisan...kena pajak tarub mas masaka 6 kupang 1, pajak parcaксу 3 saga, pajak blindarah 2 masaka 3 saga..."

Pada intinya, prasasti tersebut memuat izin dari Raja kepada desa Bwahan yang terletak di pesisir danau Batur untuk lepas dari desa induknya, yakni desa Kdisan. Desa Bwahan tampaknya semakin berkembang kemudian diijinkan memiliki pemerintahan sendiri atau otonomi ("*yathanyan sutantra i kawakanya*") terlepas dari desa Kdisan. Menariknya isi prasasti itu adalah selain diijinkan memiliki pemerintahan sendiri, Raja dan permaisuri juga memerintahkan desa Bwahan agar segala kewajibannya kepada kerajaan dilaksanakan sebagaimana mestinya.

Berdasarkan ulasan tersebut, dapat diinterpretasikan bahwa suatu daerah *perdikan* (*swatantra*) walaupun dibebaskan dari pembayaran pajak, namun tetap diatur batas-batas ketentuan pembebasan pengenaan pajaknya. Jika di luar batas ketentuan

1 Pajak *rot* (*rotting banyu*) merupakan sejenis pajak yang dikenakan pada sistem pengairan sawah atau irigasi.

yang dibebaskan pajak, maka pemungutan pajak tetap dilakukan. Hal ini dimaksudkan untuk mengurangi kemungkinan keuntungan secara sepihak bagi penduduk daerah *swatantra* yang bekerja (bertani, beternak, berdagang, dan sebagainya) mendapatkan penghasilan sebesar-besarnya tanpa dipungut pajak. Melihat hal itu, maka produk yang dihasilkan daerah *swatantra* di luar batas tidak kena pajak tetap harus membayar pajaknya pada kerajaan yang dipungut oleh petugas pajak.

Prasasti Tamblingan Pura Endek tanpa rangka tahun (karena rusak) dapat digunakan untuk melihat kebijakan pajak lainnya pada masa itu. Prasasti Tamblingan ini menyebutkan adanya kebijakan pengenaan jenis pajak *papilih mas*, *pabhumi* dan *pawasi*:

"...tan kna papilih mas, tan kna pabhumi...tan kna pawsi..."

Artinya: "...tidak dikenakan pembayaran *papilih emas*, tidak kena pajak bumi...tidak kena pajak *pawsi*..."

Menurut wawancara dengan Epigrafer (Bapak Suarbhawa) dalam pembacaan prasasti Tamblingan menyebutkan bahwa *papilih emas* adalah pajak dalam bentuk emas pilihan, *pabhumi* merupakan pajak bumi dan *pawasi* berupa pajak dalam bentuk *pawasi*. Kebijakan Raja tidak mengenakan ketiga jenis pajak tersebut pada penduduk desa setempat karena penduduk desa Tamblingan sejak dulu diberikan kewajiban untuk memperbaiki dan memelihara benteng di Manasa sampai dengan pintu gerbangnya di Puncagiri.

Demikianlah berbagai kebijakan pajak yang diberikan oleh Raja menurut penulisan prasasti yang dikeluarkan pada masa itu. Dilihat dari berbagai prasasti tersebut dapat dikatakan bahwa pihak kerajaan sangatlah bijaksana dalam melaksanakan pemerintahannya terutama dalam mekanisme pembayaran pajak. Walaupun aturan-aturan mengenai pajak telah ditetapkan secara jelas, namun berbagai kebijakan diambil dalam rangka mensejahterakan rakyatnya.

Jenis Pajak. Banyaknya jenis pajak yang dikenakan di masa lalu tergantung dari siapa Raja yang memerintah serta kompleksitas kehidupan penduduknya. Hal tersebut kemungkinan disebabkan karena sistem perpajakannya lebih mengarah

pada pembayaran pajak yang disesuaikan dengan jenis komoditas yang dihasilkan atau pembayaran pajak sesuai dengan jenis kegiatan penduduknya. Namun demikian, selain adanya pengenaan pajak atas sekelompok penduduk, terdapat juga pembebasan pajak atas penduduk atau daerah lainnya. Berikut diuraikan jenis pajak pada masa itu yang diambil dari berbagai prasasti dan catatan sejarah lainnya.

Pajak atas tanah pertanian biasanya dipungut berdasarkan atas jenis tanah, luas tanah maupun tingkat kesuburan tanahnya. Adapun jenis tanah yang dikenakan pajak adalah tanah berpenghasilan seperti: *huma* atau *uma* (sawah basah), *parlak* (sawah kering), *mmal* (tegalan), dan *kbwan* (kebun) seperti tergambar pada prasasti Serai AII tahun 993 M (Goris 1954: 82):

"...huma, parlak, padang, mmal... tumahilang hentwa masu 9 ya ta hetuna masu 7..."

Artinya:

"...sawah basah, sawah kering, padang, tegalan...pajak yang awalnya ditentukan sebesar 9 masa diturunkan menjadi sebesar 7 masa..."

Besarnya pembayaran pajak atas tanah berdasarkan luasnya tanah ditentukan oleh pegawai pajak yang bertugas untuk mengukur luas tanah yang dikenakan pajak. Berdasarkan tingkat kesuburan tanahnya, besarnya pajak yang dikenakan atas tanah biasanya berpengaruh pada hasil yang diperoleh dari pengolahan tanah tersebut. Selain pajak yang dikenakan atas tanah secara langsung, juga dikenakan pajak terhadap hasil buminya (padi, palawija, buah-buahan dan sebagainya) maupun peternakan dan perikanan. Kehidupan masyarakat pada masa itu telah berkembang berdasarkan mata pencaharian hidupnya yang sesuai dengan spesialisasi jenis pekerjaannya. Mata pencaharian utama masyarakat pada masa itu adalah bertani dan beternak, pengrajin (*pande*) dan pedagang yang juga dikenakan kewajiban untuk membayar pajak seperti terlihat pada Prasasti Bwahan A tahun 994 M (Goris 1954: 84):

"...tikasan ing pande wsi, pande mas, macaka 1 ku 1 ing sawangunan..."

Artinya: "...pajak dikenakan pada pengrajin besi, pengrajin emas, 1 masaka 1 kupang setiap kelompok..."

Selain pajak atas tanah baik secara langsung dan hasil buminya maupun pajak yang dikenakan pada para pengrajin tembaga, ternyata di bidang kesenian juga dikenakan pajak karena pada waktu berlangsungnya pertunjukan seni, mereka menerima imbalan atau upah yang tergambar dalam Prasasti Bwahan A tahun 994 M (Goris 1954:88).

"...mahanawami satikasaning par-sangkha, prasuling, parpadaha, ku 2 ing sawangunan mwang tikasan ing apukul, paganding..."

Artinya:

"...semua pajak bagi peniup sun-gu, peniup suling, pemain kendang, 2 kupang setiap kelompok dan pajak terhadap pemukul gambelan, penyanyi..."

Perlu diketahui bahwa dalam hal pajak pementasan seni bahwa pada masa itu dikenal adanya dua macam pertunjukan kesenian, yaitu pertunjukan kesenian untuk Raja dan untuk rakyat. Perbedaan jenis pertunjukan ini juga membawa akibat adanya perbedaan jumlah pembayaran pajaknya. Hal ini disebabkan mereka yang melakukan pertunjukan kesenian untuk Raja memperoleh upah lebih tinggi daripada pertunjukan kesenian untuk rakyat. Pembayaran pajaknya otomatis lebih tinggi dikenakan untuk mereka yang melakukan pertunjukan kesenian bagi Raja.

Prasasti Trunyan AI tahun 911 M menyebutkan tentang pengenaan jenis pajak bagi mereka yang mempunyai suatu keahlian tertentu.

"...tarub ma 1 blindarah piling 4 tandasna panekan di bhatara di turunan, pamukul, paganding, sul-ing, bhangsi, pande mas, pande wsi, undahagi kayu, prakara, piling 4 kabaktyanna di harwatan, panekan di sanghyang di turunan, kunang pasanggunung di tapa haji ku 1 pracaksu pi 1 pagajah ku 1 pracaksu pi 1 kunang tahilangna ya di banwana di turunan, angken cetra..."

Artinya:

"...pajak tarub 1 ma, pajak blindarah 4 piling dihaturkan pada Bhatara di Turunan, pemukul gambelan, peniup suling, pengrajin mas, pengrajin besi, pembuat alat dari kayu, membayar 4 piling dihaturkan pada Bhatara di Turunan, saat pasang gunung kena pajak pracaksu 1 ku pajak pagajah 1 pi pajak pracaksu 1 ku semuanya dibayar di desa Turunan tiap bulan Cetra..."

Prasasti ini menyebutkan tentang berbagai kewajiban dan pembayaran pajak bagi masyarakat desa Trunyan. Adapun kewajiban yang harus dibayarkan penduduk desa Trunyan adalah *tarub* sebesar 1 *masaka*, *blindarah* sebesar 4 *piling* tiap kepala keluarga dipersembahkan kepada *Bhatara* atau Dewa "*Da Tonta*" di Trunyan. Adapun pungutan pajak untuk penabuh gamelan, penyanyi, peniup seruling, pemukul kendang, pande emas, pande besi, tukang kayu dan sejenisnya di desa itu dikenakan 4 *piling* setiap kelompok juga dipersembahkan kepada *Bhatara* "*Da Tonta*" di Trunyan. Berkenaan dengan *pasang gunung* kepada *tapa haji* dikenakan 1 *kupang*, pajak pengawasan dikenakan 1 *piling*, *pagajah* dikenakan 1 *kupang*, yang semuanya itu supaya dibayar di desa Trunyan setiap bulan *cetra*.

Prasasti Dawan berangka tahun 1053 M (Goris 1954) dikeluarkan oleh Raja Anak Wungsu menyebutkan:

"...asing gumawaya sawah bhataraya samahura rotting banyu ma 1 irikang purusakara makapatih, angken pnah banyu 1 pucuk..."

Artinya:

"...setiap orang yang mengerjakan sawah Bhatara agar membayar pajak *rot* untuk air sejumlah 1 masaka kepada purusakara sebagai patih, untuk setiap sumber air di Pucuk..."

Prasasti Dawan menyebutkan bahwa penduduk desa Lutungan dikenakan jenis pembayaran pajak "*rotting banyu*" atau pajak *rot* yaitu semacam pajak bagi orang yang melakukan pengolahan sawah sebesar 1 masaka, namun juga disebutkan bahwa penduduk desa Lutungan tersebut dibebaskan mengambil air untuk mengairi sawahnya (wawancara dengan Sejarawan

kuno Bapak I G K Kasimiartha).

Prasasti Bulian A berangka tahun 1181 M dikeluarkan oleh Raja Jayapangus dan permaisurinya dapat juga digunakan sebagai perbandingan dalam hal pembayaran jenis pajak ijin tinggal maupun berdagang bagi penduduk asing. Prasasti ini menyebutkan tentang adanya pemukiman bagi penduduk asing di sekitar kota-kota pelabuhan yang ada di pesisir Bali utara dan selatan. Hal ini diperkuat dengan adanya ungkapan *juru kling* (*keling*). *Juru Kling* (wawancara dengan epigrafer bapak Suarbhawa) diperoleh pengertian sebagai petugas pemerintah lokal yang memiliki tugas khusus untuk mendata atau mencatat penduduk asing berke-warganegaraan India di daerah tersebut. Pencatatan ini diduga berhubungan dengan kewajiban bagi penduduk asing (India) untuk membayar sejumlah pajak dan hak mereka untuk mendapatkan ijin tinggal di daerah itu. Selain itu berhubungan dengan persyaratan sebagai penduduk asing untuk melakukan transaksi jual-beli maupun transaksi barang-barang dagangan lainnya di Bali pada saat itu.

Berdasarkan penjelasan tentang berbagai jenis pajak yang diungkap prasasti-prasasti tersebut, dapat diinterpretasikan bahwa pajak atas tanah merupakan pajak paling kompleks karena selain pengukuran pajaknya ditentukan berdasarkan jenis dan luas tanahnya, pembebanan pajak atas tanah juga merupakan pajak terbesar bagi kerajaan dengan penghitungan lebih rumit. Sementara itu, jenis pajak lainnya seperti pajak kesenian, pajak peternakan maupun pajak usaha bagi mereka yang mempunyai keahlian tertentu maka perhitungan pajaknya jauh lebih sederhana. Hal tersebut disebabkan oleh karena tanah dari awal telah dianggap sebagai milik Raja yang dikerjakan oleh rakyatnya, maka pembebanan pajaknya otomatis menjadi paling besar dibandingkan jenis pajak lainnya seperti pajak hasil bumi, usaha dagang maupun dari hasil kerajinan karena keahlian tertentu.

Interpretasi fenomena akuntabilitas perpajakan. Fenomena akuntabilitas perpajakan pada masa itu tergambar dari mekanisme pemungutan pajak dari tingkat bawah yaitu rakyat yang membayar pajak melalui pegawai pemungut pajak sampai akhirnya diserahkan pada tingkat atas yaitu Raja. Pertanggung-jawaban yang dilakukan para pegawai pajak di tingkat desa maupun

para pegawai kerajaan yang bertugas sebagai perantara penyeteroran pajak sampai akhirnya diterima oleh Raja mencerminkan bahwa praktik akuntansi pada sistem administrasi pajak dan operasionalnya tetap diawasi oleh Raja sebagai penguasa tertinggi kerajaan.

Akuntabilitas perpajakan merupakan domain dari praktik akuntansi dan menjadi perhatian penting pada masa itu, karena merupakan input terbesar bagi kerajaan untuk dapat membiayai segala outputnya. Pada jaman Bali kuno, pendapatan (*input*) kerajaan berasal dari berbagai sumber: 1) Pajak dari rakyat, 2) Upeti dari rakyat atau Raja bawahan, 3) Denda dari perkara pengadilan, 4) Transaksi jual beli dengan masyarakat, berupa subsidi untuk ternak dan pelepasan aset untuk tanah. Sumber-sumber pendapatan tersebut digunakan untuk membiayai berbagai pengeluaran (*output*) kerajaan, berupa: 1) Gaji para pejabat kerajaan, 2) Pemeliharaan istana kerajaan, 3) Pertahanan dan keamanan kerajaan, dan 4) Biaya keperluan Raja lainnya. Selain untuk keperluan kerajaan, pendapatan tersebut terpenting digunakan untuk pembiayaan pembangunan di masyarakat berupa pembangunan: 1) bangunan suci/Pura, 2) pasar, 3) jalan, dan 4) permandian, kuburan, dan sebagainya.

Pendapatan kerajaan selain pajak dapat berupa upeti dari rakyat yang secara tulus ikhlas dihaturkan kepada Rajanya karena telah memberikan kesejahteraan bagi kehidupannya. Upeti juga berasal dari daerah atau Raja bawahan yang telah ditundukkan oleh Raja yang berkuasa pada masa itu, sehingga upeti ini dianggap sebagai persembahan karena tunduk atas perintah penguasa. Pendapatan berupa denda yang berasal dari perkara pengadilan merupakan pendapatan yang diperoleh kerajaan bagi mereka yang bersalah atas putusan pengadilan dan masuk ke kas kerajaan. Pendapatan lainnya adalah berasal dari transaksi jual beli dengan masyarakat, baik dari transaksi penjualan atau pelepasan aset tanah maupun transaksi jual beli ternak.

Mekanisme akuntabilitas perpajakan yang bersifat vertikal pada masa itu, di mana Raja melimpahkan wewenangnya pada petugas pajak di pusat (kerajaan) kemudian pelimpahan wewenang ditujukan pada petugas pajak di tingkat bawah (desa) terakhir pada rakyat yang akan dipungut pajak. Rakyat desa bersangkutan membayar pajak yang dikenakan pada petugas pajak di

tingkat desa. Petugas pajak di desa bertanggung jawab pada petugas pajak di tingkat pusat, kemudian pejabat tingkat pusat akan bertanggung jawab pada Raja atas pajak yang disetorkan. Raja bertanggung jawab atas pajak yang disetorkan rakyat untuk menggunakannya sesuai dengan anggaran biaya yang harus dikeluarkan oleh kerajaan dalam rangka kesejahteraan rakyatnya.

Administrasi dan akuntabilitas pajak yang dilakukan pihak kerajaan pada masa itu benar-benar mencerminkan aspirasi dari rakyat. Hal tersebut mungkin dapat digunakan sebagai inspirasi pelaksanaan perpajakan saat ini yang sudah mulai kehilangan kendali asas kesejahteraan rakyatnya. Jadi akuntabilitas pajak seharusnya benar-benar merupakan praktik pertanggung-jawaban penguasa pada rakyatnya, sehingga tidak akan melakukan sesuatu hal yang tidak dikehendaki rakyatnya.

SIMPULAN

Akuntabilitas perpajakan pada masa itu terlihat dari aspek sosial kulturalnya antara pihak penguasa (Raja) dengan rakyatnya yang berhubungan dengan mekanisme perpajakan. Hal tersebut tergambar dari mekanisme pemungutan pajak dari tingkat bawah yaitu rakyat yang membayar pajak melalui pegawai pemungut pajak (*Sang mangnaila drbya haji*) sampai akhirnya diserahkan pada tingkat teratas yaitu Raja. Peran pegawai pajak di tingkat desa maupun para pegawai kerajaan yang bertugas sebagai perantara penyetoran pajak sampai akhirnya diterima oleh Raja merupakan bentuk pertanggungjawaban. Selain itu, hal ini mencerminkan pula bahwa praktik akuntabilitas pada sistem administrasi pajak dan operasionalnya tetap diawasi oleh Raja sebagai penguasa tertinggi kerajaan.

Fenomena praktik akuntabilitas pada jaman Bali kuno juga terkait dengan administrasi dan akuntabilitas perpajakannya. Pertanggungjawaban atas pencatatan praktik administrasi pembayaran pajak dari rakyat pada kerajaan dilakukan oleh pejabat pajak tingkat desa kepada pejabat pajak tingkat pusat yang selanjutnya dipertanggungjawabkan pada Raja sebagai pimpinan tertinggi melalui bendahara kerajaan. Pendapatan dari setoran pembayaran pajak sebagai penghasilan terbesar kerajaan dipergunakan oleh pihak kerajaan untuk membiayai semua pengeluaran berhubungan dengan kerajaan dan

pembangunan sarana prasarana yang dibutuhkan rakyatnya. Walaupun pada masa itu masyarakat dikenakan berbagai jenis pajak maupun upeti, namun berbagai kebijakan pajak juga diberikan untuk meringankan pembayaran pajak untuk masyarakat tertentu. Pembayaran pajak yang dilakukan secara ikhlas oleh rakyat membuktikan besarnya tingkat kepercayaan rakyat pada Rajanya. Kepercayaan terhadap administrasi dan akuntabilitas perpajakan maupun kepercayaan rakyat menunjukkan bahwa Raja bertanggung jawab pada pembangunan dan perkembangan kesejahteraan hidup rakyatnya.

Akhirnya riset ini diharapkan memiliki kontribusi bagi para periset untuk pengembangan penelitian akuntansi di Indonesia, yaitu dengan melihat adanya peran dan fungsi akuntansi di mana akuntansi itu berada. Hal ini akan dapat mengangkat nilai-nilai dari aspek sosial dan budaya lokal yang mempengaruhi akuntabilitas dalam kaitannya dengan perpajakan.

DAFTAR RUJUKAN

- Alexander, J.R. 2002. *History of Accounting*. Association of Chartered Accountants. United States.
- Burchell, S.C., Clubb., dan A.G. Hopwood. 1985. *Accounting in Its Social Context: Towards A History of Value Added In The UK*. Accounting, Organization and Society, Vol. 10, No. 4, hlm 380-410.
- Coombs, H.M. dan J.R. Edwards. 1994. "Record Keeping in Municipal Corporations: A Triumph for Double Entry Bookkeeping". *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 4, No. 1, hlm 326-331.
- Everett, J., Dean Neu dan A.S. Rahaman. 2007. "Accounting and the Global Fight against corruption". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 32, hlm 513-542.
- Goris, R. 1954. *Prasasti Bali I dan II*, Lembaga Bahasa dan Budaya (Fakultas Sastra dan Filsafat) Universitas Indonesia, NV. Masa Baru, Bandung.
- Hopwood, 1987. "The Archaeology of Accounting System". *Accounting, Organization and Society*, Vol. 12, No. 3, hlm 207-234.
- Jacobs, K. 2005. "The sacred and the secular: examining the role of accounting in the religious context". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18,

- No. 2, hlm 189-210.
- Jaruga, A.A. 1988. *The Evolution of Accounting in East European Nations*. The Fifth World Congress of Accounting Historians, the University of Sidney.
- Jayasinghe, K. dan T. Soobaroyen. 2009. "Religious "Spirit" and Peoples' Perceptions of Accountability in Hindu and Buddhist Religious Organizations". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 22, No. 7, hlm 997-1028.
- Jinnai, Y. 2005. "Towards a dialectical interpretation of the contemporary mode of capitalist accounting". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, No. 2, hlm 95-113.
- Lacombe dan Saboly. 1999. "The accounting practices of a sixteenth-century pastel merchant from the French region of Toulouse". *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 9, No. 3, hlm 291-306.
- Lee, G.A. 2002. "The Development of Italian Bookkeeping 1211-1300". *ABACUS*, Vol. 9, No. 2, hlm 246-249.
- Lehman, G. 2004. "Accounting, Accountability and Religion: Charles Taylor's Catholic Modernity and the Malaise of a Disenchanted World". Accepted for Presentation at the Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference 4 to 6 July 2004 in Singapore.
- Miller, P dan C. Napier. 1993. "Geneologies of Calculation". *Accounting, Organization and Society*, Vol. 18, No.7/8, hlm 630-647.
- Parker, D.L. 2004. "Presenting' the Past: Perspectives on Time for Accounting and Management History". *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 14, No. 1, hlm 105-128.
- Fu, P. 1971. "Governmental Accounting in China During the Chou Dynasty (1122 B.C - 256 B.C.)". *Journal of Accounting Research*, Vol. 9, No. 1, hlm 40-51.
- Prasasti Batuan tahun 1022 M, dikeluarkan oleh Raja Marakata.
- Prasasti Tamblingan Pura Endek tanpa rangka tahun, dikeluarkan oleh Raja Udayana.
- Prasasti Trunyan AI tahun 911 M, dikeluarkan oleh Raja Sri Kesari Warmadewa.
- Rodrigues, L.L. dan R. Craig. 2007. "Assesing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault". *Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 18, hlm 739-757.
- Scorgie, M.E. 1994. *Accounting fragments stored in the Old Cairo Genizah*. Accounting Business and Financial History, Vol. 4, No. 1, hlm 281-287.
- Someya, K. 1988. *Accounting Revolution in Japan*. The Fifth World Congress of Accounting Historians. The University of Sidney.
- Suarbhawa, I.G.M. 2009. *Mata Uang Pada Jaman Bali Kuna*. Forum arkeologi. Departemen Kebudayaan dan Pariwisata. Balai Arkeologi Denpasar.
- Sukoharsono, E.G. 2002. "Accounting in a 'New' History: A Dicipinary Power and Knowledge of Accounting". *The International Journal of Accounting and Business Society*, Vol. 10, No. 1, hlm 122-135.
- Sukoharsono, E.G dan N.Q. Lutfillah. 2008. *Accounting in The Golden Age of Singosari Kingdom: A Foucauldian Perspective*. SNA XI Pontianak.
- Wootton, C.W dan B.E. Kemmerer. 2007. "The Emergence of Mechanical Accounting in the U.S., 1880-1930". *Accounting Historians Journal*, Vol. 34, No. 1, hlm 368-382.
- Young, J.J. dan T. Mouck. 2006. "Objectivity and the Role of History in the Development and Review of Accounting Standards". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, No. 3, hlm 127 - 147.
- Zaid, O.A. 2004. "Accounting Systems and Recording Procedures in the Early Islamic State". *Accounting Historians Journal*, Vol. 31, No. 2, hlm 241-252.