

## **Audit manajemen atas piutang dan pendapatan jasa layanan pendidikan**

**Nurita Affan**

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Mulawarman, Samarinda.  
Email: nurita.affan@feb.unmul.ac.id

### **Abstrak**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis sinkronisasi sistem dan kesesuaian pencatatan dan pengelolaan piutang jasa pendidikan dengan standar pelaporan dan standar operasional prosedur. Di universitas ini, sistem pencatatan piutang jasa pendidikan tidak sinkron, pencatatan piutang jasa pendidikan tidak lengkap jika dibandingkan dengan standar pelaporan, dan standar operasional prosedur belum sempurna. Saran bagi universitas adalah membuat sistem sinkronisasi, sistem penagihan piutang, dan pedoman pencatatan piutang.

**Kata Kunci:** Sistem; standar; prosedur operasi standar; piutang

### ***Management audit of accounts receivable and income from education services***

#### ***Abstract***

*The aim of this research is analysis synchronize system and suitability recording and management of account receivable from education service with reporting standard and standard operating procedure. In this university, system recording of account receivable from education service is not synchronous, recording of account receivable from education service is not full appropriate when compare with reporting standard, and standard operating procedure is not perfect. The suggestion for university is make synchronize system, account receivable billing system, and guideline recording of account receivable.*

**Keywords:** *System; standard; standard operating procedure; account receivable*

---

---

## PENDAHULUAN

Perguruan Tinggi berstatus Badan Layanan Umum (BLU) adalah Perguruan tinggi negeri yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan jasa pendidikan tanpa mengutamakan pencarian keuntungan dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa.

Sumber Pendapatan utama dari perguruan tinggi BLU adalah APBN dan PNBPN (Pendapatan Negara Bukan Pajak). Salah satu jenis pendapatan PNBPN adalah pendapatan jasa layanan Pendidikan dari SPP atau UKT. Pendapatan SPP atau UKT merupakan sumber pendapatan yang penting bagi perguruan tinggi tersebut dalam rangka membiayai operasional entitas tersebut.

Untuk perguruan tinggi dengan status BLU, Pendapatan SPP/UKT dilaporkan di Laporan Realisasi dan Anggaran dengan pendekatan cash basis, sedangkan pendapatan tersebut dilaporkan di Laporan Operasional dengan pendekatan accrual basis. Untuk Akun Piutang dari Layanan Pendidikan beserta penyisihannya dilaporkan pada Laporan Posisi Keuangan dengan pendekatan accrual basis.

Biasanya, auditor akan membandingkan Pendapatan SPP/UKT dilaporkan di Laporan Realisasi dan Anggaran dengan pengesahan pendapatan yang telah dilakukan di KPPN. Untuk pengakuan pendapatan yang dilaporkan di Laporan Operasional dan pencatatan piutang beserta penyisihannya, auditor akan membandingkan data pendapatan dan piutang yang berasal dari bagian penerimaan dan bagian Sistem Informasi Akademik (SIA) beserta peraturan yang dibuat entitas bersangkutan dan peraturan-peraturan lainnya yang terkait dengan hal tersebut.

Apabila data dari bagian SIA terkait status mahasiswa tidak sinkron dengan data pendapatan dan piutang yang dikeluarkan bagian penerimaan, maka ada kemungkinan kesalahan dalam pencatatan dan pengeloaan piutang dan pendapatan SPP/UKT.

Audit manajemen atas piutang dan pendapatan SPP/UKT diperlukan untuk menilai management control sistem yang ada, sekaligus melakukan pengujian atas Ketaatan dengan kriteria yang berlaku baik itu kebijakan maupun peraturan-peraturan yang berlaku.

## METODE

Alat analisis yang digunakan terdiri dari:

PSAP Nomor 13 yang terkait dengan Pendapatan:

Pendapatan-LRA pada BLU diakui pada saat pendapatan kas yang diterima BLU diakui sebagai pendapatan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum (halaman 7);

Pendapatan-LO pada BLU diakui pada saat: a. Timbulnya hak pendapatan; b. pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi (Halaman 14-15);

Pendapatan-LO pada BLU yang diperoleh sebagai imbalan atas suatu pelayanan yang telah selesai diberikan berdasarkan peraturan perundang-undangan, diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih imbalan (halaman 14-15);

Pendapatan-LO pada BLU yang diakui pada saat realisasi adalah hak telah diterima oleh BLU tanpa terlebih dahulu adanya penagihan (halaman 15);

PSAK Nomor 09 yang terkait dengan piutang: Piutang dinyatakan sebesar jumlah kotor tagihan dikurangi dengan taksiran jumlah yang tidak dapat ditagih. Jumlah kotor piutang harus tetap disajikan pada neraca diikuti dengan penyisihan untuk piutang yang diragukan atau taksiran jumlah yang tidak dapat ditagih (halaman 4 Point e (iv); dan

SOP yang terkait dengan pengelolaan piutang di perguruan tinggi.

## Tinjauan pustaka

### Pengertian pemeriksaan manajemen

Audit manajemen adalah audit operasional terhadap kegiatan perusahaan.

Ruang lingkup audit manajemen termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen. Untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis, atau dikenal dengan prinsip 3e dalam manajemen audit. Efektivitas adalah sebagai perbandingan masukan-keluaran dalam berbagai kegiatan, sampai dengan pencapaian tujuan yang ditetapkan. Kemudian yang ditinjau dari kuantitas (volume) hasil kerja, kualitas kerja

maupun bebas waktu yang ditargetkan. Efisiensi adalah bertindak untuk membuat pengorbanan yang paling tepat dibandingkan dengan hasil yang dikehendaki. Ekonomis adalah cara penggunaan sumber daya (masukan) secara hati-hati dan bijak agar diperoleh biaya yang paling optimal tanpa merusak mutu.

### **Tujuan audit manajemen**

Tujuan umum dari audit manajemen adalah untuk:

Audit kinerja (performance) dari manajemen dan berbagai fungsi dalam perusahaan ;  
Menilai apakah berbagai sumber daya (manusia, mesin, dana, harta lainnya) yang dimiliki perusahaan telah digunakan secara efisien dan ekonomis;

Menilai efektivitas perusahaan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan oleh top management; dan  
Memberikan rekomendasi kepada top management untuk memperbaiki kelemahan-kelemahan yang terdapat dalam penerapan pengendalian intern.

Dan jika dirinci tujuan management audit mencakup 3 elemen, yaitu:

Kriteria, merupakan standar yang harus dipatuhi oleh setiap bagian dalam perusahaan. Standar ini bisa berupa kebijakan manajemen perusahaan, industri sejenis, dan pemerintah;

Causes, adalah tindakan-tindakan yang dilakukan manajemen atau pegawai perusahaan, termasuk tindakan-tindakan yang seharusnya dilakukan untuk memenuhi kriteria tapi tidak dilakukan oleh manajemen atau pegawai perusahaan. Dengan kata lain, causes adalah tindakan-tindakan yang menyimpang dari standar yang berlaku; dan

Effects, adalah akibat dari tindakan-tindakan yang menyimpang dari standar yang berlaku.

### **Tahap-tahap audit manajemen**

Tahapan dan proses pemeriksaan manajemen secara sederhana dapat digambarkan sebagai berikut:



#### **Preliminary survey**

Tahap ini bertujuan untuk mendapatkan informasi umum dan latar belakang dalam waktu yang relatif singkat. Mengenai semua aspek dari organisasi, kegiatan program, atau sistem yang dipertimbangkan untuk diaudit. Agar dapat diperoleh pengetahuan atau gambaran yang memadai mengenai obyek pemeriksaan, informasi umum dan latar belakang yang diperlukan.

#### **Review & Testing of management control system**

Tujuan dari review & testing of management control system adalah sebagai berikut:

Untuk mendapatkan bukti-bukti mengenai elemen tentative audit objective, dengan melakukan pengetesan terhadap transaksi-transaksi perusahaan berkaitan dengan sistem pengendalian manajemen;  
Untuk memastikan bahwa bukti-bukti yang diperoleh dari perusahaan adalah kompeten jika audit diperluas ke dalam detail examination (pemeriksaan secara rinci);

#### **Detailed examination**

Pada tahap ini auditor harus mengumpulkan bukti-bukti yang cukup, kompeten, material, dan relevan untuk dapat menentukan tindakan apa saja yang dilakukan manajemen. Selain itu untuk memeriksa bagaimana efek dan besar kecilnya dampak dari penyimpangan tersebut yang menimbulkan kerugian bagi perusahaan. Bukti-bukti yang dikumpulkan harus diikhtisarkan. Dari ikhtisar tersebut harus bisa ditentukan audit findings yang mengakibatkan terjadinya ketidak-efisienan dan pemborosan yang diperlukan untuk penyusunan laporan audit manajemen, sehingga fungsi laporan hasil pemeriksaan manajemen tersebut benar-benar akurat dan bisa dipertanggungjawabkan.

#### **Report development**

---

---

Temuan audit harus dilengkapi dengan kesimpulan dan saran dan harus di-review oleh audit manager sebelum didiskusikan dengan auditee. Komentar dari auditee mengenai apa yang disajikan dalam konsep laporan audit harus diperoleh (sebaiknya secara tertulis). Auditee bisa saja berbeda pendapat mengenai temuan dan perbedaan pendapat tersebut harus dicantumkan dalam laporan audit. Tahapan-tahapan audit pemeriksaan manajemen ini biasanya dituangkan dalam sebuah kertas kerja audit manajemen.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Audit Manajemen atas Piutang dan Pendapatan Jasa Layanan Pendidikan (Khusus SPP/UKT) tidak bertujuan untuk memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan perguruan tinggi dan oleh karenanya tidak memberikan pendapat atas laporan keuangan. Audit ini dimaksudkan untuk menilai kesesuaian pengelolaan dan pencatatan piutang dan pendapatan Layanan Pendidikan (Khusus SPP/UKT) dengan kebijakan dan peraturan yang berlaku. Berdasarkan hasil wawancara di bagian SIA, penerimaan dan bagian Akuntansi dan pelaporan, serta penelusuran ke bukti pendukung lainnya, maka dapat disimpulkan hal-hal sebagai berikut:

Kondisi:

Kondisi Sistem Informasi Akademik (SIA):

Bagian Akademik menginput data mahasiswa ke dalam SIA dengan format upload data yang berisi Nomor, NIM, Nama, Fakultas, Jenjang, Status, Katagori, Nomor SK, dan Status Akhir. Status/kategori mahasiswa di dalam SIA Akademik terdiri dari:

Aktif

Cuti

Non Aktif

Tanpa Keterangan

Lulus

Mahasiswa dikategorikan aktif, jika mahasiswa tersebut telah melakukan pembayaran dan registrasi.

Jika mahasiswa tidak aktif selama 1 semester, maka statusnya menjadi non aktif atau tanpa keterangan.

Status "Aktif" bisa dimunculkan, jika ada keperluan tertentu. Misalnya:

Untuk keperluan pelaporan PDPT DIKTI

Untuk keperluan Akreditasi.

Untuk keperluan wisuda (mahasiswa yang sudah lama tidak aktif, tiba-tiba mau ikut wisuda).

Status Aktif di SIA hanya untuk kepentingan/pengambilan keputusan akademik. Jadi Definisi Aktif di SIA tidak sama dengan definisi Aktif di Sistem Informasi Keuangan.

Kondisi Sistem Informasi Penerimaan Keuangan (SIMKEUV2):

Mahasiswa dibagi menjadi 2, yaitu Reguler dan Bidikmisi/Kerja sama.

Prosedur untuk mendapatkan status AKTIF:

Untuk mahasiswa reguler yang telah melakukan pembayaran dan registrasi, maka akan mendapatkan status aktif. Jadi Bendahara Penerimaan mengakui ada

Untuk mahasiswa Bidikmisi/ Kerja sama,

Setelah mendapatkan status tunda dari bagian keuangan, maka mahasiswa tersebut dapat melakukan registrasi. Setelah melakukan registrasi, maka mahasiswa tersebut akan mendapatkan status aktif.

Penundaan SPP/UKT:

Kriteria mahasiswa yang bisa mengajukan penundaan SPP/UKT:

Mahasiswa reguler mulai semester 2 ke atas boleh mengajukan penundaan pembayaran SPP.

Prosedur Pengajuan Penundaan SPP/UKT:

Mahasiswa membuat surat permohonan penundaan SPP ditujukan ke Dekan Fakultas atau Wakil Dekan Bidang Umum dan Keuangan, yang ditandatangani mahasiswa dan diketahui oleh orang tua atau wali mahasiswa.

Pihak Fakultas menerbitkan surat Dispensasi Penundaan pembayaran SPP yang ditanda tangani oleh pejabat yang berwenang dalam hal ini Dekan atau Wakil Dekan Bidang Umum dan Keuangan.

Surat Dispensasi Penundaan pembayaran SPP tersebut diserahkan ke operator SIMKEU yang telah ditunjuk Fakultas untuk diproses, sehingga mahasiswa yang bersangkutan bisa mendapatkan status "TUNDA" agar bisa melakukan registrasi di Sistem Informasi Akademik (SIA).

Pengakuan Piutang atas SPP/UKT:

Mahasiswa dalam status TUNDA dan sampai akhir semester belum melakukan pembayaran, maka diakui sebagai piutang. Dalam hal ini perguruan tinggi mengacu pada draft keputusan Sekjen Kemenristik Dikti tentang Pedoman Pengelolaan dan Pencatatan Akuntansi Pendapatan Pada Satuan Kerja di Lingkungan Kemenristekdikti (Halaman 26 Point 4 b)) "Apabila peserta didik belum membayar hingga jatuh tempo dan wajib bayar tersebut aktif hingga akhir periode pelaporan, maka diakui sebagai pendapatan". Jadi ada pengakuan piutang dan pendapatan.

#### **Perlakuan mahasiswa yang belum bayar**

Mahasiswa yang belum membayar atau belum mengajukan penundaan pembayaran, maka tidak akan mendapatkan pelayanan akademik. Statusnya di SIMKEUV2 adalah "BELUM BAYAR". Bagian penerimaan tidak mengakui adanya piutang maupun pendapatan. Dalam hal ini perguruan tinggi mengacu pada draft keputusan Sekjen Kemenristik Dikti tentang Pedoman Pengelolaan dan Pencatatan Akuntansi Pendapatan Pada Satuan Kerja di Lingkungan Kemenristekdikti (Halaman 26 Point 4 a)) "dalam hal peserta didik belum membayar hingga jatuh tempo dan hingga akhir periode pelaporan tidak memanfaatkan pelayanan pendidikan /tidak aktif, maka tidak ada pengakuan pendapatan".

Mahasiswa yang sebelumnya tidak aktif beberapa semester dan secara tiba-tiba membayar, maka pendapatan akan diakui berdasarkan cash basis. Dalam hal ini perguruan tinggi mengacu pada draft keputusan Sekjen Kemenristik Dikti tentang Pedoman Pengelolaan dan Pencatatan Akuntansi Pendapatan Pada Satuan Kerja di Lingkungan Kemenristekdikti (Halaman 27 Point 4 f)) "Apabila peserta didik tidak aktif/mengundurkan diri tanpa pemberitahuan lebih dahulu sehingga yang bersangkutan tidak melakukan pembayaran hingga tan ggal jatuh tempo atau akhir periode pelaporan maka pengakuan pendapatan dapat ditunda sampai adanya kepastian bahwa peserta didik mengundurkan diri. Akan tetapi jika ternyata peserta didik kemudian menyatakan aktif kembali, pendapatan diakui pada saat yang bersangkutan melakukan pembayaran".

Tagihan dalam daftar piutang dari kegiatan operasional BLU diketahui adanya mahasiswa aktif yang menunggak lebih dari satu semester.

Belum ada bagian khusus terkait penagihan piutang. Pernah akan dilakukan penagihan piutang, akan tetapi ada kesulitan dalam menelusur alamat masing-masing mahasiswa yang menunggak.

#### **Kondisi di bagian akuntansi dan pelaporan**

Pengakuan Pendapatan LRA:

Pengesahan pendapatan jasa layanan pendidikan ke KPPN atas dasar laporan penerimaan kas dari Bendahara Penerimaan;

Berdasarkan Surat Pengesahan Pendapatan dan Belanja (SP2B), Bagian Akuntansi dan Pelaporan mencatat/ menjurnal adanya Penerimaan Jasa Pelayanan Pendidikan. Jadi Pendapatan Jasa Layanan Pendidikan dari SPP/UKT akan terlapor dalam Laporan Realisasi Anggaran sebesar yang tertera di SP2B; dan

Pendapatan Jasa Pelayanan Pendidikan pada laporan LRA diakui pada saat diterima pada rekening kas Negara dan rekening bendahara penerimaan, yang disebut basis kas.

#### **Pengakuan pendapatan laporan operasional**

Bagian Akuntansi dan Pelaporan membuat jurnal penyesuaian atas pendapatan SPP/UKT (Pendapatan Jasa Layanan Pendidikan) berdasarkan kenaikan/ penurunan Piutang dari Kegiatan Operasional BLU yang telah dilaporkan oleh Bagian Penerimaan (Bendahara Penerimaan); dan

Pendapatan Jasa layanan Pendidikan di Laporan Operasional tercantum sebesar SP2B disesuaikan dengan kenaikan/penurunan Piutang dari Kegiatan Operasional BLU.

#### **Pencatatan piutang dari kegiatan operasional blu**

---

---

Secara otomatis dengan dilakukannya jurnal penyesuaian atas pendapatan SPP/UKT, maka posisi Piutang dari Kegiatan Operasional BLU akan terUpdate sesuai dengan kondisi sebenarnya. Sedangkan data rincian piutang berasal dari data dari laporan Bagian Penerimaan (Bendahara Penerimaan)

Bagian Akuntansi dan Pelaporan telah melaporkan Piutang dari Kegiatan Operasional BLU beserta Penyisihan Piutang Tak Tertagih pada Neraca beserta rinciannya pada CaLK sesuai dengan data yang telah diperoleh dari Bagian Penerimaan.

Mahasiswa yang sebelumnya tidak aktif beberapa semester dan secara tiba-tiba membayar SPP/UKT:

Di dalam Laporan Operasional belum menunjukkan kondisi sebenarnya, jika ada mahasiswa yang sebelumnya tidak aktif beberapa semester dan secara tiba-tiba membayar SPP/UKT. Jadi Pendapatan Jasa Layanan Pendidikan tercampur dengan koreksi ekuitas/ Pendapatan Tahun Lalu.

### **Kriteria**

PSAP Nomor 13 yang terkait dengan Pendapatan:

Pendapatan-LRA pada BLU diakui pada saat pendapatan kas yang diterima BLU diakui sebagai pendapatan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum (halaman 7);

Pendapatan-LO pada BLU diakui pada saat: a. Timbulnya hak pendapatan; b. pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi (Halaman 14-15);

Pendapatan-LO pada BLU yang diperoleh sebagai imbalan atas suatu pelayanan yang telah selesai diberikan berdasarkan peraturan perundang-undangan, diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih imbalan (halaman 14 -15); dan

Pendapatan-LO pada BLU yang diakui pada saat realisasi adalah hak telah diterima oleh BLU tanpa terlebih dahulu adanya penagihan (halaman 15).

PSAK Nomor 09 yang terkait dengan piutang: Piutang dinyatakan sebesar jumlah kotor tagihan dikurangi dengan taksiran jumlah yang tidak dapat ditagih. Jumlah kotor piutang harus tetap disajikan pada neraca diikuti dengan penyisihan untuk piutang yang diragukan atau taksiran jumlah yang tidak dapat ditagih (halaman 4 Point e (iv)).

Prosedur operasional standar (POS) penundaan SPP/UKT diploma, sarjana, profesi, magister dan doktor. Pada poin 5 disebutkan” pembayaran SPP/UKT harus segera dilunasi sesuai batas waktu yang diberikan yaitu 2 bulan dari waktu pengajuan Surat Dispensasi Penundaan Pembayaran SPP/UKT”.

### **Sebab**

Aplikasi SIA tidak terintegrasi dengan SIMKEUV2 pada perguruan tinggi;

Laporan Pendapatan Jasa Layanan Pendidikan periode bersangkutan dengan koreksi ekuitas/ Pendapatan Tahun Lalu tidak disajikan secara terpisah oleh Bagian Penerimaan;

Ada beberapa mahasiswa yang tidak mematuhi POS tentang penundaan SPP/UKT dan belum ada ketentuan tentang punishment bagi yang melanggar; dan

Belum ada bagian atau sistem yang terkait dengan penagihan piutang

### **Akibat**

Aplikasi SIA tidak dapat digunakan sebagai dasar untuk menentukan piutang maupun pendapatan jasa layanan pendidikan;

Pendapatan Jasa Layanan Pendidikan pada Laporan Operasional belum sesuai dengan PSAP 13 ; dan

Adanya mahasiswa aktif yang menunggak lebih dari satu semester;

### **SIMPULAN**

Data yang terkait piutang dan pendapatan Layanan Pendidikan (Khusus SPP/UKT) di Sistem Informasi Akademik (SIA), di Sistem Informasi Penerimaan Keuangan (SIMKEUV2) dan di Bagian Akuntansi dan Pelaporan belum terintegrasi, dengan rincian sebagai berikut:

Laporan yang dihasilkan dari aplikasi SIA tidak bisa digunakan sebagai dasar pengakuan piutang dan pendapatan jasa layanan pendidikan;

Informasi yang dihasilkan dari aplikasi SIMKEUV2 dapat digunakan sebagai dasar untuk pengakuan dan pencatatan piutang dan pendapatan dari jasa layanan pendidikan (SPP/UKT). Hanya belum ada tambahan informasi berkaitan pembayaran SPP/UKT dari mahasiswa yang tiba-tiba melakukan

---

---

---

---

pelunasan pembayaran lebih dari satu periode akuntansi dan mahasiswa tersebut sebelumnya mempunyai status di SIMKEUV2 “BELUM MEMBAYAR”;

Bagian Akuntansi dan Pelaporan telah mengakui:

Pendapatan dari jasa layanan Pendidikan di Laporan Realisasi dan Anggaran telah sesuai dengan PSAP nomor 13;

Pendapatan dari jasa layanan Pendidikan Laporan Operasional belum sepenuhnya sesuai dengan PSAP nomor 13 karena ada kemungkinan Pendapatan Jasa Layanan Pendidikan tercampur dengan koreksi ekuitas/ Pendapatan Tahun Lalu;

Bagian Akuntansi dan Pelaporan telah melaporkan Piutang dari Kegiatan Operasional BLU beserta Penyisihan Piutang Tak Tertagih pada Neraca telah sesuai dengan Standar Akuntansi tentang Piutang; dan

Belum ada pedoman tentang Pencatatan Akuntansi Piutang dan Pendapatan SPP/UKT di perguruan tinggi.

Hal-hal yang terkait dengan pengelolaan piutang dapat dirincikan sebagai berikut:

Belum ada sistem atau bagian yang terkait dengan dengan penagihan piutang; dan

Belum ada aturan tentang punishment, jika mahasiswa tidak melunasi sesuai dengan batas waktu yang diberikan.

#### **DAFTAR ISI**

BPKP, Pedoman Pemeriksaan Operasional, BPKP, Jakarta, 1992

IBK. Bayangkara, Audit Manajemen Prosedur dan Implementasi, Salemba Empat, Jakarta, 2011.

Ikatan Akuntan Indonesia, PSAP Nomor 13 yang terkait dengan Pendapatan, IAI.

Ikatan Akuntan Indonesia, PSAK Nomor 09 yang terkait dengan piutang, IAI.

Ikatan Akuntan Indonesia, Standar Pemeriksaan Akuntan Publik, Salemba Empat, 2002.

Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 220/PMK.05/2016 tentang Pedoman Penyusunan dan Penyampaian Laporan Keuangan Kementerian/ Lembaga, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2016.

Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/PMK.05/2008 Tahun 2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2008.