



## ANALISIS RELEVANSI PENERAPAN AKUNTANSI DANA PADA AKUNTANSI PEMERINTAH INDONESIA

Hari Sugiyanto  
Politeknik Keuangan Negara STAN

Alamat Korespondensi: hari.sugiyanto@pknstan.ac.id

### INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama  
27 Oktober 2019

Dinyatakan Diterima  
29 Oktober 2019

#### KATA KUNCI:

Basis akrual, akuntansi dana, pengendalian, laporan keuangan pemerintah

#### KLASIFIKASI JEL:

M410, M480

### ABSTRAK

*The Indonesian government has applied the accrual basis in preparing its financial statements. However, it is possible to implement fund accounting. In the PP Conceptual Framework Number 71 Year 2010 it is stated that the Indonesian government can apply fund accounting for control purposes. Fund Accounting is an accounting system that is often used by non-profit organizations and public sector institutions, including government. The system is a method of recording and displaying entities in accounting such as assets and liabilities which are grouped according to their respective uses. This study aims to determine the relevance of the application of fund accounting in Indonesia and conduct a literature study on fund accounting practices in the United States government. Although the Indonesian government has applied accrual-based accounting, it does not rule out the possibility that fund accounting will be applied. Of course the authorized entity needs to draw up relevant regulations so that the accounting of funds is relevant to the implementation of accrual-based government accounting.*

Pemerintah Indonesia telah menerapkan basis akrual dalam menyusun laporan keuangannya. Namun, dimungkinkan untuk menerapkan akuntansi dana. Dalam Kerangka Konseptual PP Nomor 71 Tahun 2010 dinyatakan bahwa pemerintah Indonesia dapat menerapkan akuntansi dana untuk tujuan pengendalian. Akuntansi Dana adalah sistem akuntansi yang sering digunakan oleh organisasi-organisasi nirlaba dan institusi sektor publik, termasuk pemerintahan. Sistem tersebut merupakan metode pencatatan dan penampilan entitas dalam akuntansi seperti aset, dan kewajiban yang dikelompokkan menurut kegunaannya masing-masing. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui relevansi penerapan akuntansi dana di Indonesia dan melakukan studi literatur tentang praktik akuntansi dana di pemerintah Amerika Serikat. Meskipun pemerintah Indonesia telah menerapkan akuntansi berbasis akrual, tidak menutup kemungkinan bahwa akuntansi dana akan diterapkan. Tentu saja entitas yang berwenang perlu menyusun peraturan terkait agar akuntansi dana relevan dengan penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual.

## 1. PENDAHULUAN

### 1.1. LATAR BELAKANG

Dengan terbitnya PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) pengganti PP Nomor 24 Tahun 2005, maka pemerintah memutuskan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual pada pemerintah diterapkan paling lambat pada awal tahun anggaran 2015 untuk semua level pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah (Kusuma, 2013).

Salah satu hal yang diungkapkan dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 tersebut adalah tentang kemungkinan penggunaan akuntansi dana untuk tujuan pengendalian (Tangkuman, Sondakh, & Soputan, 2015). Paragraf 15 Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan menyatakan bahwa Akuntansi Dana (*fund accounting*) merupakan sistem akuntansi dan pelaporan keuangan yang lazim diterapkan di lingkungan pemerintahan yang memisahkan kelompok dana menurut tujuannya, sehingga masing-masing merupakan entitas akuntansi yang mampu menunjukkan keseimbangan antara belanja dan pendapatan atau transfer yang diterima. Akuntansi dana dapat diterapkan untuk tujuan pengendalian masing-masing kelompok dana selain kelompok dana umum (*general fund*) sehingga perlu dipertimbangkan dalam pengembangan pelaporan keuangan pemerintah.

### 1.2. TUJUAN DAN MANFAAT

Untuk menganalisis apakah akuntansi dana (*fund accounting*) relevan diterapkan di lingkungan akuntansi pemerintah Indonesia yang sudah menerapkan akuntansi berbasis akrual, penulis akan melakukan penelitian studi literatur, yang tujuan akhirnya adalah menganalisis kemungkinan menerapkan akuntansi dana (*fund accounting*) dalam pengelolaan keuangan negara, serta studi literatur dengan mengamati penerapan akuntansi dana di negara yang lebih maju akuntansi pemerintahannya, yaitu pada Pemerintah Amerika Serikat.

Dalam Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, akuntansi dana bermanfaat untuk pengendalian. Dengan akuntansi dana, pemerintah mudah untuk memisah-misahkan antar dana berdasarkan sumber dan peruntukannya.

## 2. STUDI PUSTAKA

Akuntansi Dana adalah suatu konsep akuntansi, dengan cara memisah-misahkan dana berdasar masing-masing sumber dan peruntukkan dananya. Karena dalam penyajian laporan keuangan, organisasi nirlaba harus mengidentifikasi kategori batasan penggunaan dana yang diberikan oleh donor,

oleh karenanya organisasi mengadopsi akuntansi dana (Forgione & Giroux, 1989).

PP Nomor 71 Tahun 2010 mengungkapkan bahwa tujuan akuntansi dana adalah untuk pengendalian. Standar Akuntansi tidak menjelaskan lebih lanjut bagaimana akuntansi dana digunakan untuk pengendalian. Akuntansi dana bisa digunakan untuk peningkatan pengendalian dan akuntabilitas pada sumber-sumber dana yang terbatas jumlahnya (Salleh, Aziz, & Bakar, 2014). Pemerintah dapat melakukan pengelompokan sumber-sumber dana tersebut menurut jenis sumber dananya dan memastikan bahwa pengelompokan tersebut meyakinkan DPR, kreditur, pemberi hibah, dan stakeholder lainnya (Herzlinger & Sherman, 1980). Akuntansi Dana adalah sistem akuntansi yang sering digunakan oleh organisasi-organisasi nirlaba dan institusi sektor publik. Sistem tersebut merupakan metode pencatatan dan penampilan entitas dalam akuntansi seperti aset, dan kewajiban yang dikelompokkan menurut kegunaannya masing-masing (Pridgen & Mark Wilder, 2013).

Akuntansi organisasi nirlaba tidak sama dengan akuntansi komersial. Dalam organisasi nirlaba, termasuk pemerintahan di negara tertentu, masing-masing dana memiliki persamaan akuntansi tersendiri (Barton, 2009). Jika dalam suatu organisasi nirlaba membentuk lima jenis dana, maka organisasi tersebut memiliki lima macam kesatuan dana yang masing-masing memiliki persamaan akuntansi tersendiri dan tidak digabungkan dengan yang lain. Seandainya organisasi tersebut membentuk berbagai macam dana dengan jenis yang sama, maka dalam penyusunan laporannya, setiap jenis dana yang sama akan dikonsolidasikan, sedangkan yang berbeda tidak dikonsolidasikan (Lundqvist, 2001).

Sebagai suatu entitas akuntansi, setiap kelompok dana itu dapat menyusun laporan keuangan yang diperlukan. Akuntansi dana dalam laporannya menyajikan aset, kewajiban, pendapatan, belanja dan sisa dananya masing-masing (United Nations, 2003).

Dalam peraturan tentang laporan keuangan pemerintah federal Amerika Serikat (*Governmental Accounting Standards Board #34*) selanjutnya disebut GASB 34, *fund accounting* juga dikenal sebagai *fund financial statement*. Di Amerika Serikat, *Fund Accounting* bukan merupakan laporan keuangan utama pemerintah. Namun, *Fund financial statement* adalah salah satu dari dua hal yang diatur dalam GASB 34 untuk menyajikan neraca dan laporan operasi pemerintah (Chase & Triggs, 2001). Metode pertama dinamakan *Government-Wide Financial Statement*, yang menerapkan akuntansi berbasis akrual yang menggunakan prinsip-prinsip akuntansi dalam

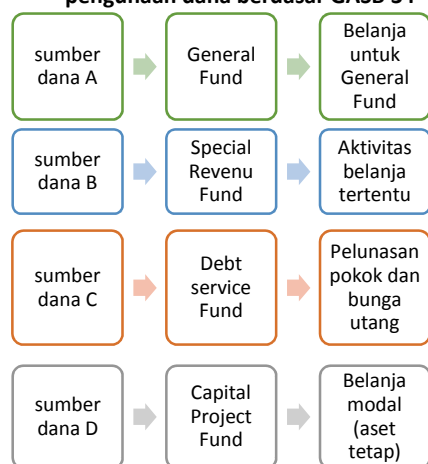
menyusun laporan keuangannya. Sedangkan metode kedua adalah *Fund Financial Statement*, dalam hal ini laporan keuangannya menggunakan basis akrual yang dimodifikasi (untuk *governmental funds*) dan basis akrual (untuk *proprietary funds*).

Jenis dana pemerintah didefinisikan sebagai dana yang pengukuran dan pengakuntansiannya dikelompokkan berdasarkan aktivitas penggunaan dananya (Hepworth, 2003). Di Amerika Serikat, dana pemerintah yang terdiri dari *General Fund*, *Special Revenue Fund*, *Debt Service Fund* dan *Capital Project Fund*, yang menggunakan basis akrual yang dimodifikasi, pengukurannya berfokus pada sumber-sumber keuangan (Chase & Triggs, 2001).

*General Fund* dibentuk untuk mempertanggung-jawabkan sumber keuangan dan belanja yang tidak dipertanggungjawabkan oleh dana lain. *Special Revenue Fund* dibentuk untuk mempertanggung-jawabkan penerimaan sumber-sumber keuangan tertentu yang ditujukan untuk aktivitas belanja tertentu, *Debt Service Fund* dibentuk untuk mempertanggungjawabkan sumber-sumber keuangan yang akan digunakan untuk melunasi pokok dan bunga utang jangka panjang umum dan *Capital Project Fund* dibentuk untuk mempertanggungjawabkan penge-lolaan sumber-sumber keuangan yang digunakan untuk perolehan aktiva tetap (Robbins & Houston, 2002).

Gambar 1 menjelaskan bahwa pemerintah membentuk dana tertentu dan hanya digunakan untuk keperluan tertentu. Sumber dana C misalnya, oleh pemerintah hanya digunakan untuk mengisi dana *Debt Service Fund*, dan hanya boleh digunakan untuk membayar pokok dan bunga utang jangka panjang, sedangkan sumber dana D hanya bisa digunakan untuk mengisi dana *Capital Project Fund* dan dana itu hanya bisa digunakan untuk keperluan pembelian aset tetap pemerintah.

**Gambar 1: sumber dana, kelompok dana dan alokasi penggunaan dana berdasar GASB 34**



Sumber: diolah dari beberapa jurnal ilmiah

### 3. METODE PENELITIAN

Metodologi riset yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan analisis wacana atau yang sering disebut analisis teks (Hamad, 2004). Penulis menggunakan metode ini karena terdapat realitas kompleks yang akan dijabarkan. Metode interpretasi terhadap teks digunakan untuk memperoleh pemahaman lebih dikenal sebagai hermeneutika. Dalam pandangan ini, pengertian akuntansi dana dalam Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan tidak bisa dilepaskan dari suatu konteks tertentu, namun tergantung pihak yang menafsirkan, situasi, kepentingan, kebiasaan dan latar belakang lainnya. Dengan pendekatan ini, penulis tidak mengajukan suatu hipotesis penelitian, tetapi ingin mengintrepretasikan suatu wacana tentang kemungkinan penerapan akuntansi dana pada akuntansi pemerintah Indonesia. Dalam literatur, wacana dapat dibagi menjadi tiga hal yaitu: (a) konseptual, yang berarti bahwa wacana adalah domain umum dari pernyataan-pernyataan, yaitu semua ujaran yang bermakna dan terjadi di dunia nyata, (b) penggunaannya, yaitu sekumpulan pernyataan yang dapat dikelompokkan dalam konseptual tertentu, dan (3) penjelasannya, yaitu praktik yang terjadi untuk menjelaskan pernyataan (Sobur, 2006). Sumber data yang digunakan adalah peraturan, jurnal yang terpublikasi, buku, artikel dan lain-lain.

Analisis dalam pendekatan ini adalah suatu eksplorasi atas konsekuensi yang timbul dari topik yang dipilih. Data yang digunakan adalah data sekunder berupa peraturan, publikasi ilmiah dan dokumentasi lainnya yang tentu saja terkait dengan penelitian tentang akuntansi dana.

### 4. PEMBAHASAN

Tujuan penelitian pertama adalah mengetahui relevansi penerapan akuntansi dana dalam pengelolaan keuangan negara.

Ketika pemerintah Indonesia pertama kali menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah, dengan terbitnya PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), basis akuntansi yang dipakai adalah basis yang tidak lazim diterapkan di negara lain, yaitu basis akuntansi kas menuju akrual. Dalam basis kas menuju akrual, persamaan akuntansi yang dipakai adalah sebagai berikut (Suryanovi, 2008):

$$\text{ASET} = \text{KEWAJIBAN} + \text{EKUITAS DANA}$$

Ekuitas Dana dibagi menjadi Ekuitas Dana Lancar, Ekuitas Dana Investasi dan Ekuitas Dana Cadangan. Ekuitas dana lancar pengelompokannya adalah sebagai berikut :

- SiLPA,
- pendapatan yang ditangguhkan,
- cadangan piutang,
- cadangan persediaan,
- dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek.

Ekuitas dana investasi pengelompokannya sebagai berikut:

- Diinvestasikan dalam investasi jangka panjang,
- Diinvestasikan dalam aset tetap,
- Diinvestasikan dalam aset lainnya,
- Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka panjang.

Sedangkan Ekuitas dana cadangan digunakan untuk diinvestasikan dalam Dana Cadangan. Walaupun tidak sama persis, penerapan Ekuitas Dana dalam PP Nomor 24 Tahun 2005 tersebut hampir sama dengan pendekatan akuntansi dana yang berlaku secara umum.

Namun, PP Nomor 24 Tahun 2005 tersebut dan diganti dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP, yang berbasis akrual. Dalam PP Nomor 71 Tahun 2010, persamaan akuntansi yang dipakai adalah (Kusuma, 2013):

$ASET = KEWAJIBAN + EKUITAS$

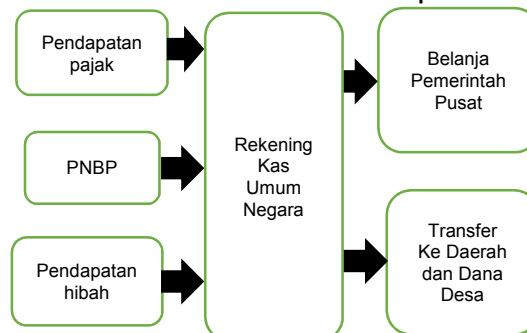
Dari persamaan akuntansi diatas, pemerintah tidak lagi mengelompokkan dana berdasarkan sumber tertentu dan untuk alokasi tertentu.

Peraturan perundang-undangan Indonesia belum mengatur lebih lanjut mengenai penerapan akuntansi dana, namun pada Paragraf 15 Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan PP Nomor 71 Tahun 2010 menyebutkan tentang kemungkinan penggunaan akuntansi dana untuk tujuan pengendalian. Karena disebutkan dalam suatu peraturan perundang-undangan, terdapat kemungkinan untuk menerapkan akuntansi dana di masa mendatang.

Dalam Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, APBN dirinci berdasar unit organisasi, fungsi, program, kegiatan dan jenis belanja (Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, 2003). Undang Undang Nomor 14 Tahun 2015 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Tahun Anggaran 2016 menjelaskan bahwa pendapatan Negara terdiri dari Penerimaan Perpajakan, Penerimaan Negara Bukan Pajak, dan Penerimaan Hibah. Sedangkan belanja Negara terdiri dari belanja Pemerintah Pusat, dan Transfer ke Daerah dan Dana Desa. Belanja pemerintah pusat antara lain terdiri dari belanja pegawai, belanja barang, belanja modal, belanja bunga utang, belanja subsidi, dan lain-lain.

Selain pendapatan dan belanja, dalam APBN juga dialokasikan rencana penerimaan dan pengeluaran pembiayaan, terutama digunakan untuk menutup defisit anggaran (Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2015, 2015).

**Gambar 2: Sumber dana dan alokasi dana pada APBN**

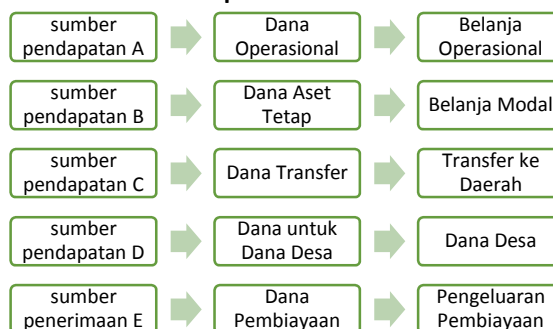


Sumber: diolah dari beberapa jurnal ilmiah

Pada Gambar 2 di atas, pemerintah Indonesia tidak melakukan pengelompokan sumber dana tertentu dan sumber dana itu akan digunakan untuk belanja tertentu. Semua pendapatan, baik pendapatan pajak, PNB dan pendapatan hibah ditampung ke dalam suatu rekening yang disebut Rekening Kas Umum Negara dan semua dana itu dialokasikan ke dalam belanja-belanja yang sudah dianggarkan. Dari prinsip yang terdapat dalam UU Keuangan Negara dan UU APBN, pemerintah belum bisa menerapkan Akuntansi Dana seperti yang diamanatkan dalam dalam kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP.

Apabila pemerintah Indonesia akan menerapkan Akuntansi Dana, tentu saja Pemerintah harus menerbitkan aturan yang bisa mengakomodasi penerapan Akuntansi Dana tersebut. Sebagai ilustrasi, gambar 3 di bawah ini bisa dijadikan gambaran apabila Pemerintah Indonesia menerapkan akuntansi dana.

**Gambar 3: ilustrasi apabila Akuntansi Dana diterapkan Pemerintah**



Sumber: diolah dari beberapa jurnal ilmiah

Berdasarkan ilustrasi tersebut, pemerintah harus membuat rekening-rekening khusus yang akan

digunakan untuk menampung masing-masing dana tersebut. Menurut penulis, yang paling sulit untuk dilakukan adalah menyusun pemisahan sumber pendapatan/penerimaan dan mengalokasikannya ke dalam masing-masing dana.

Tujuan penelitian berikutnya adalah mengamati penerapan akuntansi dana di negara yang sudah sangat maju akuntansi pemerintahannya, yaitu Amerika Serikat. Di pemerintah Amerika Serikat, *Government Fund* dibagi menjadi 3 jenis dana, di mana masing-masing mempunyai basis akuntansi dan fokus pengukuran yang berbeda-beda. Tabel 1 memperlihatkan struktur dana, baik pada pemerintah daerah dan pemerintah federal.

**Tabel 1. Struktur dana di Pemerintah Amerika Serikat**

| JENIS DANA       | GOVERNMENT FUND                                                                                                                      | PROPRIETARY FUND                                                                                | FIDUCIARY FUND                                                                                 |
|------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Tujuan           | akuntansi dan pelaporan operasi dan aktivitas keuangan pemerintah, utamanya pendapatan pajak dan hibah                               | akuntansi dan pelaporan aktivitas pemerintah yang mirip dengan sektor privat terutama retribusi | akuntansi dan pelaporan pemerintah atas pengelolaan dana pihak lain (perhitungan pihak ketiga) |
| Basis akuntansi  | Akrual yang dimodifikasi                                                                                                             | Akrual penuh                                                                                    | Akrual penuh                                                                                   |
| Focus pengukuran | Sumber keuangan periode saat ini                                                                                                     | Sumber-sumber ekonomi                                                                           | Sumber-sumber ekonomi                                                                          |
| Contoh           | dana umum, dana penerimaan khusus, dana pelunasan utang, dana proyek-proyek besar, dana permanen (misalnya pemeliharaan sarana umum) | dana badan usaha, dana pelayanan internal                                                       | dana pensiun, dana jaminan sosial kesehatan, dan lain-lain                                     |

Sumber: GASB 34

GASB 34 mengharuskan pemerintah untuk terus mempublikasikan laporan dana pemerintah yang disusun berdasar basis akrual yang dimodifikasi dan laporan keuangan yang disusun atas dasar akuntansi akrual. Dalam aturan yang telah direvisi tentang *Fund Accounting*, GASB No 34 - Model Pelaporan Keuangan Pemerintah, pelaporan keuangan *Fund Accounting* berbasis akrual disajikan sebagai berikut (Pridgen & Mark Wilder, 2013) :

- Mengharuskan pemerintah secara berkala menerbitkan *Governmental Funds Statement* yang disusun berdasarkan basis akrual yang

dimodifikasi dan *government-wide statements* yang disusun berdasarkan basis akrual,

- Governmental Funds Statement* berkonsentrasi pada kepatuhan anggaran pemerintah, akuntabilitas fiskal dan kesehatan keuangan jangka pendek, menggunakan basis akrual yang dimodifikasi,
- Government-wide statements* memerlukan dua laporan keuangan baru: yaitu laporan aktivitas (laporan pendapatan dan belanja) dan pernyataan aset bersih (neraca) berbasis akrual untuk semua kegiatan pemerintahan.

Selain itu, dalam revisi GASB No 34-Model Pelaporan Keuangan Pemerintah juga mengatur format penyajian laporan sebagai berikut:

- Laporan keuangan terpisah yang diperuntukkan bagi *government funds*, *fiduciary funds* dan *proprietary fund*. Kolom terpisah dalam laporan keuangan dana diperlukan untuk melaporkan *governmental funds major individual enterprise funds*.
- Laporan Rekonsiliasi antara saldo dana *governmental fund* dengan aset bersih dan ke laporan Aset Bersih dan rekonsiliasi antara pendapatan, belanja, perubahan saldo dana dengan laporan aktivitas keuangan.

## 5. KESIMPULAN

Berdasarkan data penelitian yang diperoleh dari tinjauan analisis literatur dan pendekatan fakta, berikut adalah beberapa rekomendasi yang diberikan untuk mempertimbangkan relevansi akuntansi dalam laporan keuangan pemerintah Indonesia:

- Pemerintah Indonesia sudah menerapkan akuntansi berbasis akrual, namun belum menerapkan akuntansi dana untuk tujuan pengendalian, sehingga akuntansi dana bisa diaplikasikan di Indonesia.
- Pemerintah Amerika Serikat adalah contoh yang baik dalam penerapan akuntansi dana dengan model yang berbeda, dan berhasil mengendalikan pengelolaan keuangan pemerintahnya.
- Pemerintah Indonesia diharapkan menyusun peraturan terkait dengan akuntansi dana, agar akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan keuangan Negara menjadi lebih baik.

## 6. DAFTAR PUSTAKA

- Barton, A. (2009). The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia. *Abacus*. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2009.00283.x>
- Chase, B. W., & Triggs, L. B. (2001). How to Implement GASB Statement No. 34. *Journal of Accountancy*.
- Forgione, D., & Giroux, G. (1989). Fund Accounting In Nonprofit Hospitals: A Lobbying Perspective. *Financial Accountability and Management*. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.1989.tb00321.x>
- Hamad, I. (2004). Konstruksi Realitas Politik Dalam Media Massa (Studi Pesan Politik Dalam Media Cetak Pada Masa Pemilu 1999). *Makara Human Behavior Studies in Asia*. <https://doi.org/10.7454/mssh.v8i1.77>
- Hepworth, N. (2003). Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money and Management*. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00339>
- Herzlinger, R. E., & Sherman, H. D. (1980). Advantages of fund accounting in "nonprofits". *Harvard Business Review*.
- Kusuma, R. S. (2013). Analisis Kesiapan Pemerintah Dalam Menerapkan Standar Akuntansi Berbasis Akrual. *Ekonomika Dan Bisnis*.
- Lundqvist, K. (2001). Accrual Accounting in Swedish Central Government. In *The Swedish Financial Management Authority ( ....*
- Pridgen, A. K., & Mark Wilder, W. (2013). Relevance of GASB No. 34 to financial reporting by municipal governments. *Accounting Horizons*. <https://doi.org/10.2308/acch-50377>
- Robbins, W., & Houston, R. (2002). GASB 34's new infrastructure asset reporting requirements: Are you ready? *The Journal of Government Financial Management*.
- Salleh, K., Aziz, R. A., & Bakar, Y. N. A. (2014). Accrual Accounting in Government: Is Fund Accounting Still Relevant? *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.065>
- Sobur, A. (2006). Analisis Teks Media: Suatu Pengantar untuk Analisis Wacana. In *Analisis Semiotik dan Analisis Framing*. <https://doi.org/10.1177/1524838007302594>
- Suryanovi, S. (2008). Kajian Standar Akuntansi Pemerintahan, Keharmonisan Dan Kejelasan Penerapan Basis Kas Menuju Akrual Berdasarkan Perspektif Uu Nomor 17 Tahun 2003 Dan UU Nomor 1 Tahun 2004. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*.
- Tangkuman, S., Sondakh, J., & Soputan, C. (2015). Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Berdasarkan Pp Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Di Provinsi Sulawesi Utara. *Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003. (2003). Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara. In *Climate Change 2013 - The Physical Science Basis*. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2015. (2015). Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2015 Tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. *IOSR Journal of Economics and Finance*. <https://doi.org/https://doi.org/10.3929/ethz-b-000238666>
- United Nations. (2003). Handbook of National Accounting - Integrated environmental and economic accounting. In *Journal of Government Information*. [https://doi.org/10.1016/1352-0237\(95\)90013-6](https://doi.org/10.1016/1352-0237(95)90013-6)