
ANALISIS PENGGUNAAN DAN PEMANFAATAN BARANG MILIK DAERAH DI
BADAN PENGELOLAAN KEUANGAN DAN PENDAPATAN KOTA TOMOHON

Lidia M. Mawikere¹, Peter Marshall Kapojos², Johan Neyland³

Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sam Ratulangi,
Jl. Kampus Unsrat Bahu, Manado 95115, Indonesia

Email : lidiamawikere@unsrat.ac.id, peterkapojos@unsrat.ac.id, johan.neyland@unsrat.ac.id

ABSTRACT

The use and utilization in the cycle of regional property management comes after needs planning and budgeting and use. Regional property is controlled and owned by the government, which is expected to be used for the community. For this reason, the use and utilization must be carried out as much as possible. Tomohon City, which so far has received seven Unqualified BPK opinions, already has good asset management considering the large number of Tomohon City assets so that this research becomes interesting to know the management of regional assets related to the use and utilization of assets that play an important role in the management cycle regional property.

Keyword: Regional, Property, Utilization

1. PENDAHULUAN

Barang Milik Daerah (BMD) merupakan salah satu komponen penting dalam menjalankan roda pemerintahan di daerah. Sehingga BMD selalu menarik untuk diteliti, mengingat banyaknya jumlah asset yang ada di daerah sangat banyak dan membutuhkan pengelolaan yang baik. Pengelolaan yang baik pada asset akan tergambar dikinerja keuangan daerah.

Otonomi Daerah yang ada memberikan ruang kepada daerah untuk mengatur daerahnya masing-masing. Dasar Hukum tentang Otonomi daerah mengalami beberapa perubahan dimulai dari UU no. 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah, ditambah dengan UU No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Kemudian UU no. 23 Th 2004 direvisi dengan UU no. 23 Th. 2014 yang menyebutkan dalam rangka penyelenggaraan pemerintah daerah sesuai amanat UUD 1945, pemerintah menurut asas otonomi dan tugas pembantuan. Otonomi daerah hak, wewenang dan kewajiban daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintah dan kepentingan masyarakat sesuai peraturan perundang-undangan. Pemerintah Daerah menjalankan otonomi seluas-luasnya, kecuali urusan pemerinthan yang menjadi urusan pemerintah pusat.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 12 tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah dengan jelas mengatakan keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban, dan pengawasan daerah. Dan Kepala daerah sebagai unsur penyelenggara Pemerintah daerah yang memimpin pelaksanaan urusan pemerintah yang menjadi wewenang daerah. Dalam pasal 3 dengan jelas disebutkan pengelola keuangan daerah dilakkan dengan tertib, efisien, ekonomis, efektif, transparan dan bertanggungjawab dengan memperhatikan rasa keadilan, kepatutan, manfaat untuk masyarakat, serta taat pada ketentuan peraturan perundang-undangan..

Peraturan Pemerintah tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/ Daerah mengalami perubahan. Dari PP No. 27 tahun 2014 ke PP No. 28 Tahun 2020. Karena dianggap sudah tidak sesuai dengan perkembangan kebutuhan pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah, sehingga perlu dilakukan perubahan. Hal ini mencerminkan betapa pentingnya pengelolaan BMD, sehingga bersifat dinamis.

BMD merupakan unsur penting dalam pemerintah daerah karena menunjang pembangunan di daerah dan mensejahterahkan masyarakat pada khususnya di daerah. Untuk itu pengelolaan yang transparan dan akuntabel serta ekonomis harus dilaksanakan. Pengelolaan asset yang baik bagi pemerintah daerah adalah modal penting. Tata Kelola pemerintah daerah harus mencerminkan pengelolaan asset yang baik tidak ada penyimpangan dan penyelewengan sehingga merugikan banyak pihak.

BMD adalah sarana dan prasana yang ada di daerah bahkan bila difungsikan lebih maksimal dapat digunakan untuk menambah Pendapatan Asli Daerah sehingga pembangunan di daerah lebih maju. Untuk mewujudkan hal ini dibutuhkan kesadaran dari para pengelola asset untuk memaksimalkan pemanfaatan asset. Karena adanya otonomi daerah dimana daerah dapat mengatur daerahnya sendiri. Walaupun selalu ada regulasi yang dikeluarkan oleh pemerintah pusat dan diaudit oleh pemerintah pusat.

Menurut PP No. 28 Tahun 2020; Pengguna Barang adalah pejabat pemegang kewenangan Penggunaan BMD. Kuasa Pengguna barang adalah kepala SKPD atau pejabat yang ditunjuk oleh pengguna barang untuk menggunakan barang yang berada dalam penguasaannya dengan sebaik-baiknya. Dikatakan sebaik-baiknya memiliki makna mendalam dalam pelaksanaannya. Karena selanjutnya dengan tegas disebutkan bahwa penggunaan adalah kegiatan yang dilakukan oleh pengguna barang dalam mengelola dan menatausahakan BMD yang sesuai dengan tugas dan fungsi instansi yang bersangkutan. Menggunakan kata instansi dan buka perorangan.

PP No. 28 Th. 2020, Pemanfaatan BMD berupa Sewa, Pinjam pakai, Kerja sama pemanfaatan, Bangun Guna Serah, Bangun serah Guna, Kerja Sama penyediaan Infrastruktur, Kerja sama Terbatas untuk pembiayaan Infrastruktur. Pemanfaatan pada PP terbaru ini merupakan penyempurnaan dan mengikuti keadaan. Jenis sewa yang penyeterannya dapat dilakukan secara bertahap yaitu untuk BMD dengan karakteristik/ sifat khusus, jangka waktu pinjam pakai dapat dilakukan perpanjangan, adanya penambahan pihak yang ditunjuk langsung sebagai mitra kerja sama pemanfaatan, yaitu anak perusahaan badan usaha milik negara yang diperlakukan sama dengan badan usaha milik negara sesuai ketentuan peraturan pemerintah. Sementara untuk bangun Guna serah dan Bangun serah Guna barang milik Negara yang dapat dilakukan oleh pengguna barang setelah memperoleh persetujuan pengelola barang. Pada tahun 2021 akan menginjak umur 18 tahun. Banyak sekali pencapaian positif yang sudah didapat. Salah satunya mendapatkan opini Audit dari BPK tujuh tahun berturut-turut dengan Wajar Tanpa Pengecualian. Dalam Mawikere & Neyland (2020) perencanaan BMD di kota Tomohon sudah sesuai dengan PP No.27. Th 2014. Telah keluar PP No. 28 Th 2020 untuk itu peneliti tertarik untuk meneliti tentang masalah ini.

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Akuntansi Pemerintahan

Akuntansi pemerintahan bersangkutan dengan bidang keuangan negara dari anggaran, sampai dengan pelaksanaan dan pelaporan, termasuk segala pengaruh yang di timbulkan (Sujarweni 2015b:18). Erlina, Rambe dan Rasdianto (2015:2), menyatakan bahwa akuntansi pemerintahan adalah akuntansi yang digunakan untuk memberikan informasi mengenai transaksi ekonomi dan keuangan pemerintah kepada pihak eksekutif, legislatif, yudikatif dan masyarakat. Hazanah dan Fauzi (2017:1), menyatakan bahwa akuntansi pemerintahan dapat diidefinisikan sebagai suatu aktivitas pemberian jasa untuk menyediakan informasi keuangan

pemerintah berdasarkan proses pencatatan, pengklasifikasian, pengikhtisaran suatu transaksi keuangan.

2.2. Tujuan Akuntansi Pemerintahan

Menurut Hasanah dan Fauzi (2017:2) dalam Akuntansi Pemerintahan, tujuan akuntansi pemerintahan adalah:

a. Akuntabilitas

Fungsi akuntabilitas lebih luas dari sekedar ketaatan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku, tetapi tidak memperhatikan penggunaan sumber daya secara bijaksana, efisien, efektif dan ekonomis. Tujuan utama akuntabilitas ditekankan kepada setiap pengelola atau manajemen dapat menyampaikan akuntabilitas keuangan dengan menyampaikan laporan keuangan.

b. Manajerial

Akuntansi pemerintahan memungkinkan pemerintah untuk melakukan perencanaan berupa penyusunan APBN dan strategi pembangunan lain, untuk melakukan pelaksanaan kegiatan pembangunan dan pengendalian atas kegiatan tersebut dalam rangka pencapaian ketaatan kepada peraturan perundang-undangan, efisiensi, efektivitas, dan ekonomis.

c. Pengawasan

Pemeriksaan keuangan di Indonesia terdiri dari pemeriksaan keuangan secara umum, pemeriksaan ketaatan, dan pemeriksaan operasional atau manajerial. Pengawasan adalah proses dalam menetapkan ukuran kinerja dan mengambil tindakan yang dapat mendukung pencapaian hasil yang diharapkan sesuai dengan kinerja yang telah ditetapkan.

Menurut Rusma dkk (2012:12) Government-wide Financial Statement dimaksudkan untuk menyediakan pandangan yang lebih lengkap dan menyeluruh atas aset dan hasil dari aktivitas-aktivitas keuangan pemerintah. Laporan ini menyajikan secara utuh tentang laporan pemerintahan dan membantu dalam penilaian akuntabilitas operasional apakah pemerintah telah menggunakan sumber-sumber daya secara efisien dan efektif serta kesesuaiannya dengan tujuan.

2.3. Barang Milik Daerah menurut Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2020

Barang Milik Daerah adalah semua barang yang dibeli atau diperoleh atas beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah atau berasal dari perolehan lainnya yang sah. Pengelola Barang adalah pejabat yang berwenang dan bertanggungjawab menetapkan kebijakan dan pedoman serta melakukan pengelolaan Barang Milik Negara/ Daerah. Kuasa Pengguna Barang adalah satuan kerja atau pejabat yang ditunjuk oleh Pengguna Barang untuk menggunakan barang yang berada dalam penguasaannya dengan sebaik-baiknya.

Penggunaan adalah kegiatan yang dilakukan oleh Pengguna Barang dalam mengelola dan menatausahakan Barang Milik Negara/Daerah yang sesuai dengan tugas dan fungsi instansi yang bersangkutan.

Pemanfaatan adalah pendayagunaan Barang Milik Negara/Daerah yang tidak digunakan untuk penyelenggaraan tugas dan fungsi Kementerian/Lembaga/satuan kerja perangkat daerah dan/atau optimalisasi Barang Milik Negara/Daerah dengan tidak mengubah status kepemilikan. Sewa adalah Pemanfaatan Barang Milik Negara/Daerah oleh pihak lain dalam jangka waktu tertentu dan menerima imbalan uang tunai. Pinjam Pakai adalah penyerahan Penggunaan barang antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah atau antar Pemerintah Daerah dalam jangka waktu tertentu tanpa menerima imbalan dan setelah jangka waktu tersebut berakhir diserahkan Kembali kepada Pengelola Barang/Pengguna Barang.

Kerjasama Pemanfaatan adalah pendayagunaan Barang milik Negara/Daerah oleh pihak lain dalam jangka waktu tertentu dalam rangka peningkatan penerimaan negara bukan pajak/pendapatan daerah dan sumber pembiayaan lainnya. Bangun Guna Serah adalah Pemanfaatan Barang Milik Negara/Daerah berupa tanah oleh pihak lain dengan cara

mendirikan bangunan dan/atau sarana berikut fasilitasnya, kemudian didayagunakan oleh pihak lain tersebut dalam jangka waktu tertentu yang telah disepakati, untuk selanjutnya diserahkan Kembali tanah beserta bangunan dan/atau sarana berikut fasilitasnya setelah berakhirnya jangka waktu.

Bangun Serah Guna adalah Pemanfaatan Barang Milik Negara/Daerah berupa tanah oleh pihak lain dengan cara mendirikan bangunan dan/atau sarana berikut fasilitasnya, dan setelah selesai pembangunannya diserahkan untuk didayagunakan oleh pihak lain tersebut dalam jangka waktu tertentu yang disepakati.

Kerja Sama Penyediaan Infrastruktur adalah kerja sama antara Pemerintah dan Badan Usaha untuk kegiatan penyediaan infrastruktur sesuai dengan ketentuan Peraturan Perundang-undangan. Kerja Sama Terbatas Untuk Pembiayaan Infrastruktur adalah optimalisasi Barang Milik Negara untuk meningkatkan fungsi operasional Barang Milik Negara Guna mendapatkan pendanaan untuk pembiayaan penyediaan infrastruktur lainnya.

Menurut Dewi, dkk(2017) Profesionalisme Pengelolaan Aset Desa mempunyai pengaruh positif terhadap besarnya Pendapatan Asli desa artinya apabila aparatur desa memiliki Profesionalisme Pengelolaan Aset Desa yang tinggi maka akan dapat meningkatkan pendapatan asli desa. Sementara dalam penelitian Utami,dkk (2019) mengatakan Penggunaan Masih ada barang milik daerah dalam bentuk barang bergerak dikuasai dan dibawa pulang oleh staf dan sangat sulit bagi pengurus dan penyimpan barang untuk mengetahui keamanan, pemeliharaan dari barang yang digunakan. Pemanfaatan Pemanfaatan dilakukan dalam rangka optimalisasi aset sehingga dapat menghindari beban belanja daerah untuk pemeliharaan. Optimalisasi aset dapat meningkatkan pendapatan daerah. Kenyataannya masih ada aset daerah dalam bentuk gedung dan bangunan yang digunakan oleh pihak ketiga yang tidak disertai dengan dokumen peminjaman atau sewa menyewa, aset ini tidak dilaporkan kepada pembantu pengelola.

Penelitian Amerieska, dkk (2018) Faktor Penggunaan dan Pemanfaatan(18,12%), faktor penggunaan dan pemanfaatan aset atau BMD dalam pelaksanaannya tidaklah mudah namun memungkinkan untuk dikelola dengan baik jika memperhatikan beberapa hal berikut ini: pertama adalah efektifitas penggunaan aset dalam artian sesuai peruntukkan dan kegunaan (0,712). Kedua pengelolaan BMD yang memiliki kejelasan pengelolaan seperti sewa, pinjam pakai, kepemilikan hal ini memiliki loading faktor (0,629). Pemanfaatan sesuai peruntukkan juga memiliki kontribusi besar dalam pengamanan dan pemanfaatan BMD, yakni sebesar 0,682).

3. METODE PENELITIAN

3.1 Jenis Penelitian

Terdapat beberapa metode yang berkaitan dengan jenis penelitian. Dalam penelitian ini jenis penelitian menggunakan metode deskriptif dimana menyatakan bahwa metode deskriptif adalah suatu metode yang digunakan untuk menggambarkan atau menganalisis suatu hasil penelitian.

3.2 Tempat dan Waktu Penelitian

Penelitian ini akan dilaksanakan di Badan Pengelolaan Keuangan Dan Pendapatan Kota Tomohon dengan lama pengambilan data 5 bulan

3.4 Metode Pengumpulan Data

a. Jenis data

Penelitian ini menggunakan jenis data kualitatif dimana data yang berupa dokumen Pemanfaatan dan Penggunaan BMD di Badan Pengelolaan Keuangan Dan Pendapatan Kota Tomohon yang diperlukan. Jenis data yang dipakai dalam penelitian menggunakan

data kualitatif yaitu data fisik dan data dokumenter, berupa gambaran umum dari Badan Pengelolaan Keuangan Dan Pendapatan Kota Tomohon.

b. Sumber Data

Data primer adalah data yang diperoleh dengan survei lapangan yang menggunakan metode pengumpulan data original. Sedangkan data sekunder adalah data yang dikumpulkan oleh lembaga pengumpul data dan dipublikasikan kepada masyarakat pengguna data. (Indriantoro dan Supomo, 2012 : 146).

Sumber data yang digunakan penulis dalam penelitian ini adalah dalam bentuk data primer yang merupakan data asli yang diperoleh langsung dari objek penelitian pada Badan Pengelolaan Keuangan Dan Pendapatan Kota Tomohon.

3.5. Teknik Pengumpulan Data

a. Wawancara

Metode pengumpulan data dengan cara mengadakan wawancara, kepada staff, kasubbid, dan Kabid dibidang Aset Badan Pengelolaan Keuangan Dan Pendapatan Kota Tomohon yang menyangkut Pemanfaatan dan penggunaan Aset

b. Studi Kepustakaan

Metode pengumpulan data dengan cara mempelajari literatur-literatur dan sumber-sumber tertulis lainnya yang berhubungan dengan masalah yang akan diteliti dalam penulisan termasuk jurnal-jurnal sebelumnya baik nasional maupun internasional.

3.6. Metode Analisa Data

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode analisis deskriptif, yaitu suatu metode yang membandingkan antara konsep-konsep teori dan peraturan-peraturan dalam Pemanfaatan dan Penggunaan BMD di Badan Pengelolaan Keuangan Dan Pendapatan Kota Tomohon, kemudian menarik kesimpulan dan memberikan beberapa saran yang dianggap perlu.

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

5.1. Hasil yang dicapai

A. Pemanfaatan Barang Milik Daerah di Badan Pengelola Keuangan dan Pendapatan Kota Tomohon.

Di Kota Tomohon untuk pemanfaatan Barang Milik Daerah ada 2 jenis yaitu Pinjam pakai dan Kerja sama. Pinjam Pakai yang dilaksanakan mempertimbangkan agar BMD dioptimalkan sesuai dengan tugas dan fungsi pengguna barang dan untuk menunjang pelaksanaan penyelenggara pemerintahan daerah. Adapun pihak pelaksana dari Pinjam Pakai ini adalah pengelola barang dan pengguna barang yang harus disetujui oleh Walikota Tomohon. Di Kota Tomohon untuk objek Pinjam Pakai berupa tanah dan/atau bangunan dan selain tanah dan atau bangunan. Untuk jangka waktu sendiri di Kota Tomohon memiliki aturan 5 tahun paling lama dan dapat diperpanjang dengan prosedur pinjam pakai baru. Untuk Pinjam pakai ini ada perjanjian yang harus dilakukan dengan menandatangani surat perjanjian. Yang berhak memberikan persetujuan atau tidak dari pinjam pakai adalah walikota Tomohon.

Kerja sama untuk Barang Milik Daerah di Kota Tomohon dilaksanakan untuk mengoptimalkan daya guna dan hasil guna barang milik daerah serta tentu saja untuk meningkatkan penerimaan pendapatan daerah. Kerja sama ini dilakukan melalui tender atau penunjukkan langsung untuk menjadi Mitra Kerja Sama. Mitra Kerja sama ini memiliki kewajiban untuk membayar sejumlah kontribusi setiap tahun selama jangka waktu pengoperasian ke kas daerah. Dalam kerja sama ini juga mitra dilarang untuk menjaminkan

atau menggadaikan Barang Milik Daerah. Yang bisa menjadi Mitra bagi Kota Tomohon adalah Badan Usaha milik daerah dan swasta.

B. Penggunaan Barang Milik Daerah di Badan Pengelola Keuangan dan Pendapatan Kota Tomohon.

Di Kota Tomohon disebut penetapan Status penggunaan Barang Milik daerah untuk dioperasikan oleh pihak lain. Dalam hal ini pengguna diberikan dalam rangka menjalankan pelayanan umum dan fungsi perangkat daerah di Kota Tomohon. Penggunaan BMD di kota Tomohon dituangkan dalam perjanjian antara pengguna barang dengan pihak lain yang bersangkutan. Diantaranya isinya adalah biaya yang timbul selama masa penggunaan dibiayai oleh pihak lain yang mengoperasikannya. Untuk menjadi pengguna BMD di Kota Tomohon harus melakukan permohonan ke Walikota yang harus mencantumkan data BMD, jangka waktu penggunaan BMD, dan adanya pertimbangan dari penggunaan BMD untuk dioperasikan oleh pihak lain. Pengajuan kepada Walikota harus dilengkapi dengan serangkaian dokumen formal yang ditetapkan, Surat pernyataan kesanggupan dan kesediaan mengoperasikan BMD.

Penggunaan BMD di Kota Tomohon sudah dimulai dari 20 tahun yang lalu. Artinya ada perpanjangan yang diajukan kepada Walikota. Untuk berakhirnya masa pengoperasian sesuai dengan perjanjian yang telah dilakukan.

5. PENUTUP

5.1. Kesimpulan

A. Pemanfaatan Barang Milik Daerah di Badan Pengelola Keuangan dan Pendapatan Kota Tomohon ada dua jenis pinjam pakai dan kerja sama dengan pihak lain sudah dilakukan sesuai dengan PP No. 28 Tahun 2020.

B. Penggunaan Barang Milik Daerah di Badan Pengelola Keuangan dan Pendapatan Kota Tomohon sudah sesuai dengan PP No. 28 Tahun 2020.

5.2. Saran

Pemanfaatan dan Penggunaan Barang Milik Daerah di Badan Pengelola Keuangan dan Pendapatan Kota Tomohon sudah baik dan harus terus mengikuti peraturan pemerintah terkait Pengelolaan Barang Milik Daerah yang selalu dinamis mengikuti keadaan. Serta terus mempertahankan Predikat yang selama ini didapat dari BPK RI.

DAFTAR PUSTAKA

Arya Munawir Primasatya, David P.E Saerang, Lidia Mawikere, Evaluasi Pencatatan Aset Pada Badan Pengelolaan Keuangan Dan Barang Milik Daerah Provinsi Sulawesi Utara. <https://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/gc/article/view/25186>

Amerieska, Setiadi, Mulyono, Analisis Faktor Tentang Efektivitas Pengelolaan Barang Milik Daerah (Studi pada Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kabupaten Malang), Jurnal Ilmiah Bisnis dan Ekonomi Asia, Vol.12No,2 Agustus 2018

Briliant Yehezkiel Sondakh, Harijanto . Sabijono, Lidia . Mawikere Analisis Pengelolaan Barang Milik Daerah (Studi Kasus Pada Badan Pengelola Keuangan Dan Aset Daerah Kabupaten Minahasa Selatan) <https://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/emba/article/view/16089>

Dewi, Saputra, Prayudi, Optimalisasi Pemanfaatan dan Profesionalisme Pengelolaan Aset Desa dalam Meningkatkan Pendapatan Asli Desa, Jurnal Ilmiah Akuntansi Vol. 2, No. 2, Hal: 129-147 Desember 2017

Mawikere & Neyland, Analisis Perencanaan Kebutuhan Barang Milik Daerah. Di Dinas Pariwisata Kota Tomohon, Jurnal EMBA Vol. 9 No. 1 Januari 2021. <https://ejournal.unsrat.ac.id>

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 28 tahun 2020, Tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Barang Milik Daerah. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor Nomor. 24 Tahun 2005. Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan

Pesik, 2015 Evaluasi Sistem Pembinaan, Pengawasan Dan Pengendalian Barang Milik Daerah Pada Bpk-Bmd Kota Bitung Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis dan Akuntansi Vol 3, No 4 (2015): JE Vol.3 No.4 (2015) Hal. 001-142

Undang-undang RI Nomor. 32 Tahun 2004. Tentang Pemerintah Daerah.

Peraturan Daerah no 2 tahun 2021, Wali Kota Tomohon Provinsi Sulawesi Utara tentang Pengelolaan Barang Milik Daerah

Ropida Rezeki Utami*1, Aliamin2, Heru Fahlevi, Analisis Pengelolaan Barang Milik Daerah Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Aceh Tengah, Jurnal Perspektif Ekonomi Darussalam, Volume 5 Nomor 2, September 2019, ISSN. 2502-6976

Rusma, Martani, dkk, Ebook Akuntansi Pemerintahan 2012 <https://www.coursehero.com/file/31982084/akuntansi-pemerintahan-indonesia-jilid12pdf/>