

ANALISIS KEBIJAKAN AKUNTANSI ATAS PEMANFAATAN ASET TETAP BADAN LAYANAN UMUM (BLU): STUDI KASUS PADA POLITEKNIK KEUANGAN NEGARA STAN

ANALYSIS OF ACCOUNTING POLICIES ON THE UTILIZATION OF FIXED ASSETS OF PUBLIC SERVICE AGENCY (BLU): CASE STUDY AT POLITEKNIK KEUANGAN NEGARA - STAN

Oke Wibowo¹, Trisepti Wahyuningsih², Pratin³,

¹ Dosen pada Politeknik Keuangan Negara – STAN

² Staf, Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan

³ Dosen pada Politeknik Keuangan Negara – STAN

E-mail: trisepti@stan.ac.id

Dikirim 23 Agustus 2023, Direvisi 12 November 2023, Disetujui 29 November 2023

Abstrak : Pemanfaatan Aset Tetap BLU yang optimal akan menghasilkan sumber PNBPN bagi BLU itu sendiri. Tapi dalam pelaksanaannya dana yang didapatkan oleh BLU ini terdapat perlakuan yang berbeda. Ada pihak yang mengatakan tidak peduli apakah itu sesuai tusi atau non tusi BLU yang bersangkutan, dana yang diterima bisa dimanfaatkan secara langsung oleh BLU yang bersangkutan. Ada pula yang berpendapat apabila Aset yang dimanfaatkan tersebut adalah sesuai tusi BLU, maka bisa langsung dimanfaatkan, sebaliknya bila tidak sesuai tusi BLU maka harus dimasukkan ke dalam PNBPN Lainnya, yang artinya tidak boleh secara langsung dimanfaatkan oleh BLU yang bersangkutan. Dengan melihat masalah ini, penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan titik temu yang seharusnya dilakukan oleh BLU terhadap hal ini.

Kata Kunci : BLU, Pemanfaatan Aset, PNBPN, Keuangan Negara

Abstract: Optimizing Public Service Agency (BLU) Asset Utilization will produce a source of PNBPN for BLU itself. However, in its implementation, the funds obtained by BLU give rise to different treatments. Some parties say it doesn't matter whether it is by the relevant or non-relevant function; the funds received can be utilized directly by the BLU. Some think that if the assets used are by the BLU appropriate function, they can be operated directly. In contrast, if they do not comply with the BLU relevant function, they must be included in Other PNBPN, meaning the relevant BLU cannot directly utilize them. By looking at this problem, this research aims to find a meeting point that BLU should carry out on this matter.

Keywords: Public Service Agency (BLU), Asset Utilization, PNBPN, State Finance

PENDAHULUAN

Penerimaan perpajakan sebagai sumber penerimaan utama negara untuk membiayai belanja negara, ternyata tidak sanggup sukses mencapai target yang ditetapkan. Realisasi pencapaiannya pun menunjukkan penurunan dari tahun ke tahun, sebagaimana dapat dilihat dari Tabel 1.

Tabel 1. Perkembangan Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2017-2021

	2017	2018	2019	2020	2021
Target Penerimaan Pajak (APBN)	1,472,709	1,618,095	1,786,378	1,404,507	1,444,541
Realisasi Penerimaan Pajak	1,343,529	1,518,789	1,546,141	1,285,136	1,547,841
% Pertumbuhan penerimaan pajak		13%	2%	-17%	20%
% Penerimaan Pajak	91%	94%	87%	92%	107%
Realisasi Penerimaan PNBPN	311,216	409,320	408,994	343,814	458,492 ^a
Realisasi Penerimaan Hibah	11,629	15,564	5,497	18,832	5,013
Total Pendapatan Negara	1,666,357	1,943,674	1,960,633	1,647,783	2,011,347
Total Belanja Negara	2,007,351	2,213,117	2,309,287	2,595,481	2,786,411
Suplus (defisit)	(340,994)	(269,443)	(348,654)	(947,698)	(775,064)

Sumber: LKPP, diolah

Pergerakan tren realisasi penerimaan pajak yang tidak seiring dengan

peningkatan belanja negara yang konsisten akan membuat pemerintah, khususnya Kementerian Keuangan melayangkan perhatiannya pada kebijakan untuk mendorong/meningkatkan PNBPN (Penerimaan Negara Bukan Pajak). Sayangnya, tabel diatas menunjukkan realisasi PNBPN pada tahun 2019 dan tahun 2020 justru lebih kecil dibanding tahun sebelumnya, bukannya meningkat.

PNBPN sendiri terdiri dari empat komponen penyusun, yaitu Penerimaan Sumber Daya Alam (SDA), Bagian Pemerintah atas Laba BUMN, PNBPN Lainnya, dan Pendapatan BLU (Badan Layanan Umum). Komponen PNBPN Lainnya yang termasuk di antaranya meliputi penerimaan hasil pemanfaatan atas aset tetap yang dikuasai BLU, baik berupa tanah maupun bangunan yang dimiliki pemerintah.

BLU merupakan organisasi sektor publik berupa instansi di lingkungan Pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas. Status hukum BLU tidak terpisah dari kementerian negara/lembaga/pemerintah daerah sebagai instansi induk. Keunikan terbesarnya terletak pada kewenangannya yang lebih luas dalam hal antara lain: manajemen organisasi, pengelolaan keuangan, maupun dalam hal pelaporan dan akuntabilitas kinerja.

Pengelolaan keuangan, BLU yang secara teknis ada di bawah kementerian negara/lembaga/pemerintah daerah terkait, harus tunduk sesuai ketentuan yang mengaturnya. Salah satu yang utama adalah Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 23 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.

Menurut PP Nomor 23 tahun 2005, pendapatan BLU dapat dikategorikan menjadi tiga, yaitu penerimaan anggaran menjadi tiga, yaitu penerimaan anggaran yang bersumber dari APBN/APBD, dari

jasa layanan yang diberikan kepada masyarakat, dan hibah tidak terikat yang diperoleh dari masyarakat atau badan lain dan hibah terikat yang diperoleh dari masyarakat atau badan lain. Selain hibah terikat, pendapatan BLU dapat dikelola dan digunakan untuk membiayai belanja BLU sesuai RBA. Status BLU sebagai agen kepanjangan tangan dari pemerintah ini memberikan implikasi berupa pendapatan jasa layanan yang BLU pungut atas imbalan barang/jasa layanan serta hibah yang diterima BLU akan turut memberikan kontribusi pada penerimaan Negara bukan pajak, dengan jenis PNBPN Lainnya dan PNBPN BLU.

Kemampuan managerial menjadi sangat krusial dalam menjalankan roda BLU untuk mencapai tujuan organisasi dalam penyediaan pelayanan publik. Pemimpin BLU diberi kewenangan dalam hal pengelolaan investasi, pengelolaan kas, pengelolaan utang dan piutang, dan pengelolaan aset/barang. Harapannya, dengan semakin meningkatkan kemampuan keuangan, pemimpin BLU dapat meningkatkan kualitas layanan serta meningkatkan remunerasi sebagai imbalan atas kinerja pegawai. Selain itu, para pengelola BLU juga telah diberikan diskresi yang lebih luas untuk menerapkan praktik-praktik bisnis yang sehat sebagaimana yang diterapkan oleh korporasi bisnis.

Salah satu praktik bisnis yang sehat adalah membuat perencanaan sebelum melakukan Tindakan. Perencanaan pembangunan diperlukan untuk memastikan tindakan dan kebijakan yang diambil pemerintah efektif dan relevan. Perencanaan adalah suatu proses untuk menentukan tindakan masa depan yang tepat, melalui urutan pilihan, dengan memperhitungkan sumber daya yang tersedia (Saifuddin, dkk, 2022). Hal ini perlu diterapkan dalam pemilihan kebijakan akuntansi atas hasil pemanfaatan aset tetap agar kegiatan BLU bisa lebih efektif dan relevan.

Pengelolaan keuangan BLU yang luwes ini menimbulkan satu pertanyaan besar dalam penerapannya, yaitu bagaimana pengaturan fleksibilitas keuangan BLU, kesempatan mengelola aset dan sumber daya BLU, agar berimplikasi positif terhadap peningkatan kapasitas fiskal. Kewenangan pemimpin BLU sebagai pengelola PNBPN yang dimiliki BLU menimbulkan beberapa kebijakan yang berbeda-beda dalam mengakui pendapatan BLU atas pemanfaatan aset tetap yang dimiliki oleh BLU, dalam hal ini terutama untuk pengakuan hasil sewa aset tetapnya, yaitu untuk diakui sebagai PNBPN BLU ataukah PNBPN Lainnya. Hal tersebut antara lain disebabkan karena

Beberapa pemimpin yang berwenang dalam mengelola PNBPN berpendapat bahwa suatu pendapatan dari pemanfaatan aset BLU dapat diakui sebagai PNBPN BLU jika memenuhi beberapa syarat, antara lain harus sesuai dengan tugas dan fungsi BLU, sedangkan yang tidak sesuai dengan tugas pokok BLU akan diakui sebagai PNBPN Lainnya. Sebagai PNBPN BLU, BLU terkait berhak untuk menggunakan hasil pemanfaatannya untuk kegiatan operasionalnya. Di sisi lain, PNBPN yang berasal dari pengelolaan BMN, yang tidak sesuai dengan tugas BLU, akan dimasukkan sebagai PNBPN Lainnya, dan harus menyetorkan hasilnya ke kas Negara. Konsekuensinya, penghasilan BMN BLU terkait tidak bisa digunakan untuk kegiatan operasional BLU, sementara di sisi lain BMN yang dimanfaatkan tersebut memerlukan biaya operasional/pemeliharaan yang tidak sedikit.

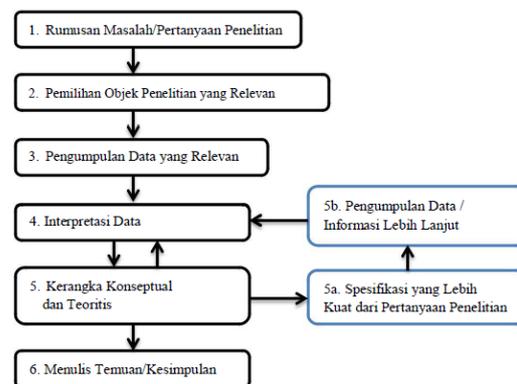
Hal diatas antara lain karena perbedaan persepsi atas peraturan-peraturan yang ada terkait pengelolaan BMN dan pengelolaan aset BLU. Peraturan menjadi salah satu faktor pendukung yang signifikan, tetapi juga menjadi faktor penghambat yang signifikan atas pemanfaatan aset tetap BLU (Wahyuningsih dan Wijayanti, 2021).

Semakin rasional dalam mengambil pilihan maka akan semakin mudah untuk

dipahami atas pilihan-pilihan tersebut. Tindakan rasionalitas instrumental merupakan tindakan rasional yang paling tinggi melalui pertimbangan secara sadar dan ditentukan oleh harapan untuk mencapai tujuan. Rasionalitas bersumber pada pemikiran dengan pertimbangan secara sadar dan logis (Salam dan Harianto, 2022). Kebijakan yang paling rasional tentunya itu yang akan dipilih.

METODOLOGI

Menurut Sugiyono (2009) penelitian kualitatif adalah metode penelitian yang berlandaskan pada filsafat *postpositivisme*, digunakan untuk meneliti pada kondisi obyek yang alamiah dengan peneliti sebagai instrumen kunci. Teknik pengumpulan datanya dilakukan secara triangulasi, analisis datanya bersifat induktif, dan hasil penelitian kualitatif lebih menekankan makna daripada generalisasi.



Gambar 1. Tahapan Penelitian Kualitatif
Sumber: Bryman (2012)

Berdasarkan gambar 1, tahapan penelitian kualitatif menurut Bryman (2012) yang dipakai dalam penelitian ini adalah:

1. Rumusan Masalah/Pertanyaan Penelitian

Rumusan masalah pada penelitian ini adalah kebijakan akuntansi apakah yang tepat untuk pemanfaatan aset di lingkungan PKN STAN?

2. Pemilihan Objek Penelitian yang Relevan

Untuk mendapatkan pemahaman yang lebih mendetail mengenai penelitian ini, peneliti mengambil studi kasus pada

satuan kerja BLU PKN STAN. PKN STAN menyanggah status BLU sejak awal tahun 2008 dan telah memiliki halaman *website* aktif.

3. Pengumpulan Data yang Relevan

Pengumpulan data dilakukan dengan melalui telaah berbagai dokumentasi/peraturan terkait pemanfaatan aset tetap dan dilanjutkan dengan *focus group discussion* (FGD) yang dihadiri Pejabat DJKN, Pejabat Direktorat PK BLU, Pejabat Direktorat AKLAP, dan Pejabat Pengelola BMN serta akademisi dari PKN STAN.

4. Interpretasi Data

Pada tahap ini, peneliti melakukan interpretasi terhadap data dari berbagai peraturan yang terkait pemanfaatan aset, dan dilanjutkan dengan interpretasi atas hasil FGD.

5. Kerangka Konseptual dan Teoritis

Tahapan ini melihat hasil penelitian telah menjawab rumusan masalah dan mengonfirmasi tujuan penelitian serta studi kasus yang dilakukan dalam penelitian ini telah menemukan konsep atau merekomendasikan kesamaan pendapat mengenai permasalahan yang dibahas.

6. Menulis Temuan/Kesimpulan

Penelitian menyimpulkan fakta dan temuan di lapangan serta memberikan saran/rekomendasi untuk penelitian sejenis/penelitian lebih lanjut.

Setting Studi

Menurut Sekaran & Bougie (2016), penelitian bisa dilakukan pada lingkungan di mana peristiwa dan kejadian secara normal dan alami terjadi (*noncontrived setting*), atau di lingkungan yang sengaja secara artifisial dibuat (*contrived setting*). Selaras dengan strategi penelitian dengan studi kasus, penelitian telah dilakukan pada *noncontrived setting*, yang juga sering disebut sebagai studi kasus, dimana tidak dilakukan campur tangan apapun atau walaupun ada diusahakan terjadi seminimal mungkin, pada rutinitas kerja yang normal atau biasa terjadi di lingkungan BLU PKN STAN.

Horison Waktu

Studi untuk penelitian telah dilakukan dengan menggunakan peraturan/dokumentasi yang dikumpulkan hanya pada satu titik waktu (berlakunya bersamaan), yang disebut sebagai studi *cross-sectional* atau studi *one shot* (Sekaran & Bougie, 2016). Menurut peneliti, data yang dihasilkan telah bisa dengan tepat membantu peneliti menemukan jawaban penelitian.

Metode Pengumpulan Data

Data-data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder berupa telaah peraturan-peraturan yang berkaitan dengan pemanfaatan aset.

Data tersebut dilengkapi dan diperkuat dengan dokumentasi sumber data sekunder lain yang terkait seperti buku, jurnal ilmiah, internet, artikel, dan sumber lainnya, yang bisa dijadikan sumber data dan informasi untuk penelitian ini, terutama yang berkaitan dengan pengelolaan BLU dan/atau pemanfaatan aset tetap.

Menurut Sekaran dan Bougie (2016), data sekunder adalah data yang telah dikumpulkan orang lain untuk tujuan selain tujuan dari studi untuk penelitian yang sedang dilakukan. Metode yang bisa digunakan untuk mengumpulkan data sekunder adalah dari dokumen-dokumen terkait yang sudah tersedia.

Bryman (2012) memberikan definisi dokumen dalam penelitian kualitatif adalah materi yang dapat dibaca, belum diproduksi secara spesifik untuk tujuan penelitian sosial, dapat dipertahankan agar tersedia untuk analisis, dan relevan dengan *concern* peneliti sosial. Lebih lanjut Bryman (2012) menyebutkan jenis-jenis dokumen yaitu terdiri dari dokumen personal, dokumen resmi yang berasal dari negara dan organisasi, *mass-media outputs* (seperti surat kabar, majalah, program televisi, film, dan media massa lainnya), dan *virtual output* (seperti sumber dari internet). Sedangkan menurut Sugiyono (2013) dokumen adalah catatan peristiwa masa lalu, baik dalam bentuk tulisan (sejarah kehidupan, biografi, cerita,

peraturan, dan kebijakan), gambar (foto, gambar sketsa, grafik, dan sebagainya), maupun karya monumental seseorang (karya seni, sesuatu yang dapat digambar, dan sebagainya).

Metode Pemilihan Objek

Metode pemilihan sampel pada penelitian ini yaitu metode *purposive sampling*, yang termasuk dalam kategori *non-probability sampling*. *Purposive sampling* adalah memperoleh informasi dari target kelompok yang spesifik, karena hanya merekalah yang memiliki informasi yang penelitian butuhkan serta sesuai dengan kriteria peneliti (Sekaran & Bougie, 2016). Tujuan dari *purposive sampling* adalah untuk memilih sampel studi kasus yang relevan dengan pertanyaan penelitian yang diajukan (Bryman, 2012). Jenis *purposive sampling* yang digunakan adalah *judgement sampling* dimana subjek yang dipilih karena mereka berada dalam posisi terbaik untuk memberikan informasi yang peneliti perlukan (Sekaran & Bougie, 2016).

Subjek FGD yang peneliti pilih adalah yang paling bisa memberikan informasi yang dibutuhkan untuk menjawab pertanyaan penelitian adalah narasumber-narasumber yang benar-benar menangani/berkaitan langsung, mempunyai kompetensi/keahlian dan/atau juga punya kewenangan mengenai pemanfaatan aset tetap pada PKN STAN.

Objek penelitian adalah Politeknik Keuangan Negara STAN (PKN STAN) sebagai BLU yang bertugas menyelenggarakan pendidikan vokasi di bidang Keuangan Negara. Pertimbangannya antara lain:

1. PKN STAN merupakan salah satu BLU bidang pendidikan. BLU bidang pendidikan merupakan jenis BLU terbanyak di pemerintahan pusat. PKN STAN bisa mewakili dari jumlah BLU yang ada di pemerintah pusat. Hingga saat ini terdapat 218 BLU pemerintah pusat serta 1.070 BLU tingkat daerah yang tersebar di 32 provinsi di

Indonesia. Menurut catatan kementerian keuangan, BLU pemerintah pusat terdiri dari 92 BLU pendidikan, 88 BLU kesehatan, 25 BLU barang jasa lainnya, 9 BLU pengelola dana, dan 4 BLU kawasan PKN STAN merupakan salah satu BLU bidang pendidikan yang memiliki dan menguasai gedung/bangunan (aula) besar nilainya dan luas, parkir yang luas, dan letaknya strategis di kawasan Bintaro Jaya, Tangerang Selatan. Pada umumnya lembaga pendidikan mempunyai gedung aula dan parkir yang luas.

2. PKN STAN dengan statusnya sebagai perguruan tinggi vokasi di bawah naungan Kementerian Keuangan sudah sewajarnya apabila dijadikan *pilot project* implementasi kebijakan pengelolaan keuangan negara yang salah satu kebijakannya adalah peningkatan penerimaan PNPB, sehingga sebelum satuan kerja/kementerian lain melakukan implementasi, PKN STAN sudah mengawali pelaksanaannya terlebih dulu. Faktor pemimpin dan pengelola berperan penting, terutama terkait kekuasaannya untuk mengambil keputusan pelaksanaan yang bersifat *discretionary*, misalnya mengoptimalkan penerimaan pemanfaatan/sewa atau tidak serta gaya kepemimpinannya dalam melaksanakan pengelolaan yang berbasis kinerja.
3. PKN STAN adalah perguruan tinggi yang mendidik/menyiapkan para pengelola keuangan negara yang kompeten di bidangnya. Oleh karena itu, sudah sepantasnya jika PKN STAN harus lebih dahulu memahami ketentuan/kebijakan terkait pemanfaatan BMN dibanding dengan BLU-BLU lainnya.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan dengan melakukan FGD oleh beberapa narasumber yang kompeten dan/atau mempunyai kewenangan dalam menyusun peraturan terkait pemanfaatan aset tetap yaitu narasumber dari pengelola/pembina BMN, pengelola/pembina BLU, pembina penyusunan laporan keuangan, dan perwakilan akademisi akuntansi pemerintah dan BMN. Data-data primer yang diperoleh dari FGD adalah sebagai berikut.

Akademisi

Narasumber berpendapat bahwa regulasi terkait dengan pemanfaatan aset di BLU bisa dilihat/dipahami dari mulai aspek undang-undang (UU) kemudian peraturan pemerintah (PP), dan peraturan menteri keuangan (PMK) yang terkait dengan aset. PP tentang BLU yaitu PP 74 tahun 2012 yang merevisi PP 23 tahun 2005 dan PP tentang BMN yaitu PP 27 tahun 2014 yang diperbaharui dengan PP 28 tahun 2020. PMK tentang BLU disebut juga dengan PMK Simple, yang merangkum dari banyak PMK tentang BLU yaitu PMK 129 tahun 2020 yang diperbaiki atau direvisi khususnya di beberapa pasal melalui PMK 202 tahun 2022. Di PMK BLU tersebut tidak ada dikotomi mengenai penggunaan aset untuk kepentingan tulus dan non tulus, artinya Satker BLU termasuk PKN STAN itu memiliki ruang yang luas untuk memanfaatkan aset yang dimilikinya berdasarkan regulasi-regulasi yang ada untuk men-generate revenue dari berbagai skema yang dimungkinkan yaitu menggunakan KSO maupun KSM.

Tantangan yang ada di aset itu adalah mendefinisikan/menginventarisir jenis-jenis layanan yang harus atau bisa diselenggarakan oleh PKN STAN (BLU) yang memiliki luas tanah sekitar 21 hektar seperti pada beberapa BLU lain misalnya mereka membuat taman bermain, taman edukasi, dan lain-lain menjadi ruang untuk men-generate revenue.

Kebijakan akuntansi yang paling tepat adalah sebagai PNB BLU, bukan sebagai PNB lainnya, karena sesuai regulasi yang ada membolehkan BLU untuk melakukan itu.

Pengelola/Pembina BLU

Narasumber sepakat dengan pendapat narasumber akademisi dari PKN STAN bahwa di PMK 202 tahun 2022 tersebut yang mengubah PMK 129 2020 bahwa salah satu poin yang terkait dengan pengelolaan aset adalah adanya perluasan pemanfaatan aset. Dari PMK 202 tersebut kita mendapatkan dasar bahwa tidak hanya terbatas hanya dalam rangka tugas dan fungsi saja tetapi juga dalam rangka mendukung tugas dan fungsi BLU tersebut. Jadi sejalan dengan yang di PP 27 tahun 2014 sebagaimana diubah dengan PP 28 tahun 2020 di situ memang sudah tidak ada lagi pembedaan antara apakah itu terkait dengan tulus maupun non tulus. Bahkan di pasal 92 menyebutkan bahwa pengelolaan BMN ataupun Pemanfaatan pada BLU mengikuti ketentuan pada PP mengenai BLU, sementara di PP 23 tahun 2005 sebagaimana juga dengan PP 74 tahun 2012 ini juga memang ketentuan memberikan delegasi pengaturan kepada menteri keuangan seperti tertuang di pasal 22 ayat (5) yaitu ketentuan lebih lanjut mengenai pengelolaan aset BLU diatur oleh Menteri Keuangan sesuai dengan kewenangannya.

Sesuai dengan PMK 129 tahun 2020 dan PMK 202 tahun 2022, salah satu semangatnya adalah memberikan perluasan pemanfaatan aset yang tidak hanya sebatas pelaksanaan tugas dan fungsi namun juga mendudukan dalam rangka untuk mendukung tugas dan fungsi BLU dalam kaitannya dengan pemanfaatan aset ini.

Salah satu prinsip dalam pemanfaatan aset yang perlu kita perhatikan adalah tidak mengganggu kegiatan pemberian pelayanan umum kepada masyarakat. Ketika melakukan pemanfaatan aset ada prinsip yang perlu dijaga dalam pelaksanaannya pemanfaatan aset ini, yakni tidak mengganggu kegiatan

pemberian pelayanan umum kepada masyarakat, jangan sampai nanti ketika misalkan gedung disewakan tapi saat itu seharusnya itu digunakan untuk kegiatan belajar mengajar. Kemudian ada prinsip juga bahwa aset BLU dapat digunakan sebagai dasar penerbitan surat berharga setelah mendapatkan izin dari menteri keuangan.

Salah satu pemanfaatan aset adalah untuk mendapatkan pendapatan, untuk meningkatkan pendapatan BLU yang dapat digunakan langsung untuk membiayai belanja BLU.

Narasumber lain menambahkan bahwa peraturan menteri keuangan yang *terupdate* terkait dengan pengelolaan BLU adalah PMK 202 tahun 2022 yang merupakan revisi dari PMK BLU 129 tahun 2020. Pasal 164 menyebutkan bahwa pendapatan atau bagian pendapatan yang diperoleh dari pelaksanaan pengelolaan aset dengan menggunakan mekanisme pemanfaatan aset ataupun KSM merupakan pendapatan BLU yang dapat digunakan langsung untuk membiayai belanja sesuai RBA. Pendapatan tersebut dicatat sebagai Penerimaan Negara Bukan Pajak BLU, bukan sebagai PNBPN lainnya.

Pemanfaatan aset yang ada di PKN STAN sesuai PP 23 dan PP 74 menggunakan istilah pemanfaatan aset, kemudian di PMK 129 tahun 2020 kemarin kita menggunakan istilah KSO, direvisi yaitu di PMK 202 tahun 2022 mengembalikan lagi ke istilah pemanfaatan aset. Sesuai PMK 202 itu untuk pemanfaatan aset ada tiga mekanisme yaitu pertama sewa, kedua BSG dan ketiga BGS.

Sesuai penelusuran ke pengelola aset di PKN STAN bahwa penetapan tarif dengan Peraturan Direktur (Perdir) sudah mulai 2019 walaupun dalam beberapa klausul masih mengacu, menimbang dan sebagainya ada sebagian masih dengan mekanisme atau penetapan tarifnya yang mengacu ke hasil penilaian dari DJKN. Sejak Perdir itu berarti sebenarnya tidak ada dikotomi lagi.

Pengelola/Pembina BMN

Narasumber menyatakan bahwa memang betul seperti yang sudah disampaikan tadi bahwa DJKN masih mengikuti PP 27 tahun 2014 dan PP 28 tahun 2020, yang menyebutkan bahwa terkait BMN-BMN harus dilakukan persetujuan pengelola barang dalam hal ini DJKN. Hal tersebut akan mempengaruhi perlakuan PNBPN pemanfaatan aset, apakah dicatat sebagai PNBPN BLU atau PNBPN lainnya. Mereka masih membedakan apakah itu kegiatan berkaitan dengan tusi atau non tusi, walaupun narasumber/pihak lain sebenarnya sudah menyampaikan ini sudah bukan menjadi bahasan, tapi bagi mereka bahkan PP 23 tahun 2005 tentang BLU itu juga menyebutkan bahwa pemanfaatan aset tetap untuk kegiatan yang tidak terkait dengan tusi harus mendapat persetujuan pejabat yang berwenang. Pihak berwenang di sini adalah DJKN. Kemudian lagi ketika disampaikan PMK yang baru yaitu PMK 202 tahun 2022 terkait pemanfaatan aset, ini sebenarnya pada saat pembahasannya sudah melibatkan mereka, dan pihak narasumber waktu itu sudah memberikan catatan terkait istilah pemanfaatan aset ini yang bisa menimbulkan perbedaan persepsi. PMK 202 menyebutkan bahwa pemanfaatan aset yang dimaksud di PMK itu adalah yang terkait atau dalam rangka mendukung pelaksanaan tusi. Menurut narasumber bahwa definisinya di situ terkait yang non tusi kan berarti tidak diatur di PMK tersebut. Berdasarkan itu kami berpendapat bahwa kalau tidak terkait tusi maka ikut ke PP 27 dan PP 28 tentang pengelolaan BMN. PP 27 dan 28 mengunci adanya dikotomi tusi dan non tusi. Prinsipnya di tusi dan non tusinya dulu, kebijakan akuntansinya (masalah belakangnya masuk kemana dan apakah bisa digunakan langsung) itu mengikuti terkait tusi dan non tusinya tadi.

Pembina Penyusunan Laporan Keuangan

Narasumber berpendapat bahwa pencatatannya tergantung dari proses

bisnisnya karena kalau Direktorat APK hanya dari sisi pencatatan saja, bisa dicatat sebagai pendapatan BLU ataupun di setor langsung ke kas negara. Menurutnya, masih ada dikotomi antara BMN dan non BMN.

Sesuai peraturan perundang-undangan perbendaharaan memang sebenarnya BLU ini juga masuk ke kekayaan yang tidak dipisahkan, berarti di situ sebenarnya kekayaan negara termasuk juga BMN. Dan di undang-undang perbendaharaan negara disebutkan bahwa pendapatan yang diperoleh dari BLU sehubungan dengan jasa layanan yang diberikan merupakan pendapatan negara. Dan diundang-undang tersebut disebutkan pendapatan tersebut juga dapat digunakan langsung untuk membiayai belanja pada layanan umum. Jadi memang di situ merupakan salah satu keistimewaan ataupun fleksibilitas yang diberikan oleh pemerintah kepada BLU. Fleksibilitas pengelolaan keuangan itu bisa digunakan dalam rangka untuk mendukung terutama untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat. Di beberapa peraturan terkait dengan BMN ataupun dengan beberapa peraturan tentang pengelolaan BLU seperti yang disampaikan oleh narasumber dari pembina BMN terkait dengan PP Pengelolaan BMN itu yaitu PP 27 dan PP 28 di situ memang disebutkan hasil pendapatan dari pemanfaatan BMN itu disetor ke kas negara. Dan di turunan dari PP itu ada PMK 115 terkait dengan pemanfaatan aset, di situ juga disebutkan bahwa pendapatan ataupun hasil dari pemanfaatan aset itu disetor ke kas negara, tapi di situ ada tambahannya kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan. Apakah yang dimaksud dengan dikecualikan apabila diatur lain oleh peraturan perundangan itu di situ mengacu ke PMK 202 terkait dengan pengelolaan BLU. Semacam *lex specialis* dari *lex generalis*, artinya yang lebih khusus itu yang akan kita pakai untuk pedoman kita. Kemudian kalau dari sisi pelaporannya sendiri ataupun pencatatannya sudah disediakan juga akun khususnya mencatat

pendapatan-pendapatan BLU yang berasal dari pemanfaatan aset seperti pendapatan lainnya dari sewa tanah, sewa gedung, ruangan itu juga sudah ada akun-akun khususnya untuk mencatat pendapatan BLU. Kemudian juga kalau misalnya ternyata proses bisnis menentukan untuk disetor ke kas negara itu berarti ikut rezimnya pendapatan yang dianggap sebagai PNBPN lainnya

Direktorat APK berada di ujung kebijakan akuntansi yaitu tergantung bagaimana mencatatnya atau bagaimana cara memotretnya. Kalau disetor ke rekening kas negara bisa, dipotret sebagai penambahan kas bank BLU yang diakui sebagai nomenklatur PNBPN BLU. Semuanya disiapkan asal konsistensi dan tergantung dari proses bisnis di PKN STAN.

Kalau dari sisi neraca, semua aset tetap akan digolong-golongkan mana yang aset tetap digunakan untuk layanan, mana yang digunakan tidak ada hubungannya dengan layanan tetapi mendapatkan sewa, maka ikutlah PSAP 17 mengenai properti investasi. Diuji mana aset-aset BMN yang memenuhi karakteristik properti investasi maka keluarkanlah dari aset tetap menjadi properti investasi.

Narasumber dari ROCANKEU berpendapat setuju dengan pendapat narasumber Direktorat APK, dari sisi akuntansi sebagai operator akuntansi dari sisi advokasi sudah disiapkan.

Berdasarkan Laporan Keuangan PKN-STAN, dari catatan laporan keuangan kalau keuangan BLU berbeda dengan pengelolaan satker biasa. Di ketentuan di PMK 202 tahun 2022 terdapat pengelolaan aset yang memungkinkan dapat menggunakan mekanisme sewa, tetapi perlu diperhatikan terkait dengan core bisnisnya PKN STAN. Kemudian kalau jika dilihat, core bisnis PKN- STAN itu ada di PMK 27 tahun 2021 tentang tarif layanan BLU PKN STAN ini salah satunya itu terkait dengan penggunaan lahan gedung kemudian sarana olahraga dan tarif penggunaan peralatan mesin. Kemudian untuk pengakuan PNBPN yang ada harus diperhatikan yaitu bahwa

untuk pembelian aset itu masih menggunakan rupiah murni.

Analisis Data

Analisis dari data kualitatif bertujuan untuk membuat kesimpulan yang valid dari sejumlah data yang dikumpulkan (Sekaran & Bougie: 2016). Analisis data kualitatif mengikuti tahap-tahap yang ditunjukkan pada Gambar 2, yaitu sebagai berikut:



Gambar 2. Tahapan Analisis Data Kualitatif

Sumber: Sekaran & Bougie (2016)

Data reduction

Data reduction merupakan proses pemilihan, *coding*, dan melakukan kategorisasi data. *Coding* adalah proses analitik dimana data yang dikumpulkan dikurangi, disusun kembali, dan diintegrasikan untuk membentuk teori. Tujuannya adalah membantu dalam menggambarkan kesimpulan yang berarti tentang data. *Coding* dimulai dengan memilih *code unit*, seperti kata-kata, kalimat, paragraf dan tema. *Data coding* secara simultan membantu untuk mengembangkan ide bagaimana data mungkin ditampilkan, juga untuk menggambarkan beberapa kesimpulan awal. *Categorization* adalah proses pengorganisasian, penyusunan, dan pengklasifikasian *code unit*.

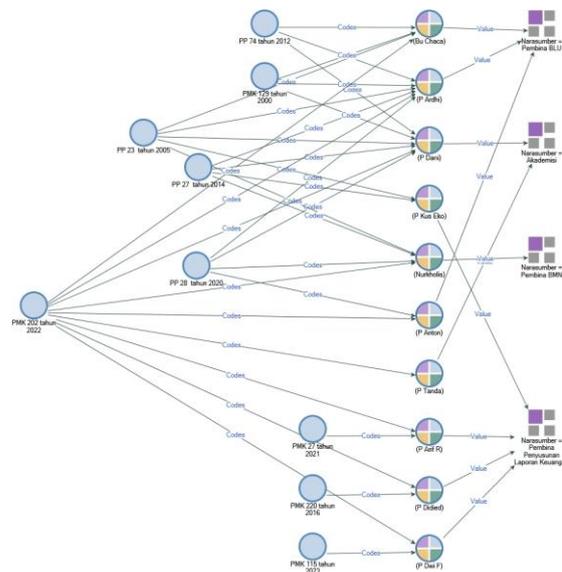
Coding dilakukan peneliti dengan menentukan tema yang sesuai dengan rumusan masalah yang ada. Kemudian dibuat *nodes* dari tema yang telah ditentukan. *Coding* dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

Name	Files	References
Dasar Hukum	1	9
PP	1	14
PMK	1	19
Skema	3	9
KSM	2	3
Aset Potensial di PK	1	3
KSO	2	7
Kebijakan Akuntansi	1	16
PNBP Lainnya	1	1
PNBP BLU	1	4

Gambar 3. Coding Penelitian

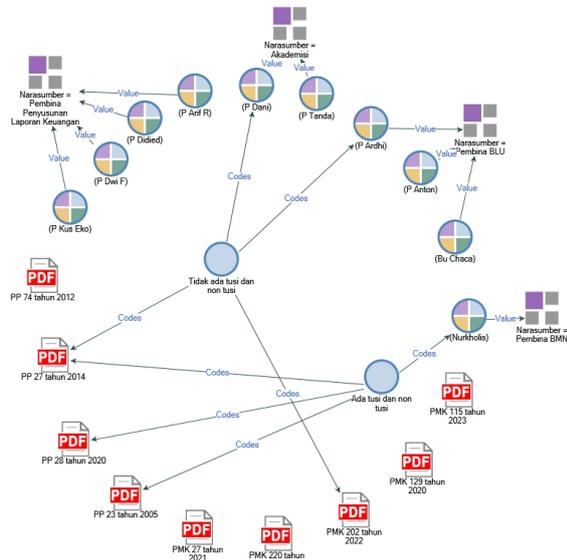
Data display

Data display merupakan cara merepresentasikan data, membantu dalam menggambarkan kesimpulan yang berdasarkan pada pola dalam kumpulan data yang dikurangi. *Data display* melibatkan pengurangan data yang diambil dan menampilkannya secara teratur dan terkondensasi. Sepanjang garis, *charts*, matriks, diagram, grafik, fase yang sering disebutkan, dan/atau gambar yang dapat membantu dalam mengorganisasi data dan menemukan pola dan hubungan dalam data, sehingga menggambarkan kesimpulan yang akhirnya difasilitasi. *Data display* dalam penelitian ini seperti gambar berikut.



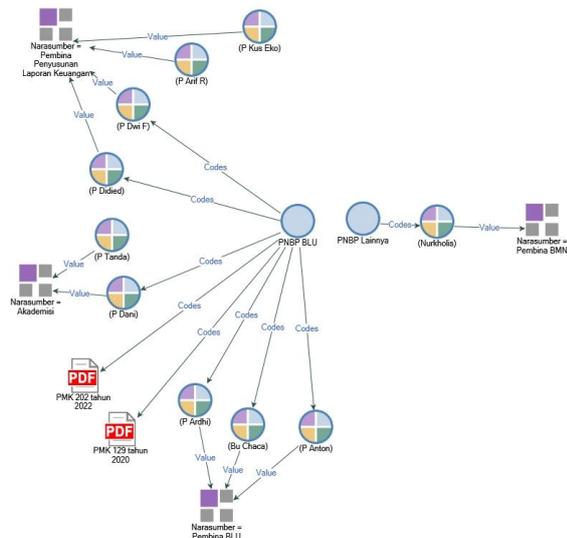
Gambar 4. Display Peraturan Rujukan

Gambar 4 menunjukkan peraturan-peraturan yang menjadi dasar pelaksanaan pemanfaatan aset tetap BLU. PMK 202 tahun 2022 menjadi peraturan yang paling banyak dijadikan rujukan.



Gambar 5. Display Pendapat Tusi dan Non tusi

Gambar 5 menunjukkan bahwa dari peraturan-peraturan yang ada tersebut terdapat dua kelompok pendapat tentang adanya hubungan dengan tusi dan non tusi dalam mengklasifikasikan hasil pemanfaatan aset tetap BLU dicatat sebagai PNBPs BLU.



Gambar 6. Display PNBPs BLU vs PNBPs Lainnya

Dari gambar 6 menunjukkan bahwa terdapat dua pendapat dalam mencatat hasil pemanfaatan aset tetap BLU yaitu sebagai PNBPs BLU dan PNBPs Lainnya. Pembina BMN berpendapat bahwa itu dicatat sebagai PNBPs lainnya, sedang Pembina/narasumber yang lain berpendapat bahwa itu bisa dicatat sebagai PNBPs BLU.

Pembahasan dan Harmonisasi Pendapat

Dari pendapat para narasumber diatas masih terbagi dalam dua kelompok yaitu pendapat yang pro PNBPs BLU dan yang pro PNBPs lainnya. Atas perbedaan tanggapan tersebut dilakukan klarifikasi ulang terhadap pendapat yang berbeda tersebut. Terutama narasumber dari DJKN mereka menggunakan PP pengelolaan BMN yaitu masih berkaitan tusi atau bukan, sedangkan narasumber PK BLU berpendapat dari sisi tusi-non tusi sudah tidak ada, mereka menggunakan PP pengelolaan BLU dan turunannya.

Narasumber/pembina laporan keuangan berpendapat bahwa sebenarnya dikotomi itu mau disetor ke rekening kas negara atau penambahan kas BLU. Untuk kebutuhan penyajian laporan keuangan kita coba identifikasi suatu transaksi, apa transaksinya begitu misalnya, transaksinya adalah sewa aula gedung, Itu sesuai dengan PMK 202 menjadi bagian kas pengelolaan kas BLU, Artinya pendapatan itu dilakukan melalui pola pengesahan BLU, menambah kas BLU maka polanya awal-awal pertanggungjawabannya adalah dicatat melalui pengesahan pendapatan ke entitas yang mempunyai fungsi perbendaharaan, yaitu KPPN. Sewa ini sewa gedung terkait apa, apakah menjadi tri dharma pendidikannya STAN atau bukan. Ketika tidak ada hubungannya dengan layanan maka selayaknya itu bukan dijadikan sebagai pendapatan layanan STAN.

Misalnya ada pendapatan kerjasama penyewaan asrama maka atas pendapatan kerjasama itu dituangkan di dalam suatu perjanjian, ditentukan apakah mau masuk konsisten sebagai pendapatan umm ataukah

pendapatan layanan, silahkan tentukan asal konsisten. Sepanjang konsisten bisa membedakan kapan suatu saat ada pendapatan yang tidak ada hubungannya dengan pemanfaatan BMN tapi dikategorikan sebagai pendapatan kerjasama. Nah itulah, tentukan jenis-jenis pendapatannya sehingga disajikan di dalam akun yang sesuai.

Narasumber/pembina BMN menambahkan yang tidak disetor ke kas negara adalah yang diatur secara khusus oleh peraturan setingkat undang-undang atau yang ditetapkan oleh presiden, jadi undang-undang atau peraturan pemerintah atau Perpres, kalau masih di bawah itu misalnya PMK itu belum bisa sebagai dasar untuk tidak disetor ke kas negara.

Narasumber/pembina BLU menambahkan bahwa di PP 28 tahun 2020 itu terdapat pasal yang menyatakan bahwa pengelolaan barang milik negara sebagaimana dimaksud dilaksanakan berdasarkan PP ini, kecuali yang diatur khusus dalam PP mengenai badan layanan umum. Ketentuan selanjutnya menyatakan bahwa ketentuan mengenai pelaksanaan pengelolaan tertentu atas BMN oleh BLU itu diatur dengan peraturan menteri keuangan. Begitu saya rasa itu sudah bisa menjadi landasan bagi teman-teman BLU untuk optimalisasi aset BLU-nya berdasarkan PMK 202 tahun 2022. Dilihat dari historisnya kalau PP 23 ini kan tahunnya tahun 2005, kemudian diubah PP-nya di tahun 2012. Pada pasal 22 ayat 4, memang pemanfaatan aset tetap untuk kegiatan yang tidak terkait atau tidak dalam rangka mendukung pelaksanaan tugas dan fungsi BLU harus mendapat persetujuan pejabat yang berwenang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, siapa pejabat yang berwenang yang ditentukan peraturan perundang-undangan, ini waktu tahun 2005 atau 2012. Sementara itu, juga ada pengaturan di ayat 5 ini ya, ini juga menyebutkan bahwa mengenai pengelolaan aset BLU ini ada delegasi pengaturan untuk diatur oleh menteri keuangan sesuai dengan kewenangannya.

Pengelolaan BMN pada BLU mengikuti ketentuan PP mengenai BLU, jadi istilahnya ada semacam ada lex spesialisnya, kalau terkait dengan BLU pengelolaan BMN BLU itu mengikuti ketentuan PP mengenai BLU. Kemudian dalam turunannya ada di PMK 129 tahun 2020, kemudian PMK 202 tahun 2022. Semangatnya adalah di PMK 202 tahun 2022 adalah adanya perluasan pemanfaatan aset sehingga tidak terbatas hanya dalam rangka tugas dan fungsi begitu, tapi juga dalam rangka mendukung tugas dan fungsi BLU. Dalam PMK 202 terdapat penyelarasan frasanya yaitu di PP 23 dan PP 74 menyebutkan pakai terminologi pemanfaatan aset, sempat kemarin turunannya PMK 129 atau PMK Simple itu menggunakan terminologi atau frase KSO-KSM, akhirnya di PMK 202 dilakukan penyelarasan bahasanya menggunakan bahasa pemanfaatan aset BLU, dan KSM.

Narasumber/pembina BMN menambahkan kalau di PMK yang terbaru yang BLU ini terkait pemanfaatan aset yang diatur di PMK terbaru itu hanya yang terkait tusi saja. Pada definisinya disitu disebutkan pemanfaatan aset adalah pendayagunaan aset BLU dan atau aset pihak lain untuk kegiatan yang terkait atau dalam rangka mendukung tusi. Menurutnya itu adalah kunci jawaban permasalahannya

Narasumber/pembina BLU menggarisbawahi pernyataan pelaksanaan dalam rangka mendukung pelaksanaan tugas dan fungsi. Semangatnya bahwa ketika sebelum diubah dari 202 ini dibatasi dengan tugas dan fungsi yang disampaikan sebelumnya, dan perubahan salah satunya di 202 adalah tidak sekedar itu tapi juga termasuk untuk yang kegiatan yang mendukung, mendukung pelaksanaan tugas dan fungsi bahkan nanti di pasal-pasal atau ayat berikutnya itu juga terkait dengan tadi untuk meng-*create* pendapatan. Dalam menafsirkan kata “dalam rangka mendukung pelaksanaan tugas dan fungsi” apakah dapat dipastikan itu sebagai kunci sebatas tugas dan fungsi atau justru itu bisa lebih luas misalkan terkait dengan pendanaannya. PMK 202 sudah mengatur

definisi tusinya sendiri itu apa, tusinya adalah meningkatkan pelayanan kepada masyarakat, bagaimana cara meningkatkan pelayanan kepada masyarakat sudah diatur juga di seluruh badan tubuh yang ada di PMK 202.

Reliabilitas dan Validitas Data

Menurut Sekaran & Bougie (2016), reliabilitas dan validitas dalam penelitian kualitatif sebagai berikut:

1) Reliabilitas

a. *Category reliability*. Reliabilitas ini tergantung pada kemampuan analisis untuk memformulasikan kategori dan menyampaikan kepada *competent judges* mengenai definisi kategori sehingga mereka akan menyetujui item dari populasi tertentu mana yang termasuk dalam kategori dan mana yang tidak. *Category reliability* berhubungan dengan sejauh mana *judges* mampu untuk menggunakan definisi kategori untuk mengklasifikasikan data kualitatif. Keandalan data hasil FGD dalam penelitian ini telah terpenuhi. Peneliti telah Menyusun *Nodes* dalam proses *coding*.

b. *Interjudge reliability* merupakan tingkatan dari konsistensi antar *coder* dalam memproses data yang sama. Pembuatan *coding* dilakukan oleh atau berkonsultasi dengan tenaga ahli dalam pengolahan data.

LeCompte & Goetz (1982) dalam Bryman (2012) lebih lanjut membedakan reliabilitas menjadi dua jenis, yaitu *external reliability* dan *internal reliability*. *External reliability* adalah sejauh mana penelitian dapat direplikasi (replikabilitas). Maksudnya adalah apakah peneliti akan mendapatkan hasil yang sama dengan pengamatan pertama jika peneliti melakukan pengamatan yang sama untuk kedua kalinya. Sedangkan *internal reliability* adalah sejauh mana anggota tim peneliti setuju tentang apa yang mereka lihat atau dengar ketika

dalam tim tersebut terdapat lebih dari satu pengamat. Kriteria keandalan data ini juga telah terpenuhi. Pengamatan peneliti saat penyusunan proposal dengan pendapat para narasumber saat FGD sebelum harmonisasi pendapat adalah sama. Semua anggota tim setuju dengan hasil pelaksanaan FGD maupun hasil penelitian ini.

2) Validitas yaitu sejauh mana peneliti (1) secara akurat merepresentasikan data yang dikumpulkan (*internal validity*) atau apakah ada kecocokan yang baik antara observasi peneliti dengan ide teoritis yang peneliti kembangkan (LeCompte & Goetz, 1982) atau apakah hasil penelitian sesuai dengan atau diharapkan oleh rumusan masalah yang ada, dan (2) data tersebut dapat digeneralisasi dan ditransfer ke konteks atau kondisi lainnya atau apakah sampel penelitian yang diambil dapat mengeneralisasi populasi yang ada (*external validity*). Keabsahan data telah terpenuhi yaitu hasil penelitian telah sesuai dengan rumusan masalah (validitas internal) dan sampel penelitian ini (BLU PKN STAN) dapat digeneralisasikan untuk semua satuan kerja BLU.

KESIMPULAN

Drawing conclusions merupakan aktivitas analitis akhir dalam proses analisis data kualitatif, menjawab pertanyaan penelitian dengan menentukan apa tema yang diidentifikasi, dengan berpikir tentang penjelasan untuk pola dan hubungan yang diobservasi, atau dengan membuat perbedaan dan perbandingan.

Dari pembahasan diatas dapat disimpulkan antara lain:

1. Secara umum pemanfaatan aset tetap/BMN berpedoman pada PP 27 tahun 2014 yang diubah terakhir dengan PP 28 tahun 2020 tentang pengelolaan BMN, dan pemanfaatan aset tetap pada satker BLU diatur secara khusus dengan PP 23 tahun

2005 yang diubah terakhir dengan PP 74 tahun 2012 tentang Pengelolaan BLU. Turunan dari PP Pengelolaan BLU diatur dalam PMK 129 tahun 2020 yang diubah terakhir dengan PMK 202 tahun 2022.

2. Bentuk/skema pemanfaatan aset tetap pada BLU bisa sewa, BGS, BSG, dan KSM
3. Kebijakan akuntansi atas hasil pemanfaatan aset tetap pada BLU adalah dicatat sebagai PNPB BLU. Pencatatan ke dalam akun PNPB BLU adalah hasil pemanfaatan aset atas pelaksanaan tugas dan fungsi satker BLU maupun hasil pemanfaatan aset yang bisa mendukung pelaksanaan tugas dan fungsi satker BLU.

DAFTAR PUSTAKA

- Ali, Mirna Amirya dkk (2012) Pengembangan Sistem Anggaran dan Akuntansi Badan Layanan Umum, Universitas Brawijaya: Perspektif Institusionalis, Universitas Brawijaya. <https://Jamal.Ub.Ac.Id/Index.Php/Jamal/Article/Viewfile/193/194>
- Atlantika, Yeremia Niaga dkk., 2022. Analisis Efektivitas Organizational Citizenship Behavior (Studi Kasus Kepolisian Negara Republik Indonesia di Polres Mempawah): Jurnal Kelitbangan, Vol.10, No.02, Agustus 2022, hal.124.
- Bryman, A. (2012). Social Research Methods (4th ed.). New York: Oxford University Press Inc.
- DJKN (2017). Aset Negara Harus Melek dan Berkeringat (Rabu, 27 September 2017), <https://www.djkn.kemenkeu.go.id/artikel/kategori/9/Barang-Milik-Negara.html>.
- Elfitri Santi dan Irda Rosita (2009) Implementasi dan Kendala Penerapan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (BLU), Jurusan Akuntansi, Politeknik Negeri Padang. <http://repo.polinpdg.ac.id/337/1/563-550-1-PB.pdf>
- LeCompte, M. D., & Goetz, J. P. (1982). Problems of Reliability and Validity in Ethnographic Research. Review of Education Research, 52(1).
- Risma, Andi (2017). Pemanfaatan Barang Milik Negara *Idle* dalam Bentuk Sewa Menyewa sebagai Upaya Penerimaan Negara Bukan Pajak (Disertasi). Program Doktor Ilmu Hukum Sekolah Pascasarjana Universitas Hasanuddin Makassar tahun 2017. http://digilib.unhas.ac.id/uploaded_files/temporary/DigitalCollection/Otg4MjRhMGVhNzc5ZDM3ZDIyZjkyZDE3NTBIYTEzNTc0ZmZkZmJINw==.pdf.
- Sekaran, U., & R. Bougie, 2016. Research Method for Business: A Skill-Building Approach. John-Wiley & Sons, Inc, 7th (US).
- Saifuddin, Ridwan, Irma Nurachmi, & Decky Ferdiansyah (2022). *Kualitas Perencanaan Pembangunan Perangkat Daerah di Lingkungan Pemerintah Provinsi Lampung*. Inovasi Pembangunan – Jurnal Kelitbangan Volume 10 No. 3.
- Salam, Moh. Rizki Nur & Harianto, Sugeng (2022). Rasionalitas Masyarakat Menyerahkan Tanah dalam Pembangunan Infrastruktur Jalan di Desa Tunggul, Kecamatan Paciran Kabupaten Lamongan. Inovasi Pembangunan – Jurnal Kelitbangan Volume 10 No. 3
- Sugiyono. (2013). Metode Penelitian Bisnis (17th ed.). Bandung: Alfabeta.
- Wahyuningsih, Trisepti & Wijayanti, Nanda Ayu (2021). Analisis Faktor

Pendukung dan Faktor Penghambat dalam Pelaksanaan Pemanfaatan Aset Tetap BLU, Studi Kasus pada PKN STAN. *Journal of Applied Managerial Accounting* Volume 5 Nomor 2.

<http://pknstan.ac.id/home/sejarah-pkn.html>

Pemerintah Republik Indonesia (2003)
Undang-undang No.17 tahun 2003
tentang Keuangan Negara

Pemerintah Republik Indonesia (2004).
Undang-undang No.1 tahun 2004
tentang Perbendaharaan

Pemerintah Republik Indonesia (2005).
Peraturan Pemerintah Republik
Indonesia Nomor 23 Tahun 2005
tentang Pengelolaan Keuangan
BLU.

Pemerintah Republik Indonesia (2010).
Peraturan Pemerintah Republik
Indonesia Nomor 71 tahun 2010
tentang Standar Akuntansi
Pemerintahan.

Pemerintah Republik Indonesia (2012)
Peraturan Pemerintah Republik
Indonesia Nomor 74 Tahun 2012
tentang Pengelolaan Keuangan
BLU

Pemerintah Republik Indonesia (2014).
Peraturan Pemerintah Indonesia
Nomor 27 tahun 2014 tentang
Pengelolaan BMN/Daerah.

Kementerian Keuangan RI (2014).
Peraturan Menteri Keuangan
Nomor 78/PMK.06/2014 tentang
Tata Cara Pelaksanaan Pemanfaatan
BMN.

Kementerian Keuangan RI (2016).
Peraturan Menteri Keuangan
Nomor 220/PMK.05/2016 tentang
Sistem Akuntansi dan Pelaporan
Keuangan BLU.

Pemerintah Republik Indonesia (2020).
Peraturan Pemerintah RI No,28
Tahun 2020 tentang Pengelolaan
BMN/BMD

Kementerian Keuangan RI (2020)
Peraturan Menteri Keuangan RI
Nomor 129/PMK.05/2020 tentang
Pedoman Pengelolaan BLU

Kementerian Keuangan RI (2020)
Peraturan Menteri Keuangan RI
Nomor 202/PMK.05/2020 tentang
Pedoman Pengelolaan BLU