

Analisis Implementasi Sak Umum Dan Isak 35 Dalam Penyusunan Laporan Keuangan Pada Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum (Studi Pada Universitas Gadjah Mada)

Ernawati*¹, Agus Setiawan²

¹Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta, Indonesia

²Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta, Indonesia

Intisari

Universitas Gadjah Mada (UGM) sebagai Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum (PTNBH) diwajibkan mengacu pada SK Kemenristek Dikti Nomor 379/M/KPT/2018 tanggal 5 Desember 2018 tentang kebijakan akuntansi bagi PTNBH dalam penyusunan laporan keuangannya yaitu menerapkan SAK umum dalam pelaporannya mulai periode tahun 2020 meskipun penerapan lebih dini tahun 2019. Disamping itu, Dewan Ikatan Akuntan Indonesia sebagai penyusun standar akuntansi keuangan telah mengesahkan ISAK 35 Penyajian Laporan Keuangan Entitas Berorientasi Nonlaba dan amandemen PSAK 1 Penyajian Laporan Keuangan yang mulai berlaku efektif per 01 Januari 2020. Sesuai SK Kemenristek Dikti Nomor 379/M/KPT/2018 dan pengesahan ISAK 35 oleh IAI tersebut, UGM mengimplementasikan SAK Umum dan ISAK 35 mulai periode pelaporan tahun 2020. Sebelumnya, UGM menyusun laporan keuangan berdasarkan SAK ETAP dan PSAK 45. Tujuan dari penelitian ini ialah untuk menganalisis implementasi SAK Umum dan ISAK 35 di Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum (PTNBH) khususnya di Universitas Gadjah Mada (UGM) yaitu analisis tentang tahapan proses implementasi, dampak implementasi, faktor pendorong implementasi berdasarkan teori institusional bentuk isomorfisme koersif dalam implementasi, dan teori implementasi berdasar Model Edward III.

Penelitian ini menggunakan metode deskriptif kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Teknik pengumpulan data dilakukan dengan wawancara semi terstruktur dan dokumentasi. Analisis data dilakukan dengan mereduksi data, menyajikan data, dan menarik kesimpulan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa UGM melakukan kajian untuk membuat kerangka dasar penyusunan dan penyajian pelaporan keuangan dan pedoman akuntansi keuangan (KKPK) sebagai acuan dalam penyusunan laporan keuangan berdasar SAK Umum dan ISAK 35. Dampak implementasi yaitu penyusunan laporan keuangan konsolidasian, perubahan judul dan komponen laporan keuangan, penambahan akun, perubahan metode pengakuan investasi terhadap entitas anak, dan dampak retrospektif akibat berlakunya PSAK 71, PSAK

72, dan PSAK 73. Implementasi tersebut diakibatkan tekanan isomorfisme koersif karena regulasi. Berdasar 4 variabel dalam Teori Model Edward III, UGM telah mengimplementasikan dengan baik berdasarkan variabel komunikasi, kecenderungan, dan struktur birokrasi. Sedangkan berdasarkan variabel sumber daya, terdapat kendala dalam keterbatasan jumlah SDM dan keterbatasan pada sistem informasi.

Kata kunci: SAK Umum dan ISAK 35;PTN BH;Teori Institusional Bentuk Koersif;Teori Implementasi Edward III

1. Pendahuluan

Perguruan tinggi negeri di Indonesia dikategorikan menjadi tiga kategori berdasarkan pengelolaan keuangannya, yaitu perguruan tinggi negeri dengan pengelolaan keuangan negara umum (PTN Satker), perguruan tinggi dengan sistem badan layanan umum (PTN-BLU), dan perguruan tinggi sebagai badan hukum (PTNBH) (Triatmoko dkk. 2018, 254).

Menurut Fachriansyah dan Sulastri (2019, 8), sampai dengan tahun 2014 terdapat 11 PTN yang berstatus sebagai PTNBH yang masing-masing diatur melalui Peraturan Pemerintah tentang Statuta PTNBH. Pada tahun 2013, terdapat 4 perguruan tinggi yang semula merupakan PTN BLU bertransformasi menjadi PTNBH diantaranya Institut Teknologi Bandung (ITB), Institut Pertanian Bogor (IPB), Universitas Gadjah Mada (UGM), dan Universitas Indonesia (UI). Selanjutnya pada tahun 2014, 7 perguruan tinggi ikut bertransformasi sebagai PTNBH.

UGM, yang berdiri sejak 1949, merupakan universitas tertua di Indonesia, merupakan salah satu

PTNBH pasca disahkannya PP Nomor 67 Tahun 2013 tentang Statuta UGM setelah penetapan UU No 12 Tahun 2012 tentang Pendidikan Tinggi. Secara Yuridis, UGM yang merupakan PTNBH yang memiliki wewenang dan otonomi yang lebih luas dalam pengelolaan perguruan tinggi baik kegiatan tridharma maupun kegiatan yang bukan tridharma.

Selain universitas tertua, UGM merupakan universitas yang bereputasi baik di Indonesia. Tahun 2021, UGM berada pada peringkat 254 versi QS World University Ranking, peringkat 1 versi Indonesian University Ranking, dan peringkat 396 versi Webometric Rank 2021.

Umur dan reputasi yang baik menunjukkan bahwa UGM termasuk dalam entitas berorientasi non laba yang berukuran besar. Hal tersebut sejalan dengan penelitian oleh Parson dan Trussel (2007, 272) yang menyatakan bahwa umur dan reputasi organisasi non laba merupakan proksi untuk membangun kepercayaan para donatur sehingga memiliki kecenderungan memilih berkontribusi kepada organisasi non laba tersebut.

Namun demikian, ukuran organisasi yang semakin besar dapat mengakibatkan kompleksitas yang semakin besar dalam penerapan dan pengimplementasian standar dan sistem akuntansi sehingga dapat menimbulkan potensi kesalahan yang semakin besar pula. Potensi kesalahan tersebut muncul akibat semakin banyaknya laporan keuangan yang dikonsolidasikan (Jeffrey, Ge, dan McVay 2006, 201).

Dalam penyusunan laporan keuangannya, UGM diwajibkan mengacu pada SK Kemenristek Dikti Nomor 379/M/KPT/2018 tanggal 5 Desember 2018 tentang kebijakan akuntansi bagi PTNBH agar dapat terpenuhinya penyusunan dan penyajian laporan keuangan berdasarkan standar akuntansi keuangan. SK tersebut menerangkan bahwa PTNBH dapat menerapkan SAK umum dalam pelaporannya dimulai pada periode tahun 2020 meskipun penerapan lebih dini tahun 2019 diperkenankan.

Disamping itu, Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia sebagai badan yang berwenang dalam penyusunan standar

akuntansi keuangan, pada tanggal 11 April 2019 melakukan pencabutan PSAK 45 Pelaporan Keuangan Entitas Nirlaba melalui PPSAK 13 dan mengesahkan ISAK 35 Penyajian Laporan Keuangan Entitas Berorientasi Nonlaba serta melakukan amandemen PSAK 1 Penyajian Laporan Keuangan. PPSAK 13, ISAK 35 dan amandemen PSAK 1 mulai berlaku efektif tanggal 1 Januari 2020.

Sesuai SK Kemenristek Dikti Nomor 379/M/KPT/2018 dan pengesahan ISAK 35 oleh IAI tersebut, UGM mengimplementasikan SAK Umum dan ISAK 35 mulai periode pelaporan tahun 2020. Sebelum pelaporan keuangan tahun 2020, UGM menyusun dan menyajikan laporan keuangan berdasarkan SAK ETAP dan PSAK 45.

Tujuan dari penelitian ini ialah untuk menganalisis tentang tahapan proses implementasi, dampak implementasi, faktor pendorong implementasi dan implementasi berdasar teori implementasi berdasar Model Edward III setelah UGM

mengacu pada SAK Umum dan ISAK 35.

2. Tinjauan Pustaka dan Landasan Teori

a. Teori Isomorfisme Bentuk

Koersif

Dasar teori yang digunakan dalam penelitian ini ialah teori institusional bentuk isomorfisme koersif. Menurut DiMaggio dan Powell (1983, 147-154), organisasi atau institusi akan mengambil keputusan berdasarkan pengaruh dari luar organisasi dan akan melakukan upaya untuk menyesuaikan diri dari tekanan yang berasal dari luar organisasi. Salah satunya ialah transparansi pengelolaan keuangan yang baik yang dapat dicapai apabila organisasi mampu mematuhi peraturan dan standar yang berlaku. Ide pokok teori institusional ialah pembentukan entitas yang sangat dipengaruhi oleh lingkungan sekitarnya. (Amirya, dkk 2012, 345).

DiMaggio dan Powell (1983, 147-154) menyatakan bahwa organisasi dapat menyesuaikan diri dari tekanan melalui tiga proses yaitu 1) isomorfisme koersif adalah tekanan eksternal yang

mengharuskan organisasi mematuhi aturan dalam mencapai tujuan, 2) isomorfisme mimetik adalah tekanan karena ketidakpastian lingkungan dalam organisasi yang mendorong atasan untuk mengarahkan bawahan untuk meniru organisasi lain, dan 3) isomorfisme normatif adalah tekanan yang berasal dari internal karena komitmen dari manajemen dalam organisasi agar tujuan organisasi dapat tercapai secara maksimal.

Teori institusional bentuk isomorfisme koersif relevan digunakan untuk mengarahkan pada tujuan penelitian berkaitan dengan faktor pendorong implementasi SAK Umum dan ISAK 35 di UGM.

b. Teori Model Edward III

Dalam proses penerapan suatu standar, implementasi kebijakan merupakan aspek yang sangat penting. Selain teori institusional, penulis juga akan menggunakan teori implementasi kebijakan model Edward III sebagai dasar penelitian ini. Menurut (Edward III 1980, 10) terdapat 4 variabel yang dalam implementasi atau penerapan kebijakan sehingga dapat berjalan

dengan baik, diantaranya yaitu sebagai berikut.

2.2.1. Komunikasi (*communication*) adalah variabel penting dalam implementasi kebijakan untuk mencapai efektivitas program atau kebijakan melalui penyampaian informasi yang jelas oleh dan bagi personel yang tepat. Instruksi atasan kepada personel yang ada dibawahnya seharusnya dapat konsisten dalam pelaksanaan di lapangan. Tiga indikator keberhasilan variabel komunikasi yaitu 1) transmisi adalah variabel yang berkaitan dengan kesiapan masing-masing personel dalam implementasi kebijakan, 2) kejelasan adalah variabel yang berkaitan dengan kejelasan maksud dan tujuan kebijakan baik melalui petunjuk pelaksanaan maupun petunjuk teknis, dan 3) variabel konsistensi yang berkaitan dengan sejalannya para pengambil kebijakan dengan pelaksana di lapangan dalam pelaksanaan kebijakan.

2.2.2. Sumber (*resources*), adalah variabel dalam implementasi kebijakan tentang sumber daya pendukung efektivitas pelaksanaan kebijakan. Aspek penting yang mendukung

variabel sumber ini adalah sumber daya manusia yang memadai, fasilitas pendukung, dan ketersediaan anggaran.

2.2.3. Disposisi (*disposition*) adalah variabel terjadinya kecenderungan dalam implementasi kebijakan seperti dampak disposisi, birokrasi staf, dan manipulasi insentif. Disposisi ini memungkinkan terjadi rintangan dalam pelaksanaan kebijakan karena adanya konflik kepentingan dari masing-masing personel, perbedaan komitmen dan cara masing-masing personel dalam menanggulangi permasalahan.

2.2.4. Struktur Birokrasi adalah variabel implementasi kebijakan yang memiliki 2 karakteristik, yaitu 1) Standar Operasional Prosedur (SOP) yang merupakan uraian tatanan prosedur dalam menjalankan tugas pokok dan fungsi untuk mengatur sumber daya yang tersedia; 2) fragmentasi (*fragmentation*) yang berkaitan dengan kapasitas birokrasi dalam beradaptasi terhadap lingkungan sekitar.

Teori ini dapat membantu mengarahkan tujuan penelitian berkaitan dengan implementasi SAK Umum dan ISAK 35 pada penyusunan laporan

keuangan di UGM berdasarkan 4 variabel sebagaimana yang telah dikaji oleh Edward III.

3. Metode Penelitian

a. Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif kualitatif. Penelitian kualitatif dilakukan dengan membuat asumsi terlebih dahulu dan menggunakan kerangka penafsiran untuk membentuk studi tentang masalah riset yang berkaitan dengan permasalahan sosial. Laporan akhir dari penelitian kualitatif ini mencakup berbagai argumen dan pengetahuan dari para partisipan serta reflektivitas dari peneliti kemudian dideskripsikan dan diinterpretasikan berdasarkan masalah yang diteliti serta memberikan kontribusi literatur atau seruan untuk perubahan (Creswell 2015, 59).

Penulis menggunakan pendekatan studi kasus pada penelitian kualitatif ini. Pendekatan studi kasus menyelidiki secara empiris tentang fenomena pada kehidupan nyata melalui pengumpulan data detail dan melibatkan sumber informasi (Yin 2014, 18). Creswell (2015, 135-136) menyatakan bahwa

pendekatan studi kasus merupakan salah satu metode dalam penelitian kualitatif yang mengeksplorasi kehidupan nyata, sistem terbatas yang bersifat kontemporer dan berbagai kasus dengan melakukan pengumpulan data secara detail serta mendalam dengan melibatkan sumber-sumber informasi dan menguraikan deskripsi dan tema.

b. Sumber Data

Penelitian ini menggunakan data primer dan data sekunder. Data primer merupakan data dari hasil wawancara semi terstruktur kepada narasumber dari Direktorat Keuangan UGM. Penulis menggunakan teknik *purposive sampling* dan *snow ball sampling* dalam menentukan partisipan wawancara. Selain dari hasil wawancara, penulis juga mendapatkan data primer berupa rekaman rapat koordinasi persiapan penyusunan laporan keuangan tahun 2020. Sedangkan untuk data sekunder, didapatkan dari *website* berupa laporan keuangan, SK rektor berkaitan dengan pedoman-pedoman keuangan, serta regulasi dari pemerintah berkaitan dengan kebijakan akuntansi untuk PTN BH.

c. Teknik Pengumpulan Data

Sebelum pengumpulan data, peneliti mempelajari terlebih dahulu mengenai objek yang diteliti berkaitan dengan kondisi atau kasus yang terjadi yaitu transisi perubahan standar akuntansi keuangan. Selanjutnya, dideskripsikan, dicatat, dianalisis, diinter-pretasikan, dan dilakukan kajian literatur.

Teknik pengumpulan data berupa wawancara dilaksanakan secara luring dan juga daring melalui *zoom meeting*. Wawancara yang dilakukan direkam atas izin partisipan untuk memudahkan peneliti dalam membuat transkrip wawancara.

Peneliti juga menggali data berupa rekaman rapat koordinasi persiapan penyusunan laporan keuangan tahun 2020 melalui *google meet* yang beragenda tentang transisi standar akuntansi di UGM. Selanjutnya data sekunder diperoleh dari website dan arsip direktorat keuangan UGM.

Data primer dan data sekunder kemudian dilakukan seleksi, dikelompokkan dan dikaji lebih lanjut oleh peneliti untuk kemudian dianalisis.

c. Teknik Analisis Data

Analisis data kualitatif merupakan upaya untuk pengolahan data dengan mengorganisirnya, mengelolanya, membuat sintesis, mencari dan menemukan pola, mengidentifikasi hal yang penting dan dapat dipelajari serta menyimpulkannya untuk dapat diceritakan atau disampaikan kepada orang lain (Moleong 2007, 248).

Menurut Miles dan Huberman (1994: 31-33), data yang diolah pada penelitian kualitatif disesuaikan dengan karakteristik penelitian dengan metode *content analysis* atau pengolahan analisis deskripsi isi. Data-data yang didapatkan melalui wawancara dan dokumentasi dianalisis dengan *content analysis* dengan menggunakan model interaktif yaitu dengan proses mengurutkan data dan mengaturnya ke dalam suatu pola, dan mengklasifikasikannya berdasarkan kategori dan satuan uraian dasar. Setelah data dikumpulkan kemudian dilakukan analisis data dengan model interaktif. Kegiatan analisis terdiri atas tiga alur kegiatan yang dilakukan secara bersamaan, yaitu mereduksi data,

menyajikan data, dan melakukan penarikan kesimpulan.

d. Teknik Pengujian Data

Peneliti melakukan pengujian validitas dan reliabilitas data untuk menghasilkan keakuratan hasil penelitian dan menunjukkan konsistensi penelitian. Untuk pengujian validitas, peneliti menggunakan strategi triangulasi dan *member checking* dengan penjelasan sebagai berikut:

- 1). Triangulasi adalah pengujian yang dilakukan dengan mengevaluasi informasi yang berasal dari berbagai sumber berbeda dan kemudian menggunakannya untuk membangun suatu informasi yang koheren atas tema. Triangulasi yang akan digunakan penulis adalah triangulasi sumber dan triangulasi teknik.
- 2). Masukan Partisipan (*member checking*) adalah pengujian yang digunakan untuk menentukan akurasi temuan penelitian dengan menyampaikan laporan akhir, deskripsi spesifik, atau tema kepada partisipan dan meminta partisipan menentukan keakuratan deskripsi tersebut.

Peneliti juga menguji reliabilitas dengan prosedur pengecekan transkrip dan pengecekan akurasi pengkodean. Pengecekan transkrip dilakukan untuk memastikan bahwa transkrip tidak mengandung kesalahan selama transkripsi. Pengecekan akurasi pengkodean dilakukan untuk memastikan tidak ada penyimpangan dalam definisi kode, pergeseran masuk arti kode-kode tersebut selama proses pengkodean (*coding*). Akurasi dilakukan dengan pengecekan secara hati-hati atas transkrip wawancara dan dokumentasi ke dalam tema dan sub tema yang telah ditentukan.

4. Hasil Penelitian dan Pembahasan

a. Deskripsi Data dan Gambaran Umum Implementasi SAK Umum dan ISAK 35 di UGM

Data dalam penelitian ini ialah data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh dari hasil wawancara semi terstruktur kepada Kasubdit Anggaran dan Akuntansi, Kasi Akuntansi, Kasi Anggaran, dan staf analis keuangan. Wawancara dilaksanakan secara daring melalui *zoom meeting*. Data primer juga

diperoleh dari hasil rekaman rapat koordinasi persiapan penyusunan laporan keuangan tahun 2020 melalui *google meet*.

Setelah data didapatkan, penulis menganalisis data dengan mengkodefikasi hasil transkrip wawancara dan transkrip rapat koordinasi. Jawaban wawancara dari partisipan dibuatkan tematisasi dan kategorisasi dikaitkan dengan tujuan penelitian dan dihubungkan dengan teori yang dipakai peneliti.

UGM terdiri atas 18 fakultas, 278 program studi, 125 *joint degrees*, dan 23 pusat studi yang pada operasionalnya tidak berorientasi laba. UGM juga memiliki banyak entitas anak yang beroperasi dengan berbagai jenis usaha yang secara berkelanjutan menghasilkan laba/ rugi setiap tahunnya.

Entitas anak ada yang dimiliki secara langsung dan ada pula yang dimiliki secara tidak langsung. Entitas anak yang dimiliki secara langsung oleh UGM berjumlah 6 entitas anak dan entitas anak yang dimiliki secara tidak langsung oleh UGM berjumlah 8 entitas anak.

UGM melaksanakan kegiatan pendidikan, penelitian, pengabdian kepada masyarakat, dan kegiatan operasional atau pendukung administrasi dan umum. Untuk pertanggungjawaban terhadap pelaksanaan kegiatan tersebut, UGM menyusun laporan keuangan dengan menggunakan acuan berupa SAK yang disusun oleh IAI. Hal tersebut didorong akibat regulasi yaitu yang tercantum dalam Surat Keputusan Menteri Riset, Teknologi, dan Pendidikan Tinggi Nomor 379/M/KPT/2018 tentang Kebijakan Akuntansi PTNBH.

Menurut Surat Keputusan Rektor Nomor 633/UN1.P/KPT/HUKOR/2021, laporan keuangan audit yang disusun oleh UGM bertujuan untuk menyediakan informasi relevan yang terdiri atas laporan posisi keuangan, laporan penghasilan komprehensif, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, serta catatan atas laporan keuangan yang dapat dimanfaatkan oleh stakeholder untuk mengambil keputusan ekonomi. Laporan tersebut disampaikan kepada Majelis Wali Amanat, Kementerian Keuangan, dan

Kementerian Pendidikan, Kebu-dayaan, Riset, dan Teknologi setiap tahunnya.

b. Tahapan Proses Implementasi

UGM menerapkan SAK Umum dan ISAK 35 mulai 2020 karena membutuhkan persiapan yang lebih panjang dibandingkan dengan PTNBH yang lain. Kompleksitas UGM sebagai PTNBH yang berbeda dengan PTNBH lainnya dikarenakan UGM mengelola keuangan dengan nilai aset bersih yang besar serta memiliki banyak entitas anak dan salah satu anak usahanya memiliki jenis usaha perbankan. Entitas anak yang memiliki jenis usaha perbankan memiliki aturan yang berbeda terutama dampak yang impresif dari PSAK 71 tentang instrumen keuangan.

Mengawali proses pelaksanaan implementasi SAK Umum dan ISAK 35 pada pelaporan keuangan tahun 2020, UGM khususnya tim akuntansi pada Direktorat Keuangan UGM melakukan kajian berupa identifikasi dampak perubahan seperti dampak perubahan akun, dampak penyusunan laporan keuangan konsolidasi, dan dampak retrospektif berlakunya PSAK 71,72 dan 73 untuk laporan keuangan yang dimulai

pada atau setelah 1 Januari 2020 meskipun penerapan dini diperkenankan.

Kajian yang dilakukan tersebut digunakan sebagai dasar untuk merumuskan kebijakan. Kebijakan yang disusun tersebut akan mengubah kebijakan akuntansi yang sebelumnya digunakan oleh UGM sebagai acuan dalam penyusunan laporan keuangannya, yaitu Surat Keputusan Rektor Nomor 494/UN1.P/SK/HUKOR/2016 tentang Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Pelaporan Keuangan di lingkungan UGM. Dalam perumusan kajian untuk menyusun kebijakan tersebut, UGM melibatkan banyak pihak diantaranya ialah akademisi dari dosen Fakultas Ekonomika dan Bisnis UGM dan konsultan dari Kantor Audit Publik Agung Nugroho. Kantor Audit Publik Agung Nugroho juga melakukan pendampingan dalam penyusunan laporan keuangan di tahun 2020 dan melakukan pendampingan dalam proses audit laporan keuangan tahun 2020 oleh KAP RSM Indonesia. Durasi

pendampingan KAP Agung Nugroho ialah selama 3 bulan.

Pada tahun 2020, Kebijakan yang disusun berdasarkan kajian tersebut dituangkan dalam draft Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Pelaporan Keuangan dan Pedoman Akuntansi Keuangan, atau sering disebut sebagai KKPK. KKPK tersebut menggantikan Surat Keputusan Rektor Nomor 494/UN1.P/SK/HUKOR/2016 tentang Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Pelaporan Keuangan di lingkungan UGM. Draft tersebut disahkan pada tahun 2021.

c. Analisis Dampak Implementasi SAK Umum dan ISAK 35 di UGM

Fokus utama dalam penyajian laporan keuangan di UGM setelah implementasi SAK Umum ialah penyusunan laporan keuangan konsolidasian. Entitas anak yang sebelumnya menyusun laporan keuangan tersendiri dengan SAK Etap harus dikonsolidasikan dengan laporan keuangan UGM dengan menggunakan SAK Umum. Dalam proses konsolidasi tersebut, UGM melakukan proses eliminasi dengan membuat matriks

perubahan laporan keuangan SAK Etap yang telah disusun oleh entitas anak kemudian disesuaikan berdasarkan SAK Umum.

Laporan keuangan konsolidasian yang disusun UGM memiliki implikasi berubahnya judul laporan keuangan dan komponen laporan keuangan. Tahun 2019, judul laporan keuangan UGM ialah "Laporan keuangan Universitas Gadjah Mada", terdiri atas empat komponen yaitu neraca, laporan aktivitas, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Sedangkan tahun 2020, judul laporan keuangan di UGM ialah "Laporan Keuangan Konsolidasian Universitas Gadjah Mada dan Entitas Anak" yang terdiri atas enam komponen yaitu laporan posisi keuangan konsolidasian, laporan penghasilan komprehensif konsolidasian, laporan perubahan aset neto konsolidasian, laporan arus kas konsolidasian, dan catatan atas laporan keuangan konsolidasian. Selain judul dan laporan keuangan, terdapat penambahan akun-akun atau COA (*chart of account*) sehubungan dengan konsolidasian dengan entitas anak.

Dampak selanjutnya dari laporan keuangan konsolidasi ialah adanya perubahan metode yang digunakan dalam mengakui investasi terhadap entitas anak yang sebelumnya menggunakan *equity method* menjadi *cost method*.

Setelah adopsi Standar Pelaporan Keuangan Internasional IFRS, bersamaan dengan pengesahan Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan, DSAK IAI juga mengesahkan PSAK yang berlaku efektif per 01 Januari 2020, diantaranya ialah PSAK 71, PSAK 72, dan PSAK 73. PSAK 71 berkaitan dengan pengakuan dan pengukuran instrumen keuangan. Terdapat beberapa perubahan dan penyesuaian yang dilakukan oleh UGM khususnya instrumen keuangan aset dan liabilitas. Berdasarkan laporan keuangan UGM tahun 2020, salah satu perubahannya ialah metode yang digunakan dalam mengukur cadangan kerugian penurunan nilai (CKPN) yang semula menggunakan *incurred credit loss* menjadi *expected credit loss*. PSAK 72 berkaitan dengan pengakuan pendapatan dari *rule based* menjadi

principle based, dan PSAK 73 berkaitan dengan perubahan pembukuan transaksi sewa dari sisi *lessee*.

UGM memilih untuk menerapkan PSAK 71 dan PSAK 72 secara retrospektif dengan dampak kumulatif pada tanggal awal penerapan yaitu 1 Januari 2020 dan tidak menyajikan kembali informasi komparatif, dan menerapkan PSAK 73 secara retrospektif yang dimodifikasi dengan tidak menyajikan kembali informasi komparatif.

d. Faktor Pendorong Implementasi SAK Umum dan ISAK 35 dalam Penyusunan Laporan Keuangan UGM

Berdasarkan teori institusional bentuk koersif, organisasi dipaksa untuk melakukan adopsi struktur, aturan atau regulasi dan ditempatkan dalam suatu tekanan eksternal dalam rangka mencapai tujuannya. Aturan tersebut dimaksudkan untuk mencapai praktik organisasi yang lebih baik. Dalam implementasi SAK Umum dan ISAK 35 ini, UGM berada pada tekanan isomorfisme koersif sehingga menerapkan aturan dari Kementerian

Riset, Teknologi, dan Pendidikan Tinggi yang tertuang dalam SK nomor 379 tahun 2018 meskipun UGM memiliki kecenderungan bahwa SAK Umum tidak sesuai untuk PTNBH. Hal tersebut sejalan dengan penelitian Andriyani (2016, 215) yang menunjukkan bahwa tekanan eksternal sangat berpengaruh signifikan bagi entitas dalam proses transparansi pelaporan keuangan.

Konsekuensi apabila UGM mengabaikan isomorfisme koersif yaitu laporan keuangan tidak diterima oleh Kementerian Riset, Teknologi, dan Pendidikan Tinggi. Sejalan dengan uraian diatas, Sutini (2019, 1784) menyatakan bahwa setiap PTNBH diwajibkan menyampaikan laporan kinerjanya secara periodik kepada Majelis Wali Amanat dan Menteri. Apabila tidak memenuhi kriteria, maka dikenakan sanksi yaitu salah satunya adalah Kementerian mengubah status PTNBH menjadi PTN BLU.

Selain itu, konsekuensi lain apabila UGM mengabaikan isomorfisme koersif dalam penyusunan laporan keuangannya ialah laporan keuangan UGM tidak

mendapatkan predikat wajar tanpa pengecualian ketika audit dilakukan.

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa UGM terdorong dalam mengimplementasikan SAK Umum dan ISAK 35 akibat adanya isomorfisme koersif yaitu tekanan regulasi.

e. Implementasi SAK Umum Dan ISAK 35 di UGM Menurut Teori Model Edward III

1). Komunikasi

Komunikasi berkaitan dengan penyampaian informasi yang jelas oleh dan bagi personel yang tepat. Faktor komunikasi ini merupakan dimensi yang sangat penting dalam implementasi SAK Umum dan ISAK 35 di UGM untuk mencapai efektifitas dalam transisi. Penulis menguraikan variabel komunikasi kedalam tiga indikator keberhasilan dalam komunikasi yaitu transmisi, kejelasan (*clarity*) dan konsistensi. Indikator yang pertama ialah transmisi, artinya ialah masing-masing personil yang diberi informasi memahami maksud dan tujuan dari implementasi SAK Umum dan ISAK 35.

Indikator keberhasilan komunikasi yang kedua ialah kejelasan (*clarity*). Indikator keberhasilan komunikasi yang ketiga yaitu berkaitan dengan konsistensi. Secara garis besar, tidak ada permasalahan atau kendala berupa komunikasi pada saat transisi standar akuntansi akuntansi keuangan di UGM. Ketiga indikator keberhasilan komunikasi telah dicapai dengan baik sehingga tidak terdapat kendala dalam variabel komunikasi.

2). Sumber Daya (*Resources*)

Menurut teori Model Edward III, *resources* merupakan variabel penting dalam implementasi kebijakan dilihat dari sumber daya pendukung untuk efektifitas dalam melaksanakan kebijakan. Penulis menguraikan aspek penting pendukung variabel *resources* ini kedalam tiga indikator yaitu sumber daya manusia, fasilitas pendukung, ketersediaan anggaran. Indikator pertama yaitu sumber daya manusia. Beberapa literatur menunjukkan bahwa SDM merupakan faktor utama dalam implementasi penerapan standar atau sistem yang baru, diantaranya penelitian yang dilakukan oleh Harun, dkk (2013,

383-388) dan penelitian oleh Putra dan Ariyanto (2015, 23) yang menunjukkan bahwa faktor penghambat atau kendala implementasi ialah berkaitan dengan keterbatasan SDM.

Berdasarkan kapasitas atau kemampuan SDM khususnya berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan, masing-masing SDM di UGM memiliki kemampuan yang sesuai dengan pekerjaannya apabila dilihat dari latar belakang pendidikannya, yaitu akuntansi. Selain latar belakang pendidikan yang sesuai, SDM secara rutin mendapatkan pengembangan ilmu dan pembaruan terhadap pengetahuan untuk masing-masing SDM dengan pelatihan dan pendampingan oleh konsultan. Tetapi dari segi jumlah personil sangat terbatas sehingga terjadi *overload* pekerjaan untuk SDM.

Saat implementasi SAK Umum dan Isak 35 pada pelaporan keuangan tahun 2020, hanya terdapat empat personil sehingga seksi akuntansi keuangan melibatkan seksi lain untuk membantu proses penyusunan laporan keuangannya. Kasubdit Anggaran dan Akuntansi UGM telah mengupayakan

penambahan personil untuk tim akuntansi keuangan, namun karena terbentur oleh aturan yang melibatkan Direktorat SDM dalam perekrutan maupun rotasi menyebabkan penambahan personil pada tahun 2020 sulit untuk dilakukan sehingga penambahan personil baru dapat dilaksanakan pada tahun berikutnya.

Variabel *resources* yang kedua adalah fasilitas pendukung Berdasarkan hasil wawancara yang telah dilakukan oleh peneliti terhadap partisipan, fasilitas pendukung berupa sarana prasarana fisik yang digunakan di UGM sudah cukup memadai dan telah terakomodasi dengan baik. Tetapi, fasilitas pendukung berupa sistem informasi masih harus di-*upgrade* dalam hal integrasi dan otomatisasi agar dapat menyajikan laporan keuangan UGM secara sistematis dan memudahkan pengguna dalam menampilkan laporan keuangan UGM secara *real time*.

Pada indikator *resources* yang ketiga yaitu ketersediaan anggaran, UGM tidak menganggarkan khusus untuk implementasi SAK Umum dan ISAK 35 ini, meskipun dalam menerapkan

standar akuntansi yang baru dalam rangka menyajikan informasi yang berkualitas tentunya menimbulkan dampak *cost* yang potensial. Namun demikian, *cost* tersebut diimbangi dengan manfaat yang signifikan dari perubahan standar.

Menurut Pawsey (2007, 35), *Cost potensial* akibat dari penerapan standar akuntansi yang baru ialah berkaitan dengan persiapan implementasi seperti penyiapan SDM yaitu berupa *cost* peningkatan kapasitas SDM sebagai upaya penyesuaian standar baru. Di UGM, sebelum implementasi SAK Umum dan ISAK 35, beberapa staf diikutkan dalam pelatihan, kajian literatur, penggalan informasi dari akademisi.

Menurut Karundeng dan Kristanto (2021, 123), *Cost* akibat penerapan standar akuntansi baru diharapkan dapat memberi *benefit* berupa kualitas informasi akuntansi yang tinggi. Selain itu, *benefit lainnya* ialah terbebas dari sanksi dan denda atau litigasi. Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 4 Tahun 2014 pasal 27 dijelaskan bahwa konsekuensi apabila laporan keuangan

yang disusun tidak sesuai dengan ketentuan maka dapat dikenakan sanksi berupa perubahan status dari PTNBH menjadi BLU. PTNBH yang tidak patuh terhadap regulasi dapat pula dikenakan denda, litigasi, atau konsekuensi lainnya.

3). Disposisi

Disposisi adalah variabel teori implementasi Model Edward III berkaitan dengan kecenderungan SDM yang terkait langsung dalam implementasi berupa dorongan atau rintangan dari masing-masing individu yang terhadap perubahan setelah implementasi. Hal ini bergantung pada sikap masing-masing SDM menghadapi permasalahan terkait implementasi. SDM yang paling terdampak dalam implementasi SAK Umum dan ISAK 35 di UGM adalah tim akuntansi Ditkeu UGM. Partisipan berpendapat bahwa implementasi SAK Umum dan ISAK 35 di UGM lebih baik dibandingkan dengan PTNBH lainnya dengan argumen bahwa PTNBH lain melakukan studi banding ke UGM untuk menambah ilmu dalam implementasi SAK Umum dan ISAK 35.

4). Struktur Birokrasi

a) *standard operating prosedur* (SOP) menguraikan tatanan prosedur dalam menjalankan tugas pokok dan fungsi untuk mengatur sumber daya. Edison, dkk (2016: 39) menyatakan bahwa tujuan adanya SOP ialah untuk memperjelas tanggung jawab agar tidak terjadi tumpang tindih dalam pelaksanaannya. Pada awal implementasi, UGM belum memiliki SOP internal sebagai dasar dan petunjuk kebijakan akuntansi pada pelaporan keuangannya karena masih periode transisi. SOP yang ada pada saat itu yaitu SK Rektor tentang KKPK yang masih berupa *draft* dan belum disahkan oleh Rektor UGM sehingga acuan yang digunakan ialah SK Menristek Dikti Nomor 379 tahun 2018 tentang Kebijakan Akuntansi bagi PTNBH.

b) otoritas dan pembagian tugas serta wewenang yang jelas. Indikator struktur birokrasi yang kedua yaitu *authority* (otoritas) yang berarti adanya arahan dari atasan kepada bawahan dalam pelaksanaan implementasi. Struktur organisasi di UGM bersifat *hybrid* sehingga mendukung implementasi SAK Umum dan ISAK 35 dalam hal

otoritas dalam pelimpahan wewenang. *Job description* sudah cukup jelas dipahami oleh masing-masing personil untuk mencapai kinerja dan pengendalian yang efektif dan efisien.

Di Direktorat keuangan UGM, pembagian pekerjaan sudah terlaksana dengan baik dan merata dengan *guidance* yang jelas. Terdapat sasaran kinerja pegawai sebagai pedoman dalam mencapai target kinerja, dan *logbook* sebagai bahan evaluasi bahwa target kinerja telah terpenuhi.

f. Simpulan dan Keterbatasan

a. Simpulan

Bersumber dari uraian pembahasan, simpulan dari penelitian ini adalah sebagai berikut.

1). Proses Implementasi SAK Umum dan ISAK 35 di UGM yaitu dimulai dengan penyusunan kajian untuk mengidentifikasi dampak perubahan, yaitu dampak perubahan akun, dampak penyusunan laporan keuangan konsolidasi, dan dampak retrospektif berlakunya PSAK baru yaitu PSAK 71, 72 dan 73. Kajian yang dibuat digunakan sebagai dasar untuk penyusunan kerangka dasar penyusunan dan

penyajian laporan keuangan dan pedoman akuntansi (KKPK) yang baru untuk menggantikan Surat Keputusan Rektor Nomor 494/ UN1.P/SK /HUKOR/2016.

2) Dampak SAK Umum dan ISAK 35 terhadap penyajian laporan keuangan diantaranya ialah a) penyajian laporan keuangan konsolidasian, b) perubahan judul laporan keuangan, c) perubahan komponen pada laporan keuangan, yang semula terdiri atas empat komponen menjadi lima komponen, d) penambahan akun dalam laporan keuangan, e) perubahan metode yang digunakan dalam mengakui investasi terhadap entitas anak yang sebelumnya menggunakan *equity method* menjadi *cost method*;

Selanjutnya, dampak SAK Umum dan ISAK 35 akibat berlakunya PSAK baru yaitu PSAK 71, 72, dan 73. Dari ketiga PSAK yang berlaku efektif per 1 Januari 2020, PSAK 71 dan PSAK 72 memiliki dampak penerapan secara retrospektif dengan dampak kumulatif pada awal penerapannya yaitu 1 Januari 2020 dan tidak menyajikan kembali informasi komparatif. Sedangkan

PSAK 73 menerapkan metode retrospektif yang dimodifikasi dengan tidak menyajikan kembali informasi komparatif. PSAK 71 yang paling berdampak akibat perubahan metode yang digunakan dalam mengukur cadangan kerugian penurunan nilai (CKPN) yang semula menggunakan *incurred credit loss* menjadi *expected credit los*.

3) Faktor pendorong implementasi SAK Umum dan ISAK 35 ialah adanya tekanan isomorfisme bentuk koersif berupa regulasi. Aturan tersebut ialah SK Menteri Riset, Teknologi, dan Pendidikan Tinggi Nomor 379/M/KPT/2018 tentang Kebijakan Akuntansi bagi PTNBH. Terdapat dua konsekuensi apabila tidak menerapkannya yaitu tidak diterimanya laporan keuangan oleh Kementerian dan opini audit terhadap laporan keuangan tidak akan menunjukkan predikat wajar tanpa pengecualian.

4) Berdasar empat variabel dalam teori Model Edward III, berikut ini implementasi SAK Umum dan ISAK 35 di UGM.

a) Komunikasi. Berdasarkan ketiga indikator keberhasilan komunikasi yaitu transmisi, kejelasan, dan konsistensi variabel komunikasi dari teori Model Edward III telah tercapai dengan baik.

b) Sumber daya (*resources*). Berdasar variabel Sumber daya (*resources*) berkaitan dengan SDM, terdapat kendala dalam implementasi SAK Umum dan ISAK 35 di UGM yaitu keterbatasan jumlah personil sehingga setiap SDM yang terlibat mengalami *overload* pekerjaan. Berdasarkan variabel fasilitas pendukung yaitu berkaitan dengan sarana prasarana dan sistem informasi, sarana prasarana fisik yang digunakan di UGM sudah cukup memadai dan telah terakomodasi dengan baik, sedangkan sistem informasi yang digunakan masih membutuhkan pengembangan dalam hal integrasi dan otomatisasi dalam penyajian laporan keuangan UGM secara *real time*.

c) Disposisi. Berdasar variabel kecenderungan menurut teori Model Edward III, sikap tegas dan semangat masing-masing SDM dalam menanggulangi permasalahan terkait implementasi merupakan indikator

keberhasilan implementasi. Menurut hasil analisis data yang dilakukan berdasarkan wawancara dari keempat partisipan dalam penelitian ini, terdapat semangat, kekompakan, motivasi dan empati tinggi dari SDM penyusun laporan keuangan sehingga implementasi SAK Umum dan ISAK 35 ini berjalan dengan baik.

d) Struktur Birokrasi. Indikator dalam variabel struktur birokrasi berupa SOP belum tercapai dengan baik karena pada tahun 2020, UGM sedang dalam proses penyusunan KKPK sebagai dasar dalam penyusunan laporan keuangan. KKPK masih berwujud *draft* dan baru disahkan pada tahun 2021. Pedoman yang digunakan untuk penyusunan laporan keuangan tahun 2020 ialah SK Menristek Dikti Nomor 379 tahun 2018. Sedangkan kejelasan otoritas dan pembagian tugas dan wewenang, telah tercapai dengan baik karena sudah diberikan *guidance* yang jelas untuk menjalankan tugas pokok dan fungsi didukung oleh struktur organisasi yang bersifat *hybrid*.

b. Keterbatasan

Keterbatasan penelitian ini sebagai berikut.

- 1). Peneliti tidak dapat melakukan wawancara kepada Direktur keuangan dan tim penyusun laporan di tingkat entitas anak dan unit kerja.
- 2). Peneliti tidak meneliti secara spesifik terhadap dampak tiap komponen dan tiap akun dalam laporan keuangan dan pengaruh penerapan PSAK baru yaitu PSAK 71, PSAK 72, dan PSAK 73.
- 3). Peneliti tidak melakukan perbandingan secara menyeluruh atas laporan keuangan sebelum dan sesudah implementasi SAK Umum dan ISAK 35.
- 4). Peneliti tidak melakukan perbandingan implementasi SAK Umum dan ISAK 35 di UGM dengan PTNBH lainnya

Daftar Pustaka

- Edward III, George C. 1980. *Implementing Public Policy*. Washington DC: Congressional Quarterly Press. Adobe PDF e-book.
- Fachriansyah, Kalihputro, dan Endang Sulastri. 2019. *Evaluasi Pengembangan PTN-BH sebagai Pusat Unggulan (Centre of Excellence)*. Jakarta: Direktorat Pendidikan Tinggi, Iptek, dan Kebudayaan BAPPENAS. <http://rgdoi.net/10.13140/RG.2.2.21825.92007>.
- Creswell, J. H. 2015. *Penelitian Kualitatif dan Desain Riset: Memilih di Antara Lima Pendekatan*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Edison, Emron. Yohny Anwar & Imas Komariyah. 2016. *Manajemen Sumber Daya Manusia (Strategi dan perubahan dalam rangka meningkatkan kinerja pegawai dan organisasi)*. Bandung: Alfabeta.
- Miles, Mathew B., Huberman, A. Michael. 1992. *Analisis Data Kualitatif : Buku Sumber tentang Metode Metode Baru*. Jakarta: Penerbit Universitas Indonesia (UI -Press).
- Yin, R.K. 2014. *Studi Kasus: Desain dan Metode*, diterjemahkan oleh Mudzakir M.D., Ed. Jakarta: PT. Raja Grafindo Perkasa.
- Andriyani, Lia. 2016. Pengaruh Tekanan Eksternal, Komitmen Manajemen, Ketidakpastian Lingkungan, Gaya Kepemimpinan, dan Aksesibilitas Laporan Keuangan terhadap Penerapan Transparansi Pelaporan Keuangan (Survei pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Pemerintah Kabupaten Pelalawan).” *JOM Fekon* 3 (1):204-218. Diakses pada 31 Agustus 2022. <https://media.neliti.com/media/publications/132046-ID-pengaruh-tekanan-eksternal-komitmen-mana.pdf>
- Amirya, Mirna, Ali Djahhuri, dan Unti Ludigdo. 2012. “Pengembangan Sistem Anggaran dan Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya: Perspektif Institusionalis.” *Jurnal*

- Akuntansi Multiparadigma* 3 (3): 343–56. Diakses pada 12 September 2021. <https://jamal.ub.ac.id/index.php/jamal/article/view/193/194>
- Rationality in Organizational Fields.” *American Sociological Review* 48 (2): 147. Diakses pada 12 April 2021. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Harun, Harun, Yi An, dan Abdul Kahar. 2013. “Implementation and Challenges of Introducing NPM and Accrual Accounting in Indonesian Local Government.” *Public Money & Management* 33 (5): 383–88. Diakses pada 17 Juni 2021. Diakses pada 15 Agustus 2021. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.817131>.
- Jeffrey, Doyle, Weili Ge, dan Sarah McVay. 2006. “Determinant of Weaknesses in Internal Control Over Financial Reporting.” *Journal of Accounting & Economics* 44: 193–223. Diakses pada 16 September 2021.
- DiMaggio, Paul J., dan Walter W. Powell. 1983. “The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.10.003>
- Karundeng, Yoko Cingsy dan Kristanto, Ari Budi. 2021. “Analisis *Cost-Benefit* Penerapan PSAK Berbasis IFRS.” *Perspektif Akuntansi* 4 (2): 121-144. Diakses pada 19 Oktober 2022. https://www.researchgate.net/publication/353845579_Analisis_Cost-Benefit_Penerapan_PSAK_Berbasis_IFRS
- Parsons, Linda M. dan Trussel, John M. 2007. “Financial Reporting Factors Affecting Donation to Charitable Organization”. *Advances in Accounting* 23: 263-285. Diakses pada 12 Oktober 2022. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S088261100723010X>
- Pawsey, N. 2007. “IFRS adoption costs and benefits for large listed Australian companies.” *working paper*, Charles

- Sturt University, Bathurst. Diakses pada 19 Oktober 2022. <https://researchoutput.csu.edu.au/ws/portalfiles/portal/9662069/S6-2-3&%2320;Pawsey-Full.pdf>
- Sutini, Lia. 2019. “Akibat Hukum PTNBH yang Tidak Memenuhi Evaluasi Kinerja.” *Jurist-Diction* 2 (5): 1765-1786. Diakses pada 18 Agustus 2022. https://www.researchgate.net/publication/342667664_Akibat_Hukum_PTN_B_H_yang_Tidak_Memenuhi_Evaluasi_Kinerja
- Triatmoko, Hanung, Lulus Kurniasih, Muhtar, dan Bandi. 2018. “Financial Management of Government (State) Universities in Indonesia.” *Review of Integrative Business and Economics Research* 7 (2): 253–60. Diakses pada 13 Juli 2021. http://sibresearch.org/uploads/3/4/0/9/34097180/riber_7-s2_k18-096_253-260.pdf.
- Riset, Teknologi dan Pendidikan Tinggi Republik Indonesia. 12 April 2021
- UU No. 12 Tahun 2012 tentang Pendidikan Tinggi. Presiden Republik Indonesia. 12 April 2021.
- PP No. 67 Tahun 2013 tentang Statuta UGM. Presiden Republik Indonesia. 12 April 2021
- PP No. 4 Tahun 2014 tentang Penyelenggaraan Pendidikan Tinggi dan Pengelolaan Perguruan Tinggi. Presiden Republik Indonesia. 12 April 2021
- KepMenRistek No. 379 Tahun 2018 tentang Kebijakan Akuntansi PTNBH. Menteri