

# Kajian Penggunaan Akuntansi Aset Zombie Ditinjau Dari Prinsip Konservatisme pada Kantor Walikota Makassar

Muhammad Wahyudin Nur<sup>1</sup>, Arman Kamal<sup>2</sup>, Andi Lutfi<sup>3</sup>, Diah Ayu Gustiningsih<sup>4</sup>

<sup>1,2,3,4</sup> STIE Tri Dharma Nusantara, Makassar, Sulawesi Selatan, Indonesia

<sup>2</sup>armankamal@gmail.com,

## ABSTRAK

Penelitian ini dilakukan untuk mengkaji penggunaan aset zombie yang ditinjau dari prinsip konservatisme pada Kantor Walikota Kota Makassar. Penelitian ini menggunakan analisis deskriptif kualitatif. Hasil penelitian menyatakan bahwa, aset tetap yang habis masa manfaatnya tidak disajikan secara rinci dalam laporan keuangan, namun hanya secara total saja pada Kantor Walikota Kota Makassar. Aset zombie pada Kantor Walikota Kota Makassar tercatat sebanyak 261.797 unit (99.85%). Kantor Walikota Kota Makassar tidak menggunakan metode biaya ataupun metode revaluasi tetapi berdasarkan nilai perolehannya sehingga sulit untuk mengetahui prinsip konservatisme dalam pengakuan aset zombie, Untuk mengindikasikan bahwa aset zombie pada instansi menganut prinsip konservatisme, dilakukan pengukuran accrual measure selama tiga tahun guna menghasilkan selisih akrual positif. Maka hasil ini dapat memberi makna bahwa selama tiga tahun, aset zombie pada Kantor Walikota Kota Makassar tidak menganut prinsip konservatisme.

## ABSTRACT

*This research was conducted to examine the use of zombie assets in terms of the principle of conservatism at the Mayor's Office of Makassar City. This study uses a qualitative descriptive analysis. The results of the study stated that fixed assets whose useful life had expired were not presented in detail in the financial statements, but only in total at the Mayor's Office of Makassar City. Zombie assets at the Mayor's Office of Makassar City were recorded at 261,797 units (99.85%). The Makassar City Mayor's Office does not use the cost method or the revaluation method, but based on the acquisition value, so it is difficult to know the principle of conservatism in recognizing zombie assets. To indicate that zombie assets in institutions adhere to the principle of conservatism, an accrual measure is carried out for three years to produce a positive accrual difference. So this result can mean that for three years, the zombie assets at the Mayor's Office of Makassar City have not adhered to the principle of conservatism.*



Mengutip artikel ini sebagai : Nur , Muhammad Wahyudin; Kamal, Arman dan Lutfie, Andi. 2022. Kajian Penggunaan Aset Zombie Ditinjau Dari Prinsip Konservatisme Pada Kantor Walikota Makassar. *Tangible Jurnal*, 7, No. 2, Desember 2022, Hal. 127-141. <https://doi.org/10.53654/tangible.v7i2.293>

Volume 7  
Nomor 2  
Halaman 127-141  
Makassar, Desember 2022  
p-ISSN 2528-3073  
e-ISSN 24656-4505

Tanggal masuk  
8 Desember 2022  
Tanggal Revisi  
14 Desember 2022  
Tanggal diterima  
15 Desember 2022

## Kata kunci :

Aset tetap, pengakuan dan prinsip konservatisme.

## Keywords :

*Fixed Assets, recognition and the Conservatism Principle.*

## PENDAHULUAN

Konsep dasar akuntansi merupakan hal dasar untuk membangun informasi

dalam akuntansi. Konsep dasar ini sangat dibutuhkan untuk mempelajari cara

pengelolaan data keuangan dalam instansi, organisasi maupun perusahaan, karena konsep akuntansi yang baik akan menghasilkan data-data keuangan yang bisa dijamin dengan baik (Hery, 2015). Dia pun menambahkan bahwa, dalam proses kegiatan akuntansi dilandaskan pada asumsi-asumsi tertentu. Adapun salah satu prinsip dalam akuntansi yang dikenal untuk mengukur nilai aset yaitu prinsip konservatisme dan secara umum, konservatisme dikatakan sebagai sebuah prinsip yang beban terlebih dahulu dan pendapatan di belakang. Konservatisme sendiri menjadi prinsip yang akan menilai aset dan laba dengan hati-hati dikarenakan adanya aktivitas ekonomi juga bisnis pada suatu ketidakpastian (Zelmiyanti, 2014). Standar akuntansi Internasional (IFRS) mengatur prinsip akuntansi umum yang bertumpu pada pencatatan yang sebenarnya dan menyebabkan implikasi yang bertambah seiring waktu dengan macam pertimbangan, berbeda dengan konservatisme akuntansi yang tidak diatur sebagai prinsip akuntansi oleh IFRS.

Dalam hal ini, kebijakan yang ditetapkan IASB (*International Accounting Standard Board*) tersebut menyebabkan semakin berkurangnya penekanan atas penerapan akuntansi konservatif secara konsisten dalam pelaporan keuangan berdasarkan IFRS (Savitri, 2016:27). Berdasarkan pernyataan diatas, pada Kantor Walikota Kota Makassar, peneliti akan menautkan antara prinsip konservatisme dan penggunaan pada aset tetapnya.

Dalam PSAK (Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan) 16 revisi tahun 2011 menjelaskan bahwa, umur ekonomi aset ditentukan berdasarkan kegunaan yang diharapkan oleh entitas atau instansi terkait. Pelepasan aset setelah jangka waktu yang ditentukan atau manfaat ekonomis masa depan yang melekat ditentukan dengan sejumlah proporsi aset merupakan kebijakan manajemen instansi. Oleh karena itu, umur ekonomis dari aset menjadi lebih pendek dari pada manfaat yang dirasakan pada aset tersebut. Tidak ada istilah aset yang nilai buku nol, tetapi tetap digunakan dalam kegiatan instansi. Malahan jika umur ekonomisnya telah habis, maka akan dilakukan pelepasan pada aset tersebut.

Penghentian dan pelepasan aset tetap ini dikaitkan dengan PSAK (Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan) Nomor 16 Paragraf 67 (2011:16.20) menyatakan, jika jumlah aset tetap yang tercatat tidak lagi memberi manfaat ekonomis yang diharapkan maka akan penghentian dan pelepasan pada aset tersebut. Akan tetapi, terkadang seorang manajer malah salah mengestimasi masa manfaat dari aset tetap tersebut dan nantinya dapat menimbulkan adanya aset *zombie*. Sesuai dengan pernyataan Asep (2014) dalam artikelnya menyatakan bahwa, pada akte kematian aset instansi kemudian dicatat sudah almarhum atau meninggal, karena secara perhitungan umur ekonomisnya telah habis. Namun kenyataannya, bentuk fisik asetnya masih sering terlihat keluyuran, itulah yang dimaksud dengan aset *zombie*.

Warni (2016) menyatakan jika dalam suatu instansi terdapat aset *zombie*, laporan keuangan jadi tidak akurat dan sah karena tidak menunjukkan keadaan yang benar, dimana nilai bukunya sudah menunjukkan nol tapi aset tersebut masih digunakan. Padahal untuk perlakuan aset tetap adalah salah satu hal penting dalam laporan keuangan. Mengacu pada PSAK (Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan), urgensi aset tetap adalah sebagai penggerak kegiatan yang perlu dicatat dan dilaporkan secara wajar. Ketika fenomena ini terjadi, sangat mungkin biaya aset tersebut akan meningkat karena manfaat dari aset tersebut telah berkurang karena penggunaan, kerusakan dan tidak *up to date* atau usang. Juga akan menghasilkan biaya perawatan yang tinggi untuk aset *zombie* tersebut. Pada sisi aset akan mengakibatkan, nilai aset jangka panjang ekuitas pemilik, nilai laba bersih dan nilai laba ditahan menjadi sangat kecil karena adanya biaya-biaya yang terlalu besar yang digunakan.

Hal ini juga tentunya akan menimbulkan kesalahan informasi dalam penyajian laporan keuangannya. Jika nilainya kecil, hasil positif yang dihasilkan menjadi tidak

relevan, sehingga tidak diperlukan tindakan. Jika jumlahnya besar maka harus dikoreksi karena dapat dipastikan akan terjadi salah saji dalam laporan tersebut dan akan merugikan pengguna laporan keuangan. Dampak lain yang dapat terjadi karena fenomena aset *zombie* bisa jadi instansi terkait akan mengalami kegagalan dalam beroperasi.

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan gambaran kajian penggunaan akuntansi aset *zombie* yang ditinjau dengan prinsip konservatisme pada Instansi sektor pemerintahan, sehingga hasil kajian diharapkan mampu menunjang tujuan utama dari instansi pemerintahan dan terhindar dari kegagalan operasi yang akan berdampak pada kerugian masyarakat. Maka dari itu, aset *zombie* ini harus dikelola dengan menggunakan kebijakan yang khusus, baik dalam penggunaan, pemeliharaan, penguasaan juga pencatatannya dalam akuntansi, dan tentunya akan mempengaruhi peranan penting dalam aktivitas produksinya. Karena banyaknya perusahaan atau instansi pemerintahan yang masih belum mengetahui cara mengkaji dan memperlakukan aset *zombie* tersebut, menjadi alasan saya untuk melakukan penelitian kajian penggunaan akuntansi aset *zombie* ditinjau dari prinsip konservatisme pada sebuah kantor pemerintahan nantinya.

## LITERATUR REVIEW

### A. Konservatisme Akuntansi

Pujiati (2013) dalam penelitiannya menyatakan konservatisme merupakan prinsip yang paling mempengaruhi penilaian dalam akuntansi. Konservatisme sudah menjadi prinsip akuntansi yang banyak dianut oleh para akuntan sejak abad ke-15 dan semakin sering digunakan dalam tiga dasawarsa terakhir. FASB *Statement of Concept* No. 2 menerangkan bahwa konservatisme sebagai reaksi hati-hati (*prudent reaction*) menghadapi ketidakpastian. Prinsip Konservatisme merupakan salah satu prinsip yang dikenal dalam pengukuran nilai aset, Secara umum, konservatisme dalam teori akuntansi dikatakan sebagai prinsip yang berarti bila terdapat beberapa alternatif dalam melaporkan suatu hasil, maka hasil terburuk yang akan dilaporkan, konservatisme dikatakan sebagai sebuah prinsip yang mengakui beban atau biaya terlebih dahulu dan pendapatan di belakang. Prinsip ini dapat menilai aset dan laba dengan kehati-hati dikarenakan kegiatan ekonomi serta bisnis dilingkupi suatu ketidakpastian (Zelmiyanti, 2014).

Septiana dan Tarmizi (2015) menyatakan bahwa, akuntansi konservatif adalah sikap yang dipetik oleh akuntan dalam menghadapi dua atau lebih alternatif untuk menyusun laporan keuangan. Apabila tersedia lebih dari satu alternatif maka sikap ini akan cenderung memilih alternatif yang tidak akan membuat aset dan pendapatan terlalu besar. Verawaty dkk. (2015) mengatakan bahwa hal ini dilakukan untuk memastikan resiko dan ketidakpastian yang tertuju pada situasi bisnis sudah cukup dipertimbangkan. Konservatisme adalah suatu usaha untuk memilih metode akuntansi berterima umum yang akan menghasilkan pengakuan pendapatan selambat mungkin, pengakuan beban secepat mungkin, penilaian aset yang lebih rendah dan penilaian kewajiban yang lebih tinggi.

Agustina dkk. (2016) menyatakan bahwa menurut peneliti modern dan pembuat standar akuntansi, konservatisme merupakan prinsip dimana akuntan berhati-hati dalam mengenali transaksi dan tunduk pada ketidakpastian perekonomian. Secara distingtif, prinsip ini akan menunjukkan bahwa melaporkan nilai terendah lebih disukai untuk *assets and revenue*, dan utang dan beban dengan nilai

tertinggi. Yang kemudian akan menjadikan kemungkinan kesalahan penyajian dalam pelaporan keuangan dari instansi atau perusahaan terkait.

Savitri (2016) menambahkan bahwa konservatisme adalah prinsip akuntansi yang jika diterapkan akan menghasilkan angka-angka laba dan aset cenderung rendah, serta angka-angka biaya dan hutang cenderung tinggi. Kecenderungan akan terjadi dikarenakan konservatisme akuntansi menganut prinsip memperlambat pengakuan pada pendapatan dan mempercepat pengakuan pada biaya. Akibatnya, pelaporan cenderung terlalu rendah terhadap laba (*understatement*). Nurjanna dan Anggraeni (2020) menyampaikan jika ada ketidakpastian tentang kerugian, akuntan akan cenderung mencatat kerugian. Sebaliknya, jika ada ketidakpastian tentang keuntungan, akuntan tidak harus mencatat keuntungan. Dengan demikian, keuntungan yang dilaporkan cenderung menghasilkan nilai aset dan jumlah keuntungan yang lebih rendah demi untuk berjaga-jaga.

## B. Aset *Zombie* (Nilai Buku Nol Tapi Masih Beroperasi)

Istilah aset *zombie* memang terdengar asing oleh masyarakat, bahkan akuntan komersial sendiri kadang baru mendengar ada istilah ini. Disamping menimbulkan keheranan, terutama untuk yang pertama kali menyadari, aset *zombie* ini juga menjadi secorak misteri dan mengundang pertanyaan. Pembahasan sebelumnya menjelaskan bahwa aset tetap adalah aset berwujud yang didapatkan dalam bentuk siap untuk digunakan atau dengan dibangun terlebih dahulu, yang akan digunakan dalam operasional perusahaan, dan tidak dimaksudkan untuk dijual dalam segala aktivitas normal instansi serta mempunyai masa manfaat ekonomis lebih dari satu tahun (Firdaus, 2018)

Putra (2013) juga menyatakan bahwa dalam akuntansi, tidak ada istilah aset yang nilai bukunya nol tapi masih digunakan dalam kegiatan operasi. Dalam PSAK 16 revisi 2011 juga sudah dijelaskan dimana umur manfaat aset ditentukan berdasarkan kegunaan yang diharapkan oleh entitas. Akan tetapi, terkadang manajer salah mengestimasi masa manfaat dari suatu aset tetap. Jadi apabila aset tetap sudah bernilai buku nol, itu artinya sudah tidak bisa lagi beroperasi bagi perusahaan. Walaupun umur manfaatnya sudah habis, tindakan yang dilakukan yaitu melakukan pelepasan aset. Berkaitan dengan penghentian dan pelepasan aset tetap, ada dalam PSAK No. 16 dimana jumlah suatu aset tercatat tetap akan dihentikan pengakuannya pada saat dilepas atau ketika tidak terdapat lagi manfaat ekonomis di masa depan yang diharapkan dari penggunaan dan pelepasannya.

Asep (2014) dalam artikelnya menyatakan bahwa, pada akte kematian aset instansi kemudian dicatat sudah almarhum atau meninggal, karena secara perhitungan umur ekonomisnya telah habis. Namun kenyataannya, bentuk fisik asetnya masih sering terlihat keluyuran. Seperti halnya dengan *zombie* yang ada dalam film adalah suatu makhluk yang tidak bernyawa atau berjiwa, tidak ada sumber darahnya lagi, tetapi punya naluri dan bisa bergerak. Dalam ilmu akuntansi, nilai ekonomi aset bernilai nol adalah aset yang sudah tidak bisa memberikan manfaat kepada perusahaan, manfaat aset lebih cepat habis dibandingkan kenyataannya. Ketika ada fenomena aset *zombie*, besar kemungkinan biaya-biaya atas aset tersebut semakin besar. Jika hal ini terjadi, maka laporan keuangan menjadi tidak akurat atau *valid* karena tidak memperlihatkan keadaan sebenarnya, dimana nilai buku sudah nol tapi aset masih digunakan. Hal tersebut akan mengakibatkan:

1. Pada posisi aset, nilai aset jangka panjang terlalu kecil untuk diakui.
2. Pada modal, nilai laba ditahan terlalu kecil untuk diakui.
3. Nilai laba ditahan terlalu kecil dikarenakan laba bersih pada tiap periode akuntansi terlalu kecil.

4. Nilai laba bersih jadi terlalu kecil diakui karena biaya yang dikeluarkan menjadi sangat besar untuk diakui.

### C. Penggunaan Aset *Zombie* Ditinjau Dari Konservatisme

Menurut Savitri (2016:28), aset *zombie* yang menganut prinsip konservatisme, dapat dilihat pada IAS 16 (*Property, Plant, and Equipment*), mengatur bahwa dalam pengukuran nilai aset tetap, perusahaan dapat memilih penggunaan metode biaya atau revaluasi. Metode biaya adalah metode akuntansi konvensional yang telah lama digunakan dalam dunia akuntansi sementara metode revaluasi mengisyaratkan instansi untuk melakukan pembaruan aset secara periodik atas nilai pasarnya dan metode ini dinyatakan sebagai metode kurang konservatif. Dalam metode akuntansi ini, perusahaan dapat mengakui peningkatan nilai aset sebagai penambahan atas modal atau peningkatan nilai pendapatan jika penurunan nilai pada periode sebelumnya telah diakui sebagai biaya.

Wijaya dkk. (2017), dalam penelitiannya mengungkapkan faktor-faktor yang mempengaruhi pilihan perusahaan terhadap akuntansi konservatif. Dalam analisisnya digunakan empat asumsi untuk mengkategorikan sebuah perusahaan dikatakan menerapkan akuntansi konservatif. Empat asumsi tersebut antara lain:

1. Dilihat dari metode pencatatan persediaan, perusahaan yang menggunakan metode persediaan FIFO (*First In First Out*) atau *average* akan menghasilkan laporan keuangan yang lebih konservatif dibandingkan dengan metode LIFO (*Last In First Out*). Dengan asumsi ekonomi dalam keadaan inflasi. Metode persediaan *average* lebih konservatif jika dibandingkan dengan metode persediaan FIFO (*First In First Out*).
2. Dilihat dari metode penyusutan yang digunakan maka perusahaan dengan metode *double declining methods* akan menghasilkan laporan keuangan yang lebih konservatif jika dibandingkan dengan metode garis lurus karena akan menghasilkan biaya yang lebih tinggi.
3. Dilihat dari periode amortisasi/penyusutan, instansi dengan metode amortisasi/penyusutan yang lebih pendek menunjukkan perusahaan tersebut konservatif. Periode *i* yang panjang menunjukkan perusahaan menerapkan akuntansi optimis.
4. Dilihat dari pengakuan terhadap biaya riset dan pengembangan. Bila biaya riset dan pengembangan diakui sebagai biaya pada periode berjalan maka perusahaan akan menghasilkan laporan keuangan yang konservatif jika dibandingkan bila perusahaan mencatat biaya riset sebagai aset.

Dari pernyataan diatas, dapat dilihat penyebab aset *zombie* yang menganut prinsip konservatisme apabila metode penyusutan yang digunakan adalah *double declining methods*.

Aset *zombie* yang menganut prinsip konservatisme, bisa juga dilihat dengan beberapa pengukuran. Seperti pendekatan Watts dalam Savitri (2016), membagi konservatisme menjadi tiga jenis pengukuran, yaitu *Earning/Stock Return Relation Measure*, *Earning/Accrual Measures* dan *Net Asset Measure*. Berbagai peneliti telah mengajukan berbagai metode pengukuran konservatisme. Berikut beberapa pengukuran konservatisme jika dikelompokkan sesuai dengan pendekatan Watts:

1. *Earning/Stock Return Relation Measure*.

*Stock market price* berusaha untuk merefleksikan perubahan nilai aset pada saat terjadinya perubahan, baik perubahan karena kerugian ataupun laba tetap dilaporkan sesuai dengan waktunya. Konservatisme menyebabkan kejadian-kejadian yang merupakan kabar buruk atau kabar baik terefleksi dalam laba yang tidak sama waktu pengakuan. Hal ini disebabkan karena kejadian yang diperkirakan akan menyebabkan kerugian bagi perusahaan harus segera diakui

sehingga mengakibatkan kabar buruk lebih cepat terefleksi dalam laba dibandingkan kabar baiknya.

2. *Earning/Accrual Measures.*

Memfokuskan efek konservatisme pada laporan laba rugi selama beberapa tahun dan konservatisme menghasilkan akrual negatif yang terus menerus. Akrual yang dimaksud adalah perbedaan antara laba bersih sebelum depresiasi/amortisasi dan arus kas kegiatan operasi. Semakin besar akrual negatif maka akan semakin konservatif akuntansi yang diterapkan. Hal ini dilandasi oleh teori bahwa konservatisme menunda pengakuan pendapatan dan mempercepat penggunaan biaya. Dengan begitu, laporan laba rugi yang konservatisme akan menunda pengakuan pendapatan yang belum terealisasi dan biaya yang terjadi pada periode tersebut dibandingkan dan dijadikan cadangan pada neraca.

3. *Net Asset Measure.*

Ukuran ketiga yang digunakan untuk mengetahui tingkat konservatisme dalam laporan keuangan adalah nilai aset yang *understatement* dan kewajiban yang *overstatement*. Model pengukurannya adalah pengukuran dengan menggunakan *market to book ratio* yang memperlihatkan nilai pasar yang pasti terhadap nilai buku suatu instansi. Nilai Rasio yang bernilai lebih dari satu, terindikasi menerapkan akuntansi yang konservatif dikarenakan instansi akan mencatat nilai dari usaha instansi lebih rendah dari nilai pasarnya.

#### D. Kerangka Berpikir

Penelitian ini dilakukan pada Kantor Walikota Kota Makassar jalan Ahmad Yani No. 2, Bulogading, Ujung Pandang, Kota Makassar. Pada penelitian ini, terlihat seberapa besar aset zombie dan juga perlakuannya pada instansi, juga untuk mengetahui bagaimana kaitannya dengan prinsip konservatisme. Dikatakan aset zombie yang menganut prinsip konservatisme, dapat dilihat menggunakan metode *double declining methods* dan melakukan pengukuran *Earning/Accrual Measures* dengan melihat akrual negatifnya yaitu membandingkan surplus sebelum depresiasi atau amortisasi dan arus kas kegiatan operasi. Instansi dapat mengakui peningkatan nilai aset sebagai penambahan atas modal atau peningkatan nilai pendapatan jika penurunan nilai pada periode sebelumnya telah diakui sebagai biaya. Metode biaya menggunakan metode yang telah lama digunakan dalam akuntansi konvensional, sementara metode revaluasi yang mensyaratkan perusahaan untuk memperbarui aset secara periodik atas nilai pasarnya dinyatakan sebagai metode kurang konservatif.

#### METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan analisis deskriptif kualitatif. Jenis data yang digunakan adalah data primer dan data sekunder. Teknik pengumpulan data dari penelitian ini melalui wawancara, studi pustaka dan internet *searching*. Tahapan penelitian dilakukan dengan reduksi data dilakukan dengan jalan memfokuskan perhatian dan pencarian materi penelitian dari berbagai literatur yang digunakan sesuai dengan pokok masalah yang telah diajukan pada rumusan masalah. Data yang relevan dianalisis secara cermat, sedangkan yang kurang relevan disisihkan. Kemudian, penyajian data dilakukan untuk menyajikan kumpulan informasi tersusun yang memungkinkan untuk dilakukan penarikan kesimpulan dengan mengaitkan tema-tema yang telah ditetapkan sebelumnya pada tahapan reduksi data. Terakhir penarikan kesimpulan. Dari mengumpulkan data dan analisis yang telah dilakukan, peneliti mencari manfaat dari setiap kejadian yang diperoleh dalam proses pengerjaan penelitian.

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### A. Perlakuan Akuntansi Aset *Zombie* pada Kantor Walikota Kota Makassar

#### 1. Aset *Zombie*

Aset tetap instansi Pemerintahan adalah aset berwujud dengan masa ekonomis lebih dari satu tahun sampai 50 tahun untuk dipergunakan dalam operasional pemerintah atau dipergunakan oleh masyarakat umum, dan bisa diukur dalam nilai satuan uang, termasuk sumber daya bukan keuangan yang dibutuhkan untuk penyediaan jasa untuk masyarakat umum serta sumber-sumbernya dijaga dan dipelihara karena alasan sejarah juga budaya. Aset tetap tersebut meliputi Tanah, Peralatan dan Mesin, Gedung dan Bangunan, Jalan, Irigasi, dan Jaringan, Aset Tetap Lainnya, dan Konstruksi Dalam Pengerjaan.

Selain pengklasifikasian aset tetap di dalam laporan keuangan, suatu aset pemerintahan juga dapat didefinisikan berdasarkan umur manfaatnya, karena pada umumnya suatu aset memiliki kriteria umur tertentu. Umur manfaat yang diatur dalam PSAP (Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan) No. 7 Paragraf 4 yakni periode dari suatu aset yang diharapkan dapat dipergunakan oleh masyarakat umum atau jumlah produksi atau unit yang sama yang diinginkan akan diperoleh dari suatu aset oleh masyarakat umum dan umur ekonomis aset akan ditentukan berdasarkan kegunaan yang diharapkan oleh masyarakat umum.

Kebijakan bagian PKAD (Pengelolaan Keuangan Dan Aset Daerah) meliputi pelepasan aset yang bertaut setelah jangka waktu tertentu dari manfaat ekonomis di masa depan yang menempel pada aset. Maka dari itu, umur ekonomis dari aset dapat menjadi lebih pendek dari umur ekonomis aset tersebut. Untuk mengestimasi umur manfaat suatu aset membutuhkan pertimbangan yang berdasarkan pengalaman terhadap aset yang serupa.

Sesuai dengan hal tersebut, informan dalam penelitian ini menjelaskan estimasi umur masa manfaat pada aset tetap di Kantor Walikota Kota Makassar, sebagaimana yang diutarakan oleh Bapak Wahyu selaku Plt. Kabid Pembukuan Akuntansi berikut ini:

*"Kalo ini ditetapkan dalam kebijakan akuntansi Pemerintah Kota Makassar, jadi pemerintah Kota Makassar memiliki perwali tentang kebijakan akuntansi, habis itu diatur berapa tahun masa manfaat dari masing-masing aset tetap, jadi untuk lebih jelasnya nanti saya perlihatkan kebijakannya, jadi masing-masing itu berbeda tergantung jenisnya seperti peralatan itu sendiri beda-bedaki tergantung jenisnya, kayak juga kendaraan sekitar 5 tahun, nah kalo gedung sekitar 20 tahun". [Wahyu, Hasil Wawancara, 27 Januari 2022]*

Jika dikaitkan dengan peraturan Menteri Keuangan No. 96/PMK.03/2009, maka *basic* penyusutan atas harta adalah nilai setelah dilakukan perhitungan kembali aktiva tersebut. Dari data dapat melihat bahwa terjadi beberapa perbedaan pada masa manfaat harta berwujud. Dimana berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 96/PMK.03/2009 estimasi penyusutan aset bangunan hanya sampai 20 tahun, sedangkan berdasarkan kebijakan Peraturan Walikota lampiran B-23 estimasi penyusutan aset bangunan mencapai 50 tahun. Perbedaan selanjutnya pada aset kendaraan, dimana aset kendaraan masuk pada kelompok II yang masa manfaatnya adalah 8 tahun, sedangkan estimasi pada Peraturan Walikota lampiran B-23 estimasi penyusutan kendaraan dapat mencapai 20 tahun. Hal ini mengindikasikan ada kesalahan estimasi apabila ditinjau dari Peraturan Menteri Keuangan Nomor 96/PMK.03/2009 untuk aset bangunan dan kendaraan pada Kantor Walikota Kota Makassar.

Penghentian dan pelepasan aset tetap berdasarkan PSAP No. 7 revisi 2021 dimana suatu aset akan tetap dieliminasi dari Laporan Posisi Keuangan (Neraca) ketika dilepaskan atau bila aset secara permanen dihentikan pemakaiannya dan tidak



ada manfaat ekonomis masa yang akan datang. Aset tetap yang dihentikan atau dilepas secara permanen harus dieliminasi dari Laporan Posisi Keuangan (Neraca) dan diterangkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Aset tetap yang telah dihentikan dari pemakaian aktif pemerintah sudah tidak memenuhi definisi sebagai aset tetap dan harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai buku yang tercatat.

Pada Kantor Walikota Kota Makassar, terdapat aset tetap yang masa manfaatnya sudah habis, tapi masih beroperasi. Aset tersebut dikenal dengan istilah aset *Zombie*. Aset tetap yang telah habis masa ekonomisnya tidak disajikan secara lengkap dalam laporan keuangan Kantor Walikota Kota Makassar, untuk lebih rinci disajikan pada daftar aset instansi terkait yang hanya dapat diakses melalui Sistem Informasi Manajemen Barang dan Aset Kekayaan Daerah (SIMBAKDA) dan nilai totalnya pada Neraca.

Sebagaimana yang diutarakan oleh Bapak Wahyu selaku Plt. Kabid Pembukuan Akuntansi berikut ini:

*"Sebenarnya ini terkait dengan penyusutan toh, jadi walaupun masa manfaatnya habis nah asetnya tetap dicatat di dalam neraca sebagai akun aset tetap, jadi cuma dari nilai akun penyusutannya saja yang berubah, namun tidak menghapus aset itu sendiri di neraca".* [Wahyu, Hasil Wawancara, 27 Januari 2022]

Dari hasil wawancara tersebut, dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan Kantor Walikota Kota Makassar yang dipublikasikan kepada masyarakat ini tidak mencerminkan aset tetap secara keseluruhan karena aset yang telah habis masa ekonomisnya tetap dimasukkan dalam laporan keuangan. Untuk lebih memperjelas total dari Aset *zombie* pada Kantor Walikota Kota Makassar dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 4: Aset *Zombie* pada Kantor Walikota Kota Makassar Tahun 2020

Nama Aset	Jumlah (unit)	Aset Nilai Buku 0 (unit)	Aset Yang Dilelang (unit)	Aset <i>Zombie</i> (%)	Aset Yang Dilelang (%)	Aset <i>Zombie</i> Yang Masih Digunakan (%)
Peralatan dan Mesin	232.110	26.764	55	11.53	0.20	99.8
Jalan, Irigasi dan Jaringan	25.722	8363	0	32.51	0	100
Gedung dan Bangunan	3.965	387	0	9.76	0	100
Total	261.797	35.514	55	13.57	0.15	99.85

Sumber: Data diolah Penulis (2022)

Nilai total untuk aset peralatan dan mesin tahun 2020 adalah sebesar Rp1.487.452.231.963,07, dengan jumlah unitnya sebesar 232.110 unit. Untuk Gedung dan Bangunan tahun 2020, dengan nilai total asetnya adalah sebesar Rp. 1.469.620.721.072,00 dengan jumlah unitnya sebesar 3.965 unit. Untuk Jalan, Irigasi dan Jaringan, dengan nilai total asetnya sebesar Rp. 5.876.715.404.904,41 dengan jumlah unitnya sebesar 25.772 unit. Aset tetap dengan nilai dan jumlah unit terbesar adalah aset peralatan dan mesin. Kantor Walikota Makassar adalah instansi yang menaungi beberapa Satuan Kerja Perangkat Daerah yang bergerak pada beberapa bidang yang berada di bawah pengawasan pemerintah pusat. Maka dari itu total aset pada peralatan dan mesin mempunyai nilai yang sangat besar.

Aset tetap jenis peralatan dan mesin, berjumlah 232.110 unit dan terdapat 26.764 unit aset yang mempunyai nilai buku nol dengan persentase sebesar 11.53%. Dari jumlah tersebut, pada tahun 2020 instansi melakukan pelepasan pada aset jenis ini sebanyak 55 unit dengan pelelangan melalui Kantor Pelayanan Kekayaan Negara dan Lelang (KPKNL). Maka persentase aset peralatan dan mesin yang nilai bukunya

telah habis tapi masih digunakan oleh instansi ada sebanyak 99,98%.

Aset tetap untuk jenis gedung dan bangunan, berjumlah 3.965 unit dan terdapat 387 unit aset yang mempunyai nilai buku nol dengan persentase sebesar 9.76%. Dari jumlah tersebut, pada tahun 2020 instansi tidak melakukan pelepasan pada aset jenis ini. Maka aset gedung dan bangunan yang nilai bukunya habis 100% masih digunakan oleh instansi.

Aset gedung dan bangunan biasanya jarang untuk dilakukan pelepasan atau dijual, karena bangunan merupakan bagian utama dari sebuah instansi. Pada Kantor Walikota Kota Makassar pemeliharaan atas gedung dan bangunan tergantung dari berapa besar persentase dari nilai pemeliharannya. Pernyataan tersebut sesuai dengan hasil wawancara dengan Bapak Wahyu selaku Plt. Kabid Pembukuan Akuntansi berikut ini:

*"Kalo ada renovasi atau pemeliharaan tergantung berapa besar dari nilai pemeliharannya, jadi di kebijakan itu ada ditetapkan misalkan nilai pemeliharaan gedung sekitar 25% dari nilai perolehan maka itu dapat menambah nilai perolehan, kalo di bawahnya hanya disajikan sebagai beban pemeliharaan saja". [Wahyu, Hasil Wawancara, 27 Januari 2022]*

Dari jawaban wawancara tersebut sesuai dengan Perwali 14 tentang Kebijakan Akuntansi Aset Tetap No. 59, apabila ada pemeliharaan pada gedung dan bangunan akan ditetapkan berdasarkan nilai persentase pemeliharannya. Pemeliharaan tersebut akan menambah nilai perolehan pada aset tersebut jika nilai pemeliharannya hingga 25%, akan tetapi jika dibawah 25% maka akan disajikan sebagai beban pemeliharaan.

Penyusutan dari aset tersebut sesuai dengan pernyataan Bapak Wahyu selaku Plt. Kabid Pembukuan Akuntansi berikut ini:

*"Metode garis lurus saja yang dipakai, sesuai dengan masa manfaatnya". [Wahyu, Hasil Wawancara, 27 Januari 2022]*

Bapak Wahyu menjelaskan bahwa, penyusutan yang digunakan pada Kantor Walikota Kota Makassar adalah metode garis lurus, agar tiap tahun nilai penyusutannya sama dan sesuai masa manfaatnya. Pernyataan tersebut sesuai dengan Kebijakan Perwali 23 No. 9 tentang penyusutan yang menggunakan metode garis lurus.

Maka dalam laporan keuangan Kantor Walikota Kota Makassar nilai total dari aset peralatan dan mesin, bangunan dan gedung, serta jalan, irigasi dan jaringan adalah sebesar Rp 8.833.788.357.939,48 dengan jumlah unit keseluruhan adalah sebesar 261.797 unit. Dari jumlah tersebut, secara persentase terdapat sebanyak 13.57% atau 35.514 unit yang nilai bukunya sudah nol, sedangkan aset yang di lelang ada 55 unit atau secara persentase sebanyak 0.15% pada tahun 2020.

#### 1. Pengakuan

Dalam PSAP 07 revisi 2021 menyatakan, sesuai prinsip pengakuan dalam aset tetap diakui pada saat masa ekonomis masa depan dapat diperoleh dan nilainya bisa diukur dengan handal. Biaya tersebut diakui saat terjadinya dalam realisasi anggaran. Biaya perawatan terdiri atas biaya tenaga kerja dan biaya bahan habis pakai. Pengeluaran-pengeluaran untuk hal ini biasa disebut biaya atau beban pemeliharaan aset tetap. Berdasarkan hal tersebut, pengakuan biaya pada aset yang telah habis masa manfaatnya pada Kantor Walikota Kota Makassar disampaikan oleh Bapak Wahyu selaku Plt. Kabid Pembukuan Akuntansi:

*"Yah, masih dicatat. Kalo misalnya kendaraan itu tergantung kondisi kendaraannya. Misalnya kalo kendaraannya masih bagus dan masih memungkinkan untuk dilakukan pemeliharaan yah itu pasti akan dilakukan pemeliharaan yah meskipun sebenarnya masa manfaatnya sudah habis jadi diliat lagi kondisi kendaraannya begitu. Karena kalo nda di takar baik-baik lebih baik di gantikan saja sama yang baru. Sudah itu nanti dicatat mi sebagai beban pemeliharaan di laporan keuangan". [Wahyu, Hasil Wawancara, 27 Januari 2022]*

Berdasarkan pernyataan Pak Wahyu, biaya pemeliharaan untuk aset yang habis masa manfaatnya tetap dicatat dan diakui sebagai beban pemeliharaan dalam laporan realisasi anggaran. Sebelum melakukan pemeliharaan atas aset tetap tersebut Kantor Walikota Kota Makassar melakukan evaluasi atau penghitungan besaran jumlah biaya yang akan dikeluarkan untuk pemeliharaan, jika hasil evaluasi biaya yang akan dikeluarkan sangat besar maka instansi akan melakukan pelepasan atas aset tersebut. Instansi wajib mengevaluasi berdasarkan prinsip pengakuan terhadap semua biaya perolehan aset tetap. Biaya yang termasuk biaya awal untuk mendapatkan maupun memperbaiki aset tetap dan biaya yang akan timbul untuk menambah, memperbaiki, dan menggantinya.

## 2. Pengukuran

Dalam PSAP 07 paragraf 15 revisi 2021 menyatakan bahwa, Entitas publik memilih model biaya sebagai kebijakan akuntansinya dan menerapkan kebijakan tersebut terhadap seluruh aset tetap dalam kelompok yang sama. Barang berwujud yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai suatu aset dan dikelompokkan sebagai aset tetap, pada awalnya harus dihitung atau diukur berdasarkan nilai perolehan. Untuk keperluan penyusunan Laporan Posisi Keuangan (Neraca) awal suatu instansi, biaya perolehan aset tetap yang dipergunakan adalah nilai wajar pada saat laporan neraca awal tersebut telah disusun. Untuk periode selanjutnya setelah tanggal neraca awal, atas perolehan aset tetap baru, suatu instansi menggunakan biaya perolehan atau harga wajar bila biaya perolehan tidak ada.

Hal tersebut sesuai dengan penjelasan dari informan, sebagaimana yang disampaikan oleh Bapak Wahyu selaku Plt. Kabid Pembukuan Akuntansi:

*“Kalo kita di pemerintahan. Kebijakan pengukuran di sektor pemerintahan itu berdasarkan dengan nilai perolehannya ji, jadi misalnya kalo kita ada pengadaan pembelian aset tetap, kita perhitungkan semua biaya-biaya yang ada didalamnya. Misalnya ini kita beli kendaraan terus ada biaya-biaya lainnya itu kita hitung, dicatat dalam nilai satuan dan itu yang dicatat sebagai totality nilai asetnya”*. [Wahyu, Hasil Wawancara, 27 Januari 2022]

Dari pernyataan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa pengukuran aset tetap pada Kantor Walikota Kota Makassar diatur berdasarkan nilai perolehan. Pernyataan tersebut sesuai dengan Kebijakan Peraturan Walikota (Perwali) 14 Akuntansi Aset Tetap No. 20 tentang pengukuran aset tetap. Perwali tersebut menyatakan bahwa, aset tetap dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.

Dapat dilihat perbedaan yang sangat signifikan dimana metode biaya dan revaluasi biasanya lebih sering digunakan oleh perusahaan sedangkan Kantor Walikota Kota Makassar yang merupakan sektor pemerintahan memiliki peraturan kebijakan tersendiri yang diatur oleh Peraturan Walikota untuk mengukur aset tetap yang dimilikinya. Padahal jika menggunakan metode biaya akan lebih mudah untuk digunakan dan penentuan akumulasinya lebih jelas. Untuk mengetahui kondisi dari aset dan mencerminkan nilai yang sebenarnya, karena penilaian asetnya berdasarkan nilai wajar bisa menggunakan model revaluasi.

Berdasarkan PSAP 07 revisi 2021 ada beberapa jenis penyusutan yang dapat digunakan yaitu metode penyusutan garis lurus (*straight line method*), metode saldo menurun ganda (*double declining balance method*), metode jumlah unit produksi (*units of production method*). Metode penyusutan yang dipergunakan harus bisa memberi gambaran manfaat ekonomis atau kemungkinan jasa (*service potential*) yang akan mengalir ke pemerintah. Maka dari itu metode manapun yang akan dipilih, diperlukan konsistensi dan tidak memandang tingkat profitabilitas serta pertimbangan perpajakan, agar dapat menyediakan daya banding hasil dari operasi perusahaan dari

periode ke periode selanjutnya.

### 3. Penghentian Pengakuan

Dalam PSAP 07 revisi 2021 menyatakan bahwa, suatu aset akan tetap dieliminasi dari Laporan Posisi Keuangan (Neraca) ketika dilepaskan atau bila aset secara permanen dihentikan pemakaiannya dan tidak ada manfaat ekonomis masa yang akan datang. Aset tetap yang dihentikan atau dilepas secara permanen harus dieliminasi dari Laporan Posisi Keuangan (Neraca) dan diterangkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

Pada Kantor Walikota Kota Makassar, penghentian pengakuan atau pelepasan aset tetap dilakukan dengan cara menjual aset melalui lembaga pelelangan milik Negara yaitu Kantor Pelayanan Kekayaan Negara dan Lelang (KPKNL). Sesuai dengan hasil wawancara bersama informan yaitu Bapak Wahyu selaku Plt. Kabid Pembukuan Akuntansi:

*“Nah kalo ini tergantung lagi dari kondisinya, karena kami tidak melihat masa manfaatnya, kalo memang kondisinya masih bagus yah pasti akan masih digunakan. Nah kalo mau pelepasan yah satu-satunya metode yang digunakan yaitu pelelangan terbuka ndada lagi selain pelelangan di KPKNL”.* [Wahyu, Hasil Wawancara, 27 Januari 2022]

Kemudian untuk perhitungan pak wahyu juga menambahkan:

*“Dilakukan taksasi, jadi kita bekerja sama dengan KPKNL lembaga khusus pelelangan milik Negara jadi mereka yang menentukan harga pasarnya jadi itumi dipakai sebagai harga dasar untuk pelelangan”.* [Wahyu, Hasil Wawancara, 27 Januari 2022]

Berdasarkan penjelasan Bapak Wahyu di atas, pelepasan aset pada Kantor Walikota Makassar dilakukan dengan cara pelelangan melalui lembaga pelelangan KPKNL. Sebelum melakukan pelelangan KPKNL sebagai pihak yang akan melelang akan melakukan taksasi untuk menentukan harga pasar untuk pelepasan aset tersebut. Setelah dilakukan taksasi selanjutnya aset tersebut akan terbit melalui *website* resmi KPKNL untuk dilelang agar dapat diakses oleh masyarakat.

## B. Aset *Zombie* Ditinjau dari Prinsip Konservatisme

Aset *zombie* adalah aset tetap yang memiliki umur masa manfaat sudah habis alias dalam nilai buku sudah nol. Bila terjadi fenomena aset *zombie*, besar kemungkinan biaya-biaya atas aset akan membesar, dikarenakan aset akan mengalami penurunan yang disebabkan pemakaian, kerusakan dan tidak *ter-upgrade*. Pada pembahasan ini, akan menjelaskan apakah ditemukan adanya aset *zombie* pada Kantor Walikota Kota Makassar yang disebabkan oleh prinsip konservatisme.

Pengukuran Nilai Aset sendiri menurut Wijaya dkk. (2017), dalam penelitiannya mengungkapkan faktor-faktor yang mempengaruhi pilihan perusahaan terhadap akuntansi konservatif. Dalam analisisnya digunakan empat asumsi untuk mengkategorikan sebuah perusahaan dikatakan menerapkan akuntansi konservatif. Empat asumsi tersebut antara lain, dari metode pencatatan persediaan, perusahaan yang menggunakan metode persediaan *First In First Out* (FIFO) atau *average* akan menghasilkan laporan keuangan yang lebih konservatif dibandingkan dengan metode *Last In First Out* (LIFO). Dengan asumsi ekonomi dalam keadaan inflasi. Metode persediaan *average* lebih konservatif jika dibandingkan dengan metode persediaan *First In First Out* (FIFO). Jika dilihat dari metode penyusutan yang digunakan maka perusahaan dengan metode *double declining methods* akan menghasilkan laporan keuangan yang lebih konservatif jika dibandingkan dengan metode garis lurus karena akan menghasilkan biaya yang tinggi.

Selanjutnya dilihat dari periode amortisasi, perusahaan dengan metode amortisasi yang lebih pendek menunjukkan perusahaan tersebut konservatif. Periode amortisasi yang panjang menunjukkan perusahaan menerapkan akuntansi optimis. Apabila dilihat dari pengakuan terhadap biaya riset dan pengembangan. Bila biaya riset dan pengembangan diakui sebagai biaya pada periode berjalan maka perusahaan akan menghasilkan laporan keuangan yang konservatif jika dibandingkan bila perusahaan mencatat biaya riset sebagai aset sehingga dapat diasumsikan yang menyebabkan aset *zombie* yang menganut prinsip konservatisme yakni apabila metode penyusutan yang digunakan adalah *double declining methods*.

#### 1. Pengukuran Konservatisme

Aset *zombie* yang menganut prinsip konservatisme, juga dapat dilihat dari beberapa pengukuran. Seperti pada pendekatan Watts dalam Savitri (2016), membagi konservatisme menjadi tiga jenis pengukuran, yaitu *Earning/Stock Return Relation Measure*, *Earning/Accrual Measures* dan *Net Asset Measure*. Penelitian ini menggunakan pengukuran *Earning/Accrual Measures*, dimana efek konservatisme difokuskan pada Laporan Operasional selama beberapa tahun jika menghasilkan akrual negatif yang terus menerus.

Instansi pemerintahan merupakan lembaga *non profit* maka sebagai pengganti laba maka penelitian ini menggunakan data pada Laporan Operasional untuk perhitungan *accrual measure*-nya. Perhitungan akrual yang dimaksud adalah pendapatan bersih sebelum depresiasi dan arus kas kegiatan operasi. Semakin besar akrual negatif maka akan semakin konservatif akuntansi yang diterapkan. Untuk melihat apakah terdapat akrual negatif disajikan dalam tabel sebagai berikut:

Tabel 5: Pengukuran *Accrual Measure*

No.	NAMA	TAHUN		
		2018	2019	2020
1	Laba Sebelum Depresiasi	865.967.560.139,77	1.106.079.826.825,36	1.106.079.826.825,36
2	Arus Kas Operasi	648.704.994.295,65	1.000.265.015.735,41	645.079.023.364,47
TOTAL		217.262.565.844,12	105.814.811.089,93	461.000.803,89

Sumber: Data diolah Penulis melalui temuan hasil review laporan keuangan tahun 2018, 2019 dan 2020, pada Kantor Walikota Kota Makassar (2022)

Pada tahun 2018, laba sebelum depresiasi Kantor Walikota Kota Makassar sebesar Rp. 865.967.560.139,77. Dimana surplus instansi sebesar Rp. 516.503.790.071,68 dan Biaya Penyusutan sebesar Rp. 349.463.770.068,09. Biaya Penyusutan tersebut dialokasikan pada Beban Penyusutan Peralatan dan Mesin sebesar Rp. 157.942.476.146, Beban Penyusutan Gedung dan Bangunan sebesar Rp. 26.634.171.742, Beban Penyusutan Jalan Irigasi dan Jaringan sebesar Rp. 163.297.212.976, dan Beban Penyusutan Aset Tetap Lainnya sebesar Rp. 1.589.909.204,09. Sedangkan jumlah Arus Kas Operasi sebesar Rp. 648.704.994.295,65. Hasil dari selisih Laba sebelum Depresiasi dan Arus Kas Operasi sebesar Rp. 217.262.565.844,12. Berdasarkan data tersebut, selisih tersebut menghasilkan akrual positif. Hal tersebut mengindikasikan bahwa, aset tetap pada tahun 2018 tidak menganut prinsip konservatisme.

Pada tahun 2019, laba sebelum depresiasi Kantor Walikota Kota Makassar sebesar Rp. 1.106.079.826.825,36. Dimana surplus instansi sebesar Rp. 993.407.486.779,18 dan Biaya Penyusutan sebesar Rp. 112.672.340.046,18 Biaya Penyusutan tersebut dialokasikan pada Beban Penyusutan Peralatan dan Mesin sebesar Rp. 64.607.387.576,13, Beban Penyusutan Gedung dan Bangunan sebesar Rp. 1.860.752.610,35, Beban Penyusutan Jalan Irigasi dan Jaringan sebesar Rp. 45.752.226.744,70, dan Beban Penyusutan Aset Tetap Lainnya sebesar Rp. 451.973.115.

Sedangkan jumlah Arus Kas Operasi sebesar Rp. 1.000.265.015.735,41. Hasil dari selisih Laba sebelum Depresiasi dan Arus Kas Operasi sebesar Rp. 105.814.811.089,93. Berdasarkan data di atas, selisih tersebut menghasilkan akrual positif. Hal tersebut mengindikasikan bahwa, aset tetap pada tahun 2019 tidak menganut prinsip konservatisme.

Pada tahun 2020, laba sebelum depresiasi Kantor Walikota Kota Makassar sebesar Rp. 1.106.079.826.825,36. Dimana surplus instansi sebesar Rp. 930.453.799.792,87 dan Biaya Penyusutan sebesar Rp 405.255.458.746.62. Biaya Penyusutan tersebut dialokasikan pada Beban Penyusutan Peralatan dan Mesin sebesar Rp. 180.209.433.772,50, Beban Penyusutan Gedung dan Bangunan sebesar Rp. 28.679.706.627,31, Beban Penyusutan Jalan Irigasi dan Jaringan sebesar Rp 195.049.546.188,06, dan Beban Penyusutan Aset Tetap Lainnya sebesar Rp. 1.316.772.158,75. Sedangkan jumlah Arus Kas Operasi sebesar Rp. 645.079.023.364,47. Hasil dari selisih Laba sebelum Depresiasi dan Arus Kas Operasi sebesar Rp. 461.000.803.406,89. Berdasarkan data di atas, selisih tersebut menghasilkan akrual positif. Hal tersebut mengindikasikan bahwa, aset tetap pada tahun 2020 tidak menganut prinsip konservatisme.

Berdasarkan hasil data yang diolah pada pembahasan di atas, aset tetap Kantor Walikota Kota Makassar selama tiga periode yaitu tahun 2018, 2019, dan 2020 tidak menganut prinsip konservatisme. Kesimpulan tersebut dapat kita lihat dari pengolahan data dengan menggunakan metode pengukuran *accrual measure*. Dengan melihat akrual positif selama tiga tahun, terindikasikan bahwa aset tetap Pada Kantor Walikota Kota Makassar tidak menganut prinsip konservatisme.

## SIMPULAN

Hasil penelitian Pada Kantor Walikota Kota Makassar tidak menggunakan kebijakan akuntansi model biaya tetapi berdasarkan nilai perolehan. Dilakukan pengukuran *accrual measure* pada laporan operasional selama tiga periode akuntansi untuk mengetahui aset *zombie*, dan menghasilkan nilai akrual positif dimana pada tahun 2018 sebesar Rp. 217.262.565.844,12, tahun 2019 sebesar Rp. 105.814.811.089,93, dan tahun 2020 sebesar Rp. 461.000.803,89. Hal ini memberi makna bahwa aset *zombie* pada Kantor Walikota Kota Makassar terindikasi tidak menganut prinsip konservatisme.

Aset *zombie* pada beberapa Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) pada Kantor Walikota Kota Makassar seharusnya dilakukan pelepasan aset, agar tidak menimbulkan biaya yang besar untuk pemeliharaan atau renovasi atas aset tersebut. Jika aset tersebut masih berguna, sebaiknya dilakukan revaluasi dengan kebijakan model revaluasi. Model revaluasi aset dapat digunakan agar nilai aset sesuai dengan nilai wajar yang berlaku di waktu sekarang. Tentunya hal ini akan menghindarkan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) tidak membuat kesalahan dalam penyajian aset pada laporan keuangan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Agustina, Rice. Dan Stephen. 2016. *Akuntansi Konservatisme Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia*. Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis. 3(1): 1-16.
- Asep. 2014. *Perlakuan Akuntansi Aset Zombie: Nilai Buku Nol Masih Dipakai, Dalam (www.praktisi.ac.id)*, Diakses Pada 13 Oktober 2021.

- Firdaus, Q. 2018. *Kajian Penggunaan Aset Zombie Ditinjau Dari Prinsip Konservatisme Pada PT. Semen Tonasa*. Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Makassar, Makassar
- Hery. 2015. *Pengantar Akuntansi*. Gramedia Widiasarana Indonesia. Jakarta
- Hery. 2016. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 16*. PT Grasindo Ikatan Akuntan Indonesia Salemba Empat, Jakarta
- Koapaha, Veronika Debora., Jullie J. Sondakh., Dan Rudy J. Pusung. 2014. *Evaluasi Penerapan Perlakuan Akuntansi Aset Tetap Berdasarkan PSAK No.16 Pada RSUP Prof.DR.R.D. Kandou Manado*. Jurnal EMBA. 2(3): 218-226.
- Kolinug, Monika Sutri., Ventje Ilat., Dan Sherly Pinatik. 2015. *Analisis Pengelolaan Aset Tetap Pada Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan Dan Aset Daerah Kota Tomohon*. Jurnal EMBA. 3(1): 818-830.
- . 2021. *Standar Akuntansi Pemerintahan revisi 2021*. Komite Standar Akuntansi Pemerintahan Kementerian Keuangan Direktur Jenderal Perbendaharaan, Jakarta
- Mardjani, A. C., Kalangi, L., & Lambey, R. 2015. *Perhitungan Penyusutan Aset Tetap Menurut Standar Akuntansi Keuangan Dan Peraturan Perpajakan Pengaruhnya Terhadap Laporan Keuangan Pada PT. Utama Karya Manado*. (Online), Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi, 3(1). (<http://unsrat.ac.id>), Diakses 26 Oktober 2021.
- Mulalinda, Veronika Dan Tangkuman, J. 2014. *Efektivitas Penerapan Sistem Dan Prosedur Akuntansi Aset Tetap Pada Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan, Dan Aset Daerah Kabupaten Sitaro*. Jurnal EMBA. 2(1): 521-531.
- Nurjanna Dan Anggraeni, D. 2020. *Kajian Penggunaan Aset Zombie Ditinjau Prinsip Konservatisme Pada PT. Hadji Kalla*. Jafre, Vol. 4 Issue 2, Makassar
- Pujiati, L. 2013. *Pengaruh Konservatisme Dalam Laporan Keuangan Terhadap Earnings Response Coefficient*. Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi, 2(11), 1-19. (Online), (<http://repository.lppm.unila.ac.id>), Diakses 24 Oktober 2021.
- Putra, T, M. 2013. *Analisis Penerapan Akuntansi Aset Tetap Pada CV. Kombos Manado*. (Online), Jurnal EMBA. 1(3): 190-198. (<http://repository.unsrat.ac.id>), Diakses 20 Oktober 2021.
- Savitri, Enni. 2016. *Konservatisme Akuntansi Cara Pengukuran, Tinjauan Empiris, Dan Faktor-Faktor Yang Memengaruhinya*. Cetakan Pertama, Yogyakarta. Pustaka Sahila.
- Septiana, I. P., & Tarmizi, M. I. 2015. *Konservatisme Akuntansi, Efektioitas Komite Audit, Konsep Amanah Dan Manajemen Laba*. Universitas Muhammadiyah Jakarta. (Online), (<http://ibs..ac.id>), Diakses 25 Oktober 2021.
- Verawaty, Citra Indah Merina., Dan Fitri Yani. 2015. *Insentif Pemerintah (Tax Incentives) Dan Faktor Non Pajak Terhadap Konservatisme Akuntansi Perusahaan Perbankan Di Indonesia*. Artikel: 36-48. (Online), (<http://binadarma.ac.id>), Diakses 24 Oktober 2021.

- Warni, Sri. 2016. *Yang Harus Dilakukan Saat Nilai Ekonomi Aset Bernilai 0*, Dalam (<https://www.zahiraccounting.com>), Diakses Tanggal 11 Januari 2018.
- Wijaya, A. L, Quljanah, M., Dan Nuraina, E. 2017. *Pengaruh Growth Opportunity Dan Leverage Terhadap Konservatisme Akuntansi (Studi Empiris Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di BEI)*. In FIPA: Forum Ilmiah Pendidikan Akuntansi (Vol. 5, No. 1). (Online), (<http://repository.unipma.ac.id>), Diakses 24 Oktober 2021.
- Zelmiyanti, Riri. 2014. *Perkembangan Penerapan Prinsip Konservatisme Dalam Akuntansi*. JRAK. 5(1): 50-55.