

KENDALA DAN KESIAPAN LEMBAGA PEMERINTAH INDONESIA DALAM PENERAPAN AKUNTANSI AGRIKULTUR

INDIANA FARID MARTADI (indiana21001@mail.unpad.ac.id)

Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Padjadjaran, Indonesia

ABSTRACT

This research aims to analyze the constraints and readiness of Indonesian government organizations in implementing the PSAP - Agriculture (draft). This research was conducted in two agencies in the Ministry of Marine Affairs and Fisheries and two agencies in the Ministry of Agriculture. This study used a qualitative method by using an initial questionnaire to obtain a general description of the accounting of biological assets and their agriculture products at the four working units. Advance confirmation and evidence collection were carried out remotely after the initial questions' answers were received. The results of this study indicated that asset valuation is the biggest obstacle to the four agencies in implementing the PSAP - Agriculture (draft) due to the absence of an active market. In addition, the regulation of State Property was also a problem for those agencies in presenting biological assets according to PSAP - Agriculture (draft).

Keywords: *accounting standard, government organizations, biological assets, constraints, readiness.*

Tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis terhadap kendala dan kesiapan penerapan draf PSAP - Agrikultur pada organisasi pemerintah di Indonesia. Penelitian ini dilakukan pada dua unit kerja di Kementerian Kelautan dan Perikanan serta dua unit kerja di Kementerian Pertanian. Penelitian ini menggunakan metode deskriptif kualitatif dengan menggunakan kuesioner awal untuk mendapatkan gambaran umum terkait akuntansi aset biologis produk agrikulturnya pada keempat unit kerja. Konfirmasi lanjutan dan pengumpulan bukti-bukti dilakukan secara jarak jauh setelah jawaban atas kuesioner awal diterima. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa penilaian aset merupakan kendala terbesar bagi keempat unit dalam penerapan draf PSAP - Agrikultur karena tidak adanya pasar aktif. Peraturan terkait Barang Milik Negara juga menjadi kendala bagi keempat unit kerja tersebut dalam menyajikan aset biologis sesuai draf PSAP - Agrikultur.

Kata kunci: standar akuntansi, organisasi pemerintah, aset biologis, kendala, kesiapan.

PENDAHULUAN

Indonesia merupakan salah satu negara agraris terbesar di dunia, dimana kegiatan pertanian, peternakan, perikanan, dan perkebunan tersebar luas di seluruh wilayahnya. Suryahadi, Hadiwidjaja & Sumarto (2012) dalam penelitiannya menggambarkan bahwa perekonomian Indonesia terutama di daerah pedesaan dan pesisir sangat bergantung pada aktivitas di sektor agrikultur. Sektor agrikultur merupakan salah satu sektor andalan Indonesia dalam meningkatkan perekonomian dan salah satu penyumbang Produk Domestik Bruto (PDB) tertinggi (Adebayo, Akinsola, Kirikkaleli, Bekun,

Umarbeyli & Osemeahon, 2021; Awokuse & Xie, 2015; Suryahadi *et al.*, 2012). Lebih lanjut, Biro Pusat Statistik (BPS) (2022), menguraikan bahwa pada tahun 2021 sektor agrikultur menyumbang PDB sebesar 11,39% atau menempati urutan ketiga setelah sektor industri (18,80%) dan perdagangan (12,71%). Pertumbuhan sektor agrikultur ini antara lain dipicu oleh program konversi lahan gambut menjadi lahan pertanian sejak tahun 1990 dengan tingkat konversi per tahun 1,3% (Kurniawan & Managi, 2018).

Berkaitan dengan aktivitas agrikultur tersebut, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 69 mendefinisikan

aktivitas agrikultur sebagai aktivitas manajemen transformasi biologis dan panen aset biologis (hewan atau tanaman hidup) oleh suatu entitas untuk dijual atau untuk dikonversi menjadi produk agrikultur. Perkembangan pengelolaan aset biologis di Indonesia saat ini tidak hanya dikelola oleh perorangan atau perusahaan swasta namun entitas pemerintah juga turut melakukan kegiatan pengelolaan aset biologis terkait aktivitas agrikultur. Pengelolaan aset biologis yang dilakukan oleh pemerintah tersebut merupakan salah satu bentuk pelayanan pemerintah kepada publik. Berkaitan dengan pengelolaan aset biologis tersebut, sebagai entitas akuntansi, instansi atau lembaga pemerintah di Indonesia memerlukan suatu standar akuntansi yang mengatur perlakuan akuntansi aset biologis. Saat ini lembaga pemerintah Indonesia pada umumnya dalam menyajikan aset biologis pada laporan keuangan masih berpedoman pada Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) 05 - Persediaan, PSAP 07 - Aset Tetap, dan Buletin Teknis 15 - Aset Tetap. Sedangkan penyajian aset biologis pada instansi pemerintah pusat, pemerintah melalui Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 181/PMK.06/2016 tentang Penatausahaan Barang Milik Negara (BMN) antara lain mengatur bahwa aset biologis berupa hewan ternak, ikan, dan tanaman dicatat sebagai Aset Ekstrakomptabel dan tidak disajikan ke dalam laporan keuangan.

Standarisasi akuntansi aset biologis di Indonesia sudah dilakukan terlebih dahulu pada sektor privat dengan terbitnya PSAK 69 - Agrikultur yang berlaku efektif untuk periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2018. PSAK 69 tersebut merupakan adopsi dari International Accounting Standards (IAS) 41 - *Agriculture* IAS 41. Sedangkan pada sektor publik, hingga saat ini Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) belum menerbitkan PSAP mengenai akuntansi agrikultur. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) tentang akuntansi agrikultur tersebut masih berupa konsep atau draf dengan mengadopsi International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)

27 - *Agriculture*, dimana IPSAS 27 sendiri juga merupakan adopsi dari IAS 41.

Suatu standar akuntansi harus melalui beberapa tahapan terlebih dahulu sebelum standar akuntansi tersebut diberlakukan secara luas. Hal tersebut bertujuan agar standar akuntansi tersebut dapat diterapkan secara optimal. De Wolf, Christiaens & Aversano (2021), dalam penelitiannya mengungkapkan bahwa dalam rangka pemberlakuan suatu standar akuntansi, organisasi yang bertanggungjawab atas standar akuntansi menerima masukan dari kalangan praktisi hingga peneliti sebelum suatu standar akuntansi ditetapkan. Dalam penelitian tersebut, De Wolf *et al.*, (2021) menguraikan bahwa sebelum mengeluarkan standar akuntansi, International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) mengeluarkan Surat Konsultasi IPSAS kepada institusi-institusi sektor publik di negara yang menjadi konstituennya. KSAP juga menempuh langkah-langkah tersebut ketika akan menetapkan suatu standar. Khusus draf PSAP Agrikultur, KSAP telah mengeluarkan Permintaan Pendapat untuk Draft Publikasian kepada khalayak umum. Selain mengeluarkan Permintaan Pendapat untuk Draft Publikasian, KSAP juga mengeluarkan draf Permintaan Pertimbangan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), namun dalam draf tersebut tidak terdapat draf PSAP Agrikultur. Mengenai Form Permintaan Pendapat untuk draf publikasian dan draf Permintaan Pertimbangan BPK tersebut dapat dilihat dan diunduh pada situs resmi KSAP.

Selain permintaan pendapat dari khalayak umum dan ahli, KSAP juga melihat praktik penerapan PSAK 69 terkait akuntansi agrikultur di sektor privat. Penerapan PSAK 69 pada sektor privat di Indonesia mengalami berbagai kendala terutama terkait dengan pengukuran. Dalam hal pengukuran, PSAK 69 antara lain mengatur bahwa aset biologis diukur pada saat awal pengakuan dan pada akhir periode pelaporan menggunakan nilai wajar setelah dikurangi dengan biaya untuk menjual. Jika tidak terdapat nilai wajar atas aset biologis tersebut maka

pengukuran menggunakan harga transaksi terkini, harga transaksi untuk barang serupa setelah dilakukan penyesuaian, dan harga pembanding (*benchmark*) dari industri yang sama. Sayekti, Irmadariyani, Agustini & Supatmoko (2018) dalam penelitiannya mengungkapkan bahwa anjuran dalam menerapkan nilai wajar atas aset biologis antara lain akan berdampak kepada fluktuasi laba bersih yang tidak realistis pada sektor privat. Hal tersebut selaras dengan penelitian yang dilakukan oleh Aryanto (2012) terhadap IAS 41 mengenai akuntansi agrikultur. Aryanto (2012) menganggap bahwa IAS 41 adalah standar yang cacat dan menyatakan bahwa generalisasi perlakuan aset biologis yang dinyatakan pada IAS 41 berdampak pada turunnya kualitas laporan keuangan dan membuat informasi keuangan terdistorsi. Selain itu, diberlakukannya IAS 41 berdampak terhadap dihapusnya PSAK 32 - Akuntansi Kehutanan pada tahun 2010 (Khan, 2014). Berbeda dengan PSAK 32, IAS 41 tidak mewajibkan perusahaan untuk mengungkapkan metode perolehan lahan dan *land clearing* dalam laporan keuangannya (Khan, 2014). Khan (2014) dalam penelitiannya pada perusahaan-perusahaan kelapa sawit di Kalimantan berpendapat bahwa, tidak diungkapkannya metode perolehan lahan dan *land clearing* dalam laporan keuangan berisiko merusak keanekaragaman hayati Pulau Kalimantan.

Penelitian terkait akuntansi aset biologis pada sektor publik di Indonesia masih sangat terbatas. Zulkarnain & Fanani (2018) serta Natasari & Wulandari (2019) telah melakukan penelitian terkait perlakuan akuntansi aset biologis pada instansi pemerintah pusat dan daerah. Kedua penelitian tersebut antara lain mengungkapkan bahwa selain tidak adanya petunjuk teknis terkait penilaian aset, metode penilaian tidak menggunakan nilai wajar aset melainkan dengan tarif Pendapatan Negara Bukan Pajak (PNBP). Namun kedua penelitian tersebut tidak mengungkapkan terkait waktu pengakuan aset dan perlakuan akuntansi atas produk agrikultur hasil dari aset biologis. Dari kedua penelitian tersebut, penelitian ini mencoba melakukan pengujian atas

kesiapan instansi pemerintah pusat dalam penerapan draf PSAP Agrikultur dilihat dari segi pemahaman, pengakuan, penilaian/pengukuran, serta penyajian dan pengungkapan tidak terbatas pada aset biologis, namun juga produk agrikultur hasil aset biologis itu sendiri dengan sudut pandang proses bisnis. Selain itu, penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan lebih mendalam kepada KSAP dan Pemerintah terkait kendala perlakuan akuntansi aset biologis sehingga ketika PSAP Agrikultur ditetapkan dapat diterapkan secara optimal.

Pembahasan dari penelitian ini selanjutnya akan diuraikan sebagai berikut. Pembahasan awal akan menguraikan terkait penelitian sebelumnya dan kerangka pemikiran dari penelitian ini. Bagian ketiga menyajikan tentang metodologi penelitian. Bagian keempat akan membahas terkait temuan penelitian. Bagian akhir menguraikan tentang kesimpulan analisis dan saran untuk penelitian selanjutnya.

TINJAUAN PUSTAKA

Penerapan Akuntansi Aset Biologis pada Sektor Privat

Praktik akuntansi aset biologis pada sektor privat telah diterapkan secara efektif sejak tahun 2003 dengan terbitnya IAS 41. Penerapan IAS 41 tersebut mengalami banyak kendala, sehingga menarik para peneliti untuk menguji kendala-kendala dalam penerapan IAS 41. Kurniawan, Mulawarman & Kamayanti (2014) dalam penelitiannya terhadap akuntansi agrikultur pada petani di Indonesia menyimpulkan bahwa penilaian aset biologis dengan menggunakan nilai wajar seperti yang ditetapkan dalam IAS 41 tidak dapat diterapkan pada aset biologis yang dimiliki peternak di Indonesia. Peternak di Indonesia menganggap bahwa penilaian aset biologis dengan uang tidaklah cukup karena penggunaan aset biologis tidak hanya terbatas pada penggunaan ekonomis. Penggunaan aset biologis di Indonesia digunakan untuk kepentingan sosial, ekonomi, dan spiritual. Lebih lanjut, metode penilaian dengan biaya perolehan adalah metode yang paling mudah dicapai

oleh petani di Indonesia (Kurniawan *et al.*, 2014). Feleagă, Feleagă & Răileanu (2012) dalam penelitiannya terhadap penerapan IAS 41 di Romania antara lain menyimpulkan bahwa penggunaan nilai wajar dalam menilai aset biologis seperti yang ditetapkan dalam IAS 41 di Romania menyebabkan ketidakstabilan pendapatan perusahaan. Bahkan Mates, Grosu, Hlaciuc, Bostan, Bunget, Domil, Moraru & Artene (2015) dalam penelitiannya menemukan bahwa penilaian dengan nilai wajar aset biologis dan produk agrikultur secara keseluruhan tidak dapat dilakukan karena tidak semua aset dan produk agrikultur tersebut memiliki pasar yang aktif, bahkan produk tersebut hanya diperjualbelikan pada pasar lokal. Maina & Wingard (2013) dan Arbidane & Mietule (2018) mengungkapkan bahwa tantangan terbesar atas aset biologis adalah ketika kurang tersedianya pasar yang aktif dan transparan dalam menilai aset biologis terkait. Lebih lanjut, Sitko & Jayne (2012) dalam penelitiannya menyatakan bahwa pemakaian harga pasar dalam menilai aset biologis merupakan kendala utama penerapan akuntansi aset biologis. Sitko & Jayne (2012) menyatakan bahwa perdagangan komoditi di Afrika kecuali Afrika Selatan secara ukuran belum cukup untuk memenuhi persyaratan suatu pasar agar dapat berfungsi secara efisien.

Banyaknya kendala dalam penerapan IAS 41 tersebut, membuat International Accounting Standards Board (IASB) pada tahun 2014 melakukan amandemen terhadap IAS 41. Penelitian yang dilakukan oleh Bozzolan, Laghi & Mattei (2016) terhadap amandemen IAS 41 menunjukkan bahwa perubahan perlakuan akuntansi atas aset berupa *bearer plant* tidak menjawab permasalahan aset biologis yang dirasakan oleh praktisi saat ini. Amandemen IAS 41 menjelaskan bahwa *bearer plant* merupakan tanaman yang digunakan untuk menghasilkan produk agrikultur, dimana tanaman itu sendiri tidak mungkin untuk dijual. Namun dalam amandemen tersebut tidak berlaku untuk *bearer animal* karena hewan yang sudah apkir maka memiliki kemungkinan yang tinggi untuk dijual. Amandemen IAS 41 tersebut secara

keseluruhan ternyata tidak menghilangkan ketidakstabilan profit atau *loss* yang timbul dari kewajiban penggunaan metode nilai wajar atas aset biologis (Bozzolan *et al.*, 2016).

Kendala-kendala penilaian dan pengukuran tersebut membuat pelaku usaha kesulitan dalam menerapkan akuntansi aset biologis sesuai dengan standar. Elad & Herbohn (2011) dalam penelitiannya terhadap metode penilaian wajar aset biologis pada sektor privat di Australia, Inggris, dan Perancis menunjukkan bahwa dari 103 perusahaan yang diteliti, hanya 11% dari perusahaan di Australia, 19% dari perusahaan di Inggris, 25% dari perusahaan di Perancis yang mengaplikasikan dasar nilai wajar atas aset biologis. Lebih lanjut, Elad & Herbohn (2011) juga menemukan bahwa terdapat ketidakkonsistenan auditor dalam memberikan opini atas tidak terpenuhinya standar dari aset biologis. Penelitian oleh Baigrie & Coetsee (2016) juga melakukan analisis atas kepatuhan pelaporan keuangan pada perusahaan-perusahaan yang bergerak pada bidang agrikultur di Afrika Selatan, menemukan bahwa 50% perusahaan menilai aset biologisnya dengan metode *future cash flows*, 38% dengan nilai wajar dan nilai pasar yang telah disesuaikan, 6% menggunakan biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi depresiasi, dan 6% lainnya terindikasi tidak menggunakan dasar penilaian.

Xie, Liu, Randhi & Yi (2020) dalam penelitiannya menyepakati hasil penelitian yang dilakukan oleh Elad & Herbohn (2011) dan menyatakan bahwa penilaian aset biologis dengan metode *historical cost* lebih sesuai jika diberlakukan pada negara-negara berkembang. Hampir seluruh negara-negara berkembang tersebut memiliki karakter yang sama dengan Tiongkok yang tidak memiliki pasar aktif atas aset biologis yang dikelola. Tiongkok sudah tidak menerapkan metode nilai wajar dalam menilai aset biologis melainkan dengan *historical cost* sesuai dengan *China Accounting Standard No 5 - Biological Assets*. Penilaian aset biologis dengan *historical cost* terbukti menunjukkan tingkat relevansi positif

terhadap informasi aset biologis dibandingkan dengan metode nilai wajar yang tidak menunjukkan tingkat relevansi terhadap informasi aset biologis (Xie *et al.*, 2020).

Penerapan PSAK 69 di Indonesia juga mengalami berbagai kendala. Sayekti *et al.* (2018) dalam penelitiannya terkait kesiapan perusahaan atas implementasi PSAK 69 pada PT Mangli Djaya Raya, PTPN X (Kebun Kertosari), Perum Perhutani (KPH Jember dan Probolinggo), mengungkapkan bahwa perusahaan-perusahaan tersebut belum sepenuhnya menerapkan PSAK 69. Mereka menemukan bahwa pengukuran atas aset biologis pada perusahaan-perusahaan tersebut tidak berdasarkan nilai wajar (*fair value*). Hal tersebut selaras dengan penelitian yang dilakukan oleh (Kurniawati & Falikhatun, 2019) terkait penerapan PSAK 69 pada Perum Perhutani di KPH Surakarta. Dalam penelitian tersebut, Kurniawati & Falikhatun (2019) antara lain menemukan bahwa pengukuran atau penilaian secara wajar aset biologis pada KPH Surakarta sulit dilakukan terutama dalam menilai kesuburan tanah dan kerusakan tanaman hutan. Lebih lanjut, mereka juga mengungkapkan bahwa kompetensi dan pemahaman personil terkait akuntansi aset biologis masih sangat rendah. Penelitian Maurits, Harnawati & Wijaya (2021) atas penerapan PSAK 69 pada PT IJ juga menunjukkan bahwa perlakuan PSAK 69 tidak dapat dilakukan keseluruhan pada aset biologis yang dikelola oleh PT IJ. PT IJ hanya dapat menerapkan PSAK 69 secara penuh pada tanaman sengon, sedangkan untuk tanaman karet diterapkan PSAK 16. Maurits *et al.*, (2021) juga menemukan bahwa penilaian aset biologis dengan menggunakan nilai wajar juga hanya dapat dilakukan pada tanaman sengon, sedangkan untuk tanaman karet menggunakan metode biaya perolehan. Hal tersebut selaras dengan penelitian yang dilakukan oleh Meilansari, Maslichah & Mawardi (2019) yang menyebutkan bahwa perusahaan perkebunan yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia tidak menggunakan nilai wajar dalam menilai aset biologisnya.

Kendala-kendala terkait penerapan standar akuntansi agrikultur tersebut juga dialami oleh kebun binatang. Warsito (2019) dalam penelitiannya terhadap pengungkapan, penilaian, dan pengungkapan aset satwa pada lembaga konservasi dan kebun binatang di Semarang antara lain mengungkapkan bahwa penilaian dengan nilai wajar pada kebun binatang terbentur oleh peraturan *Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna and Flora* (CITES), Peraturan Menteri Kehutanan Republik Indonesia (Permenhut) Nomor P.31/Menhut-II/2012 tentang Lembaga Konservasi, dan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1990 tentang Konservasi Sumber Daya Alam Hayati dan Ekosistemnya. Warsito (2019) lebih lanjut menjelaskan bahwa penilaian dengan pendekatan biaya perolehan lebih dapat tercapai karena biaya transfer dan pemeliharaan satwa ke lembaga konservasi bisa diperhitungkan.

Penerapan Akuntansi Aset Biologis pada Sektor Publik

IPSAS 27 mengenai akuntansi agrikultur ditetapkan pada tahun 2009 dan efektif diterapkan untuk laporan keuangan organisasi sektor publik tahun 2011. Penelitian-penelitian terkait akuntansi aset biologis pada sektor publik masih sangat terbatas. Hal tersebut antara lain disebabkan oleh sebagian besar aset biologis yang dikelola oleh organisasi sektor publik tidak memiliki pasar aktif. Scott, Wingard & van Biljon (2016) dalam penelitiannya terkait implementasi IPSAS 27 pada sektor publik di Afrika Selatan, mengungkapkan bahwa terdapat beberapa tantangan dalam penilaian aset biologis dengan nilai wajar, antara lain yaitu kurangnya pasar aktif dan teknis dalam penilaian aset biologis serta tingginya biaya dalam penerapan nilai wajar terhadap aset biologis. Scott *et al.*, (2016) juga mengungkapkan bahwa kurangnya panduan terkait kebijakan maupun prosedur terhadap penilaian aset biologis sehingga banyak organisasi pemerintah kurang memahami dan mematuhi standar penyajian aset biologis pada laporan

keuangan.

Perlakuan akuntansi aset biologis pada sektor publik yang terjadi di Indonesia saat ini tidak diatur secara khusus serta disamakan dengan aset tetap lainnya (Natasari & Wulandari, 2018). Natasari dan Wulandari (2018) dalam penelitian tersebut juga menyebutkan bahwa perbedaan interpretasi aset biologis di antara organisasi pemerintah menimbulkan kebingungan dan perbedaan dalam perlakuan akuntansi aset biologis. Mereka mempertimbangkan agar SAP dapat segera mengadopsi IPSAS 27 agar pemerintah memiliki pedoman yang jelas dalam menyajikan aset biologis terkait aktivitas agrikultur. Namun hasil penelitian Natasari & Wulandari (2019) atas perlakuan akuntansi aset biologis sesuai IPSAS 27 pada salah satu dinas pertanian menunjukkan bahwa perlakuan akuntansi biologis yang sesuai dengan IPSAS 27 terkendala dalam hal revaluasi aset biologis pada akhir periode. Hal tersebut disebabkan oleh tidak adanya pasar aktif atas aset biologis yang dikelola dinas pertanian tersebut. Lebih lanjut Natasari dan Wulandari juga berpendapat bahwa tidak adanya petunjuk teknis untuk melakukan revaluasi aset biologis membuat personil di dinas tersebut kesulitan dalam penilaian kembali aset biologis pada akhir periode pelaporan.

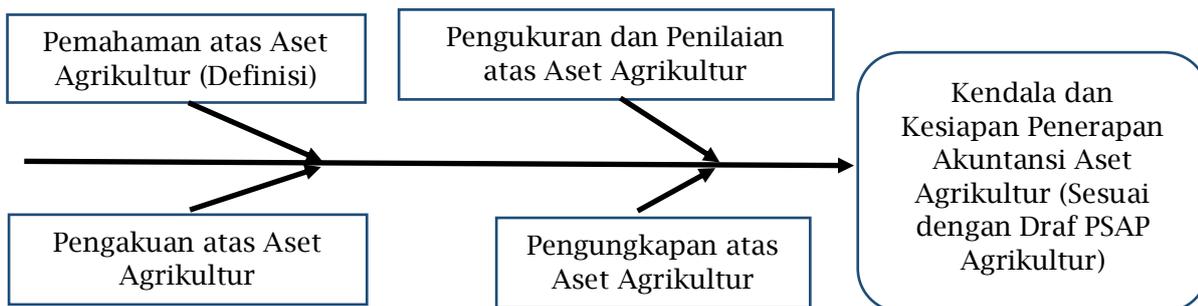
Zulkarnain & Fanani (2018) dalam penelitiannya terhadap suatu Unit Pelaksana Teknis (UPT) yang mengelola benih ikan, mengungkapkan bahwa pengakuan aset biologis yang berupa persediaan atas benih ikan pada UPT tersebut dilakukan ketika terjadi transaksi ekonomi yang berasal dari pembelian oleh

masyarakat ataupun pengadaan barang dan jasa pemerintah. Hal tersebut membuat pengakuan persediaan atas benih ikan tidak secara tepat baik dari segi jumlah maupun nilai. Selain itu, Zulkarnain dan Fanani juga menemukan bahwa pengukuran aset biologis pada UPT yang ditelitinya menggunakan tarif PNBP, dimana tarif tersebut merupakan nilai jual barang kepada masyarakat yang ditentukan oleh pemerintah. Dengan demikian Zulkarnain dan Fanani (2018) menyimpulkan bahwa pengukuran aset biologis pada UPT tersebut belum dilakukan dengan nilai wajar.

Dari uraian mengenai aset biologis di atas, selain menilai perlakuan akuntansi aset biologis pada sektor pemerintahan seperti penelitian sebelumnya (Natasari & Wulandari, 2019; Scott *et al.*, 2016; Zulkarnain & Fanani, 2018), penelitian ini juga menilai perlakuan akuntansi atas produk agrikultur hasil aset biologis. Selain itu, penelitian ini juga mencoba memperoleh gambaran perlakuan akuntansi tidak terbatas pada aspek pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan aset biologis (Zulkarnain & Fanani, 2018), namun juga terkait pemahaman personil terkait aset biologis dan produk-produk agrikulturnya (Natasari & Wulandari, 2019; Scott *et al.*, 2016; Zulkarnain & Fanani, 2018).

Kerangka Pemikiran

Penelitian ini mengadopsi penelitian yang dilakukan oleh Sayekti *et al.* (2018) dalam melakukan pengujian atas kesiapan perusahaan terhadap penerapan PSAK 69 ditinjau dari pengakuan, penilaian/ pengukuran, dan pengungkapan dari aset



Gambar 1.
Kerangka Pemikiran

biologis. Dari hal tersebut maka kerangka pemikiran atas penelitian ini adalah seperti pada Gambar 1 berikut.

Dari kerangka pemikiran pada Gambar 1 maka penilaian kesiapan penerapan draf PSAP Agrikultur pada entitas yang diteliti dilihat dari aspek-aspek yang diatur pada standar tersebut, yaitu (1) aspek pemahaman; (2) aspek pengakuan, (3) aspek pengukuran dan penilaian; dan (4) aspek pengungkapan aset biologis dan produk agrikulturnya. Entitas objek penelitian dinilai siap untuk menerapkan draf PSAP Agrikultur, jika tidak terdapat kendala dalam penerapan keempat aspek tersebut.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan dengan metode kualitatif dengan fokus penelitian yaitu terkait penerapan akuntansi aset biologis ditinjau dari pemahaman atas definisi dan ruang lingkup, pengakuan, pengukuran/penilaian, dan pengungkapannya. Penelitian kualitatif dilakukan diantaranya untuk mengetahui pemahaman dan pengalaman orang ataupun institusi terhadap suatu objek (Hammarberg, Kirkman & De Lacey, 2016; Yin, 2016). Teknik atau metode yang digunakan dalam penelitian kualitatif sangat beragam antara lain dengan wawancara semi terstruktur, analisis bukti terkait objek penelitian, dan analisa berbagai bukti penelitian (Aspers & Corte, 2019; Maxwell & Reybold, 2015). Yin (2016) menjelaskan bahwa wawancara dalam penelitian kualitatif dapat dilakukan dengan wawancara langsung maupun menggunakan kuesioner. Lebih lanjut, penggunaan kuesioner bersifat terbuka untuk memperoleh gambaran kondisi awal kemudian ditindaklanjuti dengan wawancara secara mendalam sering digunakan pada penelitian terkait kesehatan (Daniels, Arden-Close & Mayers, 2020; Fogarty & Ramjan, 2016; Murray, McCormack, Grobeiu, Wiklund, Kimel & Van Nooten, 2020).

Mengacu metode penelitian di atas, sebelum melakukan penyebaran kuesioner awal maka peneliti terlebih dahulu menentukan populasi dan sampel penelitian. Populasi atas penelitian ini

adalah instansi pemerintah pusat, dimana terdapat tiga kementerian pada pemerintah pusat dengan pengelolaan aset biologis merupakan proses bisnis utama, yaitu Kementerian Kehutanan, Kementerian Kelautan dan Perikanan, dan Kementerian Pertanian. Dari ketiga kementerian itu, Kementerian Kelautan dan Perikanan serta Kementerian Pertanian mengelola aset biologis untuk kegiatan produksi dan memiliki produk agrikultur antara lain berupa benih ikan, rumput laut, susu, serta hasil kebun dan sawah. Sedangkan aset biologis yang dikelola oleh Kementerian Kehutanan merupakan aset biologis non produktif berupa tanaman hutan. Berdasarkan hal tersebut maka penelitian ini mengambil sampel pada Kementerian Kelautan dan Perikanan serta Kementerian Pertanian.

Sebelum menentukan unit kerja yang dijadikan fokus penelitian sekaligus memberikan gambaran awal pengelolaan aset biologis dan produk agrikulturnya, unit kerja yang mengelola aset biologis produktif pada kedua kementerian tersebut diberikan kuesioner awal dan pernyataan ketersediaan sebagai objek penelitian. Kuesioner awal tersebut bersifat terbuka dengan sasaran pejabat koordinator keuangan serta petugas/operator BMN dan persediaan. Uraian mengenai unit kerja yang diberikan

Tabel 1.
Rincian Unit Kerja Sasaran Penyebaran Kuesioner Awal Penelitian

No	Kementerian	Jumlah Satuan Kerja/Unit Kerja (Unit)
A	Kementerian Kelautan Perikanan	48
1	Ditjen Perikanan dan Budidaya	48
B	Kementerian Pertanian	23
1	Ditjen Peternakan dan Kesehatan Hewan	22
2	Badan Pelatihan dan Pengembangan SDM	1
	Total	71

kuesioner awal tersebut dapat dilihat pada Tabel 1 di bawah ini.

Dari penyebaran kuesioner awal tersebut, diperoleh dua unit kerja pada Kementerian Kelautan dan Perikanan, yaitu Balai Perikanan Budidaya Air Payau (BPBAP) Ujoeng Batee (Nangroe Aceh Darussalam) dan Balai Perikanan Budidaya Air Tawar (BPBAT) Sungai Gelam (Jambi) serta dua unit kerja pada Kementerian Pertanian, yaitu Balai Besar Pelatihan Kesehatan Hewan (BBPKH) Cinagara (Jawa Barat) dan Balai Inseminasi Buatan (BIB) Lembang (Jawa Barat) pada Kementerian Pertanian yang telah menjawab kuesioner awal dan bersedia untuk diteliti terkait penerapan akuntansi aset biologis dan produk agrikulturnya.

Setelah mengetahui gambaran umum perlakuan akuntansi aset biologis dan produk agrikultur di keempat unit kerja maka dilakukan konfirmasi lanjutan melalui telepon yang dituangkan dalam lembar konfirmasi lanjutan untuk mengetahui lebih dalam perlakuan akuntansi pada keempat satuan kerja di kedua Kementerian tersebut. Sebagai analisis lanjutan maka dilakukan analisis atas pencatatan aset biologis di keempat unit kerja tersebut dengan meminta sampel

dokumen pencatatan terkait aset biologis dalam bentuk *soft copy*. Dalam rangka memperoleh kondisi lebih dalam terkait pencatatan dan penyajian aset biologis dan produk agrikulturnya pada kedua kementerian tersebut dari periode 2019 s.d 2020 (*audited*), penelitian ini juga menggunakan hasil audit BPK terkait aset biologis periode 2019 s.d 2020.

Dengan metode tersebut di atas, jika dibandingkan dengan penelitian sebelumnya (Natasari & Wulandari, 2019; Zulkarnain & Fanani, 2018), penelitian ini akan dapat memperoleh penjelasan yang lebih mendalam terkait perlakuan akuntansi beserta produk agrikulturnya pada sektor pemerintahan.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Pemahaman atas Aset Biologis dan Ruang Lingkupnya sesuai Draf PSAP Agrikultur

Berdasarkan jawaban atas kuesioner awal, konfirmasi lanjutan kepada personil, dan penelaahan laporan inventaris terkait pengelolaan aset biologis pada keempat unit kerja di dua Kementerian tersebut di atas dapat diungkapkan bahwa para personil memahami akan adanya aset biologis yang dikelola pada unit kerjanya. Selain itu para personil tersebut dapat

Tabel 2.
Aktivitas dan Klasifikasi Aset Biologis dan Produk Agrikultur

Uraian	Kementerian Kelautan dan Perikanan		Kementerian Pertanian	
	BPBAP Ujoeng Batee	BPBAT Sungai Gelam	BBPKH Cinagara	BIB Lembang
Aktivitas agrikultur	Budidaya ikan air payau.	Budidaya ikan air tawar.	Pembibitan ternak ruminansia	Inseminasi buatan untuk ternak ruminansia
Aset biologis dan Produk agrikultur	Benih ikan air payau dan Produk agrikultur	Benih ikan air tawar dan Produk agrikultur	Hewan ternak Diklasifikasi-berdasarkan jenis dan umur hewan. Produk turunan hewan ternak: Diklasifikasi-berdasarkan jenis produk (susu sapi, susu kambing, yoghurt, kefir, dll). Rumput pakan ternak.	Semen sperma hewan ternak Diklasifikasi-berdasarkan jenis dan umur hewan ruminansia. Hewan ternak Diklasifikasi-berdasarkan jenis dan umur hewan ruminansia.

melakukan klasifikasi aset biologis yang dikelolanya seperti terlihat pada Tabel 2.

Hal tersebut selaras dengan penelitian yang dilakukan oleh Natasari & Wulandari (2019) yang mengungkapkan bahwa personil pada Dinas Pertanian Kabupaten X telah memahami dan melakukan klasifikasi hewan ternak pada aset hewan. Sedangkan instansi pemerintah di Afrika Selatan mengalami kendala klasifikasi aset biologis karena klasifikasi aset biologis juga ditinjau berdasarkan *“service potential”*. *“Service potential”* pada instansi pemerintah jarang sekali diukur dengan nilai ekonomis (Scott *et al.*, 2016).

Pengakuan sesuai Draf PSAP Agrikultur

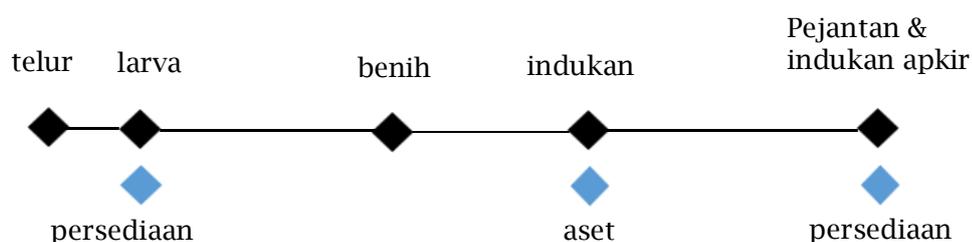
Berdasarkan hasil kuesioner awal dan hasil konfirmasi lanjutan dapat diungkapkan bahwa BPBAP Ujoeng Batee dan BPBAT Sungai Gelam Kementerian Kelautan dan Perikanan mengakui aset biologis berupa benih ikan pada saat telur menetas menjadi larva. Hal tersebut dilakukan karena tidak seluruh telur dalam kondisi bagus dan akan menetas menjadi larva. Selain itu, sistem pencatatan yang ada di lingkungan Kementerian Kelautan dan Perikanan hanya mengakomodir pencatatan benih ikan ketika menjadi larva. Indukan ikan diakui pada saat umur ikan telah memasuki usia matang untuk berkembang biak ataupun pada saat perolehan jika indukan tersebut diperoleh dengan pengadaan. Jika indukan ikan tersebut sudah tidak dapat dipakai lagi (apkir) maka indukan tersebut akan diakui sebagai persediaan untuk dijual setelah Surat Keputusan Penghapusan Aset diterbitkan. Uraian mengenai alur pengakuan tersebut dapat dilihat pada gambar berikut.

Hal ini berbeda dengan yang

penelitian Zulkarnain & Fanani (2018) yang menemukan bahwa pengakuan aset biologis berupa ikan pada UPT yang mereka teliti hanya berdasarkan hasil pembelian atau pengadaan ikan. Sedangkan atas hasil pembenihan ikan tidak dilakukan pengakuan karena kesulitan dalam teknis pengukuran.

Hasil kuesioner awal dan konfirmasi lanjutan pada Kementerian Pertanian menunjukkan bahwa aset biologis pada BBPKH Cinagara berupa hewan ternak ruminansia (sapi, domba, kambing, dll.) diakui sebagai aset pada saat hewan tersebut dikuasai baik yang diperoleh melalui pengadaan ataupun ketika hewan tersebut lahir dari indukan yang dikuasai oleh BBPKH Cinagara. Jika hewan ternak tersebut berjenis kelamin betina maka akan dipelihara menjadi indukan. Namun jika hewan ternak yang lahir berjenis kelamin jantan maka hewan ternak tersebut akan menjadi pejantan dengan peruntukan untuk dijual. Kemudian, jika indukan telah apkir maka indukan tersebut bersama-sama pejantan yang siap jual akan dijual dan diakui sebagai persediaan setelah terbitnya Surat Keputusan Penghapusan Aset. Uraian mengenai alur pengakuan aset biologis dan produk agrikulturnya pada unit ini dapat dilihat pada Gambar 3.

Namun BBPKH Cinagara tidak mengakui aset biologis berupa tanaman rumput yang dikelolanya. Rumput tersebut digunakan untuk dipakai sendiri ataupun dijual kepada masyarakat. Rumput pakan ternak tersebut diperoleh melalui pengadaan dengan waktu tumbuh dari tanam hingga siap panen selama kurang lebih tiga tahun. Personil pada BBPKH Cinagara menjelaskan bahwa pengadaan rumput pakan ternak tersebut dianggarkan



Gambar 2.

Alur Pengakuan Aset Biologis pada BPBAP Ujoeng Batee dan BPBAT Sungai Gelam

pada Belanja Barang Operasional sehingga rumput tersebut dianggap sebagai bahan habis pakai. Hal tersebut yang membuat rumput pakan ternak yang dikelola BBPKH Cinagara tidak diakui sebagai aset biologis.

Berbeda dengan BBPKH Cinagara, BIB Lembang mengelola hewan ternak (sapi, domba, kambing, kerbau, dll.) berupa pejantan yang akan diambil produknya berupa semen sperma. Hewan ternak tersebut diakui sebagai aset ketika dilakukan pembelian melalui pengadaan. Sama seperti BBPKH Cinagara, perlakuan atas hewan ternak yang telah apkir pada BIB Lembang juga diakui sebagai persediaan segera setelah Surat Keputusan Penghapusan Aset diterbitkan. Sedangkan untuk produk semen sperma diakui sebagai persediaan karena dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat. Alur pengakuan atas aset biologis dan produk agrikulturnya pada BIB Lembang dapat dilihat pada gambar berikut.

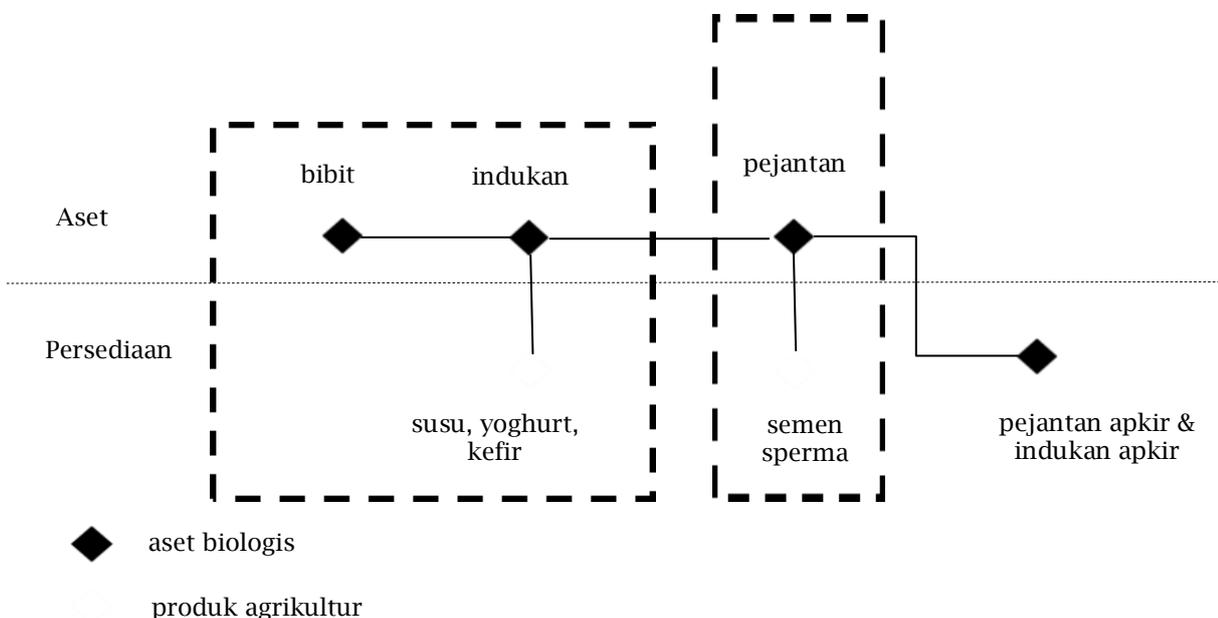
Secara umum keempat unit kerja dari kedua kementerian telah memahami konsep pengakuan sesuai dengan draf PSAP Agrikultur, dimana dalam draf PSAP tersebut antara lain diatur bahwa entitas mengakui aset biologis atau produk agrikultur jika dan hanya jika: Pertama, Entitas mengendalikan aset tersebut

sebagai akibat dari peristiwa masa lalu; Kedua, Besar kemungkinan manfaat ekonomi atau potensi jasa yang berhubungan dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas. Ketiga, Meskipun BBPKH Cinagara tidak mengakui dan mencatat rumput pakan ternak yang dikelolanya pada aset maupun persediaan, namun para personil terkait akuntansi, aset, dan persediaan memahami bahwa rumput tersebut merupakan aset biologis ataupun produk agrikultur.

Pengukuran/Penilaian Aset Biologis sesuai Draft PSAP Agrikultur

Penilaian aset biologis pada BPBAT Sungai Gelam menggunakan tarif PNPB sesuai dengan Peraturan Presiden terkait tarif PNPB atas penjualan produk biologis yang berlaku. Hasil konfirmasi lanjutan kepada personil BPBAT Sungai Gelam terkait penilaian aset tersebut dapat diungkapkan bahwa penilaian aset biologis sebesar nilai wajar akan mengalami kendala karena benih ikan terutama untuk larva tidak memiliki pasar yang aktif.

Penilaian aset biologis pada BPBAP Ujoeng Batee menggunakan harga perolehan jika ikan indukan ataupun benih ikan diperoleh dengan pembelian secara pengadaan. Namun, jika ikan diperoleh dari pembenihan sendiri maka penilaian ikan



Gambar 3.
Alur Pengakuan Aset Biologis dan Produk Agrikulturnya pada BBPKH Cinagara dan BIB Lembang

menggunakan tarif PNBPN. Hal tersebut mengakibatkan inkonsistensi nilai atas aset biologis dengan jenis yang sama.

Personil pada kedua unit kerja tersebut juga memberikan penjelasan bahwa belum adanya standar ataupun metode penilaian atas aset biologis berupa ikan yang diperoleh dengan pembenihan membuat mereka tidak mengetahui teknis penilaian indukan dan benih ikan.

Berdasarkan penjelasan para personil terkait aset dan persediaan pada kedua unit di Kementerian Kelautan dan Perikanan tersebut, pelaksanaan *stock opname* untuk ikan yang berupa indukan maupun indukan yang telah apkir dapat dilakukan penghitungan fisik secara akurat. Namun *stock opname* benih ikan mulai dari larva hingga ukuran tertentu tidak dapat dilakukan secara akurat karena benih ikan sangatlah rentan. Jika dilakukan perhitungan fisik dengan menghitung setiap ekornya maka benih ikan tersebut berisiko terhambat pertumbuhannya karena stress atau bahkan akan mati. Adanya hambatan tersebut, membuat Kementerian Kelautan dan Perikanan mengeluarkan standar dan metode perhitungan fisik benih ikan. *Stock opname* benih ikan dilakukan dengan menghitung benih ikan atas volume sampel air yang diambil pada beberapa titik dalam satu kolam. Atas benih ikan yang telah dihitung tersebut, kemudian digeneralisasikan pada seluruh volume kolam yang diambil sampelnya.

Berdasarkan hasil jawaban kuesioner awal dan hasil konfirmasi lanjutan terhadap konsep pengukuran/penilaian draf PSAP Agrikultur pada BBPKH Cinagara dapat diungkapkan bahwa penilaian aset berupa indukan menggunakan harga perolehan pada saat pengadaan hingga indukan tersebut dijual karena telah apkir. Namun, penilaian hewan pejantan dan produk agrikultur turunannya diantaranya berupa susu, yoghurt, dan kefir dinilai dengan tarif PNBPN. Lebih lanjut, penilaian untuk hewan pengganti indukan yang berasal dari pembibitan sendiri dinilai dengan harga perolehan indukan asalnya. Hal tersebut menunjukkan bahwa penilaian hewan pengganti indukan tidak secara

tepat menunjuk pada hewan terkait karena nilai tersebut merupakan nilai dari indukan sebelumnya.

Terkait harga PNBPN, personil BBPKH Cinagara juga menjelaskan bahwa harga PNBPN merupakan usulan nilai dari unit kerja yang berasal dari taksiran harga perolehan dan harga pasar suatu produk agrikultur atau aset biologis kepada Kementerian Keuangan. Usulan harga PNBPN tersebut tidak untuk tahun yang bersangkutan melainkan untuk tahun depan. Hal tersebut menunjukkan bahwa tarif PNBPN tidak dapat merepresentasikan harga pasar yang berlaku saat ini atas produk atau aset biologis.

BBPKH Cinagara hanya melakukan *stock opname* fisik hanya pada hewan ternaknya saja. Sedangkan untuk produk agrikultur turunannya baik produk tanaman maupun hewan tidak dilakukan *stock opname* pada akhir periode pelaporan keuangan. Personil BBPKH Cinagara menjelaskan bahwa produk tersebut tidak dilakukan *stock opname* karena diadakan ketika ada pemesanan saja sehingga produk-produk tersebut tidak pernah tersimpan di BBPKH Cinagara. Sedangkan rumput pakan ternak tidak dilakukan *stock opname* karena rumput tersebut tidak diakui dan dicatat sebagai aset biologis maupun persediaan produk agrikultur.

Hasil konfirmasi lanjutan dan penelaahan atas dokumen inventarisasi aset dan persediaan pada BIB Lembang menunjukkan bahwa penilaian aset biologis berupa hewan ternak pada BIB Lembang dinilai dengan harga perolehan. Namun penilaian produk agrikultur berupa semen sperma menggunakan tarif PNBPN. Personil BIB Lembang menjelaskan bahwa penilaian dengan menggunakan tarif PNBPN tersebut dilakukan karena belum adanya standar ataupun metode penilaian dengan biaya perolehan. Selain itu, tidak adanya pasar aktif atas produk semen sperma ternak membuat BIB Lembang tidak mengetahui harga pasar yang berlaku atas produk tersebut.

Produk semen sperma di BIB Lembang diambil langsung dari hewan ternak pejantan yang dipelihara. Produk

tersebut disimpan dalam tabung suntik yang kemudian disimpan kembali dalam keadaan beku di dalam lemari pendingin. Produk semen sperma beku tersebut secara rutin dilakukan *stock opname* bulanan maupun pada setiap akhir periode dengan menghitung fisik satuan tabung suntik tempat penyimpanan semen sperma beku tersebut.

Personil dari kedua unit kerja Kementerian Pertanian tersebut menjelaskan lebih lanjut bahwa harga pasar dari hewan ternak ruminansia tidak bisa menjadi pegangan dan standar harga. Hal tersebut disebabkan oleh harga pasar hewan ruminansia dibentuk dari harga pasar tradisional yang berasal dari berbagai faktor antara lain kondisi hewan dan sosial masyarakat. Hal tersebut sesuai dengan hasil penelitian Kurniawan *et al.* (2014) yang menemukan bahwa peternak di Indonesia melakukan penilaian atas aset biologis tidak cukup dengan nilai uang karena penggunaan aset biologis tidak hanya terbatas pada penggunaan ekonomis melainkan digunakan juga untuk kepentingan sosial dan spiritual.

Di pihak lain, draf PSAP Agrikultur antara lain mengatur bahwa entitas mengakui aset biologis atau produk agrikultur jika dan hanya jika nilai wajar atau biaya perolehan atas aset tersebut dapat diukur dengan andal. Nilai wajar suatu aset didasarkan pada lokasi dan kondisi terkini aset tersebut. Sebagai contoh, nilai wajar ternak pada suatu peternakan adalah harga pasar ternak tersebut dikurangi dengan biaya transportasi dan biaya lainnya untuk memindahkan ternak tersebut dari peternakan menuju ke pasar atau menuju lokasi dimana ternak tersebut akan didistribusikan dengan atau tanpa biaya. Terdapat asumsi bahwa nilai wajar aset biologis dapat diukur secara andal.

Namun demikian, asumsi tersebut tidak berlaku apabila pada saat pengakuan awal aset biologis tidak terdapat harga patokan sebelumnya dan alternatif estimasi harga pasar yang ditetapkan tidak dapat diandalkan. Dalam kasus tersebut, aset biologis dinilai sebesar biaya perolehannya dikurangi dengan akumulasi

penyusutan atau penurunan nilainya. Pada saat nilai wajar aset biologis dapat diukur dengan andal, suatu entitas mengukur aset biologis tersebut sebesar nilai wajar aset tersebut dikurangi dengan biaya penjualannya.

Dari uraian tersebut di atas dapat diungkapkan bahwa kendala utama penilaian pada keempat unit kerja kedua kementerian tersebut, yaitu belum adanya standar ataupun metode penilaian biaya perolehan atas aset biologis dan produk agrikulturnya. Selain itu, tidak adanya pasar aktif atas aset biologis dan produk agrikulturnya juga turut menyulitkan personil keempat unit kerja dalam menilainya dengan harga pasar. Temuan tersebut selaras dengan hasil penelitian sebelumnya, dimana instansi pemerintah mengalami kesulitan dalam memperoleh harga pasar karena ketiadaan pasar aktif atas aset biologis (Natasari & Wulandari, 2019; Scott *et al.*, 2016; Zulkarnain & Fanani, 2018).

Penyajian dan Pengungkapan sesuai dengan Draf PSAP Agrikultur

Berdasarkan jawaban kuesioner awal, konfirmasi lanjutan kepada personil terkait, penelaahan atas laporan persediaan dan daftar inventaris aset biologis, serta analisis terhadap laporan keuangan unit kerja atas penyajian aset biologis, dapat diungkapkan bahwa BPBAP Ujoeng Batee dan BPBAT Sungai Gelam menyajikan aset biologis benih ikan dan indukan yang telah apkir pada persediaan. Persediaan berupa benih ikan dan indukan yang telah apkir tersebut diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) sebagai Hewan dan Tanaman untuk Dijual atau Diserahkan kepada Masyarakat. Rincian mengenai pengelompokan aset biologis baik berupa benih ikan dan indukan ikan yang telah apkir tidak diungkapkan dalam CaLK tersebut. Informasi mengenai rincian pengelompokan benih ikan dan indukan apkir tersebut dicatat pada Laporan Persediaan pada Aplikasi Persediaan.

Namun penyajian aset biologis berupa indukan ikan tidak disajikan pada Neraca, melainkan dicatat sebagai aset ekstrakomptabel. Pencatatan tersebut

berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 181/PMK.06/2016 tentang Penatausahaan Barang Milik Negara yang diantaranya mengatur bahwa BMN aset tetap lainnya berupa hewan dan tanaman yang digunakan dalam rangka tugas dan fungsi tidak dilakukan kapitalisasi, disajikan secara ekstrakomptabel, serta tidak disajikan pada Neraca. Hal tersebut membuat penyajian aset biologis pada laporan keuangan kedua unit kerja tersebut tidak menggambarkan kondisi yang sebenarnya.

Penyajian tersebut berbeda dengan penyajian aset biologis pada UPT yang diteliti Zulkarnain & Fanani (2018), dimana ikan yang diperoleh dari pembelian dan pengadaan pada UPT tersebut diklasifikasikan pada aset tetap, sedangkan ikan yang akan dijual akan diklasifikasikan ke dalam persediaan.

Penyajian aset biologis pada dua unit kerja pada Kementerian Kelautan dan Perikanan di atas juga terjadi pada BIB Lembang. Produk-produk agrikultur berupa semen sperma dan hewan ternak yang telah apkir disajikan pada persediaan. Produk semen diungkapkan pada CaLK sebagai Persediaan Semen untuk Dijual atau Diserahkan kepada Masyarakat. Sedangkan hewan yang telah apkir diungkapkan sebagai Hewan dan Tanaman untuk Dijual atau Diserahkan kepada Masyarakat. Pengungkapan produk agrikultur tersebut juga tidak dilakukan perincian lebih lanjut berdasarkan jenisnya. Namun catatan mengenai rincian persediaan semen berdasarkan jenis, umur, perolehan, dan nilainya dapat dilihat lanjut pada kartu/daftar inventaris persediaan pada Aplikasi Persediaan.

Sedangkan BBPKH Cinagara tidak menyajikan persediaan produk agrikultur berupa susu, yoghurt, dan kefir, dikarenakan BBPKH Cinagara tidak akan memproduksi produk-produk agrikultur tersebut jika tidak terdapat pesanan pembelian. Sehingga BBPKH Cinagara tidak melakukan penyimpanan atas produk-produk agrikultur. BBPKH Cinagara hanya menyajikan aset biologis pada persediaan atas induk hewan ternak yang telah apkir

atau hewan pejantan yang akan dijual. Hasil konfirmasi lanjutan kepada personil pada BBPKH Cinagara dapat diungkapkan bahwa BBPKH Cinagara juga tidak menyajikan rumput pakan ternak yang dikelolanya pada Neraca. Lebih lanjut BBPKH Cinagara juga tidak melakukan pencatatan rumput pakan ternak tersebut pada kartu/daftar inventaris BMN ataupun persediaan. Hal tersebut membuat penyajian aset biologis pada BBPKH Cinagara tidak mencerminkan kondisi yang sebenarnya.

Penyajian hewan ternak pada Neraca juga tidak dilakukan oleh BIB Lembang dan BBPKH Cinagara. Hal tersebut dilakukan karena penyajian aset biologis berupa hewan dan tanaman berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 181/PMK.06/2016 tentang Penatausahaan Barang Milik Negara. Kondisi penyajian aset biologis tersebut selaras dengan temuan BPK mengenai penyajian aset biologis pada Kementerian Pertanian. BPK juga menyatakan bahwa penyajian aset biologis dalam laporan keuangan berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan mengenai BMN tersebut membuat aset biologis yang tersaji pada laporan keuangan tidak menggambarkan kondisi sebenarnya.

Penyajian tersebut berbeda pada instansi pemerintah daerah yang diteliti oleh Natasari & Wulandari (2019), dimana aset hewan ternak akan dicatat pada Aset Tetap Lainnya sesuai dengan kebijakan akuntansi aset tetap yang berlaku.

Draf PSAP Agrikultur mengatur terkait penyajian aset biologis antara lain bahwa aset biologis yang memenuhi kriteria yang tercantum dalam standar ini diklasifikasikan dalam aset non-lancar. Aset biologis disajikan terpisah dari kelompok aset tetap dan aset lainnya. Dalam hal pengungkapan pada laporan keuangan, draf PSAP Agrikultur antara lain mengatur bahwa entitas diharuskan mengungkapkan keberadaan dan nilai tercatat aset biologis yang terbatas dan serta nilai tercatat aset biologis yang dijamin sebagai syarat pinjaman.

Dari uraian terkait pengungkapan aset biologis pada keempat unit kerja di

kedua kementerian tersebut dapat diungkapkan bahwa keempat unit kerja dalam menyajikan dan mengungkapkan aset biologis terkendala Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 181/PMK.06/2016 tentang Penatausahaan Barang Milik Negara. Peraturan tersebut mengatur bahwa aset hewan dan tanaman diklasifikasikan sebagai aset ekstrakomptabel dan tidak disajikan pada Neraca.

SIMPULAN

Penelitian ini mencoba untuk menilai kesiapan organisasi pemerintah untuk menerapkan akuntansi agrikultur sesuai dengan draf PSAP Agrikultur. Selain itu, penelitian ini juga menilai kendala-kendala organisasi pemerintah dalam penerapan akuntansi aset biologis sesuai dengan draf PSAP Agrikultur. Dari hasil penilaian atas kesiapan personil dan kendala terkait penerapan PSAP Agrikultur di BPBAP Ujoeng Batee dan BPBAT Sungai Gelam pada Kementerian Kelautan dan Perikanan serta BBPKH Cinagara dan BIB Lembang pada Kementerian Pertanian dapat disimpulkan bahwa keempat unit kerja yang diteliti telah memahami mengenai definisi dan ruang lingkup serta konsep pengakuan aset biologis dan produk agrikulturnya sesuai dengan draf PSAP Agrikultur. Meskipun BBPKH Cinagara Kementerian Kesehatan tidak melakukan pengakuan aset biologis berupa rumput pakan ternak yang mereka kelola, namun personil tersebut memahami bahwa rumput tersebut masuk dalam lingkup aset biologis dan produk agrikultur.

Namun keempat unit pada Kementerian Kelautan dan Perikanan dan Kementerian Pertanian tersebut mengalami kendala dalam hal penilaian dan pengukuran aset biologis dan produk agrikulturnya sesuai dengan draf PSAP Agrikultur. Kendala pengukuran dan penilaian tersebut antara lain disebabkan tidak adanya pasar aktif atas aset biologis beserta produk turunannya yang dikelola oleh unit kerja mereka. Selain itu, penggunaan metode biaya atau harga perolehan pada keempat unit di dua lembaga tersebut juga mengalami kendala

terutama disebabkan oleh tidak adanya standar atau metode yang berlaku untuk menghitung nilai perolehan aset biologis jika aset biologis tersebut diperoleh dari budidaya pengembangbiakan sendiri. Bahkan, penilaian aset biologis pada BPBAP Ujoeng Batee Kementerian Kelautan dan Perikanan menggunakan metode harga perolehan ketika indukan ikan diperoleh dengan pengadaan, sedangkan untuk indukan yang berasal dari pembenihan sendiri dinilai dengan tarif PNBP. Hal tersebut menimbulkan akan ketidakkonsistenan metode penilaian aset. Lebih lanjut, dua unit kerja pada Kementerian Kelautan dan Perikanan juga memiliki kendala dalam perhitungan pasti jumlah benih ikan, terutama ketika dilakukan *stock opname* benih ikan pada akhir periode pelaporan keuangan. Hal tersebut disebabkan oleh sifat aset berupa benih ikan tersebut sangat rentan sehingga perhitungan fisik benih ikan hanya bersifat estimasi.

Penyajian aset biologis yang tergolong sebagai aset tetap terkendala Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 181/PMK.06/2016 tentang Penatausahaan Barang Milik Negara, dimana aset biologis tersebut tidak disajikan dalam Neraca dan dicatat sebagai aset ekstrakomptabel. Adanya peraturan tersebut akan menjadi hambatan bagi instansi pemerintah pusat untuk menerapkan draf PSAP Agrikultur, dimana draf tersebut menyatakan bahwa aset biologis yang diklasifikasikan sebagai aset lancar maupun tidak lancar disajikan pada Neraca secara terpisah dari persediaan dan aset tetap. Dari uraian terkait kendala penerapan Draf PSAP Agrikultur, diperoleh kesimpulan bahwa, keempat unit kerja yang menjadi objek penelitian belum siap untuk menerapkan Draf PSAP Agrikultur.

Implikasi dari penelitian ini adalah sebagai masukan bagi organisasi penyusun standar akuntansi pemerintah di Indonesia dalam hal ini KSAP agar mengkaji lebih dalam terhadap proses penyusunan PSAP Agrikultur dengan melihat berbagai kendala yang akan ditemui oleh instansi pemerintah pengelola aset biologis. Pemerintah dan KSAP diharapkan juga

dapat berkoordinasi secara intensif agar perlakuan PSAP Agrikultur pada sektor pemerintahan tidak mengalami kendala seperti benturan peraturan. Selain itu, pemerintah melalui kementerian teknis terkait pengelolaan aset biologis juga diharapkan untuk mengeluarkan aturan dalam bentuk petunjuk teknis dalam pengukuran dan penilaian aset biologis. Sehingga setelah PSAP Agrikultur tersebut diterbitkan dapat diterapkan secara optimal oleh lembaga atau organisasi pemerintah di Indonesia.

KETERBATASAN DAN SARAN

Penelitian ini merupakan studi kasus penerapan akuntansi aset biologis dan produk agrikultur sesuai dengan draf PSAP Agrikultur yang berfokus pada organisasi pemerintah pusat, yaitu Kementerian Kelautan dan Perikanan dan Kementerian Pertanian. Dalam hal konfirmasi dilakukan secara jarak jauh dengan menggunakan surat elektronik dan telepon kemudian didokumentasikan dalam lembar konfirmasi lanjutan. Sehingga masih terdapat kekurangan mengenai gambaran dan pemahaman atas kondisi aset biologis dan produknya di lapangan, jika dilakukan pengamatan langsung.

Selaras dengan penelitian Scott *et al.*, (2016) dan Zulkarnain & Fanani (2018), penelitian ini menyarankan kepada pemerintah Indonesia dalam hal ini KSAP agar mengkaji lebih dalam serta mempertimbangkan kembali terhadap metode penilaian harga wajar (*fair value*) atas aset biologis dan produk turunannya. Lebih lanjut, kementerian teknis terkait juga perlu membuat petunjuk teknis penilaian aset biologis dan produk agrikulturnya jika digunakan metode harga perolehan sehingga permasalahan perbedaan anggaran dan kebutuhan produksi dapat diatasi (Zulkarnain & Fanani, 2018). Penelitian selanjutnya disarankan agar melakukan penelitian pada entitas yang mengelola aset biologis dan produk turunannya tidak hanya berupa hewan saja (tanaman).

DAFTAR PUSTAKA

Adebayo, T.S., Akinsola, G.D., Kirikkaleli,

D., Bekun, F.V., Umarbeyli, S., & Osemeahon, O.S. (2021). Economic performance of Indonesia amidst CO2 emissions and agriculture: A time series analysis. *Environmental Science and Pollution Research*, 28 (35), 47942-47956.

Arbidane, I., & Mietule, I. (2018). Problems and solutions of accounting and evaluation of biological assets in Latvia. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 6(1), 10-22.

Adebayo, T.S., Akinsola, G.D., Kirikkaleli, D., Bekun, F.V., Umarbeyli, S., & Osemeahon, O.S. (2021). Economic performance of Indonesia amidst CO2 emissions and agriculture: A time series analysis. *Environmental Science and Pollution Research*, 28 (35), 47942-47956.

Arbidane, I., & Mietule, I. (2018). Problems and solutions of accounting and evaluation of biological assets in Latvia. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 6(1), 10-22.

Aryanto, Y.H. (2012). Theoretical failure of IAS 41. *SSRN Electronic Journal*, 1-5.

Aspers, P., & Corte, U. (2019). What is qualitative in qualitative research. *Qualitative Sociology*, 42(2), 139-160.

Awokuse, T.O., & Xie, R. (2015). Does agriculture really matter for economic growth in developing countries? *Canadian Journal of Agricultural Economics*, 63(1), 77-99.

Baigrie, I., & Coetsee, D. (2016). An analysis of the financial reporting compliance of South African public agricultural companies. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 9(3), 833-853.

Biro Pusat Statistik (BPS). (2022). *Berita resmi statistik pertumbuhan ekonomi produk domestik bruto No. 14/02/Th. XXV, 7 Februari 2022*. bps.go.id. Diakses dari <https://www.bps.go.id/>

Bozzolan, S., Laghi, E., & Mattei, M. (2016). Amendments to the IAS 41 and IAS 16 - Implications for accounting of bearer plants. *Agricultural Economics (Czech Republic)*, 62(4), 160-166.

Daniels, E., Arden-Close, E., & Mayers, A. (2020). Be quiet and man up: A qualitative questionnaire study into fathers who witnessed their Partner's birth trauma. *BMC Pregnancy and Childbirth*, 20(1), 1-12.

De Wolf, A., Christiaens, J., & Aversano, N. (2021). Heritage assets in the due process of the International Public

- Sector Accounting Standards Board (IPSASB). *Public Money and Management*, 41(4), 325-335.
- Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK). (2018). *Pernyataan Standar Akuntansi 69 — Agrikultur*. Diakses dari <https://sak.iaiglobal.or.id/>
- Elad, C., & Herbohn, K. (2011). *Implementing fair value accounting in the agricultural sector*. Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Feleagă, L., Feleagă, N., & Răileanu, V. (2012). Theoretical considerations about implementation of IAS 41 in Romania. *Theoretical and Applied Economics*, XIX(2), 31-38.
- Fogarty, S., & Ramjan, L. M. (2016). Factors impacting treatment and recovery in Anorexia Nervosa: Qualitative findings from an online questionnaire. *Journal of Eating Disorders*, 4(1), 1-9.
- Hammarberg, K., Kirkman, M., & De Lacey, S. (2016). Qualitative research methods: When to use them and how to judge them. *Human Reproduction*, 31(3), 498-501.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2000). *International Accounting Standards No. 41 — Agriculture*. Diakses dari <https://www.ifrs.org/>
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2003). *International Public Sector Accounting Standards 27 — Agriculture*. Diakses dari <https://www.ifac.org/>
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2016). *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 181/PMK.06/2016 tentang Penatausahaan Barang Milik Negara*. Diakses dari <https://jdih.kemenkeu.go.id/>
- Khan, T. (2014). Kalimantan's biodiversity: Developing accounting models to prevent its economic destruction. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27(1), 150-182.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP). (2019). *Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis AkruaI Pernyataan No. XX — Agrikultur (Draf)*. Diakses dari <http://www.ksap.org/>
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). (2004). *Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan No. 05 — Akuntansi Persediaan*. Diakses dari <http://www.ksap.org/>
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). (2005). *Standar Akuntansi Pemerintahan Pernyataan Nomor 7 — Akuntansi Aset Tetap*. Diakses dari <http://www.ksap.org/>
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). (2014). *Buletin Teknis Nomor 15 — Akuntansi Aset Tetap Berbasis AkruaI*. Diakses dari <http://www.ksap.org/>
- Kurniawan, R., & Managi, S. (2018). Economic growth and sustainable development in Indonesia: An assessment. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 54(3), 339-361.
- Kurniawan, R., Mulawarman, A.D., & Kamayanti, A. (2014). biological assets valuation reconstruction: A critical study of IAS 41 on agricultural Accounting in Indonesian Farmers. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164 (August), 68-75.
- Kurniawati, D., & Falikhatun. (2019). Implementasi Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 69 Agrikultur pada Perum Perhutani Kesatuan Pemangku Hutan (KPH) Surakarta. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 19(2), 167-195.
- Maina, P.N., & Wingard, H.C. (2013). Small and medium-sized entities in the agricultural sector: Fair value reporting challenges. *Agrekon*, 52(2), 52-74.
- Mates, D., Grosu, V., Hlaciuc, E., Bostan, I., Bunget, O., Domil, A., Moraru, M., & Artene, A. (2015). Biological assets and the agricultural products in the context of the implementation of the IAS 41: A case study of the Romanian agro-food system. *Archives of Biological Sciences*, 67(2), 705-714.
- Maurits, F., Harnawati, E., & Wijaya, S.Y. (2021). Accounting treatment analysis of agricultural activities in presenting financial statements based on PSAK 69 IN PT IJ. *International Journal of Research in Business and Social Science (2147-4478)*, 10(4), 255-263.
- Maxwell, J.A., & Reybold, L.E. (2015). Qualitative research. *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences: Second Edition*, 29(30), 685-689.
- Meilansari, A.Y., Maslichah, & Mawardi, M.C. (2019). Evaluasi Penerapan PSAK-69 Agrikultur terhadap aset biologis (Studi pada perusahaan perkebunan pertanian yang terdaftar di Bursa

- Efek Indonesia tahun 2012-2017). *E-Jra*, 8(4), 1-14.
- Murray, L.T., McCormack, J., Grobeiu, I., Wiklund, I., Kimel, M., & Van Nooten, F. (2020). Development of the neurotrophic keratopathy questionnaire: Qualitative research. *Journal of Patient-Reported Outcomes*, 4(30), 1-11.
- Natasari, D., & Wulandari, R. (2018). Akuntansi aset biologis: Perlukah adopsi International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 27 dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)? *Jurnal Gama Societa*, 1(1), 71-79.
- Natasari, D., & Wulandari, R. (2019). Studi kasus perlakuan akuntansi aset biologis berdasarkan IPSAS 27 Agriculture pada Dinas Pertanian X. *Monex: Journal Research Accounting Politeknik Tegal*, 8(1), 188-202.
- Sayekti, Y., Irmadariyani, R., Agustini, A.T., & Supatmoko, D. (2018). The implementation of Accounting Standards for Agriculture (PSAK 69): The analysis of companies' readiness. *International Journal of Accounting and Taxation*, 6(2), 23-28.
- Scott, D., Wingard, C., & van Biljon, M. (2016). Challenges with the financial reporting of biological assets by public entities in South Africa. *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 19(1), 139-149.
- Sitko, N.J., & Jayne, T.S. (2012). Why are African commodity exchanges languishing? A case study of the Zambian Agricultural Commodity Exchange. *Food Policy*, 37(3), 275-282.
- Suryahadi, A., Hadiwidjaja, G., & Sumarto, S. (2012). Economic growth and poverty reduction in Indonesia before and after the Asian financial crisis. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 48(2), 209-227.
- Warsito, M. (2019). Pengakuan, Penilaian dan pengungkapan "aset" satwa di lembaga konservasi. *Diponegoro Journal of Accounting*, 8(1), 1-13.
- Xie, B., Liu, M., Randhi, T.O., & Yi, Y. (2020). Is the biological assets measured by historical cost value-related? *Custos e Agronegocio*, 16(1), 122-150.
- Yin, R. K. (2016). *Qualitative research from start to finish* (second ed). Guilford publications.
- Zulkarnain, A., & Fanani, Z. (2018). Studi fenomenologis kepatuhan terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan dalam pelaporan aset biologis (Studi kasus: Organisasi "X"). *AKTSAR: Jurnal Akuntansi Syariah*, 1(1), 13.