

STUDI KASUS PERLAKUAN AKUNTANSI ASET BIOLOGIS BERDASARKAN IPSAS 27 AGRICULTURE PADA DINAS PERTANIAN X

Dina Natasari

Departemen Ekonomika dan Bisnis SV UGM
dina.natasari@ugm.ac.id

Rizky Wulandari

Departemen Ekonomika dan Bisnis SV UGM
rizky_wulandari@ugm.ac.id

Abstract

Agriculture activities are the elective matters that must be carried out by the local government to serve the interests of the community. The implication of these are the recognition of living animals and plants (known as biological assets) in government financial reports. This study analyzed what-if The International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 27 Agriculture was used as guideline for the accounting treatment of these biological assets on the agricultural service of a local government in Indonesia. There are significant differences between the provisions of the applicable biological asset assessment in Pernyataan Standard Akuntansi Pemerintahan (PSAP) 07 with IPSAS 27. This research is a qualitative descriptive study. The study was conducted by literature studies, interviewed with related parties, observation, and documentation of the results. The results showed that periodic assessments of biological assets need to be done so that biological transformation could be recorded. Thus the assets' values in the financial statements were in accordance with the actual condition. However, there were difficulties in applying IPSAS 27, especially in determining market value. The revaluation process at the end of periods needs cost to be done. It is necessary to conduct a study in advance regarding the readiness of human resources as well as the significance of the costs and benefits of implementing the regulation adopted from IPSAS 27. Local governments need more detailed technical guidelines if the PSAP will adopt IPSAS 27.

Keywords: biological assets, IPSAS 27 Agriculture, PSAP 07 Akuntansi Aset Tetap, regional government financial statement.

PENDAHULUAN

Indonesia dikenal sebagai negara agraris. Sektor pertanian menjadi salah satu sumber pemacu pertumbuhan perekonomian negara. Pemerintah berperan untuk menjaga pertumbuhan ekonomi masyarakat. Salah satu urusan yang bisa

dipilih oleh pemerintah daerah dalam melaksanakan perannya yaitu sektor pertanian. Pertanian meliputi sistem perusahaan lahan dan aktivitas budidaya ternak. Pertanian dikelola dengan memanfaatkan potensi sumber daya yang dimiliki serta sarana dan prasarana

yang dibutuhkan (Dinas Pertanian, 2018). Karena merupakan salah satu urusan pemerintah, maka pemerintah terlibat secara aktif maupun pasif dalam aktivitas agrikultur. Penyelenggaraan urusan sektor pertanian atau agrikultur tidak dapat terlepas dari pengelolaan tanaman dan juga hewan hidup. Hal ini berdampak terhadap kepemilikan tanaman dan hewan hidup oleh pemerintah. Tanaman dan hewan hidup ini dikenal sebagai aset-aset biologis.

Sebagai wujud transparansi pengelolaan keuangan, pemerintah membuat laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban kinerja. Hal ini dilakukan untuk meningkatkan akuntabilitaskinerja keuangan. Entitas pemerintah berpedoman pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dalam pelaksanaan kebijakan akuntansi yang dipraktikkan. Perlakuan akuntansi ini meliputi pencatatan, penyusunan, dan penyajian laporan keuangan pemerintah. SAP ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah (PP) No 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. SAP dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (IPSAP) dan Buletin Teknis (Bultek) sebagai uraian lebih lanjut dan penjelasan teknis akuntansi.

SAP yang menjadi acuan saat penelitian dilaksanakan mengatur perlakuan akuntansi

untuk aset tetap berupa hewan dan tanaman sebagai bagian dari aset tetap. PSAP Nomor 07 tidak mengatur hal tersebut secara eksplisit. Dalam PSAP No 07 disebutkan bahwa aset tetap terbagi atas tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, serta jalan, irigasi, dan jaringan. Seluruh aset tersebut diperoleh dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dalam kondisi siap pakai. Aset dapat dikategorikan sebagai aset tetap namun tidak dapat diklasifikasikan dalam kelompok aset tetap di atas, dikelompokkan sebagai Aset Tetap Lainnya. Aset tetap lainnya dijelaskan lebih detil pada Buletin Teknis (Bultek) Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua. Klasifikasi aset tetap lainnya meliputi koleksi perpustakaan atau buku-buku, serta barang bercorak baik kesenian, kebudayaan, maupun olah raga. Hewan, ikan, dan tanaman (aset biologis) juga termasuk dalam klasifikasi aset tetap lainnya. Oleh karena itu, perlakuan akuntansi untuk aset biologis mengikuti perlakuan akuntansi untuk aset tetap. Aset biologis dinilai sebesar harga perolehan. Harga perolehan meliputi keseluruhan pengeluaran yang dibayarkan guna memperoleh aset hingga aset tersebut siap dimanfaatkan. Untuk aset biologis tidak dilakukan penyusutan. Pada saat aset sudah

tidak dapat digunakan atau mati, baru dilakukan penghapusan nilai aset. Dengan demikian tidak ada penilaian kembali selama aset masih digunakan atau dimiliki.

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) masih berada dalam tahapan melakukan konvergensi Standar Akuntansi Pemerintahan kepada standar akuntansi untuk sektor publik yang berlaku secara global, yaitu *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) (Hoesada, 2018). IPSAS merupakan standar akuntansi untuk sektor publik yang dikeluarkan oleh *International Public Sector Accounting Standard Board* (IPSASB). IPSASB telah melakukan program konvergensi bersama dengan IFRS dalam upaya pengembangan standar. Hal ini dilakukan agar ketentuan-ketentuan IASB yang akan diadopsi dalam IPSAS sesuai dengan konteks sektor publik. Terkait dengan akuntansi aset biologis, IPSASB (2009) telah mengadopsi *International Accounting Standard (IAS) 41 Agriculture* ke dalam IPSAS 27 *Agriculture*. Dalam ketentuan ini, terdapat pengakuan adanya transformasi biologis karena hewan dan tumbuhan hidup mengalami pertumbuhan. Implikasinya, perlu dilakukan penyesuaian nilai aset biologis pada setiap akhir periode pelaporan.

Praktik akuntansi untuk aset biologis pada sektor pemerintahan berbeda dengan

sektor swasta. Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia (2016) telah menerbitkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 69 tentang Agrikultur pada 16 Desember 2016. PSAK ini juga merupakan adopsi dari *International Accounting Standard (IAS) 41 Agriculture*. Pernyataan ini berlaku efektif untuk laporan keuangan perusahaan yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2018 (IAI, 2016). PSAK 69 memisahkan aset biologis dari kelompok aset tetap. Dalam ketentuan ini diatur bahwa penilaian aset biologis didasarkan pada nilai wajar. Jadi terdapat perubahan metode penilaian dari penggunaan harga perolehan menjadi sesuai harga wajar. Dengan perkembangan pada sektor swasta ini, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) dalam upaya melakukan konvergensi. Tidak menutup kemungkinan bahwa untuk mengadopsi pula IPSAS 27 akan diadaptasi dalam SAP. Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian terdahulu. Penelitian terdahulu banyak dilakukan pada sektor swasta dan BUMN. Farida (2013) melakukan analisis penerapan IAS 41 pada PTPN VII, penelitian Putra (2016) pada CV Fatherland Farm Todano, serta Darmanto (2016) membandingkan perlakuan IAS 41 dengan PSAK 69 pada PTPN XII UUS

Gunung Gunitir. Korompis (2016) menganalisis perlakuan akuntansi agrikultur sesuai PSAK 69 pada petani kelapa desa di Daerah Likupang Selatan. Adita (2012) menganalisis penerapan IAS 41 pada PT Sampoerna. Penelitian terkait akuntansi aset biologis di sektor pemerintahan di Indonesia belum banyak dilakukan. Penelitian tentang aset biologis pada sektor pemerintahan dilakukan oleh Natasari (2017). Penelitian tersebut menyimpulkan bahwa adopsi IPSAS 27 pada SAP perlu dilakukan agar aset mencerminkan nilai yang seharusnya. Penelitian ini merupakan perkembangan dari penelitian tersebut. Pada penelitian ini dilakukan studi kasus pada Dinas Pertanian pada suatu pemerintah daerah yang memiliki aset biologis untuk mengetahui kesiapan pelaksana untuk menerapkan ketentuan sesuai IPSAS tersebut.

TINJAUAN PUSTAKA

PSAP 07 Akuntansi Aset Tetap

Standar akuntansi pemerintahan yang dijadikan pedoman di Indonesia didasarkan pada ketentuan yang ditetapkan oleh pemerintah. Praktik akuntansi yang diselenggarakan berpedoman kepada standar akuntansi pemerintahan yang berlaku. Pada Penjelasan atas UU Nomor 1 Tahun 2004 telah disadari bahwa laporan

keuangan pemerintah pada saat itu belum sepenuhnya disusun mengikuti standar akuntansi pemerintahan yang sejalan dengan standar akuntansi sektor publik yang diterima secara internasional (IPSAS).

Standar akuntansi pemerintahan yang berlaku saat ini yaitu Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sebagaimana yang dimaksud dalam PP 71 Tahun 2010. SAP Berbasis Akrua meliputi Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan dan pernyataan standar akuntansi pemerintahan (PSAP). Saat ini pernyataan standar akuntansi pemerintahan berjumlah 12 pernyataan dengan rincian sebagai berikut.

- a. PSAP 01 Penyajian Laporan Keuangan
- b. PSAP 02 Laporan Realisasi Anggaran Berbasis Kas
- c. PSAP 03 Laporan Arus Kas
- d. PSAP 04 Catatan atas Laporan Keuangan
- e. PSAP 05 Akuntansi Persediaan
- f. PSAP 06 Akuntansi Investasi
- g. PSAP 07 Akuntansi Aset Tetap
- h. PSAP 08 Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan
- i. PSAP 09 Akuntansi Kewajiban
- j. PSAP 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan, Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi yang Tidak Dilanjutkan

k. PSAP 11 Laporan Keuangan Konsolidasian

l. PSAP 12 Laporan Operasional

Menurut PSAP Nomor 07 Aset Tetap, aset tetap merupakan aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan, atau dimaksudkan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Aset tetap diperlukan sebagai sarana dalam penyediaan jasa pelayanan oleh pemerintah kepada masyarakat umum.

PSAP Nomor 07 mengklasifikasikan aset tetap menjadi tanah; peralatan dan mesin; gedung dan bangunan; jalan, irigasi, dan jaringan; aset tetap lainnya; dan konstruksi dalam pengerjaan. Aset tetap lainnya meliputi aset tetap yang tidak masuk kriteria ke dalam kelompok aset tetap yang lain. Aset tersebut harus diperoleh dalam kondisi siap pakai dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah. Buletin Teknis (Bultek) Nomor 15 sebagai pedoman teknis penerapan PSAP menyatakan bahwa aset yang termasuk dalam klasifikasi aset tetap lainnya yaitu koleksi perpustakaan/buku, barang bercorak kesenian/kebudayaan/olah raga, hewan, ikan, dan tanaman. Hewan, ikan, dan tanaman yang hidup merupakan aset biologis.

Aset biologis tidak diatur secara khusus. PSAP 07 mengatur perlakuan akuntansi bagi aset biologis sama dengan perlakuan bagi kelompok aset tetap yang lain. Aset biologis diakui pada saat terjadi perpindahan hak kepemilikan atau penguasaan dan siap digunakan. Aset biologis yang telah diperoleh akan dinilai sebesar keseluruhan pengeluaran saat perolehan. Biaya ini meliputi seluruh pengeluaran untuk memperoleh aset sampai dengan aset siap digunakan. Untuk aset biologis tidak dilakukan penyusutan. Pada saat aset sudah tidak dapat digunakan atau mati, maka akan diterapkan penghapusan. Dengan demikian tidak ada penyesuaian selama hewan atau tanaman tersebut masih hidup atau dimanfaatkan.

IPSAS 27 Agriculture

IPSAS 27 diterbitkan oleh IPSAS dengan tujuan untuk memberikan pedoman terkait perlakuan akuntansi dan pengungkapannya untuk aktivitas agrikultur (IPSASB, 2009). Ketentuan ini merupakan ketentuan internasional yang berlaku bagi entitas pemerintah terkait dengan pengakuan aset biologis dan produk agrikultur saat masa panen. Bagi entitas swasta, perlakuan akuntansi yang berlaku internasional untuk aktivitas agrikultur diatur oleh IAS 41.

Aktivitas agrikultur merupakan manajemen transformasi biologis dan panen aset biologis yang ditujukan untuk dijual atau didistribusikan dengan atau tanpa biaya tambahan (IPSASB, 2009). Transformasi biologis merupakan proses aset biologis secara kualitas maupun kuantitas yang disebabkan oleh pertumbuhan (penambahan kualitas atau kuantitas), degenerasi (penurunan kuantitas atau kualitas), produksi (menghasilkan produk agrikultur) dan juga prokreasi (perkembangbiakan) (IPSASB, 2009). Sebagai contoh dalam hal ini yaitu Dinas Pertanian memiliki sapi perah. Yang dinamakan manajemen transformasi biologis dalam hal ini yaitu Dinas Pertanian memelihara sapi tersebut dari anak sapi menjadi sapi dewasa. Setelah sapi dewasa, sapi mampu menghasilkan susu. Dengan demikian, Dinas Pertanian dapat melakukan panen dengan hasil berupa susu sapi. Susu itu dapat dijual atau didistribusikan oleh Dinas Pertanian.

Selain manajemen transformasi yang ditujukan untuk dijual, manajemen transformasi biologis bisa juga ditujukan untuk dikonversi menjadi produk agrikultur atau penambah jumlah aset biologis untuk dijual atau didistribusikan (IPSASB, 2009). Produk agrikultur disini merupakan hasil panen aset biologis. Sebagai contoh yaitu

Dinas Pertanian memiliki sapi yang dipelihara sebagai induk. Dinas Pertanian melakukan manajemen transformasi biologis agar sapi tersebut mampu menghasilkan anak-anak sapi. Anak sapi ini kemudian dijual atau tetap dipelihara sehingga jumlah aset biologis semakin bertambah.

Perlakuan akuntansi untuk aset biologis dalam IPSAS 27 hanya ditujukan bagi aset biologis yang dipelihara untuk aktivitas agrikultur. Apabila aset dimiliki bukan untuk tujuan aktivitas agrikultur, maka pencatatannya tidak mengikuti ketentuan IPSAS 27. Sebagai contoh yaitu hewan yang dimiliki untuk digunakan dalam penelitian atau pendidikan. Karena tujuan pemeliharaan hewan tidak terkait aktivitas agrikultur, maka pencatatannya tidak mengikuti IPSAS 27 ini.

Menurut IPSAS 27, pengakuan aset biologis dapat dilakukan pada saat entitas memiliki kendali atas aset tersebut sebagai akibat dari peristiwa masa lalu yang kemungkinannya besar akan mengalirkan manfaat ekonomik masa depan serta biaya perolehan atau nilai wajar aset dapat diukur dengan andal (IPSASB, 2009). Setelah perolehan, nilai aset akan diukur kembali pada setiap akhir periode pelaporan. Pengukuran ini dilakukan untuk menyesuaikan nilai tercatat dengan nilai

wajar aset pada saat itu. Nilai wajar aset berubah karena aset mengalami transformasi biologis selama hidupnya. Entitas harus menentukan atribut penilaian (misalnya umur atau kualitas) dan kemudian membandingkannya dengan atribut yang digunakan dipasar sebagai dasar untuk menentukan nilai wajar (IPSASB, 2009). Nilai wajar dalam hal ini berupa nilai pasar aktif.

Penentuan nilai pasar ini membutuhkan pertimbangan untuk menggunakan harga pasar yang paling relevan. Apabila tidak ada pasar aktif yang memperdagangkan aset biologis tersebut, maka entitas dapat menggunakan nilai pasar terakhir yang diketahui. Hal ini dapat dilakukan ketika transformasi biologis dari saat perolehan awal tidak signifikan atau dampak transformasi biologis pada harga tidak diharapkan menjadi material. Entitas juga dapat menggunakan nilai pasar aset sejenis. Penggunaan nilai ini harus disertai dengan penyesuaian terhadap perbedaan sifat aset yang dimiliki dengan aset yang diketahui nilai pasarnya tersebut. Nilai terakhir yang dapat digunakan apabila informasi harga pasar tidak tersedia yaitu dengan menggunakan *sector benchmark* (IPSASB, 2009). Sebagai contoh yaitu harga pasar sapi hidup dihitung dengan dasar harga daging sapi per

kilogram. Keuntungan atau kerugian dapat timbul dari selisih nilai wajar saat perolehan dengan biaya untuk membeli dengan perubahan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual. Keuntungan atau kerugian tersebut diakui dalam laporan laba rugi periode bersangkutan.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif kualitatif. Data yang dipergunakan yaitu data kuantitatif dan data kualitatif. Data kuantitatif berhubungan dengan pencatatan akuntansi aset biologis yang dilakukan oleh entitas pemerintah. Data kualitatif yang digunakan yaitu profil entitas, data literatur, dan informasi yang diperoleh dari hasil wawancara dengan narasumber.

Pengumpulan data dilakukan dengan teknik wawancara, observasi, dan studi dokumentasi.

- a. Metode Wawancara yang digunakan yaitu wawancara mendalam berdasarkan pedoman wawancara yang telah disusun sebelumnya. Pedoman ini memuat pokok-pokok pikiran yang terkait dengan masalah yang diteliti.
- b. Observasi dilakukan dengan melakukan pengamatan pada entitas pemerintah untuk mengetahui bagaimana aset

biologis dikelola dan pencatatan akuntansinya.

- c. Studi literatur digunakan untuk menemukan referensi-referensi yang berkaitan dengan topik yang diteliti.

Analisis data dilakukan menggunakan tahapan sebagai berikut:

- a. Pengumpulan Data

Pada tahapan ini melakukan pengumpulan data dari data primer dan sekunder. Data Primer berasal dari hasil wawancara pada pihak-pihak yang terkait dengan pengelolaan akuntansi. Data sekunder yang dikumpulkan berupa semua data akuntansi dan laporan keuangan pemerintah daerah.

- b. Analisis data kualitatif

Data sekunder yang diperoleh merupakan data laporan keuangan dan juga data akuntansi terkait aset biologis pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Tahun Anggaran 2017. Berdasarkan data tersebut, dilakukan identifikasi bagaimana pemerintah daerah melakukan pencatatan atas aset biologis yang dimiliki. Hasil identifikasi ini dijadikan dasar untuk melakukan analisis lebih lanjut. Analisis dilakukan dengan berdiskusi dan wawancara bersama

pihak pemerintah daerah berkaitan dengan penerapan ketentuan akuntansi untuk aset biologis sesuai IPSAS 27.

- c. Kesimpulan dan saran

Tahapan akhir yaitu menarik kesimpulan berdasarkan data yang telah disajikan. Hasil analisis ini didiskusikan dengan entitas untuk mengetahui kesulitan penerapannya ketentuan IPSAS 27 dan memberikan masukan bagi pengambil keputusan maupun bagi peneliti selanjutnya.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Penelitian

Salah satu pemerintah daerah di Pulau Jawa untuk Tahun Anggaran 2017 memiliki total aset sebesar Rp7.757.033.390.130,23. Dari sejumlah aset tersebut, Aset Tetap yang disajikan pada Neraca sebesar Rp5.841.395.688.975,67. Aset tetap ini tersebar dalam 35 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Rincian aset tetap Pemerintah Daerah X (Pemda X) tersaji dalam Tabel 1. Rincian Aset Tetap per 31 Desember 2017.

Tabel 1.

Rincian Aset Tetap per 31 Desember 2017

No	Keterangan	Saldo (Rp)	No	Keterangan	Saldo (Rp)
1	Tanah	2.520.611.213.664	1	Buku	6.988.100
2	Peralatan dan Mesin	915.669.540.069	2	Barang Bercorak Kebudayaan	280.000
3	Gedung dan Bangunan	2.201.763.532.002	3	Hewan	2.265.741.975
4	Jalan, Irigasi, dan Jaringan	2.410.091.147.312		Total	2.273.010.075
5	Aset Tetap Lainnya	181.065.042.944			
6	Konstruksi dalam Pengerjaan	328.726.327.899			
7	Akumulasi Penyusutan	(2.716.531.114.915)			
	Total	5.841.395.688.976			

Sumber: Laporan Keuangan Pemerintah Daerah X (Data Diolah)

Dari Tabel 1 diketahui bahwa total aset tetap sebesar Rp5.841.395.688.976,00 termasuk Aset Tetap Lainnya sejumlah Rp181.065.042.944,00. Kebijakan akuntansi pemerintah daerah tersebut menetapkan bahwa aset tetap merupakan aset berwujud yang memiliki masa manfaat lebih dari 12 bulan yang digunakan atau dimaksudkan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau masyarakat umum. Aset tetap ini diklasifikasikan menjadi tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, aset tetap lainnya, serta konstruksi dalam pengerjaan. Dari total aset tetap lainnya sebesar Rp181.065.042.994,00, sejumlah Rp2.273.010.075 merupakan aset tetap lainnya pada Dinas Pertanian. Perincian aset tetap lainnya pada Dinas Pertanian Pemda X disajikan dalam Tabel 2.

Tabel 2.

Rincian Aset Tetap Lainnya per 31 Desember 2017

Sumber: Laporan Keuangan Dinas Pertanian Pemda X (Data Diolah)

Dari Tabel 2 Rincian Aset Tetap Lainnya per 31 Desember 2017, dapat dilihat bahwa Pemerintah Daerah X memiliki aset biologis berupa hewan senilai Rp2.265.741.975,00. Hewan ini meliputi sapi dan kambing dari berbagai jenis.

Pembahasan

Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Biologis di Pemerintah Daerah X

Aset biologis dicatat sebagai bagian dari Aset Tetap. Ketentuan pencatatan aset ini mengikuti ketentuan kebijakan akuntansi aset tetap yang berlaku. Hewan berupa sapi dan kambing tercatat sesuai dengan nilai perolehan. Nilai perolehan meliputi harga beli dan biaya-biaya yang terkait dalam proses pengadaan yang dapat dikaitkan (atribusi) secara langsung terhadap aset. Biaya tersebut terbatas pada biaya yang dikeluarkan hingga aset siap digunakan sebagaimana yang dimaksudkan peruntukannya. Biaya ini misalnya biaya penyiapan tempat, biaya pengiriman, dll. Saat terjadi pengadaan hewan, Dinas Pertanian mengakui pengeluaran kas sebagai belanja modal. Berdasarkan

realisasi belanja modal, dilakukan pengakuan penambahan aset tetap ke dalam Laporan Posisi Keuangan.

SAP mengatur tentang biaya yang dikeluarkan setelah perolehan dan pengukuran berikutnya setelah pengakuan awal. Kebijakan akuntansi yang disusun oleh Pemda X juga mengatur ketentuan tersebut dalam bentuk pengaturan pengeluaran setelah perolehan, penyusutan, dan penilaian ulang aset. Terkait dengan pengeluaran setelah perolehan, dalam kebijakan akuntansi dinyatakan bahwa pengeluaran setelah aset diperoleh yang mampu membuat umur ekonomis lebih panjang harus ditambahkan ke dalam nilai aset tercatat (kapitalisasi). Selain itu, kapitalisasi juga dilakukan atas pengeluaran yang kemungkinan besar memberikan peningkatan manfaat. Manfaat dalam hal ini dapat dalam bentuk peningkatan kapasitas, mutu, atau pencapaian kinerja. Terkait penilaian kembali, penilaian kembali hanya dilakukan apabila dibutuhkan.

SAP mengatur Aset Tetap secara umum. Hewan termasuk dalam kategori Aset Tetap Lainnya. Meskipun demikian, ketentuan terkait pengeluaran setelah perolehan, penyusutan, dan penilaian kembali yang diberlakukan untuk kelompok aset tetap lain tidak sama dengan perlakuan aset hewan. Dinas Pertanian

melakukan pencatatan saat perolehan dan saat pelepasan aset hewan. Tidak pernah dilakukan kapitalisasi, penyusutan, maupun penilaian kembali hewan tersebut setelah perolehan awal. Nilai aset tetapsama tanpa perubahan. Tidak dilakukan penyesuaian nilai seiring pertumbuhan umur hewan tersebut. Dampaknya nilai tercatat tidak mencerminkan nilai hewan sesuai transformasi yang terjadi. Jadi terdapat kemungkinan aset dinilai lebih tinggi atau lebih rendah dari yang seharusnya.

Analisis Penerapan IPSAS 27

Salah satu hal yang menjadi perhatian utama yang diatur dalam IPSAS 27 yaitu terkait pencatatan nilai aset biologis. Pengukuran nilai tidak hanya dilakukan saat perolehan saja, namun juga pada setiap tanggal laporan. Hal ini dilakukan untuk mengakomodasi adanya transformasi biologis yang dialami oleh hewan. Hewan mengalami perubahan dari waktu ke waktu. Seiring dengan perubahan tersebut, nilai aset juga berubah. Pada setiap akhir periode laporan, aset biologis akan dinilai sebesar nilai wajar dikurangi dengan biaya penjualan (IPSASB, 2009). Nilai wajar yang diacu adalah nilai pasar. Dengan demikian hal utama dalam penerapan IPSAS 27 yaitu ketersediaan informasi harga pasar dan pengukuran secara periodik.

Untuk kepentingan penerapan aturan IPSAS 27 pada penyajian aset hewan di Dinas Pertanian Pemda X, diperlukan informasi terkait harga wajar berupa harga pasar hewan hidup. Sesuai ketentuan IPSAS 27, Dinas Pertanian membutuhkan informasi harga pasar untuk berbagai macam hewan. Masing-masing hewan memiliki berbagai jenis. Dinas Pertanian memiliki sapi perah, sapi potong, sapi bull, simental, dll. Setiap jenis hewan ini tentunya memiliki harga pasar yang berbeda. Jenis kelamin hewan juga mempengaruhi harga. Demikian pula umur hewan. Anak sapi tentunya bernilai beda dengan sapi induk. Harga sapi akan terus meningkat seiring dengan peningkatan produktivitas sapi. Kenaikan ini akan mencapai titik tertinggi dan kemudian akan menurun lagi saat sapi tidak lagi produktif.

Dari hasil wawancara dan juga observasi, informasi terkait harga pasar secara resmi untuk hewan hidup sulit untuk didapatkan. Informasi harga pasar yang tersedia secara resmi yaitu harga daging hewan yang merupakan hasil produksi. Terlebih lagi, harga hewan akan berbeda untuk setiap jenis hewan dan juga tergantung umur hewan. Kementerian Pertanian sebagai institusi pemerintah yang juga mengatur terkait peternakan, tidak mengeluarkan standar harga untuk hewan

hidup. Pemerintah daerah juga tidak menetapkan harga standar tersebut. Harga pasar hewan diserahkan pada praktik riil mekanisme pasar secara langsung. Untuk kepentingan pelaporan akuntansi, hal ini akan menimbulkan menyulitkan. Kesulitan yang dapat diidentifikasi antara lain yaitu:

- Jenis aset yang sama dapat dinilai berbeda karena terdapat perbedaan harga di dua daerah.
- Keberadaan pasar hewan untuk jenis hewan tertentu tidak banyak ditemukan secara terbuka.

Menurut ketentuan IPSAS 27, apabila harga pasar aset tersebut tidak diketahui, maka dapat digunakan harga pasar *sector benchmark*. Dinas Pertanian dapat menggunakan harga pasar daging sapi per kilogram dikalikan dengan berat sapi. Sebenarnya hal ini merupakan salah satu langkah yang dapat diambil oleh Dinas Pertanian. Namun demikian, perlakuan ini membutuhkan banyak pertimbangan. Pada kenyataannya nilai hewan berbeda untuk setiap jenis dan setiap umur. Penggunaan harga pengganti seperti daging di atas dapat menimbulkan perdebatan bahwa nilai yang dihasilkan juga tidak akan mencerminkan nilai aset yang sesungguhnya. Dengan demikian, upaya pengukuran kembali setiap akhir periode tidak akan memberikan dampak yang

signifikan untuk mencerminkan nilai aset yang sesungguhnya. Tidak adanya pedoman yang jelas akan membuka celah untuk penyajian nilai aset yang beragam untuk satu jenis aset yang sama. Dampak secara luas, hal ini akan mengurangi daya banding laporan keuangan antara dua entitas yang berbeda.

IPSAS 27 menghendaki adanya pengukuran kembali nilai aset setiap akhir periode laporan. Pengukuran kembali bukan merupakan hal yang mudah. Tanpa ada petunjuk teknis yang jelas, pelaksana akan mengalami kebingungan dalam pelaksanaannya. Terlebih lagi upaya untuk melakukan pengukuran kembali tersebut membutuhkan sumber daya dan sumber dana. Hal ini perlu menjadi pertimbangan para pengambil keputusan.

Dengan demikian, aturan sesuai IPSAS 27 pada saat penelitian dilakukan merupakan hal yang sulit untuk diterapkan pada Dinas Pertanian. Apabila Kementerian Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) berencana untuk mengadopsi ketentuan IPSAS, maka diperlukan aturan tambahan yang jelas sebagai petunjuk teknis pelaksanaan. Tanpa petunjuk teknis, hal ini akan menyulitkan pelaksana. Terlebih lagi kompetensi pelaksana berbeda-beda. Aturan yang tidak jelas akan sulit dilaksanakan.

Sebelum dilakukan adopsi, perlu juga adanya kajian atau studi pendahuluan yang melibatkan berbagai pihak untuk mempertimbangkan *cost* dan *benefit* penerapan aturan untuk aset biologis sesuai IPSAS 27. Hal ini penting dilakukan untuk menjamin bahwa aturan yang ditetapkan nantinya dapat dipatuhi dan dijalankan oleh pelaksana, dalam hal ini yaitu entitas pemerintah. Penyesuaian setiap periode tentunya membutuhkan *cost* yang tidak sedikit. Hal ini perlu dibandingkan dengan signifikansi manfaatnya. Para pengambil keputusan perlu mempertimbangkan apakah nilai aset biologis tersebut signifikan sehingga apabila disajikan tidak sesuai dengan nilai pasar akan menjadikan laporan keuangan mengandung salah saji material.

Apabila hasil studi menunjukkan bahwa penyesuaian diperlukan, maka setelah adopsi dilakukan perlu dilakukan sosialisasi secara luas.

KESIMPULAN

Standar akuntansi yang menjadi pedoman bagi sektor pemerintah di Indonesia berbeda dengan ketentuan IPSAS khususnya terkait perlakuan untuk aset biologis. Dinas Pertanian Pemda X mempedomani SAP dalam melaporkan aset biologis. Aset hewan dilaporkan sesuai harga perolehan dan tidak dilakukan

penyesuaian nilai aset setelah perolehan. Dengan demikian nilai aset selalu tetap, meskipun hewan tersebut mengalami transformasi biologis. Hal ini berdampak pada nilai aset tercatat tidak sesuai dengan nilai hewan tersebut secara riil. Nilai aset hewan seharusnya bertambah seiring dengan umurnya. Agar nilai aset tercatat sesuai dengan nilai yang seharusnya, bisa digunakan ketentuan dalam IPSAS 27. IPSAS 27 mengatur diperlukannya pengukuran kembali atas nilai aset biologis setiap akhir periode laporan agar nilai tercatat sesuai dengan kondisi aset. Aset biologis mengalami transformasi biologis. Dengan pengukuran kembali setiap akhir periode, maka nilai yang disajikan dalam laporan keuangan akan sesuai dengan nilai yang seharusnya. Namun demikian, penerapan IPSAS 27 di Dinas Pertanian Pemda X mengalami kesulitan. Ketiadaan informasi harga pasar menyulitkan dilakukannya perhitungan kembali. Tidak ada badan resmi yang memberikan informasi tersebut. Apabila hal ini tetap harus dilakukan, dimungkinkan terjadinya perbedaan pengukuran nilai untuk aset yang sama. Hal ini tentunya akan berdampak pada keterbandingan laporan keuangan. Selain itu, penilaian kembali setiap akhir periode laporan tentunya membutuhkan

sumber daya dan sumber dana untuk pelaksanaannya.

Saran yang dapat diberikan terkait adopsi ketentuan IPSAS 27 yaitu perlunya telaah atau studi yang melibatkan berbagai institusi termasuk entitas pemerintahan terkait *cost* dan *benefit* adopsi tersebut. Apabila memang diperlukan, perlu sosialisasi yang menyeluruh agar pihak pelaksana mampu memahami aturan dengan jelas. Selain itu diperlukan aturan tambahan berupa petunjuk teknis agar tidak ada kesalahan interpretasi aturan oleh pemerintah daerah. Bagi penelitian selanjutnya disarankan untuk melakukan penelitian dengan sampel yang lebih luas, tidak terbatas pada satu dinas saja serta memiliki aset biologis tidak hanya berupa hewan ternak.

DAFTAR PUSTAKA

- Adita, Kiswara. 2012. Analisis Penerapan International Accounting Standard 41 pada PT Sampoerna Agro, Tbk., *Diponegoro Journal of Accounting*, <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/622/621>, Diakses 5 Mei 2018.
- Darmanto, Sugik. 2016. Perbandingan Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Berdasarkan *International*

- Accounting Standard 41* Dengan PSAK 69 Pada PTPN XII UUS Gunung Gunitir, *Jurnal Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Jember*, Juli.
- Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia. 2016. Standar Akuntansi Keuangan Nomor 69 Akuntansi Agrikultur.
- Farida, Ike. 2013. Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Berdasarkan *International Accounting Standard 41* pada PT Perkebunan Nusantara VII (Persero). *Jurnal Akuntansi UNESA*. Volume 2, No 1
- Hoesada, Jon. 2018, Studi Kelayakan Terhadap Strategi Adopsi IPSAS.. <https://www.ksap.org/sap/studi-kelayakan-terhadap-strategi-adopsi-ipsas/>. Diakses September 2018.
- International Accounting Standard Committee(IASC). 2000. *International Accounting Standard 41 Agriculture*.
- International Public Sector Accounting Standard Board. 2009. *International Public Sector Accounting Standard 27 Agriculture*, <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-27-agriculture.pdf>, Diakses Februari 2018.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. Buletin Teknis Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 15 Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua.
- Korompis, Claudia.2016. AnalisisPerlakuan Akuntansi Agrikultur pada Petani Kelapa pada Desa di Daerah Likupang Selatan: Dampak Rencana Penerapan ED PSAK No. 69 tetang Agrikultur. *Jurnal Riset Akuntansi Going Concern*. Volume 11, No. 2.
- Menteri Dalam Negeri. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua.
- Natasari, Dina, Rizky Wulandari. 2017. Akuntansi Aset Biologis: Perlukah Adopsi *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 27* Dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), *Jurnal Gama Societa*. Volume 1 No 1.
- Putra, Abraham Ventura Wardana, Sifrid S. Pangemanan, Heince R. N. Wokas, 2016, AnalisisPerbandinganPerlakuanAkuntansiTerhadapAsetBiologis Dan Non Biologis (StudiKasusPada CV. Fatherland Farm Tondano). *Jurnal*

Riset Akuntansi Going Concern.

Volume 11, No. 3.

Republik Indonesia. Undang-Undang No.24

Tahun 2005 tentang Standar
Akuntansi Pemerintahan.

_____. Undang-Undang No. 71

Tahun 2010 tentang Standar
Akuntansi Pemerintahan.