

AKUNTANSI ASET BIOLOGIS: PERLUKAH ADOPTI *INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARD (IPSAS) 27* DALAM STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (SAP)?

Dina Natasari¹, Rizky Wulandari²

^{1,2} Program Studi Akuntansi/Departemen Ekonomika dan Bisnis/Sekolah Vokasi, Universitas Gadjah Mada, Indonesia

Email: ¹ dina.natasari@ugm.ac.id

Email: ² rizky_wulandari@ugm.ac.id

ABSTRAK

Indonesia merupakan negara yang terletak di daerah khatulistiwa sehingga sangat cocok untuk aktivitas agrikultur. Banyak pihak yang terlibat dalam aktivitas ini. Tidak hanya perseorangan, sektor swasta dan sektor publik, dalam hal ini pemerintah daerah, juga terlibat dalam kegiatan yang berhubungan dengan aktivitas agrikultur. Semakin meningkatnya aktivitas agrikultur, membuat peningkatan perhatian akan semakin pentingnya ketentuan yang khusus mengatur tentang Akuntansi Agrikultur; khususnya aset biologis. Aset biologis meliputi tanaman dan hewan yang mengalami transformasi biologis. Karena adanya transformasi tersebut, tidak seharusnya aset disajikan dengan nilai tetap. Penelitian ini bertujuan untuk meneliti apakah Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang digunakan sebagai pedoman untuk praktik akuntansi di sektor pemerintahan perlu untuk mengadopsi International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 27 Agriculture. Penelitian dilakukan dengan melakukan studi literatur atas berbagai penelitian dan teori yang terkait dengan bagaimana akuntansi aset biologis yang dilakukan oleh sektor pemerintahan. Sampai dengan saat penelitian dilakukan, SAP belum mengatur secara khusus bagaimana perlakuan untuk aset biologis. Aset biologis disajikan dalam laporan keuangan sebagai bagian dari aset tetap sehingga perlakuannya mengikuti perlakuan untuk aset tetap. Transformasi biologis yang dialami oleh aset biologis tidak dipertimbangkan untuk menyesuaikan nilai yang tersaji pada laporan keuangan. Penelitian ini menyarankan SAP sebaiknya mengadopsi IPSAS 27 Agriculture agar terdapat ketentuan yang jelas bagaimana aset biologis harus diukur, dinilai, dan disajikan dalam laporan keuangan sehingga penyajian wajar sesuai dengan karakteristik aset biologis yang berbeda dengan aset tetap.

Kata kunci : akuntansi sektor publik, aset biologis, IPSAS 27, SAP.

PENDAHULUAN

Terjadi perubahan yang mendasar dalam dunia akuntansi sektor publik di Indonesia. Hal ini ditandai dengan diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menggantikan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Perbedaan signifikan antara kedua peraturan tersebut berupa perubahan basis akuntansi dari akuntansi berbasis kas menuju akrual menjadi akuntansi berbasis akrual. Perubahan ini tidak lepas dari tuntutan untuk mengikuti perkembangan internasionalisasi standar akuntansi yang diberlakukan di berbagai negara. Kebutuhan akan peningkatan kualitas dan daya banding informasi keuangan yang disusun oleh entitas sektor publik mendorong berbagai negara untuk melakukan adopsi dan harmonisasi standar akuntansinya dengan standar akuntansi yang dikeluarkan oleh *International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB)* yaitu *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)*.

Indonesia yang terletak di daerah khatulistiwa diberkahi dengan tanah yang subur dan cuaca yang sangat mendukung perkembangan usaha agrikultur. Kegiatan pertanian, perikanan, perkebunan, serta segala jenis usaha pengelolaan sumber daya berupa hewan ternak dan tanaman tesebar di seluruh pelosok negeri. Dengan demikian Indonesia memiliki potensi yang sangat besar dalam aktivitas perekonomian yang berkaitan dengan aset biologis berupa hewan dan tanaman hidup. Aktivitas agrikultur ini tidak hanya dikelola oleh perseorangan maupun pihak swasta. Entitas sektor publik, dalam hal ini terutama pemerintah daerah juga terlibat dalam pengelolaan aset biologis dalam aktivitas agrikultur. Pengelolaan ini umumnya dilakukan dalam rangka pemberian pelayanan kepada publik secara luas.

Berkaitan dengan pengelolaan aset biologis pada sektor swasta, telah dilakukan penelitian-penelitian akan pentingnya adanya ketentuan yang mengatur hal tersebut. Farida (2013) membandingkan pengakuan

dan pengukuran aset biologis pada PT Perkebunan Nusantara VII yang dilakukan berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dengan hasil perhitungan berdasarkan International Accounting Standar (IAS) 41. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penilaian, pengukuran, dan penyajian aset biologis yang didasarkan pada harga perolehan dipandang belum mampu memberikan informasi tentang nilai sebenarnya yang dimiliki oleh aset biologis. Penelitian serupa juga dilakukan oleh Abd (2011) pada PT Perkebunan Nusantara XIV. Aset biologis disajikan berdasarkan harga perolehan. Perusahaan mengalami kesulitan untuk mengidentifikasi biaya yang berhubungan dengan aset biologis menyebabkan adanya kemungkinan aset biologis berupa taaman perkebunan disajikan lebih rendah atau lebih tinggi dari yang seharusnya.

Menyikapi bahwa semakin pentingnya ketentuan yang mengatur khusus tentang aset biologis, dalam hal ini merupakan bagian dari kegiatan agrikultur, maka Dewan Standar Akuntansi Keuangan pada akhirnya telah mensahkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 69 tentang Agrikultur. PSAK ini merupakan adopsi dari *International Accounting Standard (IAS) 41 Agriculture*. PSAK 69 diterbitkan pada 16 Desember 2016. Pernyataan ini berlaku efektif untuk laporan keuangan perusahaan yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2018. Dengan berlakunya PSAK 69, maka penilaian aset biologis diharapkan akan lebih tepat karena didasarkan pada nilai wajar, tidak lagi berdasarkan harga perolehan.

Dengan berlakunya PSAK 69 yang merupakan adopsi dari IAS 41 bagi sektor swasta kemudian menimbulkan pertanyaan apakah SAP juga perlu untuk mengadopsi IPSAS 27 *Agriculture*. Pertanyaan ini muncul mengingat bahwa IPSAS 27 *Agriculture* merupakan konvergensi dari IAS 41 *Agriculture*. Berdasarkan hal ini, penulis melakukan studi literatur dengan mengumpulkan berbagai referensi yang terkait hal tersebut. Oleh karena itu penelitian ini bertujuan untuk menganalisis apakah perlu juga dilakukan adopsi IPSAS 27 dalam SAP.

BAHAN DAN METODE PENELITIAN

Pada penelitian ini, penulis melakukan studi literatur dengan melakukan pengumpulan berbagai referensi. Studi dilakukan atas penelitian-penelitian terdahulu yang terkait dengan akuntansi

sektor publik dan akuntansi untuk aset biologis. Selain itu, juga dilakukan studi atas berbagai referensi aturan atau standar yang mengatur tentang perlakuan akuntansi untuk aset biologis. Berdasarkan referensi-referensi tersebut kemudian dilakukan analisis deskriptif kualitatif serta analisis komparatif terkait standar akuntansi yang diterapkan di Indonesia dengan standar akuntansi yang berlaku secara internasional.

Hasil dan pembahasan

Dasar Hukum Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual

Standar akuntansi pemerintahan yang diberlakukan di Indonesia didasarkan pada ketentuan yang ditetapkan oleh pemerintah. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara pada pasal 51 mengamanatkan penyelenggaraan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang, dan ekuitas dana, termasuk transaksi pembiayaan dan perhitungannya, kepada Menteri Keuangan/Pejabat Pengelola Keuangan Daerah selaku bendahara umum negara/daerah. Demikian pula bagi menteri/pimpinan lembaga/kepala satuan kerja perangkat daerah (SKPD) diwajibkan untuk menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang, dan ekuitas dana, termasuk transaksi pendapatan dan belanja yang berada dalam tanggung jawabnya. Dalam hal ini, menteri/pimpinan lembaga/kepala SKPD adalah sebagai pengguna anggaran. Akuntansi yang diselenggarakan harus sesuai dengan 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. Sebenarnya ketentuan akuntansi berbasis akrual untuk pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja dilaksanakan selambat-lambatnya pada tahun anggaran 2008. Selama hal ini belum dilaksanakan, pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja menggunakan basis kas. Hal ini telah diatur dalam Pasal 70 ayat (2) UU No 1 Tahun 2004.

Pada pelaksanaannya, akuntansi berbasis akrual diterapkan secara bertahap. Standar

Akuntansi Pemerintahan yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 menggunakan basis kas menuju akrual. Basis kas digunakan untuk pengakuan transaksi pendapatan, belanja, dan pembiayaan. Sementara itu, pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana menggunakan basis akrual. Ketentuan ini kemudian diganti dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah.

PP 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) mengatur dua standar. Dalam PP ini, SAP Berbasis Akrual diatur dalam Lampiran I dan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual diatur dalam Lampiran II. Lampiran II dapat digunakan selama masa transisi oleh entitas yang belum siap untuk langsung menerapkan SAP Berbasis Akrual. Laporan keuangan yang dihasilkan dari penerapan SAP Berbasis Akrual dimaksudkan untuk memberi manfaat lebih baik bagi para pemangku kepentingan, baik para pengguna maupun pemeriksa keuangan pemerintah, dibandingkan dengan biaya yang dikeluarkan. Hal ini sejalan dengan salah satu prinsip akuntansi yaitu biaya yang dikeluarkan sebanding dengan manfaat yang diperoleh.

SAP Berbasis Akrual adalah SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD. SAP Berbasis Kas Menuju Akrual adalah SAP yang mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan berbasis kas, serta mengakui aset, utang, dan ekuitas dana berbasis akrual. Menurut SAP, basis kas merupakan basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya saat kas atau setara kas diterima atau dibayar. Sementara itu, basis akrual merupakan basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat hal tersebut terjadi, tanpa memperhatikan apakah kas atau setara kas telah diterima atau dibayar. Dalam pasal 7 diatur bahwa penerapan SAP Berbasis Akrual dapat dilaksanakan secara bertahap dari SAP Berbasis Kas Menuju Akrual menjadi SAP Berbasis Akrual. SAP Berbasis Kas Menuju Akrual diterapkan maksimal 4 tahun setelah

tahun 2010. Pada tahun 2015, SAP Berbasis Akrual wajib diterapkan oleh semua entitas pemerintahan.

SAP Berbasis Akrual meliputi Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan dan pernyataan standar akuntansi pemerintahan (PSAP). Terdapat 12 pernyataan standar akuntansi pemerintahan 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

SAP dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (IPSAP) serta Buletin Teknis (Bultek). Keberadaan kedua pedoman tersebut ditujukan untuk memudahkan pemahaman dan penerapan SAP di entitas. Penerapan SAP Berbasis Akrual juga ditegaskan kembali dengan dikeluarkannya Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah.

Akuntansi Aset Biologis dalam PSAP 07 dan Bultek Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrual

Dalam PSAP Nomor 07 dijelaskan bahwa aset merupakan sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya. 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.

PSAP Nomor 07 tidak menyinggung secara eksplisit terkait dengan aset biologis. Dalam PSAP ini hanya disebutkan bahwa aset tetap yang tidak dapat dikelompokkan sebagai tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, serta jalan, irigasi, dan jaringan, yang diperoleh dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai dikelompokkan sebagai Aset Tetap Lainnya. Bultek Nomor 15 sebagai pedoman teknis penerapan PSAP menyatakan bahwa aset yang termasuk dalam klasifikasi aset tetap lainnya adalah koleksi perpustakaan/buku, barang bercorak kesenian/kebudayaan/olah raga, hewan, ikan, dan tanaman.

Aset biologis yang merupakan bagian dari aset tetap lainnya tidak diatur secara khusus. Perlakuan akuntansi bagi aset biologis disamakan dengan perlakuan aset lainnya. Aset biologis diakui saat hak kepemilikan diserahkan atau telah diterima dan/atau saat penguasaannya berpindah serta telah siap digunakan oleh entitas. Aset biologis dinilai sebesar biaya perolehan, yaitu seluruh biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aset tersebut sampai aset siap untuk digunakan. Aset akan disajikan dalam laporan keuangan sebesar biaya perolehan. Untuk aset biologis tidak dilakukan penyusutan. Pada saat aset sudah tidak dapat digunakan atau mati, maka akan diterapkan penghapusan.

PSAK 69

Dewan Standar Akuntansi Keuangan telah menerbitkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 69 tentang Agrikultur yang berlaku efektif mulai 1 Januari 2016. PSAK ini merupakan adopsi dari *International Accounting Standard (IAS) 41 Agriculture*. PSAK ini merupakan pedoman untuk melakukan pencatatan akuntansi terkait aktivitas agrikultur, yang meliputi:

- a. aset biologis, kecuali tanaman produktif
- b. produk agrikultur pada titik panen
- c. hibah pemerintah yang terkait aset biologis

Aktivitas agrikultur dalam hal ini yaitu manajemen transformasi biologis dan panen aset biologis oleh entitas untuk dijual atau untuk dikonversi

menjadi produk agrikultur atau menjadi aset biologis tambahan. Sebagai contoh yaitu peternakan, kehutanan, tanaman semusim, perkebunan, budidaya bunga, dan perikanan. Karakteristik umum dalam aktivitas ini meliputi keberadaan hal-hal berikut:

- a. Kemampuan untuk berubah. Hal ini ditandai dengan transformasi biologis pada hewan dan tanaman hidup.
- b. Manajemen perubahan. Manajemen mendukung terciptanya kondisi yang diperlukan agar terjadi transformasi biologis, misalnya dengan meningkatkan atau menstabilkan tingkat nutrisi, kelembaban, kesuburan, dll.
- c. Pengukuran perubahan. Manajemen secara rutin mengukur dan memantau perubahan kualitas atau kuantitas yang diakibatkan oleh transformasi biologis. Perubahan kualitas misalnya tingkat kematangan, kadar lemak, kadar protein yang berubah dengan semakin meningkat seiring dengan umur aset biologis. Perubahan kuantitas misalnya dengan menghasilkan keturunan, penambahan berat, panjang, atau diameter aset biologis.

Aset biologis yang dimaksud berupa hewan atau tanaman hidup. Hewan dan tanaman mengalami transformasi biologis sehingga menghasilkan keluaran berupa perubahan aset dan produk pertanian. Proses perubahan aset dilakukan melalui pertumbuhan, degenerasi, ataupun prokreasi. Saat hewan atau tanaman mengalami pertumbuhan, maka terjadi peningkatan kuantitas atau kualitas. Contohnya sapi mulai menghasilkan susu saat memasuki usia produktif. Saat sapi masih muda belum dapat menghasilkan susu. Semakin tua usia sapi, maka produksi susu akan semakin menurun kuantitas dan kualitasnya. Hal ini yang disebut sebagai degenerasi atau penurunan kuantitas/kualitas hewan atau tanaman. Sementara itu, yang dimaksud dengan prokreasi merupakan penciptaan hewan atau tanaman hidup tambahan. Keluaran transformasi biologis berupa produk pertanian misalnya buah-buahan, susu, daun teh serta daging.

Aset biologis mulai diakui pada saat entitas dapat mengendalikan aset tersebut sebagai akibat dari peristiwa masa lalu, terdapat kemungkinan besar aliran manfaat ekonomis masa depan yang terkait aset tersebut, serta biaya perolehan atau nilai wajar aset dapat diukur dengan andal. Pengukuran dilakukan saat

awal perolehan dan setiap akhir periode pelaporan sebesar nilai wajar dikurangi dengan biaya untuk menjual. Pengukuran nilai wajar dapat dilakukan dengan mengelompokkan aset sesuai dengan atribut yang signifikan, misalnya berdasarkan usia atau kualitas. Terkadang perkiraan nilai wajar dapat mendekati biaya perolehan. Hal ini dapat terjadi ketika hanya terjadi sedikit transformasi biologis dari saat perolehan awal atau dampak transformasi biologis pada harga tidak diharapkan menjadi material. Terdapat kemungkinan pula bahwa nilai wajar aset biologis tidak dapat diketahui, namun terdapat pasar aktif untuk aset gabungan antara aset biologis dan jenis aset lain sebagai satu kesatuan. Pada kasus seperti ini, nilai wajar aset biologis dapat diketahui dengan mengurangi nilai wajar aset gabungan dengan nilai wajar aset lainnya tersebut.

Aset biologis dinilai pada setiap akhir periode laporan. Dimungkinkan terdapat keuntungan atau kerugian yang timbul dari pengakuan nilai wajar saat perolehan dikurangi biaya untuk menjual dan dari perubahan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual. Keuntungan atau kerugian tersebut dimasukkan dalam laba rugi pada periode terjadinya.

Dimungkinkan pada saat pengakuan awal, aset biologis tidak diketahui harga pasarnya. Sementara itu, tidak terdapat pula alternatif pengukuran nilai wajar yang dapat diandalkan. Untuk aset biologis seperti ini, nilai aset biologis diukur pada biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai. Ketika nilai wajar aset biologis tersebut kemudian diketahui, maka entitas kembali mengukur nilainya berdasarkan nilai wajar dikurangi dengan biaya untuk menjual. Aset biologis yang telah diukur sesuai dengan ketentuan (sebesar nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual), harus melanjutkan pengukuran tersebut sampai dengan saat pelepasan.

Terdapat beberapa hal yang harus diungkapkan terkait dengan aset biologis, yaitu keuntungan atau kerugian yang timbul selama periode berjalan dan deskripsi setiap kelompok aset biologis. Apabila terdapat aset biologis yang kepemilikannya dibatasi atau dijamin untuk liabilitas, maka hal tersebut harus diungkapkan. Demikian pula dengan jumlah komitmen untuk pengembangan atau akuisisi aset biologis dan strategi manajemen risiko keuangan yang terkait aktivitas agrikultur. Rekonsiliasi yang menerangkan

perubahan jumlah tercatat mulai dari awal sampai dengan akhir periode berjalan juga harus disajikan. Data yang disajikan meliputi keuntungan atau kerugian akibat perubahan nilai wajar, kenaikan nilai karena pembelian, penurunan karena penjualan atau panen, kenaikan akibat dari kombinasi bisnis, selisih kurs akibat penjabaran laporan keuangan serta perubahan lainnya.

IPSAS 27

IPSAS 27 dikeluarkan oleh IPSASB pada bulan Desember 2009. Setelah diterbitkan, standar ini mengalami perbaikan. Amandemen terakhir dikeluarkan pada 15 Januari 2013. IPSAS 27 memberikan pedoman bagi entitas sektor publik terkait perlakuan akuntansi dan pengungkapan atas aktivitas agrikultur. Dijelaskan bahwa entitas yang menggunakan basis akrual harus menggunakan IPSAS 27 ini dalam aktivitas agrikultur yang terkait dengan aset biologis dan produk agrikultur saat masa panen. Aktivitas agrikultur merupakan manajemen transformasi biologis dan panen aset biologis untuk dijual, distribusi dengan atau tanpa biaya tambahan, atau konversi menjadi produk agrikultur atau terjadi penambahan aset biologis untuk dijual atau didistribusikan. Produk agrikultur disini merupakan hasil panen aset biologis.

IPSAS 27 diadopsi dari IAS 41. IPSASB melakukan program konvergensi bersama dengan IFRS untuk mengembangkan standar yang dikeluarkan oleh IASB agar sesuai dengan konteks sektor publik. Penyimpangan dari ketentuan IFRS dimungkinkan saat terminologi yang ada tidak sesuai untuk sektor publik. Dapat pula dilakukan penambahan terminologi/keterangan/ccontoh untuk menggambarkan keadaan khusus agar lebih jelas.

Ketentuan terkait akuntansi aset biologis yang diatur dalam IPSAS 27 sebagian besar sama dengan ketentuan IAS 41 yang telah diadopsi menjadi PSAK 69 yang telah dijelaskan di atas. Hanya saja ada beberapa hal berikut ini yang membedakan ketentuan dalam IPSAS 27 dengan IAS 41.

a. Aset biologis yang digunakan untuk keperluan penyediaan jasa tidak termasuk dalam ruang lingkup diberlakukannya IPSAS 27. Sebagai contoh yaitu kuda dan anjing yang digunakan untuk membantu kegiatan kepolisian serta tanaman untuk kegiatan penelitian. Aset ini tidak dikelola dengan melakukan pengukuran

Tabel 1. Perbandingan Akuntansi Aset Biologis menurut SAP dan Bultek 15 dengan IPSAS 27

Keterangan	SAP 07 dan Bultek 15	IPSAS 27
1. Pengakuan perolehan awal	Saat manfaat ekonomis masa depan dapat diperoleh dan nilainya dapat diukur dengan andal. Kriteria yang harus dipenuhi yaitu berwujud, memiliki masa manfaat lebih dari 12 bulan, biaya perolehan dapat diukur secara andal tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas, dan diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan. Saat diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah tangan serta telah siap digunakan oleh entitas	Entitas menguasai aset sebagai hasil peristiwa lampau, kemungkinan besar terdapat aliran manfaat ekonomis atau jasa yang berhubungan dengan aset, nilai wajar atau <i>cost</i> aset dapat diukur dengan andal.
2. Pengukuran	Dinilai sesuai biaya perolehan. Apabila tidak memungkinkan, dapat didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan	Pengukuran dilakukan saat perolehan awal dan setiap tanggal laporan sebesar nilai wajar dikurangi biaya penjualan.
3. Pengakuan keuntungan dan kerugian		Diakui saat pengakuan awal aset biologis sebesar nilai wajar dikurangi biaya penjualan dan juga dari perubahan nilai wajar dikurangi biaya penjualan setiap periode pelaporan.
4. Apabila tidak dapat dilakukan pengukuran nilai wajar yang andal	-	Apabila saat pengakuan awal nilai wajar tidak dapat ditentukan, maka diperkenankan menggunakan penilaian berdasarkan biaya perolehan dikurangi akumulasi depresiasi dan akumulasi kerugian penurunan nilai.
5. Pengungkapan	Dasar penilaian, kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi, rekonsiliasi nilai tercatat	Akumulasi keuntungan atau kerugian dari mulai pengakuan awal aset dan juga perubahan nilai wajar dikurangi dengan biaya penjualan selama masa manfaat. Deskripsi aset biologis yang membedakan aset biologis yang dapat dikonsumsi dan aset produktif dan juga antara aset yang ditujukan untuk dijual dengan yang untuk didistribusikan. Sifat aktivitas yang terkait dengan aset biologis dan ukuran atau estimasi kuantitas aset biologis Metode dan asumsi yang digunakan untuk menentukan nilai wajar Nilai wajar aset setelah dikurangi biaya penjualan produk agrikultur selama periode pelaporan, ditentukan saat panen. Pembatasan keberadaan dan jumlah aset biologis yang digunakan sebagai jaminan liabilitas. Rekonsiliasi perubahan nilai aset sejak perolehan awal sampai dengan periode pelaporan. Apabila nilai wajar aset tidak dapat diukur dengan andal, diperlukan pengungkapan tambahan.

Sumber: SAP 07, Bultek 15 dan IPSAS 27

- transformasi biologis secara rutin. Oleh karena itu aset ini tidak termasuk dalam aktivitas agrikultur.
- Dalam IPSAS 27 menambahkan dalam definisi aktivitas agrikultur aset biologis yang ditujukan untuk didistribusikan baik dengan atau tanpa pembayaran.
 - IPSAS 27 tidak mencantumkan persyaratan dan petunjuk terkait hibah pemerintah yang terkait dengan aset biologis, sebagaimana dalam IAS 41.
 - IPSAS 27 mengakui termasuk dalam aktivitas agrikultur aset biologis dan produk agrikultur yang dikelola dengan tujuan untuk didistribusikan, sedangkan dalam IAS 41 hanya yang ditujukan untuk dijual.
- Untuk ketentuan lain terkait dengan pengakuan dan penilaian, keuntungan dan kerugian, ketiadaan pengukuran nilai wajar yang andal, serta

pengungkapan, terdapat persamaan antara IPSAS 27 dengan IAS 41 yang telah diadopsi menjadi PSAK 69 seperti yang diuraikan di atas.

Pertimbangan Pentingnya Adopsi IPSAS 27

Dalam organisasi pemerintah daerah, terdapat Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sebagai pelaksana fungsi eksekutif. Terkait dengan aktivitas agrikultur, dibentuk SKPD yang memberikan pelayanan yang berhubungan dengan hal tersebut sehingga pelayanan menjadi lebih dekat dengan masyarakat, efektif dan efisien. Sebagai contoh pada PemdaDIY terdapat Dinas Pertanian. Salah satu Unit Pelaksana Teknis Daerah (UPTD) di bawah Dinas Pertanian adalah UPTD Balai Pengembangan Bibit, Pakan Ternak dan Diagnostik Kehewan. Pada UPTD ini terdapat aset biologis berupa hewan yang dikelola untuk dimanfaatkan hasilnya. Dengan demikian terdapat kebutuhan untuk melakukan pencatatan nilai aset yang wajar berupa aset biologis, dalam hal ini adalah hewan.

Sampai dengan saat ini, aset biologis belum diatur secara khusus dalam SAP. Akuntansi aset biologis berpedoman pada Bultek 15 Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua. Dalam Bultek 15, aset biologis merupakan bagian dari Aset Tetap Lainnya yang diakui sebesar nilai perolehan awal. Tidak dilakukan penyesuaian terhadap nilai aset, kecuali saat pelepasan. Karena tidak ada penyesuaian nilai aset, maka tidak ada pengakuan keuntungan atau kerugian selama masa ekonomis aset. Sebagai contoh apabila entitas memiliki aset biologis berupa sapi yang diperoleh semenjak baru lahir, maka nilai aset tersebut akan terus sama meskipun sapi tersebut telah tumbuh menjadi sapi dewasa.

IPSAS 27 *Agriculture* mengatur tentang akuntansi untuk agrikultur. Dalam standar ini diatur dengan lebih rinci terkait aktivitas agrikultur yang melibatkan aset biologis dan produk agrikultur. Aset biologis berupa hewan ternak dan tanaman hidup diatur penyajiannya dalam laporan keuangan tidak hanya saat perolehan dan pelepasan saja. Namun juga perubahan nilai aset sepanjang masa manfaat aset. Tidak seperti aset yang lain, aset biologis mengalami transformasi biologis. Transformasi ini dapat berupa perubahan kualitas dan juga kuantitas.

IPSAS 27 dan IAS 41 yang diadopsi menjadi PSAK 69 memiliki tujuan yang sama yaitu menetapkan

pedoman atau standar akuntansi untuk aktivitas agrikultur. Inti dari standar ini yaitu bagaimana entitas mengakui aset biologis berdasarkan asumsi ketika aset biologis tersebut dapat memberikan manfaat ekonomi masa depan yang mengalir ke entitas serta penggunaan nilai wajar (*fair value*) atau *cost* yang dapat diukur secara andal. Sementara itu, produk agrikultur harus diukur berdasarkan nilai wajar pada *point of sale cost* pada saat panen (Mulawarman, 2012).

Haridh (2015) menyatakan penerapan standar dari IAS 41 di Indonesia, terutama di pemerintah daerah, akan membuat pelaporan penilaian aset yang lebih andal. Aset biologis membutuhkan penilaian secara wajar. Aset biologis yang dikelola sejak awal, nilainya tidak bisa tercerin dari biaya historis bibit. Terkait dengan kesulitan dan biaya yang sering disebutkan dalam penerapan nilai wajar aset biologis, sebenarnya telah diterapkan pada pelaporan aset tetap yang mengacu pada IFRS. Setiap kelompok aset tetap melalui pengujian tambahan pada akhir periode yaitu penilaian kembali dan pengujian pengurangan nilai (*impairment*).

Perbandingan antara ketentuan dalam SAP 07 yang dilengkapi dengan Bultek 15 dengan IPSAS 27 menunjukkan adanya perbedaan dalam hal pengakuan perolehan awal, pengukuran, pengakuan keuntungan dan kerugian, ketentuan apabila tidak dapat dilakukan pengukuran nilai wajar yang andal, dan penyajian. Tidak terdapat persamaan antara kedua standar tersebut karena SAP 07 dan Bultek 15 tidak mengatur aset biologis sebagai mana diatur oleh IPSAS 27. Tabel 1 Perbandingan Akuntansi Aset Biologis menurut SAP dan Bultek 15 dengan IPSAS 27 menunjukkan bahwa ketentuan dalam IPSAS mengatur dengan lebih rinci kejadian yang dialami oleh aset biologis.

Seiring dengan berjalannya waktu dan masa manfaat aset biologis, maka nilai aset biologis akan berubah. Hal ini tentunya lebih mencerminkan keadaan yang sebenarnya dibandingkan dengan ketentuan dalam SAP dan Bultek. SAP dan Bultek tidak dapat mengakomodasi perubahan nilai aset biologis sebagai akibat adanya transformasi biologis yang dialami oleh setiap aset.

Entitas pemerintah membutuhkan pedoman yang khusus yang dapat dijadikan acuan dalam melakukan pencatatan akuntansi sehari-hari. Aturan yang terlalu luas berpotensi menciptakan perbedaan

praktik pencatatan. Praktik pencatatan tergantung kepada interpretasi pembaca aturan.

Perbedaan interpretasi berpotensi menimbulkan kebingungan dalam melakukan pencatatan. Akan muncul perdebatan tentang bagaimana seharusnya pencatatan yang benar. Oleh karena itu agar SAP perlu untuk mengadopsi IPSAS 27 *Agriculture* agar entitas pemerintah memiliki pedoman yang jelas untuk melakukan pencatatan yang terkait aktivitas agrikultur, khususnya tentang aset biologis.

KESIMPULAN

Indonesia memiliki potensi aktivitas agrikultur yang sangat potensial karena terkenal dengan daerah yang subur dan iklim yang mendukung aktivitas agrikultur. Besarnya potensi aktivitas ini membuat para profesional untuk tidak lagi mengabaikan akuntansi terkait aktivitas agrikultur, khususnya tentang aset biologis. Berdasarkan penelitian yang menyatakan pentingnya standar yang terkait mekanisme akuntansi aset biologis, maka Dewan Standar Akuntansi Keuangan telah menetapkan PSAK 69 Agrikultur pada akhir tahun 2016. Ketentuan ini diadopsi dari IAS 41 yang berlaku secara global di berbagai negara.

Pemerintah memberikan pelayanan kepada masyarakat untuk meningkatkan kesejahteraan. Agar dapat memberikan pelayanan secara optimal terkait dengan aktivitas agrikultur, pemerintah membentuk SKPD yang terkait. SKPD ini, sebagai contoh yaitu Dinas Pertanian, memiliki aset biologis yang dikelola untuk dimanfaatkan hasilnya. Aset yang dimiliki tersebut tentunya harus disajikan dalam laporan keuangan.

SAP sebagai standar akuntansi yang ditetapkan sebagai pedoman untuk melakukan pelaporan keuangan entitas pemerintah belum mengatur secara rinci akuntansi aset biologis. Bultek 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua sebagai pedoman teknis penerapan SAP juga belum mengatur tentang hal ini. Berdasarkan ketentuan dalam SAP, aset biologis dicatat sebesar biaya perolehannya. Tidak ada penyesuaian kembali terhadap nilai aset pada periode-periode pelaporan berikutnya. Hal ini tidak tepat karena setiap aset biologis mengalami transformasi biologis yang menyebabkan perubahan nilai aset dari waktu ke waktu.

Entitas pemerintah membutuhkan pedoman standar akuntansi yang lengkap dan detil sesuai dengan

praktik yang dihadapi sehari-hari. Aturan yang terlalu luas atau ketiadaan pedoman menyulitkan entitas pemerintah untuk menjalankan praktik akuntansi sehari-hari dalam melakukan pencatatan. Agar pelaporan aset biologis pada sektor pemerintahan dapat dilakukan dengan wajar, maka diperlukan penambahan ketentuan dalam SAP. Karena pembuatan standar baru bukan persoalan yang mudah, maka salah satu alternatif yang dapat diambil yaitu dengan mengadopsi standar yang berlaku secara global. Dalam hal ini PSASB telah mengeluarkan PSAS 27 *Agriculture*. SAP dapat mengadopsi ketentuan dalam PSAS 27 tersebut. Namun demikian tentunya diperlukan kajian dan penelitian terlebih dahulu agar ketentuan yang diadopsi sesuai dengan kultur entitas pemerintahan yang ada di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

- Abd, Achmad Ridwan (2011), *Perlakuan Akuntansi Aset Biologis PT Perkebunan Nusantara XIV Makassar (Persero)*, *Skripsi*, Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin.
- Dinas Pertanian Daerah Istimewa Yogyakarta, *Struktur Organisasi*, http://distan.jogjapro.go.id/index.php?option=com_content&view=article&id=246&Itemid=450, diakses 21 November 2017.
- Farida, Ike (2013). *Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Berdasarkan International Accounting Standar 41 pada PT Perkebunan Nusantara VII (Persero)*. *Jurnal Akuntansi UNESA*. Volume 2, No 1.
- Haridh, M. Iqbal. *Akuntansi Agrikultur, Perlukah?* (2015). http://www.waspadamedan.com/index.php?option=com_content&view=article&id=44330:akuntansi-agrikultur-perlukah&catid=59:opini&Itemid=215/ Accessed 02.10.2017
- Ikatan Akuntan Indonesia (2015). *Pernyataan Standar Akuntansi 69 Akuntansi Agrikultur*.
- International Accounting Standard Committee (AISC), 2000, *International Accounting Standard 41 Agriculture*.
- International Public Sector Accounting Standard Board, 2009, *International Public Sector Accounting Standard 27 Agriculture*

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. Buletin Teknis Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 15 Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua .

Menteri Dalam Negeri. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua.

Mulawarman, Aji Dedi (2012). Akuntansi Syariah di Pusaran Kegilaan “IFRS-IPSAS” Neoliberal:

Kritik atas IAS 41 dan IPSAS 27 mengenai Pertanian. <http://arikamayanti.lecture.ub.ac.id/files/2014/03/Pusaran-kegilaan-IPSAS27.pdf> Accessed 02.10.2017

Republik Indonesia. Undang-Undang No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

_____. Undang-Undang No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.