

## MENGUNGKAP KEBIJAKAN AKUNTANSI AGRIKULTUR PADA TIGA KEMENTERIAN NEGARA/LEMBAGA

Okky Dwi Berliantonnis <sup>1)</sup>; Puji Wibowo <sup>2)</sup>

<sup>1)</sup> [1302180085\\_okky@pknstan.ac.id](mailto:1302180085_okky@pknstan.ac.id), Politeknik Keuangan Negara STAN

<sup>2)</sup> [puji.wibowo@pknstan.ac.id](mailto:puji.wibowo@pknstan.ac.id), Politeknik Keuangan Negara STAN\*

### Abstract

*Indonesia is a country that has been blessed with abundant natural resources, including plants and animals. In the context of accounting, natural resources in this form are classified as biological assets or agricultural assets. The growing development of biological asset transactions in both the private and government sectors has presented its own challenges for the development of accounting standards. Agricultural accounting practices in government agencies are increasingly attractive because until now there is no accounting standard that specifically regulates the accounting treatment of agricultural assets in government agencies. This study aims to review agricultural accounting policies and practices in central government entities. The object of research is the Ministry of Maritime Affairs and Fisheries, the Ministry of Environment and Forestry and the Ministry of Agriculture, during the 2018-2019 period. This research uses qualitative analysis with a case study approach. The results showed that in general, the application of agricultural accounting at the three State Ministries/Institutions was in accordance with the relevant government accounting standards, namely inventory accounting and fixed assets/other assets. However, when referring to the International Public Sector Accounting Standard, there are still some accounting practices that need to be improved, especially in the measurement aspect. This research contributes to empirical evidence of the non-uniformity of agricultural accounting practices as a result of the absence of accounting standards that specifically regulate these assets. Formulators of government accounting standards are expected to immediately establish accounting standards that specifically regulate agricultural assets in government agencies.*

**Keywords:** *agricultural asset, government accounting standard, line ministries/agencies*

### Abstrak

Indonesia merupakan negara yang dianugerahi kekayaan alam yang berlimpah, diantaranya tanaman, tumbuhan dan binatang. Dalam konteks akuntansi, kekayaan alam dalam bentuk tersebut digolongkan sebagai aset biologi atau aset agrikultur. Perkembangan transaksi aset biologis yang semakin besar baik di sektor swasta dan pemerintah, telah menghadirkan tantangan tersendiri bagi pengembangan standar akuntansi. Praktik akuntansi agrikultur pada instansi pemerintah kian menarik karena hingga saat ini belum terdapat standar akuntansi yang secara khusus mengatur perlakuan akuntansi aset agrikultur pada instansi pemerintah. Penelitian ini bertujuan untuk meninjau kebijakan dan praktik akuntansi agrikultur pada entitas pemerintah pusat. Objek penelitian adalah Kementerian Kelautan dan Perikanan, Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan dan Kementerian Pertanian, selama periode 2018-2019. Riset ini menggunakan analisis kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara umum, penerapan akuntansi agrikultur pada tiga Kementerian Negara/Lembaga tersebut telah sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang terkait yaitu akuntansi persediaan dan aset tetap/aset lainnya. Namun demikian, jika mengacu pada *International Public Sector Accounting Standard*, masih terdapat beberapa praktik akuntansi yang perlu diperbaiki, khususnya dalam aspek pengukuran. Riset ini memberikan kontribusi mengenai bukti empiris adanya ketidakteragaman praktik akuntansi agrikultur sebagai akibat ketiadaan standar akuntansi yang secara khusus mengatur aset tersebut. Perumus standar akuntansi pemerintahan diharapkan dapat segera menetapkan standar akuntansi yang mengatur secara khusus mengenai aset agrikultur pada instansi pemerintah.

**Kata Kunci:** aset agrikultur, standar akuntansi pemerintahan, Kementerian Negara/Lembaga

### PENDAHULUAN

Indonesia adalah negara kepulauan yang terkenal kaya akan sumber daya alam. Negara ini berada di daerah khatulistiwa sehingga memiliki tanah yang subur dan iklim yang sangat mendukung perkembangan kegiatan agrikultur. Aktivitas perkebunan, perikanan, pertanian serta segala jenis usaha pengelolaan sumber daya alam berupa hewan dan tanaman tersebar di seluruh daerah di Indonesia. Tidak hanya sektor swasta dan sektor publik saja yang terlibat, tetapi sektor pemerintah juga ikut terlibat dalam kegiatan agrikultur.

Pelaksanaan urusan agrikultur oleh pemerintah tentunya tidak terlepas dari pengelolaan hewan dan juga tanaman. Hal ini berdampak pada hewan dan tanaman yang dimiliki oleh pemerintah. Hewan dan tanaman ini dikenal sebagai aset biologis. Aset biologis meliputi hewan dan tanaman yang mengalami transformasi biologis. Transformasi tersebut membuat aset biologis tidak dapat disajikan sebagai aset tetap.

Dalam menjalankan kegiatan akuntansi, pemerintah harus membuat laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban kinerja. Dalam pelaksanaan kebijakan akuntansi, entitas pemerintah mempunyai suatu pedoman yaitu Standar

Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang telah tercantum dalam Peraturan Pemerintah (PP) No 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. SAP yang menjadi acuan untuk perlakuan akuntansi agrikultur di pemerintahan yaitu PSAP 07 dan Buletin Teknis (Bultek) 15 tentang Aset Tetap. SAP dan Bultek belum mengatur secara khusus bagaimana perlakuan akuntansi untuk aset biologis. Di sisi lain, berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan (SAK), perlakuan akuntansi agrikultur di sektor swasta diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan nomor 69 tentang agrikultur. Standar akuntansi ini merupakan adopsi dari International Accounting Standard (IAS) 41 Agriculture. Dalam standar internasional, di sektor publik akuntansi agrikultur diatur dalam International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 27 Agriculture yang juga merupakan konvergensi dari IAS 41.

IPSAS 27 diterbitkan oleh International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) bertujuan untuk memberikan suatu standar terkait perlakuan akuntansi dan pengungkapannya untuk aktivitas agrikultur (IPSASB, 2009). Aktivitas agrikultur adalah manajemen transformasi biologis dan panen aset biologis yang ditujukan untuk dijual atau didistribusikan (IPSASB, 2009). Transformasi biologis merupakan proses yang dialami aset biologis secara kualitas maupun kuantitas, hal ini disebabkan oleh pertumbuhan, penurunan kuantitas atau kualitas, produksi, dan juga perkembangbiakan (IPSASB, 2009).

Penulisan ini merupakan pengembangan dari penelitian terdahulu. Aset biologis pada sektor swasta, telah banyak dilakukan penelitian mengenai pentingnya ketentuan yang mengatur hal tersebut. Farida (2013) telah melakukan perbandingan antara perlakuan akuntansi aset biologis pada PT Perkebunan Nusantara VII yang dilakukan berdasarkan standar akuntansi keuangan dengan hasil perhitungan ditinjau dari IAS 41. Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa perlakuan akuntansi aset biologis yang berdasarkan harga perolehan tidak dapat memberikan informasi tentang nilai aset biologis yang sebenarnya. Penelitian tentang akuntansi agrikultur pada sektor pemerintahan dilakukan oleh Natasari dan Wulandari (2018). Penelitian ini berkesimpulan bahwa SAP perlu mengadopsi IPSAS 27 supaya aset biologis dapat tercatat berdasarkan nilai yang seharusnya.

Riset ini bertujuan untuk melakukan peninjauan terkait akuntansi agrikultur pada entitas pemerintahan. Mengingat belum adanya SAP dan Bultek yang mengatur mengenai hal tersebut sehingga aset biologis masih masuk ke dalam persediaan sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 234/PMK.05/2020. Penelitian ini menggunakan tiga kementerian yang berhubungan langsung dengan kegiatan agrikultur dan juga melihat dari jumlah persediaan pada tahun 2018 dan 2019 sebagai objek penulisan, yaitu Kementerian Kelautan dan Perikanan (KKP) jumlah persediaan Rp187.113.345.598 dan Rp98.769.644.733, Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan (KLHK) jumlah persediaan Rp973.194.410.140 dan Rp1.199.736.345.919, dan Kementerian Pertanian (Kementan) jumlah persediaan Rp889.356.431.578 dan Rp3.379.388.077.960.

**KAJIAN PUSTAKA****Teori Institusional**

Teori institusional atau juga dikenal sebagai teori kelembagaan merupakan terbentuknya suatu organisasi diakibatkan karena adanya tekanan dari lingkungan institutional yang menyebabkan terjadinya institusionalisasi. Gagasan pada lingkungan institusional membentuk bahasa dan simbol yang menjelaskan keberadaan organisasi dan diterima sebagai norma-norma dalam konsep organisasi. Teori institusional berpendapat bahwa organisasi yang mengutamakan legitimasi akan memiliki kecenderungan untuk berusaha menyesuaikan diri pada harapan eksternal atau harapan sosial dimana organisasi tersebut berada (Fitrianto, 2015).

Teori institusional muncul dan terkenal sebagai penjelas yang menguatkan, baik untuk tindakan-tindakan individu maupun organisasi yang disebabkan oleh faktor eksternal, faktor lingkungan, faktor eksogen, faktor ekspektasi masyarakat, dan faktor sosial.

Adaptasi terhadap dorongan eksternal atau dorongan-dorongan sosial dapat menyebabkan munculnya kecenderungan organisasi untuk memisahkan kegiatan pribadi mereka dan berfokus pada sistem yang sifatnya simbolis pada pihak eksternal. Organisasi publik yang berfokus pada perolehan legitimasi maka bisa saja akan mempunyai kesamaan atau isomorfisme (*isomorphism*) dengan organisasi publik yang lainnya. Perspektif yang dikemukakan oleh Ridha dan Basuki (2012) menyebutkan bahwa muncul bentukan-bentukan dari institusional yang bersifat *isomorphism*.

Isomorfisme institusional merupakan suatu proses yang mendukung atau mendorong satu unit ke dalam populasi untuk menyerupai unit yang lainnya guna menghadapi pada kondisi lingkungan yang sama. Penelitian terbaru telah menekankan bagaimana organisasi publik menjadi subjek tekanan institusional yang mendalam sehingga menyebabkan suatu kemiripan (Ridha dan Basuki, 2012).

Teori institusional ini juga memprediksi bahwa suatu organisasi akan menjadi lebih serupa disebabkan oleh adanya tekanan institusional, baik dikarenakan adanya koersif (pada saat organisasi terpaksa mengadopsi struktur atau aturan), normatif (pada saat organisasi banyak mengadopsi bentuk karena tuntutan professional organisasi dan mengklaim bahwa mereka adalah superior), dan *mimetic* (pada saat organisasi meniru organisasi yang lainnya, biasanya dikarenakan adanya ketidakpastian).

**Konsep Aset Pemerintah**

Pengertian aset tetap menurut PSAP 07 adalah aset berwujud yang memiliki masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan dan bertujuan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan untuk kepentingan umum. Lebih lanjut, dalam paragraf 7, aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasi entitas. Aset tetap diklasifikasikan menjadi 6, yaitu tanah; peralatan dan mesin; gedung dan bangunan; jalan, irigasi, dan jaringan; aset tetap lainnya; dan konstruksi dalam pengerjaan (KDP).

Pengertian dari aset menurut pernyataan standar akuntansi pemerintah nomor 01 peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010 adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai 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.

Dalam PSAP 01 PP 71 Tahun 2010, aset dikategorikan menjadi dua, yaitu aset lancar dan aset non lancar. Suatu aset akan masuk dalam kategori aset lancar jika (i) aset tersebut berupa kas dan setara kas, atau (ii) aset tersebut dapat segera untuk direalisasikan, dipakai, atau

dimiliki untuk dijual dalam waktu 1 (satu) tahun atau 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan.

Aset lancar meliputi kas dan setara kas, persediaan, investasi jangka pendek, dan piutang. Persediaan mencakup barang-barang atau perlengkapan yang dibeli dan dimiliki untuk digunakan, contohnya barang habis pakai seperti alat tulis kantor, barang tidak habis pakai seperti komponen peralatan dan pipa, dan barang bekas pakai seperti komponen bekas. Pos-pos investasi jangka pendek antara lain surat berharga yang mudah untuk diperjualbelikan dan deposito berjangka waktu 3 (tiga) sampai 12 (dua belas) bulan. Pos-pos piutang antara lain retribusi, piutang pajak, denda, tuntutan ganti rugi, penjualan angsuran, dan piutang lainnya yang diharapkan diterima dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.

Aset nonlancar adalah aset yang tidak diharapkan untuk dapat menjadi kas dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan atau satu siklus produksi dan tidak mudah untuk dikonversi menjadi kas. Aset yang termasuk kategori aset tidak lancar seperti aset tetap, aset tak berwujud (intangible assets), investasi jangka panjang, dan aset lain-lain. Aset nonlancar diklasifikasikan menjadi aset tetap, dana cadangan, investasi jangka panjang, dan aset lainnya agar dapat mempermudah pemahaman atas pos-pos aset nonlancar yang disajikan di neraca.

### **Akuntansi Agrikultur dalam Konteks Akuntansi Pemerintah Indonesia**

Aset agrikultur seperti tanaman dan hewan tidak diatur secara khusus dalam PP 71 tahun 2010. Perlakuan akuntansi untuk tanaman dan hewan mengikuti perlakuan akuntansi untuk aset tetap dan persediaan. Dalam PSAP 05 tentang persediaan, tanaman dan hewan merupakan salah satu kategori persediaan yaitu hewan dan tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat. Dengan demikian, untuk tanaman dan hewan yang akan diserahkan kepada masyarakat, perlakuan akuntansinya akan sesuai dengan perlakuan akuntansi untuk persediaan.

Pada prinsipnya, persediaan baru dapat diakui ketika memiliki potensi manfaat ekonomi masa depan dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur secara andal. Biaya yang dimaksud harus didukung oleh dokumen/bukti yang dapat dipertanggungjawabkan dan di dalamnya terdapat elemen harga persediaan sehingga biaya tersebut dapat diukur dengan andal, jujur, dapat dipertanggungjawabkan, dan bersifat netral; dan/atau ketika hak kepemungsaannya dan/ atau kepemilikannya telah berpindah. Bukti atau dokumen sumber yang dapat digunakan sebagai pengakuan perolehan persediaan adalah kuitansi, faktur atau berita acara serah terima (BAST).

Sementara itu, persediaan diukur sebesar biaya perolehan apabila didapatkan melalui pembelian. Biaya perolehan ini meliputi harga pembelian, biaya penanganan, biaya pengangkutan, dan biaya lainnya yang secara langsung dapat dibebankan pada perolehan persediaan. Hal yang dapat mengurangi biaya perolehan persediaan yaitu rabat, potongan harga, dan hal lainnya yang serupa. Persediaan dapat juga diukur berdasarkan harga pokok produksi ketika persediaan didapatkan dengan cara memproduksi sendiri. Dalam kasus ini, harga pokok produksi tersebut umumnya terdiri dari biaya yang terkait langsung dengan persediaan yang diproduksi serta biaya yang tidak terkait langsung dan dialokasikan secara sistematis pada persediaan yang diproduksi. Ketika instansi pemerintah menghitung harga pokok produksi, dapat digunakan biaya standar ketika perhitungan biaya riil sulit untuk dilakukan. Nilai wajar dapat juga digunakan untuk mengukur nilai persediaan. Hal ini dilakukan ketika persediaan didapatkan melalui cara yang lainnya. misalnya proses pengembangbiakan tanaman dan hewan, donasi (hadiah), rampasan, dan lainnya. Persediaan yang dimaksudkan untuk diserahkan kepada masyarakat, besar biaya perolehannya adalah sebesar harga pembelian serta biaya yang terkait langsung dan dapat dibebankan pada perolehan persediaan tersebut.

Selanjutnya, persediaan akan disajikan di neraca pada kategori aset lancar. Dalam rangka penyajian persediaan di neraca, satuan kerja senantiasa melakukan *stock opname* (inventarisasi fisik) persediaan yang dilakukan pada setiap semester. Berdasarkan hasil

inventarisasi fisik tersebut dilakukan penyesuaian terhadap data nilai persediaan. Adapun dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) pada bagian persediaan, kebijakan akuntansi yang dijadikan pedoman dalam perlakuan akuntansi persediaan perlu diungkapkan. Penjelasan lebih lanjut juga diperlukan antara lain mengenai persediaan yang digunakan melalui proses produksi, barang atau perlengkapan yang digunakan untuk pelayanan masyarakat, barang yang dimiliki untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat. CaLK perlu memuat juga penjelasan mengenai selisih yang terjadi antara hasil inventarisasi fisik dengan pencatatan yang dilakukan;

Dalam buletin teknis 15 tentang aset tetap akrual, tanaman dan hewan diklasifikasikan sebagai aset tetap lainnya. Dengan demikian, perlakuan akuntansi untuk tanaman dan hewan tersebut mengikuti perlakuan yang berlaku pada aset tetap lainnya. Aset tetap lainnya baru dapat diakui ketika aset tersebut telah diterima atau hak kepemungsaannya dan/atau pemilikannya telah berpindah serta telah siap dipakai oleh entitas. Dalam pengakuan aset tetap lainnya harus memperhatikan kebijakan pemerintah yang berlaku mengenai ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap.

Sementara itu, aset tetap lainnya diukur sebesar biaya perolehan. Biaya perolehan aset ini menghimpun seluruh biaya yang telah dikeluarkan dalam rangka memperoleh aset tersebut sampai aset tersebut siap untuk dipakai. Biaya perolehan aset tetap lainnya yang didapatkan melalui swakelola, meliputi biaya langsung dan juga tidak langsung, yang terdiri dari biaya bahan perencanaan, biaya pengawasan, biaya bahan baku, biaya sewa peralatan, biaya tenaga kerja, biaya perizinan, jasa konsultan, dan pajak. Biaya perolehan aset tetap lainnya yang didapatkan melalui kontrak meliputi biaya perencanaan, biaya pengawasan, nilai kontrak, biaya perizinan serta biaya perpajakan. Aset tetap lainnya yang dikapitalisasi akan dibukukan dan dicantumkan di dalam neraca. Aset tetap lainnya yang tidak dikapitalisasi tidak akan disajikan dalam neraca, namun akan diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan.

Selanjutnya, aset tetap lainnya disajikan di neraca dalam kategori aset tetap. Sesuai dengan PSAP 07, aset tetap disajikan sebesar biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi dengan akumulasi penyusutannya. Metode penyusutan atas aset tetap lainnya diatur dalam Bultek nomor 18 tentang akuntansi penyusutan. Aset tetap lainnya berupa tanaman, hewan, dan buku perpustakaan tidak disusutkan secara periodik, melainkan langsung dilakukan penghapusan ketika aset tetap lainnya tersebut sudah tidak memiliki manfaat lagi atau mati.

Penyusutan atas aset tetap lainnya pada suatu periode akan menjadi beban penyusutan dan disajikan dalam laporan operasional. Dalam catatan atas laporan keuangan diungkapkan pula kebijakan akuntansi yang dijadikan pedoman untuk menilai dan mencatat aset tetap lainnya; kebijakan akuntansi yang diterapkan untuk kapitalisasi aset tetap lainnya; penjelasan selisih antara nilai tercatat aset tetap lainnya pada awal dan akhir periode. Diungkapkan pula di dalam CaLK, informasi mengenai metode penyusutan yang digunakan, nilai penyusutan, masa manfaat, tarif penyusutan yang digunakan, serta nilai tercatat bruto, dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

### **Akuntansi Agrikultur dalam Kerangka IPSAS**

*International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 27* merupakan konvergensi dari IAS 41. *International Financial Reporting Standards (IFRS)* telah melakukan suatu program konvergensi bersama dengan *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* untuk mengembangkan standar yang dikeluarkan oleh IASB agar dapat sesuai dengan konteks sektor publik.

Terkait aspek pengakuan, IPSAS mengatur bahwa suatu aset agrikultur baru dapat diakui ketika terdapat kemungkinan manfaat ekonomi di masa depan yang akan mengalir ke entitas, terdapat unsur pengendalian atas aset tersebut oleh entitas pemerintah dan nilai aset

dapat diukur secara andal. Aset agrikultur selanjutnya diukur ketika pengakuan awal dan pada saat tanggal pelaporan pada nilai wajar yang telah dikurangi dengan biaya penjualan. Ketika panen, hasil pertanian juga diukur sebesar nilai wajarnya setelah dikurangi biaya yang dikeluarkan untuk menjual.

Nilai wajar merupakan semua biaya yang terlibat dalam aset tersebut dan dibebankan pada saat terjadinya, selain biaya yang dikeluarkan untuk membeli aset agrikultur. IPSAS 27 menganggap bahwa nilai wajar suatu aset agrikultur dapat diukur secara andal. Namun, anggapan ini tidak berlaku untuk aset agrikultur yang tidak memiliki pasar untuk dapat menentukan harga dan menjadi metode alternatif untuk memperkirakan nilai wajar yang jelas. Dalam hal ini, aset tersebut hanya dapat diukur dengan biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan penurunan nilai. Jika nilai wajar sudah dapat terukur dengan andal, entitas harus mengukur aset agrikultur tersebut sebesar nilai wajar dikurangi biaya penjualan.

Adapun petunjuk yang diberikan oleh IPSAS 27 dalam menentukan nilai wajar aset agrikultur dapat diikhtisarkan sebagai berikut. Pertama, aset agrikultur diukur sesuai harga pasar yang berlaku di pasar aktif dan merupakan dasar yang dapat menjadi acuan utama dalam menentukan nilai wajar dari aset agrikultur. Jika tidak ada pasar aktif yang bisa dijadikan acuan, maka harga yang ditentukan pasar seperti harga pasar untuk aset serupa, harga terbaru pasar untuk jenis aset, atau benchmark. Kedua, nilai wajar aset agrikultur didasarkan pada nilai di pasar saat ini dan tidak disesuaikan agar dapat mencerminkan adanya kontrak yang mengatur pengiriman di masa depan.

Terkait dengan pengungkapan, IPSAS 27 mengatur bahwa entitas harus dapat mengungkapkan keuntungan atau kerugian yang timbul pada pengakuan awal dari aset agrikultur dan hasil panen dari perubahan nilai wajar dikurangi dengan biaya yang dikeluarkan untuk menjual aset agrikultur. Entitas juga harus memberikan deskripsi terkait dengan jenis dari aset agrikultur dan membedakannya menjadi aset agrikultur yang bersifat consumable yaitu tumbuhan atau hewan itu sendiri yang dipanen ataupun bersifat bearer yaitu tanaman dan hewan yang menghasilkan produk panen, dan aset agrikultur untuk dijual ataupun dimiliki.

Selain itu, entitas juga harus menjelaskan metode dan asumsi signifikan yang berkaitan dengan pengukuran nilai wajar pada hasil panen pada titik panen dan untuk aset agrikultur. Untuk hasil panen, setiap entitas diharuskan agar dapat mengungkapkan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual yang ditentukan ketika panen.

### **Penelitian Terdahulu**

Studi mengenai praktik akuntansi agrikultur pada instansi pemerintah maupun entitas bisnis telah beberapa kali dilakukan. Secara umum, riset mengenai akuntansi biologis ini dapat kita jumpai pada beberapa objek penelitian berupa entitas bisnis. Nafila (2018) meneliti aset biologis berupa ayam indukan yang terbagi menjadi dua, yaitu *upgrading* indukan dan ayam indukan. Hasil penelitian menunjukkan perbedaan perlakuan akuntansi aset biologis berdasarkan PSAK 69, salah satunya PT. Tabassam Jaya Farm yang menggunakan pengukuran aset agrikultur berdasarkan nilai perolehan yang telah dikurangi dengan akumulasi penurunan nilai dan akumulasi penyusutan. Selain itu, tidak terdapat penyesuaian aset agrikultur yang telah mati atau cacat. Ini adalah salah satu studi terkait praktik akuntansi biologis di entitas bisnis.

Penelitian yang dilakukan Aisyah (2017) menyoroti akuntansi biologis pada tanaman kakao di PT. Perkebunan Nusantara X Jember Kebun Kertosari. Tanaman kakao pada perusahaan berbentuk Badan Usaha Milik Negara (BUMN) ini dikategorikan menjadi dua kelompok, yaitu tanaman persediaan dan tanaman produksi. Hasil dari penelitian ini yaitu adanya perbedaan antara perlakuan akuntansi aset biologis yang dilakukan PT. Perkebunan Nusantara X Jember Kebun Kertosari dengan PSAK 69 dan *International Accounting Standard* (IAS) 41 yang terletak pada perbedaan cara pengakuan aset biologis dan cara pengukuran aset biologis.

Sementara itu, Farida (2013) dalam riset akuntansi biologis pada PT. Perkebunan Nusantara VII (Persero) menyimpulkan bahwa aset biologis pada PTPN VII (Persero) tersebut diakui sebagai salah satu aset lancar yaitu persediaan dan diukur sebesar nilai yang lebih rendah antara nilai realisasi bersih (*net realizable value*), dan nilai perolehan. Riset ini menggunakan IAS 41 sebagai bahan rujukan. Pengukuran terkait aset biologis pada PTPN VII (Persero) menggunakan nilai perolehan. Hal ini didasarkan pada pertimbangan bahwa nilai perolehan lebih terukur dan mampu mencerminkan informasi yang lebih andal. Pengukuran aset biologis yang dilakukan oleh PTPN VII (Persero) dipandang masih belum mampu mencerminkan informasi yang andal bagi pengguna laporan keuangan, karena nilai tersebut masih belum mampu memberikan informasi tentang nilai dari aset biologis secara riil.

Penelitian ini juga menyimpulkan bahwa adanya berbagai kesulitan yang dialami oleh perusahaan dalam mendapatkan informasi mengenai biaya-biaya yang berkaitan dengan aset biologis berupa tanaman perkebunan menyebabkan timbulnya kemungkinan bahwa aset biologis tersaji lebih rendah (*under value*) atau lebih tinggi (*over value*) dari nilai yang sebenarnya. Sehingga menyebabkan informasi yang disajikan oleh PTPN VII (Persero) terkait aset biologis masih belum andal.

Sementara itu, Mita dan Maruli (2010) menemukan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan terkait unsur laporan keuangan dan tidak ada perbedaan terkait praktek perataan laba yang dilakukan oleh perusahaan yang menerapkan nilai wajar dalam hal aset biologis. Secara umum, hasil dari penelitian ini menyimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan pada nilai aset, ROA, laba, dan *Income Smoothing Index* (ISI) antara perusahaan agrikultur yang menggunakan pendekatan nilai historis dengan yang menggunakan pendekatan nilai wajar, serta tidak adanya pengaruh yang berbeda antara penggunaan pendekatan nilai historis dengan pendekatan nilai wajar terhadap volatilitas laba perusahaan.

Penelitian mengenai aset biologis juga dilakukan oleh Sari (2015). Dalam risetnya, dikemukakan bahwa berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, PT. Perkebunan Nusantara IX (Persero) melakukan klasifikasi aset biologis menjadi 2 (dua) yaitu aset tanaman tahunan dan aset tanaman semusim. Pengukuran aset biologis pada PT. Perkebunan Nusantara IX (Persero) dilakukan dengan cara menjadikan nilai perolehan sebagai dasar pengukuran karena nilai ini dianggap lebih terukur sehingga menjadikan informasi yang tercatat dalam laporan keuangan menjadi lebih relevan. Pengungkapan dan penyajian aset biologis pada PT. Perkebunan Nusantara IX (Persero) telah sesuai dengan SAK yang berlaku. Perusahaan telah menyajikan rincian terkait jumlah dan jenis dari aset biologis, umur manfaat, tarif penyusutan, dan metode penyusutan yang diterapkan, serta rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode.

Penelitian lainnya terkait aset agrikultur dapat kita jumpai pula pada Listyawati dan Firmansyah (2018). Penelitian yang menggunakan CV Sumber Berkas sebagai objek, bertujuan untuk melakukan evaluasi terkait penerapan akuntansi aset biologis yang dilakukan oleh perusahaan sektor peternakan yang berkategori entitas tanpa akuntabilitas publik. Evaluasi yang dimaksud dalam penelitian ini yaitu evaluasi mengenai praktek penerapan akuntansi aset biologis pada entitas akuntabilitas publik sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku di Indonesia. Penelitian yang dilakukan melalui metode kualitatif ini menunjukkan bahwa pencatatan akuntansi yang telah dilakukan oleh CV Sumber Berkas masih belum bisa menyajikan informasi yang andal. Hal ini menyebabkan informasi tersebut belum bisa dijadikan sebagai dasar membuat keputusan oleh manajemen perusahaan. Proses pelaporan keuangan yang telah dilakukan oleh CV Sumber Berkas khususnya terkait pencatatan atas transaksi aset biologis masih belum bisa mencerminkan keadaan secara riil di perusahaan.

Secara umum perlakuan akuntansi aset biologis yang telah diterapkan oleh perusahaan swasta di atas masih berbeda dengan ketentuan yang ada di PSAK 69, seperti perusahaan belum mengakui nilai produk biologis yang dihasilkan dan pengakuan beban penyusutan yang masih

belum sesuai. Kesimpulan yang dapat diambil dari uraian diatas adalah bahwa secara umum, perlakuan aset biologis di sektor swasta dengan meninjaunya melalui PSAK 69 dan IAS 41 masih beragam dan belum menuju titik yang konvergen.

Di sisi lain, masih sedikit studi yang mengamati praktik akuntansi agrikultur atau aset biologis pada instansi pemerintah. Penelitian akuntansi agrikultur atau aset biologis pada entitas pemerintah telah dilakukan antara lain oleh Natasari dan Wulandari (2018). Mereka melaksanakan studi pustaka dari teori-teori dan penelitian yang terkait dengan bagaimana perlakuan akuntansi aset biologis yang diterapkan di sektor pemerintah. Hasil dari penelitian ini menyarankan standar akuntansi pemerintah agar dapat mengadopsi IPSAS 27 mengenai *Agriculture* supaya ada ketentuan yang jelas mengenai bagaimana pengakuan, pengukuran, dan penyajian aset biologis dalam laporan keuangan dapat sesuai dengan karakteristik dari aset agrikultur itu sendiri dan berbeda dengan aset tetap.

Penelitian yang dilakukan oleh Natasari dan Wulandari (2019) menunjukkan bahwa adanya perbedaan terkait standar akuntansi yang menjadi acuan bagi sektor pemerintah di Indonesia dengan ketentuan IPSAS 27 khususnya untuk pengukuran aset biologisnya. Aset biologis yang dimiliki oleh entitas pemerintah tersebut yaitu sapi dan kambing. Aset hewan diukur dan dilaporkan sebesar nilai perolehannya dan entitas pemerintahan tidak melakukan penyesuaian atas nilai aset setelah perolehan, hal ini membuat nilai dari aset tersebut selalu tetap.

Nilai aset yang selalu tetap akan menyebabkan nilai aset tersebut tercatat tidak sesuai dengan nilai dari hewan tersebut secara nyata karena seharusnya nilai hewan bertambah ataupun berkurang sesuai dari kondisi hewan secara riil. Sehingga penelitian ini menyarankan ketentuan perlakuan akuntansi aset biologis sesuai dengan ketentuan internasional yang berlaku yaitu IPSAS 27 karena ketentuan ini mengatur secara khusus terkait perlakuan akuntansi aset biologis yang di dalamnya menjelaskan bahwa perlu adanya pengukuran kembali terhadap nilai aset biologis setiap akhir periode laporan supaya nilai yang tercatat sesuai dengan kondisi aset secara nyata.

Penelitian terdahulu melakukan penelitian pada aset biologis di sektor swasta. Penelitian ini menyoroti perlakuan aset biologis di tiga Kementerian Negara/Lembaga (K/L). Perbedaan lainnya dengan riset sebelumnya yaitu penulisan sekarang merupakan pengembangan dari penelitian Natasari dan Wulandari (2019) dengan meneliti objek penulisan pada sektor pemerintahan, dimana di Indonesia belum memiliki Standar Akuntansi Pemerintahan yang memberikan aturan secara khusus mengenai perlakuan akuntansi aset agrikultur. Dengan demikian, peneliti meninjau berdasarkan standar yang berlaku secara internasional yaitu IPSAS 27 mengenai *Agriculture*.

## **METODE**

Jenis penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Dalam penelitian ini, dilakukan studi, observasi dan perbandingan kesesuaian antara data yang tersedia atau diterapkan dengan berbagai acuan peraturan di landasan teori. Selanjutnya riset ini juga menganalisis pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan yang ada dalam laporan keuangan tiga Kementerian Negara/Lembaga yaitu Kementerian Kelautan dan Perikanan, Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan dan Kementerian Pertanian. Dalam riset ini, menggunakan data yang bersifat kualitatif atau data yang disajikan dalam bentuk kalimat yang mengandung makna dan data yang bersifat kuantitatif atau data yang disajikan dalam bentuk sekumpulan angka.

Dalam menyelesaikan penelitian ini, diperlukan pendalaman materi baik materi yang diperoleh pada saat perkuliahan maupun materi atau pengetahuan tambahan. Dalam metode ini yang dilakukan juga observasi non-perilaku dengan caramembaca, memahami,

mengumpulkan, dan mempelajari ilmu pengetahuan dari buku, internet, peraturan perundang-undangan, dan penelitian sebelumnya yang mengangkat topik akuntansi biologis.

Metode observasi dilakukan dengan mengamati angka-angka laporan keuangan yang dapat dianggap menyajikan informasi aset biologis instansi pemerintah. Observasi ini dilakukan dengan mengamati akun-akun yang seringkali menjadi tempat penyajian aset biologis yaitu persediaan dan aset lainnya. Riset ini dilakukan pendalaman melalui wawancara dengan akademisi, Bapak Fulan, seorang dosen Politeknik Keuangan Negara STAN.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **Gambaran Umum Aset pada Tiga Kementerian Negara/Lembaga**

#### 1) Kementerian Kelautan dan Perikanan

Neraca Kementerian Kelautan dan Perikanan menggambarkan posisi keuangan entitas mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas. Nilai aset yang dicatat dan disajikan untuk tahun 2018 sebesar Rp10.615.752.331.868,00. Sementara, nilai kewajiban dan ekuitas masing-masing sebesar Rp26.762.132.867,00 dan Rp10.588.990.199.001,00. Pada tahun 2019, neraca Kementerian Kelautan dan Perikanan menyajikan nilai aset sebesar Rp26.369.688.908.766,00, nilai kewajiban sebesar Rp342.991.147.623,00 dan nilai ekuitas sebesar Rp26.026.697.761.143,00. Hal ini berarti terdapat kenaikan pada semua komponen neraca.

Aset agrikultur di Kementerian Kelautan dan Perikanan terdapat pada pos aset tetap lainnya yaitu berupa hewan dan tanaman. Saldo dari aset tetap lainnya pada tahun 2018 dan 2019 adalah Rp116.166.184.657,00 dan Rp83.814.510.994,00. Selain pada aset tetap lainnya, aset agrikultur juga terdapat pada pos persediaan yakni berupa hewan dan tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat. Saldo dari hewan dan tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat pada tahun 2018 dan 2019 adalah Rp4.025.198.005,00 dan Rp5.207.430.612.

#### 2) Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan

Neraca Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan (Kementerian KLH) tahun 2018 menggambarkan posisi keuangan berupa aset, kewajiban, dan ekuitas. Nilai aset dicatat dan disajikan sebesar Rp8.171.004.101.670,00. Sementara, nilai kewajiban dan ekuitas masing-masing sebesar Rp50.611.374.206,00 dan Rp8.120.392.727.464,00. Neraca tahun 2019 menyajikan nilai aset sebesar Rp18.716.787.088.174,00. Adapun nilai kewajiban dan ekuitas masing-masing sebesar Rp13.991.037.526,00 dan Rp18.702.796.050.648,00. Selama periode tersebut, komponen aset meningkat lebih dari dua kali lipat, nilai kewajibannya mengalami penurunan tajam dan ekuitas mengalami lonjakan nilai yang signifikan.

Aset agrikultur pada kementerian lingkungan hidup dan kehutanan terdapat pada pos persediaan yakni berupa hewan dan tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat. Saldo dari hewan dan tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat pada tahun 2018 dan 2019 adalah Rp50.157.803.852,00 dan Rp74.798.613.331,00.

#### 3) Kementerian Pertanian

Neraca Kementerian Pertanian pada akhir tahun 2018 menggambarkan posisi keuangan entitas mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas. Nilai aset dicatat dan disajikan sebesar Rp26.060.200.342.169,00. Di sisi lain, nilai kewajiban dan ekuitas disajikan masing-masing sebesar Rp252.880.609.242,00 dan Rp25.807.319.732.927,00. Pada akhir tahun 2019, nilai aset dicatat dan disajikan sebesar Rp89.032.488.278.485,00. Nilai kewajiban dan ekuitas masing-masing sebesar Rp301.177.306.287,00 dan Rp88.731.310.972.198,00. Selama periode pengamatan, seluruh komponen neraca mengalami kenaikan. Hal ini berarti kenaikan aset entitas pemerintah tersebut sejalan dengan kenaikan kewajiban dan ekuitasnya.

Aset agrikultur pada kementerian pertanian terdapat pada pos persediaan yakni berupa hewan dan tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat. Saldo dari hewan dan

tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat pada tahun 2018 dan 2019 adalah Rp25.644.189.800,00 dan Rp170.121.606.189,00.

### **Pengakuan dan Pengukuran Aset Agrikultur**

Perlakuan akuntansi adalah proses yang terkait dengan pengakuan, pengukuran, dan penyajian atau pengungkapan atas suatu transaksi. Perlakuan akuntansi aset agrikultur pada objek penulisan dapat dijelaskan bahwa secara umum tidak terdapat perbedaan pengakuan aset agrikultur pada objek penelitian. Aset agrikultur pada tiga K/L tersebut diperlakukan dan dicatat sebagai persediaan begitu pula cara pengakuan aset tersebut. Aset agrikultur diakui pada saat mempunyai nilai yang dapat diukur dengan andal dan ketika diterima atau hak kepemilikannya berpindah.

Pada Kementerian Kelautan dan Perikanan aset agrikultur juga diperlakukan sebagai aset tetap lainnya disajikan secara ekstrakomptabel dan tidak disajikan di neraca. Hal ini telah sesuai dengan peraturan menteri keuangan Republik Indonesia Nomor 234/PMK.05/2020 yang menyatakan bahwa hewan atau tumbuhan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat disajikan sebagai persediaan. Hal tersebut juga sesuai dengan informasi yang telah diterima dari narasumber, Bapak Fulan. Beliau menyatakan bahwa aset biologis di pemerintahan diatur lebih rinci pada PMK 234 tahun 2020 di bagian persediaan. Pengakuan aset agrikultur juga telah sesuai dengan IPSAS 27 dan SAP. Menurut standar akuntansi pemerintah, sebagai persediaan, aset agrikultur yang dimaksudkan untuk diserahkan kepada masyarakat baru dapat diakui ketika mempunyai nilai yang dapat diukur secara andal, memiliki potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh, dan hak penguasaannya telah berpindah.

Aset agrikultur pada setiap objek penulisan diukur berdasarkan jumlah biaya yang keluar untuk memperoleh aset tersebut, harga pokok produksi atau sebesar nilai wajarnya. Berdasarkan standar akuntansi pemerintah, aset tetap lainnya ataupun persediaan diukur sebesar nilai perolehan termasuk biaya lain yang terkait dengan biaya perolehan. Jika nilai perolehan tidak diketahui maka bisa menggunakan nilai wajar sebagai gantinya. IPSAS 27 beranggapan bahwa nilai wajar aset agrikultur dapat diukur secara andal karena dianggap mampu memberikan informasi yang relevan tentang aset agrikultur.

Akan tetapi, dasar dari pengukuran nilai wajar lebih banyak menggunakan estimasi atau perkiraan yang sulit untuk diukur keandalannya. ketika nilai wajar tidak mungkin diukur dengan andal, aset agrikultur harus diukur dengan nilai perolehan, dikurangi akumulasi penyusutan dan penurunan nilai. Dengan demikian, pengukuran aset agrikultur menggunakan nilai perolehan tidak jauh melenceng dari IPSAS 27.

### **Penyajian dan Pengungkapan**

Dalam laporan keuangan Kementerian Kelautan dan Perikanan tahun 2018 dan tahun 2019, pengungkapan aset agrikultur tersedia pada penjelasan atas pos persediaan yang menyajikan nilai dan jenis dari persediaannya. Dalam pos tersebut aset agrikultur dikategorikan dan disajikan ke dalam persediaan hewan dan tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat. Sedangkan, penjelasan terkait pendapatan yang berasal dari aset agrikultur dan nilai pendapatannya disajikan pada penjelasan atas pos laporan operasional berupa pendapatan penjualan hasil pertanian, perkebunan, peternakan dan budidaya.

Sementara itu laporan keuangan Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan tahun 2018 dan tahun 2019, melakukan pengungkapan aset agrikultur pada penjelasan atas pos persediaan yang menyajikan nilai dan jenis dari persediaannya. Dalam pos tersebut aset agrikultur dikategorikan ke dalam persediaan hewan dan tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.

Di sisi lain, Kementerian Pertanian menyajikan pada pos persediaan dan mengungkapkan aset agrikultur tahun 2018 dan 2019 pada penjelasan atas pos persediaan yang menyajikan nilai dan jenis dari persediaannya. Dalam pos tersebut aset agrikultur dikategorikan

ke dalam persediaan hewan dan tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat. Sedangkan, penjelasan terkait pendapatan yang berasal dari aset agrikultur dan nilai pendapatannya disajikan pada penjelasan atas pos laporan operasional berupa pendapatan penjualan hasil pertanian, perkebunan, peternakan dan budidaya.

Berdasarkan dari uraian di atas, pengungkapan terkait aset agrikultur yang tersaji dalam laporan keuangan tahun 2018 dan tahun 2019 di setiap K/L yang diteliti, masih belum sesuai dengan IPSAS 27 dan SAP. Hal ini terjadi karena masih ada beberapa hal yang belum diungkapkan secara memadai dalam laporan keuangan yaitu:

- a) Penjelasan mengenai nilai tercatat dan jenis aset agrikultur.
- b) Penjelasan mengenai perubahan yang terjadi pada aset agrikultur.
- c) Penjelasan jika ada perbedaan antara nilai hasil stock opname dengan nilai tercatat.
- d) Penjelasan mengenai keadaan riil aset agrikultur.
- e) Penjelasan mengenai pendapatan yang berasal dari produk samping aset agrikultur dan penjualan produk utama aset agrikultur.
- f) Penjelasan mengenai beban atau belanja yang terkait dengan peningkatan kualitas atau pemeliharaan aset agrikultur.

### **Perlakuan Akuntansi Agrikultur Ditinjau dari IPSAS 27**

Secara keseluruhan, perlakuan akuntansi agrikultur di setiap objek penulisan sudah sesuai dengan SAP. Tetapi jika ditinjau berdasarkan IPSAS 27 masih ada beberapa perbedaan. Hal ini juga telah disampaikan oleh Bapak Fulan. Beliau mengungkapkan bahwa perlakuan aset biologis sebagai aset lancar atau persediaan akan ada beberapa perbedaan dengan perlakuan aset biologis sebagai aset nonlancar.

Pada tiap K/L sebagai objek penelitian, terdapat praktik pengukuran aset agrikultur sebesar biaya perolehan. Sedangkan berdasarkan IPSAS 27, aset agrikultur diukur sebesar nilai wajar setelah dikurangi dengan biaya yang dikeluarkan untuk penjualan. IPSAS 27 beranggapan bahwa nilai wajar aset agrikultur selalu bisa diukur dengan andal karena dianggap mampu memberikan informasi yang andal terkait aset agrikultur. Akan tetapi, dasar yang digunakan untuk pengukuran nilai wajar lebih banyak menggunakan estimasi atau perkiraan yang sulit untuk diukur keandalannya.

Pada saat nilai wajar tidak bisa diukur dengan andal, aset agrikultur harus diukur sebesar nilai perolehan, dikurangi dengan akumulasi penyusutan dan penurunan nilai. Dengan demikian, pengukuran aset agrikultur menggunakan nilai perolehan tidak jauh melenceng dari ketentuan IPSAS 27.

Ditinjau dari cara pengungkapan setiap objek penulisan masih belum sesuai dengan cara dari IPSAS 27 karena masih ada beberapa hal yang belum diungkapkan secara memadai dalam laporan keuangan yaitu:

- a) Penjelasan mengenai beban atau belanja yang terkait dengan peningkatan kualitas atau pemeliharaan aset agrikultur.
- b) Penjelasan mengenai perubahan yang terjadi pada aset agrikultur.
- c) Penjelasan mengenai pendapatan yang berasal dari produk samping aset agrikultur dan penjualan produk utama aset agrikultur.
- d) Penjelasan mengenai keadaan riil aset agrikultur.
- e) Penjelasan jika ada perbedaan antara nilai hasil stock opname dengan nilai tercatat.
- f) Penjelasan mengenai nilai tercatat dan jenis aset agrikultur.

Walaupun terdapat beberapa perbedaan antara perlakuan akuntansi agrikultur dari setiap objek penulisan dengan berdasarkan IPSAS 27, tetapi perlakuan akuntansi agrikultur yang diterapkan di setiap objek penulisan sudah sesuai dengan SAP yang berlaku. Dengan adanya IPSAS 27 yang telah mengatur perlakuan akuntansi aset agrikultur secara khusus, membuat pemerintah Indonesia terpaksa untuk mengadopsi aturan IPSAS 27 ini dan menyesuaikannya

dengan keadaan yang ada di pemerintahan Indonesia supaya dapat memperlakukan aset agrikultur dengan lebih andal. Hal ini sesuai dengan teori institusional yang berpendapat bahwa suatu organisasi akan menjadi lebih sejenis dikarenakan oleh adanya dorongan institusional berupa bentuk tekanan eksternal.

Penerapan akuntansi agrikultur pada tiga K/L tersebut di atas, dalam konteks teori institusional, terdapat upaya untuk mengadopsi beberapa standar yang telah ada karena adanya tuntutan kebutuhan (normatif). Hal ini berarti bahwa tiga K/L tersebut berusaha untuk mempelajari standar akuntansi pemerintahan yang ada, untuk diterapkan pada transaksi aset biologis. Kebutuhan standar akuntansi pemerintahan yang dapat membuat standarisasi perlakuan akuntansi nantinya akan mendorong seluruh instansi pemerintah baik di pusat dan daerah, mengadopsi standar dimaksud. Inilah yang dimaksud pendekatan koersif. Praktik akuntansi pemerintahan di Indonesia pada umumnya berbentuk paksaan. Namun demikian, terlepas dari ketiadaan standar akuntansi agrikultur, tiga K/L yang dijadikan objek penelitian ini telah membuktikan bahwa mereka dapat mengakui aset agrikultur sesuai dengan tingkat pemahaman mereka atas standar akuntansi aset yang relevan untuk aset biologis tersebut.

## **PENUTUP**

Berdasarkan pembahasan hasil tinjauan atas perlakuan aset agrikultur pada tiga K/L, dapat disimpulkan beberapa poin penting. Pertama, perlakuan akuntansi agrikultur pada Kementerian Kelautan dan Perikanan, Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan, serta Kementerian Pertanian, secara umum telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan SAP.

Kedua, aset agrikultur pada Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan serta Kementerian Pertanian diperlakukan dan dicatat sebagai persediaan, sedangkan pada Kementerian Kelautan dan Perikanan, aset agrikultur diperlakukan sebagai aset tetap lainnya dan sebagai persediaan.

Ketiga, perlakuan akuntansi agrikultur pada Kementerian Kelautan dan Perikanan, Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan, serta Kementerian Pertanian, belum sesuai dengan yang seharusnya jika ditinjau dari IPSAS 27, masih ada beberapa hal yang membuatnya belum sesuai.

Sesuai dengan pembahasan dan simpulan atas pembahasan tersebut, ada beberapa saran yang diharapkan dapat memperbaiki perlakuan akuntansi agrikultur di pemerintahan. Pertama, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) agar dapat segera mengadopsi ketentuan IPSAS 27 dan menyesuaikannya dengan kondisi di pemerintahan Indonesia supaya pemerintah Indonesia dapat menerapkan perlakuan secara khusus pada akuntansi agrikultur. Kedua, untuk setiap K/L yang menjadi objek penelitian, agar dapat memaksimalkan ketentuan SAP dalam perlakuan akuntansi agrikultur. Pada akhirnya, untuk penelitian selanjutnya sebaiknya dapat melakukan pengamatan secara langsung mengenai perlakuan akuntansi agrikultur pada entitas pemerintahan yang lain supaya dapat menghasilkan pembahasan yang lebih mendetail terkait perlakuan akuntansi agrikultur pada entitas pemerintahan.

## **DAFTAR PUSTAKA**

Aisyah, F. N. (2017). Perbandingan Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Menurut PT Perkebunan Nusantara XII (Persero) Kebun Kertowo dan PSAK 69. *Skripsi*. Jember: Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Jember.

Badan Pemeriksa Keuangan. (2020). *Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Kementerian Pertanian Tahun 2019*. Republik Indonesia: Badan Pemeriksa Keuangan.

- Farida, I. (2013). Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Berdasarkan International Accounting Standard 41 pada PT Perkebunan Nusantara VII (Persero). *Jurnal Akuntansi UNESA* Volume 2. No 1:1-24.
- Fitrianto, F. (2015). Pengaruh Tekanan Eksternal, Komitmen Manajemen, dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Penerapan Transparansi Pelaporan Keuangan. Surakarta: *Naskah Publikasi Akuntansi*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- International Federation of Accountants*. (2009). International Federation of Accountants. Retrieved from International Federation of Accountants Web site: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A11-IPSAS-27.pdf>
- Kementerian Kelautan dan Perikanan. (2019). *Laporan Keuangan Kementerian Kelautan dan Perikanan Tahun Anggaran 2019 Audited*. Republik Indonesia: Kementerian Kelautan dan Perikanan.
- Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan. (2019). *Laporan Keuangan Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan Tahun 2019 Audited*. Republik Indonesia: Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan.
- Listyawati, R., & Firmansyah, A. (2018). Evaluasi Penerapan Akuntansi Aset Biologis pada Perusahaan Sektor Peternakan. *Substansi*, Volume 2 Nomor 1, 2018, 59-76.
- Maruli, S., & Mita, A. F. (2010). Analisis pendekatan Nilai wajar dan nilai Historis dalam Penilaian Aset Biologis pada Perusahaan Agrikultur : Tinjauan Kritis Rencana Adopsi IAS 41. *Prosiding*. Dipresentasikan pada SNA VIII Purwokerto.
- Menteri Keuangan. (2020). PMK Nomor 234/PMK.05/2020 Tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat.
- Nafila, Y. R. (2018). Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Berdasarkan PSAK Nomor 69 pada PT Tabassam Jaya Farm. *Disertasi*. Malang: UIN Maulana Malik Ibrahim.
- Natasari, D., & Wulandari, R. (2018). Akuntansi Aset Biologis: Perlukah Adopsi International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 27 dalam Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)? *Jurnal Gama Societa*, 71-79.
- Natasari, D., & Wulandari, R. (2019). Studi Kasus Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Berdasarkan IPSAS 27 Agriculture pada Dinas Pertanian X. *Jurnal MONEX* Vol.8 No.1 Januari Tahun 2019, 188-201.
- Republik Indonesia. (2010). Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah.
- Ridha, M. A., & Hardo, B. (2012). Pengaruh Tekanan Eksternal, Ketidakpastian Lingkungan, dan Komitmen Manajemen terhadap Transparansi Laporan Keuangan.

- Romadoni, M. (2020). Analisis Perbandingan Kinerja Keuangan Sebelum dan Sesudah Penerapan PSAK 69 pada Perusahaan Agroindustri di Indonesia. *Jeam* Vol 19, No 2, 152-167.
- Sari, A. Y. (2015). Analisis pengakuan, Pengukuran, pengungkapan dan Penyajian Aset Biologis berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan pada PT. Perkebunan Nusantara IX (Persero). Surakarta: Universitas Muhammadiyah Surakarta