

Studi Fenomenologis Kepatuhan Terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan Dalam Pelaporan Aset Biologis (Studi Kasus: Organisasi "X")

Arlin Zulkarnain

Universitas Airlangga
arlin.zulkarnain@yahoo.com

Zaenal Fanani

Universitas Airlangga
fanani@feb.unair.ac.id

ABSTRACT

Implementation of SAP related biological assets generate a polemic against the compliance Financial Statements preparation of public sector organizations in Indonesia. The objectives of this study were to: (i) investigate the phenomenon of understanding/interpretation of public sector management SAP in the preparation of financial statements related to the treatment of biological assets; (ii) reveal the meaning of phenomena gained during the study; (iii) provide inputs based on summarized meanings, in an effort to improve SAP, government accounting policies, or related rules. This research used qualitative approach with the type of phenomenology study. Selected research sites in "X" organizations that have large quantities of biological assets with a focus on research sites at two production centers and vertical agencies (Directorate General and Secretariat General c.q. Financial Bureau). The results show that management applies as if obedient according to their understanding and interpretation of SAP. Management makes decisions regarding accounting policies with the justification of a problem that does not yet have a guideline. One example of measuring the inventory value of biological assets derived from its own production is by using the non-tax rate. In addition, the use of fair value today and in the future, is still an obstacle in the implementation of government organizations.

Keywords: *Biological Assets; SAP; Non-Tax State Revenues rates; fair value*

ABSTRAK

Implementasi SAP terkait aset biologis menghasilkan polemik terhadap kepatuhan Penyusunan Laporan Keuangan Organisasi Sektor Publik di Indonesia. Tujuan penelitian ini adalah untuk: (i) meneliti fenomena pemahaman/interpretasi SAP manajemen sektor publik dalam penyusunan laporan keuangan terkait dengan perlakuan terhadap aset biologis; (ii) mengungkapkan makna fenomena yang diperoleh selama penelitian; (iii) memberikan masukan berdasarkan makna yang diringkas, dalam upaya untuk meningkatkan SAP, kebijakan akuntansi pemerintah, atau peraturan terkait. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan jenis studi fenomenologi. Situs penelitian yang dipilih dalam organisasi "X" yang memiliki jumlah aset biologis yang besar dengan fokus pada lokasi penelitian di dua pusat produksi dan lembaga vertikal (Direktorat Jenderal dan Sekretariat Jenderal c.q. Biro Keuangan). Hasil penelitian menunjukkan bahwa manajemen berlaku seolah-olah patuh menurut pemahaman dan interpretasi mereka tentang SAP. Manajemen membuat keputusan mengenai kebijakan akuntansi dengan justifikasi masalah yang belum memiliki pedoman. Salah satu contoh mengukur nilai persediaan aset biologis yang berasal dari produksinya sendiri adalah dengan menggunakan tarif bukan pajak. Selain itu, penggunaan nilai wajar saat ini dan di masa depan, masih menjadi kendala dalam implementasi organisasi pemerintah.

Kata kunci: Aset Biologis; SAP; Tarif Penerimaan Negara Bukan Pajak; Nilai Wajar

PENDAHULUAN

Timbulnya berbagai kritisi terhadap standar dan implementasi IAS 41 tentang *Agriculture* di sektor privat, tidak menyurutkan adopsinya ke dalam IPSAS 27. IAS 41 sebenarnya telah dianggap bermasalah oleh *Institute of Chartered Accountants of Scotland* karena memiliki banyak kekurangan dalam implementasinya (Aryanto, 2011). IPSAS 27 juga telah diadopsi dalam Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) sebagaimana tertuang dalam PP 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua.

Pembahasan dalam penyusunan Laporan Keuangan dengan harapan dapat memenuhi tujuan pelaporan keuangan, masih menimbulkan dilema pada sektor privat. Pada sektor publik, pemenuhan akuntabilitas pada laporan keuangan yang disajikan merupakan suatu keharusan. Selain itu pemanfaatan Laporan Keuangan Pemerintah yang dapat bermanfaat bagi penggunaannya dalam memberikan informasi untuk pembuatan keputusan ekonomi, sosial, serta politik, harus dapat terpenuhi. Penggiringan standar akuntansi tersebut ke sektor publik, tanpa penuntasan masalah telah menjadi polemik. Tekanan *New Public Management (NPM)* agar sektor publik

dapat mengimplementasikan dan meniru sektor swasta, belum sepenuhnya dapat terpenuhi. Penelitian Elad dan Herbohn (2011) mengemukakan terdapat beberapa temuan riset terhadap implementasi IAS 41, antara lain:

1. Karakteristik kualitatif komparatif tidak tercapai.
2. *Cost benefit constraint* tidak terpenuhi
3. Terjadi volatilitas pendapatan
4. Terdapat perbedaan kebijakan auditor yang melaksanakan audit di sektor privat di masing-masing negara. Selain itu adanya kemungkinan terjadinya ketidaksepakatan mengenai standar akuntansi yang diterapkan oleh manajemen dengan kebijakan auditor.
5. Data tidak dapat diandalkan

Pada sektor publik di Indonesia, sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 (PP 71/2010) dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 219 tahun 2013 (PMK 219/2013), aset biologis diklasifikasikan ke dalam akun aset tetap lainnya dan akun persediaan. Pengukuran Persediaan sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 05 (PSAP 05) ditekankan untuk menggunakan nilai wajar (*fair value*) dalam pengukurannya (Lampiran I.06 PSAP 05 - 3 paragraf ke-20 baris ke-34), namun tidak menutup kemungkinan persediaan pengukuran menggunakan harga pokok produksi. Pendekatan penyajian berdasarkan pengukuran harga pokok produksi memerlukan suatu set informasi biaya. Manajemen biaya di sektor publik digunakan untuk mengelola kegiatan atau program, untuk mengukur kinerja, perencanaan dan pengendalian anggaran (Geiger dan Ittner, 1996).

Beberapa instansi pemerintah memiliki aset biologis yang cukup besar, sebut saja Kementerian Pertanian, Kementerian Kehutanan, serta Kementerian Kelautan dan Perikanan, serta dinas-dinas di bawah kendali pemerintah daerah. Hasil Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2015 s.d. 2016, tidak ditemukan catatan mengenai aset biologis yang dapat mempengaruhi opini laporan keuangan terkait pencatatan dan pengukuran aset biologis. Wacana perbedaan pemahaman dan penafsiran baik dari manajemen maupun auditor mungkin saja terjadi. Berkaca dari penelitian dari Elad dan Herbohn (2011) di sektor privat, dimungkinkan terdapat perbedaan kesepakatan dan kebijakan manajemen dengan auditor dalam penerapan standar akuntansi pemerintah.

Terdapat beberapa kajian implementasi IPSAS 27 pada sektor publik. Salah satu penelitian Scott dkk (2015) mengemukakan bahwa terdapat beberapa tantangan dalam pengukuran aset biologis di sektor publik, sebagaimana penelitian pada sektor publik di Afrika Selatan, menyebutkan terdapat beberapa tantangan dalam valuasi aset biologis dengan *fair value*, antara lain:

1. Ketiadaan pasar yang aktif
2. Kurangnya tehnik penilaian yang tersedia
3. Kurangnya pemahaman tentang penerapan persyaratan *GRAP* (*Generally Recognised Accounting Practice*)
4. Tingginya biaya berkaitan penerapan *fair value* untuk aset biologis
5. Kurangnya panduan/template berkenaan dengan kebijakan atau prosedur yang harus diadopsi oleh suatu entitas.

6. Tidak adanya template atau proses penerapan sehubungan dengan kebijakan akuntansi dalam hal *GRAP*
7. Anggaran yang dibatasi penggunaannya (*Restricted budgets*), dan pelaporan pengelolaan anggaran berkenaan dengan akuntansi nilai wajar (*fair value*)

Situs pada penelitian ini adalah organisasi "X" yang memiliki kuantitas aset biologis yang cukup besar. Beberapa unit vertikal di lingkup organisasi "X" bahkan memiliki unit produksi tersendiri untuk menghasilkan produk-produk perikanan. Semenjak diberlakukannya akuntansi akrual, terutama untuk Laporan Keuangan Tahun 2015 dan seterusnya, organisasi "X" telah berusaha untuk memenuhi Laporan Keuangan sesuai SAP. Tercatat Laporan Keuangan organisasi "X" Tahun 2015 memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (sumber: www.bpk.go.id). Pada tahun 2016, BPK memberikan opini atas Laporan Keuangan Disclaimer. Hal tersebut menimbulkan ketertarikan peneliti untuk melakukan penelitian, khususnya kepatuhan organisasi "X" terhadap SAP yang berkaitan dengan aset biologis. Berkaitan dengan hal tersebut, menimbulkan pertanyaan penelitian ini: Bagaimanakah kepatuhan dalam implementasi SAP (PP 71 tahun 2010) yang berkaitan dengan pelaporan aset biologis dalam Laporan Keuangan Organisasi "X"?

Tujuan penelitian ini untuk:

1. Menginvestigasi fenomena pemahaman/penafsiran SAP manajemen sektor publik dalam penyusunan laporan keuangan terkait perlakuan aset biologis;
2. Mengungkap makna fenomena yang didapatkan selama penelitian;
3. Memberikan masukan kepada penentu kebijakan berdasarkan makna terangkum, sebagai upaya perbaikan SAP, kebijakan akuntansi pemerintahan, atau aturan terkait terhadap perlakuan aset biologis.

TINJAUAN LITERATUR

Dalam beberapa tahun terakhir, melalui Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), sektor privat telah terlebih dahulu menggunakan pengukuran nilai wajar untuk penilaian aset tertentu. IAI dalam beberapa tahun ini telah melakukan perombakan pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK), padahal masih banyak perdebatan-perdebatan, tidak hanya di Indonesia tetapi secara Internasional. Sebagaimana diketahui, pada tahun 2001, *International Accounting Standards Board (IASB)* menerbitkan standar internasional pertama ditujukan pada sektor pertanian, Standar Akuntansi Internasional 41- Pertanian (IAS 41), yang memperkenalkan pengukuran dengan nilai wajar aset biologis dan produk pertanian. Keyakinan bahwa dasar pengukuran ini memungkinkan memiliki kredibilitas yang lebih besar untuk menyediakan informasi dalam laporan keuangan, dan lebih mencerminkan realitas ekonomi entitas keuangan (Argilés; Bladon; Monllau, 2009; Elad; Herbohn, 2011).

Pada sektor publik di Indonesia, pengukuran aset biologis ini telah diadopsi sebagaimana tertuang dalam Peraturan Pemerintah nomor 71 tahun 2010 (PP 71/2010). Bilamana aset biologis di klasifikasikan dalam akun persediaan. Pengukuran Persediaan berdasarkan PP 71/2010 dicatat pada neraca berdasarkan: (1) harga pembelian terakhir, apabila diperoleh dengan pembelian; (2) harga standar apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri; dan (3) harga wajar atau estimasi nilai penjualannya apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/rampasan.

Penjelasan lebih lanjut pada Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akruai Pernyataan Nomor 05, salah satu jenis persediaan adalah hewan dan tanaman, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat. Persediaan yang dimaksud dalam penelitian ini, sesuai dengan PSAP 05 paragraf 9 huruf j, dijelaskan adalah Hewan dan tanaman, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, termasuk ikan.

Aset biologis juga dapat diklasifikasikan ke dalam aset tetap lainnya sesuai dengan PMK 219/2013. Penyajian aset tetap lainnya, disajikan secara ekstrakomptabel dan tidak disajikan di neraca.

Pemenuhan pengukuran untuk aset biologis melalui produksi sendiri, dapat dicermati pada Kerangka Konseptual paragraf 85. Pada SAP dalam Kerangka konseptual, paragraf 85 menyatakan berbagai persyaratan estimasi, antara lain:

1. Kemungkinan besar terjadi
2. Derajat kepastian tinggi
3. Berdasar bukti yang dapat diperoleh
4. Pengakuan berdasar estimasi yang layak
5. Bila estimasi layak tak mungkin dilakukan, diungkapkan pada Catatan Laporan Keuangan (CaLK)

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menjadikan organisasi "X" sebagai situs Penelitian. Lokasi penelitian akan difokuskan pada dua institusi balai perikanan yaitu Balai "A" dan Balai Produksi "B". Penguatan hasil penelitian dilakukan dengan penelitian di instansi vertikal kedua balai tersebut (Eselon I terkait).

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan jenis penelitian fenomenologi atas implementasi Standar Akuntansi Pemerintah basis akrual khususnya dalam pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan aset biologis dalam laporan keuangan pemerintah. Data dalam penelitian ini berupa realitas sosial atau aspek pemaknaan realitas atas fenomena pemahaman dan penafsiran SAP, kebijakan akuntansi dan aturan terkait, khususnya berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan terkait perlakuan aset biologis. Data tersebut didapatkan dari berbagai informasi informan kunci yang dikumpulkan melalui wawancara/dialog tercatat, laporan terdokumentasi, narasi dan komentar hasil pembicaraan sehari-hari di dalam interaksi selama penelitian.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Kondisi Kepatuhan Terkini dalam Implementasi SAP terkait Aset Biologis

Pelaksanaan penelitian yang dilakukan di kedua balai perikanan budidaya dan instansi vertikalnya terhadap implementasi PSAP 05 diperoleh hasil yang hampir seragam. Beberapa kondisi yang didapatkan selama penelitian dengan mengadopsi penelitian (Elad dan Herbohn, 2011; Scott dkk., 2016), sebagai berikut:

Pengakuan

Pengakuan terhadap aset yang diperoleh didasarkan pada transaksi atau peristiwa ekonomi terkait pembelian atau pengadaan barang dan jasa pemerintah. Adapun

terhadap aset biologis yang diproduksi sendiri, tidak serta merta secara tepat dan akurat diakui sebagai persediaan. Keterbatasan yang dihadapi adalah ketiadaan sistem informasi manajemen dan petunjuk pelaksanaan terkait pengakuan aset biologis. Sesuai dengan informasi yang diberikan informan sebagai berikut:

“Dalam prakteknya, UPT (Balai) tidak pernah melakukan stock opname fisik persediaan ikan pada akhir periode akuntansi, mereka cenderung berpegang pada saldo buku (selanjutnya) dibuat Berita Acara (Berita Acara Stock Opname)”.
(Kasubag Keuangan dan Umum Eselon I)

Pengamatan dan wawancara yang dilaksanan, menunjukkan bahwa pengakuan terhadap aset biologis, hanya berdasarkan saldo buku yang dibuat oleh penanggung jawab produksi. Petugas yang bertanggung jawab atas pencatatan akuntansi menggunakan data yang diberikan oleh bagian produksi sebagai dasar pencatatan pada akhir tahun. Ketiadaan pedoman sebagai panduan dan sistem informasi manajemen yang memadai, menyebabkan *“kebingungan dan keengganan”* menghitung nilai persediaan dalam kuantitas yang sulit dihitung secara manual, seperti telur dan larva.

Pengukuran

Pengkuran terhadap aset yang diperoleh dengan pembelian atau berdasarkan pengadaan barang dan jasa, menggunakan biaya historis. Aset biologis yang diperoleh dengan cara memproduksi sendiri, diakui berdasarkan tarif Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP). Berdasarkan keterangan, nilai tarif PNBP lebih kecil daripada biaya produksi, sesuai keterangan berikut:

“Kalo dihitung-hitung sih, harga PNBP sama biaya produksi, kayanya mahalannya biaya produksi” (staf SIMAK BMN dan menjabat fungsional peneliti)

Selanjutnya didasarkan observasi dan perhitungan bersama di Balai Produksi “B”, didapatkan biaya produksi terhadap salah satu jenis komoditas sebagai berikut:

Tabel 1. Perbandingan tarif, Harga Pasar dan Harga Pokok Produksi

No	Jenis Komoditi (Induk)	Tarif PNBP	Harga Pasar	Harga Pokok Produksi (Unit Cost)
1	Naupli (per 1.000naupli)	Rp0,4	Rp0,4 s.d. Rp1	Rp23
2	Post Larva ≤ 12hari (per 100 ekor)	Rp10 (Rp1000)	Rp12 s.d. Rp18	Rp238
3	Induk Vn	Rp40.000 per pasang	1) Lokal: Rp 70.000 s.d. 100.000 per pasang 2) Impor: Rp1.000.000- R1.500.000 per pasang	Rp74.214 (per ekor)

(sumber: data diolah)

Perhitungan biaya produksi per unit (*unit cost*) diatas dimungkinkan menghasilkan nilai yang lebih besar, dengan kemungkinan terdapat biaya yang belum sepenuhnya ditelusuri untuk produksi udang vaname. Selain itu, pertentangan mengenai perhitungan berdasarkan penelitian diatas, menimbulkan polemik, sebagaimana pandangan yang berbeda petugas SIMAK BMN terhadap tarif PNBPN yang memiliki latar belakang pendidikan non-akuntansi sebagai berikut:

“Untuk tarif PNBPN sebaiknya dibawah SBK (Standar Biaya Keluaran atau Biaya Produksi real) mas, soalnya di SBK ada komponen-komponen yang sepertinya tidak pantas kalau kita bebaskan ke masyarakat seperti biaya tetap”. (staf SIMAK BMN)

Pernyataan tersebut bertolak belakang dengan hasil observasi penelitian, bahwa tarif PNBPN ditetapkan berdasarkan SBK. Berdasarkan fakta tersebut, diasumsikan tidak semua biaya produksi diinput dalam pengajuan SBK dan penetapan tarif PNBPN. Terdapat pandangan lain mengapa pengukuran menggunakan nilai tarif PNBPN, yaitu:

“Kembali ke prinsip awal, produksi itu tujuannya tidak boleh untuk dijual. Namun dalam proses produksi itu ada variabel yg tidak bisa dikendalikan yaitu. (Kalimat gurauan) kita tidak bisa menyuruh induk ikan (saat penelitian dalam uji terap) hanya bertelur dan beranak sejumlah yg diinginkan.... Suka suka ikanlah...Oleh karena kondisi demikian, maka timbul yg namanya by product. Inilah yang kita minta ijin kpd Menkeu (Menteri Keuangan) untuk bisa dijual sesuai tarif dan hasilnya digunakan melalui mekanisme APBN yaitu DIPA PNBPN...” (Kasubag Keuangan dan Umum Eselon I)

Pernyataan diatas merupakan penegasan bahwa pendekatan *fair value* dengan menggunakan harga pasar maupun biaya produksi tidak dapat diterapkan. Hal ini terkait belum siapnya Sistem Pelaporan Akuntansi Pemerintahan yang memadai serta panduan dalam pelaporan, khususnya untuk aset biologis. Alasan lain yang dikemukakan bahwa Balai-balai tersebut sebenarnya tidak berfokus dalam produksi seperti layaknya industri sektor swasta, namun lebih kepada penelitian atau uji terap terhadap hasil penelitian.

Pengukuran dengan menggunakan pendekatan *fair value* dalam pelaporan aset biologis menimbulkan polemik dari pihak manajemen, sebagaimana pernyataan berikut:

“Alasannya bukan nggak setuju (fair value), mana yang datanya lebih ada, asal penerapannya konsisten. Satu kali pakai fair value pakai fair value semua, terus menerus, supaya ada keterbandingan, antara satu musim dengan musim yang lain.” (Kepala Biro Keuangan)

Penggunaan *fair value* juga dinilai penentu kebijakan akan menyulitkan dalam pertanggungjawaban belanja, sebagaimana ungkapan berikut:

“Boleh, itu kan tadi kan LIPI kan fair value, yang LIPI bentuk ATB (Aset Tidak Berwujud berupa keahlian) nya fair value, dia nggak historical, karena historical kan panjang, terus me-maintenance data itu, sementara di sektor pemerintahan itu ada satu pertanggung jawaban tentang belanja. Kalau belanja tidak dipertanggung

jawabkan sesuai dengan itunya (uang yang dikeluarkan dan dipertanggungjawabkan), itu kan ada berita khusus yang tidak ada di dalam swasta, swasta belanja nggak dipertanggung jawabkan, dalam pengertian bukan e ini kan belanjanya kita kan di otorisasi oleh DPR, kita perlu pertanggung jawabkan berapa banyak dari pada itu. Kalau di kita kan ditahan kapitalisasi, kalau nggak dibelanjakan. Nanti akan beda antara konsep belanja dengan konsep yang di kapitalisasi. Kapitalisasi nanti nggak muncul di belanjanya, jadi seakan-akan nggak dibelanjakan, ya umpamanya tadi penelitiannya udang, waktu dibelanja nggak muncul di kapitalisasi. Yang kita takutkan adalah ketika ditahan kapitalisasinya sampai jadi batu bara, tiba-tiba gagal, penelitian gagal ya. Kalau penelitian gagal, ini kan berarti harus dianggap kerugian to? apakah suatu penelitian gagal itu mendatangkan kerugian negara?” (Kepala Biro Keuangan)

Selain itu belum adanya standar biaya yang ditetapkan sebagai dasar informasi manajemen, sebagaimana ungkapan berikut:

“Di dalam accounting kan ada konsep harga standar, harusnya dibuatkan dulu harga standar, jadi nanti pada saat produksi kita bisa mengevaluasi orang ini e apa ya varians nya terhadap harga standar itu dimana? Kan gini, tadi kan kita bicara kenapa harga pokoknya standar dulu semua penerapannya, kalau aslinya di applied nya lebih di atas atau di bawah, itu lah yang varians nya yang bisa kita buat mengevaluasi. Kenapa harga pokoknya kalau dibuat ada harga standarnya, mengapa dia di atas dan di bawah harga standar (terjadi varian)? Ya nggak? tapi waktu harga jual keluar, saya lebih cenderung pada harga standar tersebut, supaya punya kita bisa bersaing.” (Kepala Biro Keuangan)

Berkaitan dengan penyusunan pedoman terutama terkait dengan teknis akuntansi, terutama dalam pengukuran aset biologis, penentu kebijakan yaitu manajemen juga memiliki argumen teknis bermacam-macam. Seperti contoh keengganan memasukkan biaya tetap sebagai komponen biaya karena dikhawatirkan akan mempengaruhi kebijakan penetapan harga jual/tarif PNBPN dan penganggaran. Teknis pengukuran aset biologis menggunakan pendekatan biaya memiliki kerumitan dan keragaman pendapat dari berbagai pihak di lingkup organisasi, terutama teknis perhitungan sebagai informasi biaya. Adanya perbedaan pemahaman antara definisi “kebutuhan anggaran” dengan definisi “kebutuhan produksi”. Kebutuhan anggaran akan berusaha menghitung semua biaya yang dibutuhkan (termasuk kegiatan non produksi), sebaliknya kebutuhan produksi lebih pada pernyataan politis dan sosial terkait dengan biaya yang dibutuhkan untuk keperluan penyusunan SBK dan harga jual/tarif.

Pengungkapan

Pengungkapan terhadap aset biologis di balai-balai situs penelitian mengikuti asumsi umum, yang disepakati tidak tertulis bersama karena belum ada teknis rinci. Berdasarkan penyajian di Laporan Keuangan diketahui bahwa aset yang diperoleh dengan pembelian atau dengan cara pengadaan barang dan jasa, diakui sebagai aset tetap untuk calon induk/induk dengan masa manfaat lebih dari 1 tahun. Adapun untuk pembelian yang akan diserahkan ke masyarakat akan diakui sebagai persediaan sesuai dengan PSAP nomor 1 yang menjelaskan pengertian tentang persediaan.

Terkait aset biologis yang diperoleh dengan cara diproduksi sendiri, aset tersebut akan diungkapkan dalam pelaporan sebagai persediaan, walaupun sebagian hasil produksi digunakan untuk produksi di masa yang akan datang (*bearer asset*). Tidak dapatnya mengklasifikasikan *bearer asset* berupa induk hasil produksi sendiri ke dalam aset tetap, mendapatkan penjelasan sebagai berikut:

"Saya tidak bermaksud menyalahkan PSAP. Yang saya maksud belum ada penetapan BAS (Bagan Akun Standar) - nya, sehingga induk ikan belum dapat diakui sebagai Aset Tetap" (Kasubag Keuangan dan Umum Eseon I)

Penetapan Bagan Akun Standar (BAS) merupakan acuan yang digunakan oleh satuan kerja atau balai. BAS yang ditetapkan dengan Peraturan Menteri Keuangan. Kekakuan dalam sistem pelaporan juga membuat hambatan dalam mengklasifikasikan aset biologis. Selain itu ada perdebatan mengenai pertanggungjawaban bilamana aset biologis tersebut diklasifikasikan aset tetap, sebagaimana penjelasan berikut:

"... ini dijadikan kapital (aset), ikannya mati, kerugian negara nggak?... Ya nggak lah, saya memelihara". (Kepala Biro Keuangan)

Pada institusi pemerintahan, bilamana terdapat aset tetap yang hilang, maka diwajibkan melakukan ganti rugi. Aset biologis yang mati atau dikembalikan (dimakan) selama masa perawatan menimbulkan polemik mengenai pertanggungjawaban. Ganti rugi merupakan hal "menakutkan" bagi manajemen, bila kejadian tersebut dikenakan kepada mereka. Penjelasan dalam ungkapan berikut:

"Kan (dikategorikan) biaya (untuk ikan yang mati), tapi bukan (penyimpangan) belanja to?... Bedain, ini kan belanja karena mati. Lah ini jangan sampai kita dituduh (melakukan penyimpangan) seperti itu (yang menyebabkan kerugian negara) gitu loh...". (Kepala Biro Keuangan)

Klasifikasi aset biologis sesuai aturan yang berlaku, dapat diklasifikasikan sebagai akun aset tetap lainnya dan akun persediaan. Pertimbangan besarnya risiko kematian pada hewan (ikan dan sejenisnya) dan kemungkinan tuntutan ganti rugi, memicu manajemen untuk mengungkapkan aset biologis ke dalam akun persediaan. Pada telaah laporan keuangan kedua balai, induk ikan diklasifikasikan sebagai persediaan, walaupun secara kriteria dapat diklasifikasikan sebagai aset tetap lainnya. Induk ikan yang diperoleh dengan produksi sendiri, sebenarnya bisa dimanfaatkan untuk kegiatan operasional dan dalam kondisi siap pakai untuk kegiatan produksi.

Kehendak dalam Penciptaan Kepatuhan

Ulasan utama kelemahan dalam pengakuan, pengukuran, dan pelaporan adalah ketiadaan pedoman yang menjadi acuan. Kelemahan atau kendala tersebut sudah disadari oleh pimpinan organisasi, sebagaimana dikemukakan:

"Belum (sepenuhnya memahami), harusnya harus ada satu pedoman... Ya kita yang harus bikin pedomannya" (Kepala Biro Keuangan)

Peneliti menilai kebijakan akuntansi belum disempurnakan dengan kebijakan dan aturan turunannya, menyebabkan “kebingungan massal” dalam pengakuan, pengukuran dan pengungkapan aset biologis. Selanjutnya, akibat dari ketidaksempurnaan SAP, kebijakan akuntansi, aturan lainnya yang terkait, dan ketidaksiapan sumber daya manusia dan infrastruktur sistem informasi manajemen organisasi “X” dapat memberikan pembenaran dan menilai seolah-olah dirinya patuh. Sesuai hasil penelitian, salah satu masalah krusial yang perlu mendapatkan sorotan adalah keterbatasan tenaga akuntan terdidik yang menjadi aparatur dalam penyusunan laporan keuangan. Banyak tenaga aparatur yang menjadi petugas akuntansi berlatar belakang non akuntansi dengan “perbekalan” yang minim melalui pendidikan dan pelatihan.

SIMPULAN

Tujuan laporan keuangan adalah memberikan informasi dalam memenuhi kebutuhan para pengguna laporan keuangan yang menginginkan informasi sesuai kebutuhan mereka. Penyusunan laporan keuangan sesuai dengan SAP merupakan suatu keharusan yang menunjukkan kepatuhan organisasi pemerintah terhadap aturan yang berlaku. Pada sisi manajemen, sebagaimana fokus pada penelitian ini, kepatuhan akan sulit terpenuhi. Ketidaksempurnaan panduan dalam penyusunan laporan keuangan sesuai SAP telah menimbulkan polemik atas perbedaan pemahaman dan penafsiran terhadap SAP itu sendiri. Salah satu permasalahan dalam penyajian aset biologis di laporan keuangan menimbulkan keraguan akan terpenuhinya karakteristik kualitatif yang menjadi prinsip mendasar dalam penyusunan laporan keuangan sesuai SAP.

Sesuai fokus pada penelitian ini, ketidaksempurnaan bahkan ketiadaan pedoman sebagai panduan untuk pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan atas aset biologis yang dihasilkan dengan memproduksi sendiri, menyebabkan penyajian aset biologis tidak sesuai dengan kondisi sebenarnya. Begitu juga keterbatasan dalam pengungkapan, bilamana organisasi menggunakan pendekatan “*fair value*” adalah ketiadaan informasi pasar sebagai acuan. Hal ini sangat diperlukan, mengingat perbedaan pemahaman dan penafsiran atas SAP dan aturan baku lainnya. Pedoman yang sudah dibakukan dengan harapan akan disosialisasikan melalui pendidikan dan pelatihan berkelanjutan terutama bagi tenaga aparatur yang berlatar belakang pendidikan non akuntansi.

Penggunaan pendekatan yang akan dituangkan dalam perbaikan kebijakan akuntansi terutama terkait aset biologis, memerlukan kesamaan pemahaman dan penafsiran. Pendekatan *fair value* dalam pelaporan keuangan sangat sensitif dengan prinsip akuntabilitas dalam penggunaan anggaran yang bersifat terbatas. Bilamana ada perbaikan standar dan/atau telah dirumuskan suatu pedoman untuk kepatuhan terhadap SAP, diharapkan penyajian laporan keuangan ke depan dapat memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan, sehingga juga dapat memenuhi kebutuhan dari semua kelompok pengguna laporan keuangan pemerintah.

Hasil penelitian ini juga menunjukkan pendekatan harga pokok produksi dalam pengukuran aset biologis belum siap diimplementasikan. Sensivitas perhitungan harga pokok produksi dengan penganggaran organisasi menimbulkan polemik terutama pada perbedaan pemahaman “kebutuhan anggaran” dan

“kebutuhan produksi”. Jika permasalahan tersebut telah dapat dieliminir, pilihan pendekatan pengukuran menggunakan harga pokok produksi memerlukan kesiapan organisasi pemerintahan terutama kesediaan sumber daya manusia dan infrasktruktur sistem informasi manajemen yang memadai. Selain itu penelitian ini mendukung hasil penelitian Scott dkk (2015), sehingga SAP dengan pendekatan *fair value* dalam pengukuran aset biologis perlu untuk dipertimbangkan kembali.

DAFTAR PUSTAKA

- Argilés, J. M., dan E. J. Slof. 2001. New Opportunities for Farm Accounting. *European Accounting Review*, 10(2), 361-383.
- Aryanto, Y. H. 2011. Theoretical Failure of IAS 41.
- Elad, C., dan K. Herbohn. 2011. Implementing Fair Value in the Agricultural Sector. *Scotland: SATER, Working Paper*.
- Indonesia, R. 2010. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. *Jakarta: Presiden Republik Indonesia*.
- Keuangan, K. 2013a. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/Pmk.05/2013 Tentang Sistem Akuntansi Dan Pelaporan Pemerintah Pusat.
- Keuangan, K. 2013b. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 215/Pmk.05/2013 Tentang Jurnal Akuntansi Pemerintah Pada Pemerintah Pusat.
- Keuangan, K. 2013c. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 219 Tahun 2013 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat.
- Scott, D., C. Wingard, dan B. Marilene Van. 2016. Challenges with the Financial Reporting of Biological Assets by Public Entities in South Africa. *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 19(1), 139-149. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1772109162?accountid=50637>