

ANALISIS PERLAKUAN AKUNTANSI ASET BIOLOGIS PADA DINAS PETERNAKAN PROVINSI Y

Gilang Satria Mahardhika¹⁾, Dr. Dra. Endang Mardiaty, M.Si., Ak.²⁾

^{1,2)}Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Brawijaya

¹⁾Email: gilangsatria.m@outlook.com

Abstract

The aim of this research is to provide an overview of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 27 on Agriculture by the Animal Husbandry Department of the Province of Y and to explain the obstacles encountered in practice. The research object is the Animal Husbandry Department of the Province of Y. This research is a qualitative descriptive research, utilizing the case study method. The data were collected through interview and observation. The result of this research indicated that the accounting treatment of biological assets did not correspond with IPSAS 27. Many additional biological assets from breeding have not been recorded and reported in the financial reports. The obstacles encountered by the unit are the lack of official market value information for fair value adjustment purposes and the many unrecorded biological assets. Moreover, there are no rules and technical instructions regarding the implementation of IPSAS 27 in Indonesia.

Keywords: *IPSAS 27, Animal Husbandry Department, Biological Assets, Fair Value.*

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan gambaran penerapan *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) 27 tentang Agrikultur pada Dinas Peternakan Provinsi Y dan menjelaskan kendala yang dihadapi dalam penerapannya. Objek penelitian ini adalah Dinas Peternakan Provinsi Y. Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif deskriptif dengan metode studi kasus. Pengumpulan data dilakukan dengan wawancara dan observasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perlakuan akuntansi aset biologis belum sesuai dengan IPSAS 27. Terdapat pula aset-aset biologis hasil dari perkembangbiakan tidak dicatat dan tidak dilaporkan dalam laporan keuangan. Kendala yang dihadapi oleh Dinas Peternakan dalam penerapan IPSAS 27 ialah tidak tersedianya informasi mengenai harga pasar resmi dari komoditas yang dimiliki untuk penyesuaian nilai wajar dan banyaknya jumlah aset biologis yang belum dicatat. Selain itu, belum terdapat aturan dan petunjuk teknis mengenai penerapan IPSAS 27 di Indonesia.

Kata kunci: IPSAS 27, Dinas Peternakan, Aset Biologis, Nilai Wajar.

PENDAHULUAN

Indonesia memiliki beragam kekayaan alam yang membentang dari Sabang hingga Merauke. Kekayaan tersebut tersebar merata, baik di daratan maupun di lautan. Kekayaan alam ini bisa menjadi sumber penghasilan negara dan masyarakat. Sumber daya alam ini kemudian akan dimanfaatkan dan diperdagangkan. Industri yang mengolah sumber daya alam di Indonesia bervariasi mulai dari yang paling kecil, seperti petani di desa, hingga industri berskala besar.

Agrikultur merupakan salah satu sektor yang diminati oleh pelaku usaha di Indonesia. Pada sektor ini mencakup bidang pertanian, perkebunan, perikanan, dan peternakan. Pertanian mencakup segala usaha tani berbagai macam komoditas seperti padi, jagung, dan tebu. Bidang perkebunan mencakup usaha pengelolaan tanaman berupa pepohonan seperti kopi, coklat, dan kelapa sawit. Bidang perikanan dan peternakan merupakan usaha dalam pembudidayaan hewan untuk dimanfaatkan sebagai bahan konsumsi. Perbedaan antara bidang perikanan dan peternakan ialah perikanan membudidayakan hewan air dan peternakan membudidayakan hewan yang ada di darat.

Sektor agrikultur di Provinsi Y sendiri menyumbang pendapatan dengan jumlah yang cukup signifikan pada Pendapatan Domestik Regional Bruto. Menurut data Badan Pusat Statistik per 31 Agustus 2018, Pendapatan dari sektor agrikultur tahun 2017 menduduki peringkat ketiga dengan jumlah Rp 258.428,10 milyar dibawah sektor Industri Pengolahan; Perdagangan Besar dan Eceran; dan Reparasi Mobil dan Sepeda Motor. Total PDRB Provinsi Y tahun 2017 ialah sebesar Rp 2.019.199,70 miliar. Sektor agrikultur menyumbangkan sebesar 12,8% dari seluruh total PDRB Provinsi Y. Hal tersebut menunjukkan bahwa sektor agrikultur termasuk sektor yang berkontribusi pada perolehan PDRB Provinsi Y.

Metode akuntansi pada bidang agrikultur juga berkembang. *International Accounting Standard Board* (IASB) telah menerbitkan suatu standar baru yang mengatur secara khusus mengenai akuntansi aset biologis. Standar tersebut tertuang dalam *International Accounting Standard 41* (IAS 41) yang diterbitkan pada bulan Februari 2001 dan telah diamandemen pada tahun 2014. Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia (DSAK IAI) telah mengadopsi standar IAS 41 yang telah diamandemen dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan nomor 69 tentang Agrikultur. PSAK tersebut berlaku efektif per tanggal 1 Januari 2018.

International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) juga menerbitkan aturan mengenai akuntansi aset agrikultur pada Desember 2009 berupa *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) 27. IPSAS 27 telah melalui amandemen dengan aturan

yang terbaru diterbitkan pada 2011. Namun, Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) belum menerbitkan standar terbaru yang mengacu kepada IPSAS 27. Pada bagian ruang lingkup IPSAS 27 tertulis “*An entity that prepares and presents financial statements under the accrual basis of accounting shall apply this Standard for the following when they relate to agricultural activity*”. Pernyataan tersebut menyarankan untuk segala entitas, dalam hal ini sektor publik, yang menggunakan basis akrual dalam metode akuntansinya untuk menggunakan IPSAS 27 atas kegiatan yang berhubungan dengan aktivitas agrikultur. Namun, Hoesada mengungkapkan bahwa target adopsi paripurna IPSAS 27 efektif awal tahun 2025. (Dikutip dari <https://www.ksap.org/sap/studi-kelayakan-terhadap-strategi-adopsi-ipsas/>)

Laporan keuangan Pemprov Y seharusnya sudah menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual. Natasari dan Rizky (2018) mengungkapkan bahwa pada tahun 2015 SAP berbasis Akrual wajib diterapkan oleh semua entitas pemerintahan. Pemerintah Provinsi Y telah mencatat aset biologis dalam laporan keuangannya. Menurut Daftar Rekapitulasi Aset pada tahun 2015, Provinsi Y memiliki sejumlah 10.210 buah aset biologis dengan nilai Rp 6.833.363.467,00. Aset biologis ini terdiri dari hewan/ternak dan tumbuh-tumbuhan. Aset biologis milik Pemerintah Provinsi Y dimasukkan sebagai bagian dari pos Aset Tetap Lainnya di Neraca. Berdasarkan uraian tersebut, Pemprov Y seharusnya sudah menggunakan IPSAS 27 dalam mencatat aset biologisnya namun tidak diwajibkan.

Sampai dengan saat ini, memang belum ada SAP khusus yang mengatur tentang aset biologis di Indonesia. Akuntansi aset biologis berpedoman pada Buletin Teknis (Bultek) 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrual. Dalam Buletin teknis ini aset biologis dimasukkan dalam pos Aset Tetap Lainnya yang diakui sebesar nilai perolehan awal. Aset biologis tidak disesuaikan dengan nilai wajarnya kecuali ada pelepasan aset. Akibatnya, nilai suatu aset biologis tidak akan berubah hingga terjadi pelepasan aset biologis tersebut. (Natasari dan Rizky, 2018)

IPSAS 27 menghendaki adanya pengukuran aset biologis pada nilai wajarnya dikurangi biaya penjualan setiap tanggal laporan. Pengukuran ini dilakukan setiap tanggal laporan sebab adanya penambahan atau pertumbuhan dari aset biologis dari waktu ke waktu yang biasa disebut akresi. Penyesuaian nilai aset biologis perlu dilakukan setiap tanggal laporan karena disinyalir adanya perubahan nilai aset akibat pertumbuhan. Hoesada menyatakan bahwa akresi melawan hukum prinsip konservatisme akuntansi dan berpotensi menimbulkan *window dressing* (palsuan indah) laporan keuangan. (Dikutip dari <https://www.ksap.org/sap/akuntansi-akresi-aset-agrikultur/>)

Pengukuran aset biologis pada nilai wajar setiap tanggal laporan ini sebenarnya baik untuk dilakukan dan menambah relevansi laporan keuangan pemerintahan. Informasi mengenai aset biologis ini akan semakin relevan dan andal. Namun, Watts (dikutip oleh Susanto, 2017) menyatakan bahwa terkait dengan pengukuran nilai wajar merupakan subyek manipulasi, oleh karena itu merupakan alat ukur yang lemah terhadap penilaian dan kinerja bila dibandingkan dengan penggunaan nilai historis.

Sepengetahuan peneliti, penelitian mengenai perlakuan aset biologis di sektor publik belum banyak dilakukan. Baru ada satu penelitian yang meneliti mengenai perlakuan akuntansi aset biologis pada sektor publik. Natasari dan Rizky (2018) melakukan penelitian mengenai perlunya adopsi IPSAS 27 oleh standar akuntansi pemerintahan (SAP). Penelitian tersebut menyarankan bahwa SAP perlu mengadopsi IPSAS 27 *Agriculture* agar terdapat ketentuan yang jelas mengenai perlakuan akuntansi aset biologis. Peneliti ingin mengembangkan penelitian yang telah dilakukan oleh Natasari dan Rizky. Pada penelitian ini peneliti ingin menerapkan IPSAS 27 pada sektor publik.

Berdasarkan uraian latar belakang di atas, peneliti melakukan penelitian di Dinas Peternakan Provinsi Y. Aset yang dikelola oleh entitas sektor publik ini ialah berupa sapi perah yang dikelola di Unit Pelaksana Teknis (UPT) Pembibitan Ternak dan Hijauan Makanan Ternak X. Oleh karena itu, peneliti melakukan penelitian dengan judul **“Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Pada Dinas Peternakan Provinsi Y”**.

TELAAH PUSTAKA

Aset Biologis

Menurut IPSAS 27, Aset biologis ialah berupa tanaman atau hewan yang hidup. Aset biologis merupakan jenis aset yang berupa hewan dan tumbuhan yang dimiliki/dikelola oleh sebuah entitas. aset biologis dan produk agrikultur diakui ketika memenuhi kriteria yang sama dengan kriteria pengakuan aset. Menurut Herbohn dan Herbohn (2006), aset biologis yang berkaitan dengan aktivitas agrikultur diukur pada nilai wajar dikurangi biaya penjualan pada pengakuan awal dan pada tiap tanggal pelaporan.

Sebuah aset akan diukur saat awal didapatkan dan pada akhir periode pelaporan akan dilakukan pengukuran ulang menggunakan nilai wajar dikurangi untuk biaya menjual. Selisih antara nilai awal dengan nilai setelah penyesuaian nilai wajar akan diakui sebagai keuntungan atau kerugian. Namun, sebuah entitas diperbolehkan untuk tidak melakukan penyesuaian nilai wajar suatu aset biologis bila nilai wajar aset tersebut tidak dapat diukur secara jelas (Korompis, 2016).

Karakteristik Aset Biologis

Aset biologis merupakan sebuah aset yang mengalami sebuah transformasi biologis selama masa hidupnya. Beberapa hasil dari transformasi biologis yang dialami oleh sebuah aset biologis ialah sebagai berikut (IPSAS 27:971) :

- a. Perubahan aset melalui (i) pertumbuhan (sebuah penambahan dalam kuantitas atau peningkatan pada kualitas dari sebuah hewan atau tanaman), (ii) degenerasi (sebuah pengurangan dalam kuantitas atau penurunan dalam kualitas dari hewan atau tanaman), atau (iii) prokreasi (penciptaan hewan atau tumbuhan hidup tambahan); atau
- b. Produksi dari produk agrikultur seperti daun teh, wol, dan susu

Aset biologis bisa dihasilkan dari sebuah aktivitas agrikultur. Aktivitas agrikultur meliputi banyak macam aktivitas, seperti memelihara hewan ternak, perkebunan, pertanian musiman, dan budidaya perairan (termasuk perikanan). Ciri-ciri yang dapat diamati dari semua sektor tersebut ialah sebagai berikut (IPSAS 27:971) :

1. Kemampuan untuk berubah. Hewan dan tanaman hidup mampu untuk bertransformasi biologis;
2. Manajemen perubahan. Manajemen memfasilitasi transformasi biologis dengan meningkatkan, atau setidaknya menstabilkan, kondisi yang diperlukan untuk proses berlangsung (contohnya, tingkat nutrisi, kelembaban, suhu, kesuburan, dan cahaya). Manajemen tersebut membedakan aktivitas agrikultur dari aktivitas lainnya. Contoh dari aktivitas yang bukan aktivitas agrikultur ialah seperti memancing ikan di laut.
3. Pengukuran perubahan. Perubahan pada kualitas (contohnya, kelebihan genetik, massa jenis, kematangan, kandungan protein, dan tingkat serat) atau kuantitas (contohnya, keturunan, berat jenis, volume, dan jumlah kuncup) yang dihasilkan oleh transformasi biologis atau hasil panen diukur dan dipantau secara rutin.

Konsep Akresi

Bila sebuah entitas memiliki aset berupa makhluk hidup, aset tersebut akan tumbuh selama dipelihara hingga dilakukan pelepasan. Contoh yang paling mudah misalnya sebuah entitas memiliki aset berupa sapi yang berusia 3 bulan pasti memiliki nilai yang lebih rendah daripada nilai saat sapi tersebut dipelihara hingga berusia 1 tahun. Pertambahan nilai ini dapat diakui sebagai pendapatan oleh entitas yang memelihara aset tersebut. Menurut Aryanto (2011), dalam konsep akresi pendapatan diakui seiring dengan pertumbuhan suatu aset. Pendapatan yang muncul akibat pertumbuhan aset sudah didapatkan namun belum direalisasi selama aset masih dikelola.

Konsep akuntansi yang digunakan oleh IAS 41 tentang agrikultur ialah konsep akresi. Menurut IAS 41, sebuah aset biologis diukur berdasarkan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual. Selisih yang muncul akan diakui sebagai keuntungan atau kerugian. Perlakuan ini bertujuan untuk merefleksikan adanya peningkatan nilai saat pertumbuhan aset. Selisih akibat perbedaan nilai wajar dengan biaya untuk menjual menunjukkan pendapatan yang didapat. Pada konsep ini pendapatan dapat diakui meskipun pendapatan belum diterima.

IPSAS 27 disusun dengan mengacu dari IAS 41 tentang agrikultur. Konsep yang digunakan juga sama, yakni konsep akresi. Pemerintah suatu negara tentu memiliki unit-unit yang mengelola aset biologis. Unit-unit pembibitan dan penelitian mengenai peternakan, pertanian, perikanan, dan perkebunan seharusnya menerapkan konsep akresi sebab unit-unit tersebut mengelola aset berupa makhluk hidup. IPSAS 27 memberikan sebuah landasan aturan mengenai bagaimana perlakuan akuntansi aset biologis yang dikelola oleh pemerintah.

International Public Sector Accounting Standard 27 (IPSAS): Agriculture

IPSAS 27 merupakan sebuah standar yang mengatur mengenai perlakuan akuntansi aset biologis yang dikelola di sektor publik. IPSAS 27 diterbitkan oleh IPSASB dengan tujuan untuk memberikan pedoman terkait perlakuan akuntansi dan pengungkapannya untuk aktivitas agrikultur (IPSASB, 2009). Standar ini berlaku secara internasional untuk diterapkan oleh pemerintah dan entitas pemerintahan terkait dengan pengakuan aset biologis dan produk agrikultur pada saat panen.

Produk agrikultur merupakan hasil dari manajemen transformasi biologis dari aset biologis yang dikonversi menjadi produk agrikultur (Natasari dan Rizky, 2018). Produk agrikultur ialah hasil panen dari pengelolaan aset biologis. Sebagai contoh yaitu Dinas Peternakan memelihara sapi sebagai indukan. Dinas Peternakan melakukan manajemen transformasi biologis agar sapi indukan tersebut mampu menghasilkan anakan sapi. Anakan sapi ini kemudian akan dijual atau mungkin tetap dipelihara sehingga jumlah aset biologis semakin meningkat.

IPSAS 27 mengatur perlakuan akuntansi untuk aset biologis yang dipelihara untuk aktivitas agrikultur. Apabila sebuah aset biologis dimiliki namun bukan untuk aktivitas agrikultur maka tidak menggunakan IPSAS 27 dalam perlakuan akuntansinya. Sebuah entitas mungkin memiliki aset biologis dengan tujuan penelitian dan pendidikan sehingga aset biologis ini tidak menggunakan IPSAS 27. Standar yang bisa digunakan ialah IPSAS 12 atau standar lain yang bisa diaplikasikan untuk aset biologis yang dimiliki bukan untuk tujuan aktivitas agrikultur (IPSAS 27:969).

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif dengan metode studi kasus. Menurut Sugiono (2016:246), metode penelitian kualitatif merupakan metode penelitian yang digunakan untuk meneliti objek secara alamiah, mengumpulkan data secara fakta dan menghasilkan penelitian yang menempatkan makna sebagai poin pentingnya. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif sebab penelitian ini dilakukan untuk menganalisis perlakuan akuntansi pada aset biologis yang dimiliki oleh UPT X di bawah Dinas Peternakan Provinsi Y. Penelitian ini akan dilakukan secara mendalam dengan cara wawancara dan dokumentasi di lokasi UPT X.

Metode yang digunakan pada penelitian ini ialah metode studi kasus. Menurut Gunawan (2014:27) penelitian studi kasus adalah penelitian pada sebuah objek, yang disebut kasus dilakukan secara seutuhnya, menyeluruh, dan mendalam dengan menggunakan bermacam-macam data. Metode studi kasus berfokus pada mengumpulkan informasi tentang objek spesifik, peristiwa atau aktivitas, seperti unit bisnis tertentu atau organisasi (Sekaran dan Bougie, 2016:98). Metode ini digunakan untuk menjelaskan sebuah permasalahan yang terjadi pada kehidupan nyata. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana bila IPSAS 27 tentang agrikultur diterapkan pada organisasi sektor publik, yaitu Dinas Peternakan Provinsi Y.

Teknik Analisis Data

Analisis data dalam penelitian kualitatif dilakukan pada saat pengumpulan data berlangsung dan setelah selesai pengumpulan data dalam periode tertentu (Sugiyono, 2016:246). Analisis data dilakukan dengan tujuan agar data yang diperoleh dari lapangan mudah untuk dibaca dan dipahami. Analisis data kualitatif juga bertujuan untuk membuat kesimpulan yang valid dari seluruh data yang telah dikumpulkan (Sekaran dan Bougie, 2016:332).

Metode pengumpulan data penelitian ini menggunakan metode wawancara semi-terstruktur dan dokumentasi. Menurut Sarosa (2012), wawancara semi terstruktur ialah wawancara perpaduan antara wawancara terstruktur dengan wawancara tidak terstruktur. Wawancara dilakukan berdasarkan pertanyaan yang telah dibuat dan jika terdapat informasi baru yang belum masuk ke dalam daftar pertanyaan maka informasi tersebut akan digali lebih dalam.

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini ialah metode interpretasi data secara interaktif dan terus-menerus yang dikembangkan oleh Miles & Huberman (1994). Langkah-langkah analisis data interaktif yang digambarkan dalam bagan sebagai berikut:

1. Pengumpulan data

Proses pengumpulan data merupakan sebuah proses pengumpulan data penelitian yang dilakukan dengan cara wawancara, studi pustaka, dokumentasi dan lain-lain. Data yang didapatkan kemudian akan masuk ke tahap reduksi hingga penarikan kesimpulan.

2. Reduksi data

Tahap reduksi data ialah tahap penyeleksian data yang telah dikumpulkan. Dari seluruh data yang diperoleh, peneliti mengkategorikan data dalam beberapa kategori dan memilih data yang penting untuk penelitian ini. Mereduksi data berarti merangkum, memilih hal-hal yang pokok, memfokuskan pada hal-hal yang penting, dicari tema dan polanya (Sugiyono, 2016:247).

3. Penyajian data

Pada tahap ini, data yang telah direduksi akan disajikan dalam bentuk tampilan yang tepat. Tujuan dari tahap ini ialah agar data mudah untuk dianalisis dan dibuat kesimpulan. Menurut Sekaran & Bougie (2016:347), penyajian data meliputi menggunakan data yang telah direduksi dan menyajikan data tersebut secara terorganisasi dan ringkas.

4. Penarikan kesimpulan

Tahap penarikan kesimpulan ini merupakan tahapan memahami pola, alur, atau penjelasan dari data yang disajikan. Penarikan kesimpulan merupakan aktivitas analitis terakhir dari proses analisis data kualitatif. Menurut Sekaran & Bougie (2016:348), pada tahap ini rumusan masalah dari penelitian ini akan dijawab dengan melihat pola dan hubungan data atau dengan membuat perbedaan dan perbandingan data.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Dinas Peternakan Provinsi Y di UPT PT dan HMT X

UPT X mengelola aset biologis berupa hewan dan tumbuhan. Hewan yang dikelola oleh UPT ini berupa sapi perah. UPT X mengembangbiakkan sapi perah tersebut untuk kemudian dijual sebagai bibit. Anak sapi yang dijual sebagai bibit akan mendapat surat keterangan bahwa anak sapi yang dijual ialah sapi layak bibit. Selain itu, UPT X juga

mengelola sapi perah tersebut untuk diambil manfaat lainnya yaitu susu sapi segar. Susu sapi ini kemudian dijual kepada masyarakat dan koperasi dengan harga tertentu.

Berikut ialah populasi sapi perah yang dimiliki oleh UPT X per bulan Januari dan Maret 2019:

Data Populasi Sapi Perah Januari dan Maret 2019

Kategori	Jumlah	
	Januari	Maret
Pedhet	24	14
Dara	11	22
Non-Laktasi	38	38
Laktasi	25	26
TOTAL	98	100

Sumber: Data Diolah Peneliti

Dari Tabel 4.3, UPT X pada bulan Maret 2019 memiliki sapi perah dengan jumlah 100 ekor. Sapi perah kategori pedhet atau anak sapi yang dimiliki berjumlah 14 ekor. Sapi dara berjumlah 22 ekor dan sapi dewasa yang terdiri dari sapi non-laktasi 38 ekor dan sapi laktasi 26 ekor. Apabila dibandingkan antara populasi bulan Januari dan Maret, maka terdapat 11 ekor pedhet yang tumbuh menjadi dara dan penambahan 1 ekor pedhet akibat kelahiran yang otomatis diikuti perubahan 1 ekor sapi dari kategori non-laktasi menjadi laktasi. Seluruh sapi yang dimiliki oleh UPT X ini merupakan sapi yang termasuk ke dalam sapi layak bibit. UPT X tidak memiliki sapi yang masuk ke dalam kategori afkir.

Pencatatan yang dilakukan oleh unit ini hanya berupa perkembangan populasi sapi perah saja. Unit ini tidak melakukan penilaian mengenai aset biologisnya. Penilaian tidak dilakukan sebab belum adanya peraturan terbaru mengenai Barang Milik Daerah (BMD) untuk provinsi Y. Hal ini tercantum dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) Provinsi Y tahun 2017. Selain itu, salah satu narasumber mengatakan bahwa harga sapi perah yang berubah-ubah mengakibatkan susahny dalam menilai aset sapi perah yang dimiliki.

Pencatatan aset biologis dilakukan oleh Dinas Peternakan Provinsi Y. Aset biologis berupa sapi perah dicatat dari awal pendirian UPT X hingga saat ini. Namun, pencatatan hanya dilakukan jika ada pembelian saja. Nilai aset biologis yang tercatat oleh Dinas Peternakan Provinsi Y yang dikelola oleh UPT X secara rinci terdapat pada tabel berikut ini:

Rincian Aset Hewan UPT X

Nama/Jenis Barang	Jumlah Barang	Alamat	Harga Perolehan	Nilai Aset
Sapi Perah	34	UPT X	15.724.500	534.633.000
Sapi Bali Betina	5	UPT X	8.400.000	42.000.000
Jumlah	39			576.633.000

Sumber: Catatan atas Laporan Keuangan Dinas Peternakan Provinsi Y 2018

Meskipun UPT X tidak mencatat nilai aset biologisnya, Dinas Peternakan tetap bisa melaporkan nilai aset biologis dari UPT X di laporan keuangannya. Nilai-nilai aset tersebut merupakan nilai pembelian atau nilai perolehan dari setiap aset biologis yang dibeli oleh Dinas Peternakan untuk UPT X. Nilai yang tercatat di tabel tersebut berasal dari pembelian awal hingga saat ini. Dinas Peternakan tidak melakukan pencatatan kembali apabila terdapat kelahiran hewan.

Penerapan IPSAS 27 pada Dinas Peternakan Provinsi atas Aset Sapi Perah yang dikelola di UPT PT dan HMT X

Penerapan IPSAS 27 membutuhkan informasi mengenai harga pasar dari sapi perah. Harga pasar sapi perah bermacam-macam berdasarkan kelompok usia, produktivitas, dan kualitas dari sapi perah tersebut. Dari hasil wawancara dan observasi, informasi mengenai harga pasar secara resmi untuk sapi perah sulit didapatkan. Informasi harga pasar yang tersedia di Dinas Peternakan Provinsi Y ialah harga daging per kilogramnya. Informasi tersebut tidak bisa digunakan untuk menilai sapi perah.

Peneliti menemukan data tentang harga standar untuk penjualan sapi perah di Provinsi Y. Harga standar tersebut dimuat dalam Peraturan Gubernur (Pergub) Provinsi Y. UPT X menjual sapi perah kepada masyarakat senilai harga yang telah ditentukan dalam Pergub tersebut. Harga standar ini yang selanjutnya digunakan sebagai dasar penilaian aset biologis UPT X. Berikut adalah klasifikasi harga atau tarif yang ditentukan dalam Pergub Provinsi Y:

Tarif Standar Sapi Perah Provinsi Y

Kelompok Sapi Perah	Sapi Layak Bibit	Sapi Afkir
Pedhet	Rp5.000.000/ekor	Rp1.500.000/ekor
Dara	Rp12.000.000/ekor	Rp4.000.000/ekor
Dewasa	Rp15.000.000/ekor	Rp6.000.000/ekor

Sumber: Pergub No.XX Tahun 201X Provinsi Y

Menurut IPSAS 27, aset biologis dikelompokkan ke dalam dua kelompok, yakni aset biologis dewasa dan aset biologis belum dewasa. Berdasarkan hasil wawancara peneliti dengan informan dari UPT X diperoleh data mengenai pengelompokan sapi perah berdasarkan usia.

Berikut ialah tabel usia sapi perah:

Pengelompokan Sapi Perah berdasarkan Usia

Kelompok Sapi Perah	Usia
Pedhet (anak sapi)	1 hari s.d. 5 bulan
Dara	6 bulan s.d. 12 bulan
Dewasa (Laktasi/Non-Laktasi)	Lebih dari 12 bulan

Sumber: informan dari UPT X

Berdasarkan data tersebut, kelompok sapi perah pedhet dan dara masuk ke dalam kategori aset biologis belum dewasa. Sedangkan, kelompok dewasa yang terdiri dari sapi laktasi dan non-laktasi masuk kategori aset biologis dewasa.

Peneliti melakukan pengakuan aset mulai bulan Januari 2019. Jurnal pengakuan yang dibuat untuk UPT X ini menggunakan harga standar di atas sebagai harga pasar dari sapi perah yang dimiliki. Berikut ialah tabel perhitungan nilai aset biologis belum dewasa yang terdiri dari sapi perah kategori Pedhet dan Dara per Januari 2019.

Perhitungan Aset Biologis Januari 2019 Menurut IPSAS 27

1. Aset Biologis Belum Dewasa Januari 2019	
1. Sapi Pedhet: 24 ekor x Rp5.000.000 =	Rp120.000.000
2. Sapi Dara: 11 ekor x Rp12.000.000 =	<u>Rp132.000.000 +</u>
Aset Biologis Belum Dewasa	Rp252.000.000
2. Aset Biologis Dewasa Januari 2019	
1. Sapi Dewasa (Laktasi dan Non-Laktasi)	
63 ekor x Rp15.000.000 =	Rp945.000.000
Aset Biologis Dewasa	Rp945.000.000
Total Aset Biologis Januari 2019	Rp1.197.000.000

Penyesuaian Aset Biologis Bulan Maret 2019

Selama bulan Januari 2019 hingga bulan Maret 2019 terdapat beberapa perubahan. Terdapat dua perubahan yang terjadi, yakni kelahiran satu anak sapi yang diikuti bertambahnya sapi laktasi dan pertumbuhan 11 ekor anak sapi atau pedhet menjadi dara. Oleh karena itu, jika unit ini akan melaporkan Laporan Keuangan Triwulanan, maka perlu dibuat penilaian lagi atas aset biologisnya. Namun, perubahan nilai yang terjadi hanya karena pertumbuhan, kelahiran, atau pembelian saja sebab harga pasar yang digunakan ialah harga standar yang tidak berubah-ubah.

1. Jurnal bulan Maret 2019 penambahan 2 ekor anak sapi karena kelahiran. Sedangkan untuk penambahan sapi laktasi karena melahirkan tidak perlu dijurnal sebab memiliki harga yang sama yakni kategori sapi dewasa.

Dr. Aset Biologis Belum Dewasa Rp10.000.000

Cr. Pendapatan Lainnya Belum Direalisasi-LO Rp10.000.000

(Perhitungan: 2 ekor x Rp5.000.000 = Rp10.000.000)

2. Jurnal Bulan Maret 2019 pertumbuhan 1 ekor sapi dara menjadi sapi dewasa.

Dr. Aset Biologis Dewasa Rp15.000.000

Cr. Pendapatan Lainnya Belum Direalisasi-LO Rp3.000.000

Cr. Aset Biologis Belum Dewasa Rp12.000.000

3. Jurnal Bulan Maret 2019 sapi perah pedhet menjadi sapi dara sejumlah 12 ekor.

Kenaikan nilai yang terjadi ialah $\text{Rp}12.000.000 - \text{Rp}5.000.000 = \text{Rp}7.000.000$

Dr. Aset Biologis Belum Dewasa Rp84.000.000

Cr. Pendapatan Lainnya Belum Direalisasi-LO Rp84.000.000

(Perhitungan: 12 ekor x Rp7.000.000 = Rp84.000.000)

Format Catatan atas Laporan Keuangan Dinas Peternakan Provinsi Y

Hasil perhitungan penerapan IPSAS 27 ini tetap bisa dicantumkan di laporan keuangan. Pencatatan aset biologis dapat dimasukkan ke bagian Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Pencatatan aset biologis menurut IPSAS 27 bisa menjadi informasi pembandingan dengan pencatatan menurut PSAP 07. Pengungkapan pencatatan atas aset biologis menurut IPSAS 27 ke dalam CaLK merupakan pengungkapan yang bersifat sukarela. Berikut ialah contoh format pengungkapan akuntansi aset biologis berdasarkan IPSAS 27 dalam CaLK:

**Pengungkapan Akuntansi Aset Biologis Menurut IPSAS 27 dalam Catatan Atas
Laporan Keuangan**

**Akuntansi Aset Biologis Berdasarkan *International Public Sector
Accounting Standar (IPSAS) 27***

A. Aset biologis yang dimiliki oleh Dinas Peternakan Provinsi Y merupakan aset berupa hewan dan tanaman hidup yang tersebar di sepuluh (10) Unit Pelaksana Teknis Pembibitan Ternak dan Hijauan Makanan Ternak (UPT PT dan HMT).

B. IPSAS 27 menghendaki aset biologis dicatat pada nilai wajar saat awal perolehan dan setiap akhir periode pelaporan. Nilai wajar yang digunakan untuk menilai aset biologis berupa sapi perah ialah nilai standar transaksi yang diatur dalam Peraturan Gubernur Provinsi Y Nomor 29 Tahun 2016.

C. Berdasarkan data aset biologis berupa sapi perah yang dikelola di UPT PT dan HMT X per Januari 2019 berikut perhitungan nilai aset biologis menurut IPSAS 27.

1. Aset Biologis Belum Dewasa Januari 2019	
1. Sapi Pedhet: 24 ekor x Rp5.000.000 =	Rp120.000.000
2. Sapi Dara: 11 ekor x Rp12.000.000 =	<u>Rp132.000.000 +</u>
Aset Biologis Belum Dewasa	Rp252.000.000
2. Aset Biologis Dewasa Januari 2019	
1. Sapi Dewasa (Laktasi dan Non-Laktasi)	
63 ekor x Rp15.000.000 =	Rp945.000.000
Aset Biologis Dewasa	Rp945.000.000
Total Aset Biologis	Rp1.197.000.000

Nilai aset biologis yang dikelola di UPT PT dan HMT X menurut IPSAS 27 per Januari 2019 ialah sebesar Rp1.197.000.000.

D. Penyesuaian aset sapi perah milik UPT PT dan HMT X dilakukan per Maret 2019. Selama bulan Januari hingga Maret terdapat kelahiran 2 ekor pedhet, pertumbuhan 12 ekor pedhet menjadi sapi dara, dan pertumbuhan 2 ekor sapi dara menjadi sapi dewasa. Berikut ialah perhitungan kenaikan nilai aset biologis yang dilakukan di Bulan Maret 2019.

1. Jurnal bulan Maret 2019 penambahan 2 ekor anak sapi karena kelahiran. Sedangkan untuk penambahan sapi laktasi karena melahirkan tidak perlu dijurnal sebab memiliki harga yang sama yakni kategori sapi dewasa.

Dr. Aset Biologis Belum Dewasa	Rp10.000.000
Cr. Pendapatan Lainnya Belum Direalisasi-LO	Rp10.000.000
<i>(Perhitungan: 2 ekor x Rp5.000.000 = Rp10.000.000)</i>	

Akuntansi Aset Biologis Berdasarkan *International Public Sector Accounting Standar (IPSAS) 27 (lanjutan)*

2. Jurnal Bulan Maret 2019 pertumbuhan 1 ekor sapi dara menjadi sapi dewasa.

Dr. Aset Biologis Dewasa Rp15.000.000

Cr. Pendapatan Lainnya Belum Direalisasi-LO Rp3.000.000

Cr. Aset Biologis Belum Dewasa Rp12.000.000

3. Jurnal Bulan Maret 2019 sapi perah pedhet menjadi sapi dara sejumlah 12 ekor. Kenaikan nilai yang terjadi ialah $\text{Rp}12.000.000 - \text{Rp}5.000.000 = \text{Rp}7.000.000$

Dr. Aset Biologis Belum Dewasa Rp84.000.000

Cr. Pendapatan Lainnya Belum Direalisasi-LO Rp84.000.000

(Perhitungan: $12 \text{ ekor} \times \text{Rp}7.000.000 = \text{Rp}84.000.000$)

E. Nilai aset biologis sapi perah yang dikelola di UPT PT dan HMT X ialah sebagai berikut

Aset Biologis Belum Dewasa (Pedhet dan Dara) = Rp334.000.000

Aset Biologis Dewasa (Laktasi dan Non-Laktasi) = Rp960.000.000

Selain itu juga muncul akun Pendapatan Belum Direalisasi sebagai akibat dari kenaikan aset sebesar Rp97.000.000.

Kendala-Kendala dalam Penerapan IPSAS 27

Terdapat satu kendala mendasar yang ditemukan oleh peneliti dalam penerapan IPSAS 27. Harga pasar secara resmi dari aset biologis tidak tersedia. Tidak tersedianya harga pasar untuk aset biologis merupakan kendala utama dari penerapan IPSAS 27 ini. Alternatif yang bisa digunakan ialah penggunaan nilai transaksi terakhir yang dilakukan oleh entitas ini. Namun, berdasarkan data yang diperoleh, transaksi yang terjadi tidak rutin. Kemungkinan besar akan terjadi perbedaan antara transaksi terakhir dengan tanggal pelaporan.

Harga standar yang telah ditentukan oleh pemerintah dapat digunakan sebagai pengganti harga pasar. Berdasarkan informasi dari narasumber, penjualan sapi perah mengacu pada nilai standar sehingga nilai yang terbentuk antara penjual dan pembeli tidak jauh selisihnya dari harga standar. Namun, harga standar ini tidak benar-benar mencerminkan harga pasar sebab harga standar ini telah ditentukan oleh pemerintah dan sudah diberlakukan selama beberapa tahun.

Selain kendala utama tersebut, peneliti menemukan kendala lainnya yaitu banyaknya aset biologis yang belum dicatat. Dinas Peternakan Provinsi Y memiliki lebih dari sepuluh UPT, termasuk UPT X, yang membudidayakan beragam komoditas. Apabila IPSAS 27 akan diterapkan oleh Dinas Peternakan, maka Dinas Peternakan perlu menilai seluruh aset biologis yang dimiliki. Proses penilaian aset biologis ini tentu akan mengeluarkan banyak biaya. Pengakuan aset biologis yang bermacam-macam ini juga memerlukan banyak waktu dan biaya.

Dampak Signifikan setelah Penerapan IPSAS 27

Pemerintah Indonesia memang belum mengadopsi secara penuh IPSAS. Hoesada (2018) menyatakan bahwa baru pada tahun 2025, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan akan melakukan konvergensi Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap IPSAS. Namun, pencatatan aset biologis berdasarkan IPSAS 27 bisa dijadikan sebagai informasi pembanding dan diungkapkan di Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Informasi pembanding yang dimaksud ialah agar pengguna laporan keuangan bisa membandingkan pencatatan aset biologis berdasarkan PSAP 07 tentang Aset Tetap dan IPSAS 27 tentang Agrikultur.

Peraturan yang diterapkan saat ini oleh Dinas Peternakan Provinsi Y terhadap pencatatan aset biologis ialah pencatatan hanya dilakukan saat ada pembelian aset biologis saja. Dinas Peternakan tidak melakukan pencatatan atas aset biologis yang didapat. Namun, Dinas Peternakan melaporkan aset biologis yang dilahirkan tersebut ke dalam laporan populasi saja. Ketika IPSAS 27 diterapkan, seluruh aset biologis yang dimiliki akan dicatat dan dilaporkan. Menurut IPSAS 27 (972;13), sebuah entitas seharusnya mengakui aset biologis dan produk agrikultur jika sebuah entitas memiliki kendali atas aset yang dimiliki. Oleh karena itu, aset biologis yang dimiliki oleh Dinas Peternakan Provinsi Y akan diakui dan dicatat meskipun tidak didapat berdasar dari pembelian.

Nilai aset biologis yang dicatat mendekati keadaan aktual sebab menggunakan harga yang biasa digunakan saat ada transaksi. Penerapan IPSAS 27 menghendaki agar aset biologis dicatat pada nilai wajar apabila nilai wajar dapat diukur dengan andal (Natasari dan Rizky, 2018). Pencatatan berdasarkan nilai wajar dan penyesuaian nilai wajar ini dilakukan sebab aset biologis yang dimiliki mengalami transformasi biologis. Oleh karena itu, penggunaan nilai wajar ini bisa mencerminkan nilai aset biologis yang sesuai dengan nilai pasar.

Penyesuaian nilai aset biologis tiap periode juga akan menambah akurasi dari laporan keuangan pemerintah. Gabriel dan Stefea (2013) menyatakan bahwa penggunaan metode nilai wajar bisa meningkatkan akurasi nilai aset di laporan keuangan walaupun hanya pada

jangka waktu yang pendek. Namun demikian, biaya yang timbul akibat penyesuaian ini tentu tidak sedikit. Entitas pemerintah perlu mempertimbangkan biaya yang keluar dengan manfaat yang didapat.

KESIMPULAN

Penerapan *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) 27 tentang agrikultur merupakan bentuk upaya untuk meningkatkan relevansi dari laporan keuangan yang disusun oleh pemerintah. IPSAS 27 menghendaki entitas pemerintah untuk mencatat aset biologis pada nilai wajar dikurangi biaya penjualan. Pencatatan dilakukan saat aset biologis pertama kali diperoleh dan kemudian dilakukan penilaian kembali saat tanggal pelaporan. Hal ini menghasilkan nilai aset biologis yang mendekati nilai sebenarnya yang ada di pasar.

IPSAS 27 belum diadopsi oleh pemerintah Indonesia dalam Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Pembahasan mengenai IPSAS 27 di Dewan Standar Akuntansi Pemerintah sudah dilakukan namun masih belum ada peraturan baru. Hal ini disebabkan oleh penerapan IPSAS 27 memerlukan biaya yang cukup besar bila dibandingkan dengan manfaat yang didapat mengingat jumlah aset biologis yang dimiliki oleh pemerintah Indonesia cukup banyak. Saat ini, aset biologis di Indonesia diatur oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) 07 tentang Aset Tetap dan Buletin Teknis Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua.

UPT X merupakan entitas pemerintah milik Dinas Peternakan Provinsi Y yang mengelola aset biologis dalam kegiatan utamanya. UPT X melakukan pencatatan berupa perkembangan populasinya saja atas aset biologis yang dimiliki. Perlakuan akuntansi dari aset biologis tersebut dilakukan oleh Dinas Peternakan. Pencatatan akuntansi yang dilakukan oleh Dinas Peternakan saat ini masih belum sesuai atau belum menerapkan IPSAS 27. IPSAS 27 seharusnya sudah diterapkan bagi pemerintah yang menerapkan basis akrual dalam akuntansinya.

Terdapat kendala dalam penerapan IPSAS 27 untuk UPT X. Kendala pertama yang ditemui ialah tidak tersedianya harga pasar atau harga kuotasian dari komoditas aset biologis sapi perah. pemerintah provinsi Y tidak membuat sebuah rentang harga jual sapi perah atau pernyataan mengenai harga sapi perah di pasaran secara resmi. Hal ini tentu menyulitkan sebab nilai wajar biasanya ditentukan dari harga pasar. Kendala berikutnya ialah terdapat banyak aset biologis milik UPT X yang belum tercatat di Laporan Keuangan. Sebab, Dinas Peternakan Provinsi Y hanya melakukan pencatatan untuk aset biologis dari hasil pembelian

saja. Apabila terdapat kelahiran dalam proses pengelolaan aset biologis, Dinas Peternakan tidak melakukan pencatatan. Biaya dan waktu yang dibutuhkan akibat hal ini dalam penerapan IPSAS 27 diperkirakan cukup banyak. Oleh karena itu, pemerintah perlu mempertimbangkan mengenai adopsi IPSAS 27.

KETERBATASAN PENELITIAN

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah penelitian hanya dilakukan pada satu unit pelaksana teknis saja. Unit pelaksana teknis ini hanya mengelola satu jenis komoditas yaitu sapi perah. Hal ini bisa saja belum menggambarkan keadaan keseluruhan di Provinsi Y. Terdapat kemungkinan akan ditemukannya masalah lain di UPT yang berbeda dan dinas yang berbeda pula. Sebab, komoditas aset biologis yang dimiliki oleh Provinsi Y beragam. Keterbatasan lainnya ialah harga yang digunakan dalam ilustrasi penerapan IPSAS 27 merupakan harga yang telah ditentukan sejak tahun 2016. Harga yang digunakan tidak benar-benar menggambarkan keadaan di realita pasar. Selain itu, peneliti sulit untuk mendapat informasi resmi mengenai harga pasar komoditas sapi perah.

SARAN

Berdasarkan keterbatasan penelitian yang telah disebutkan, saran yang peneliti berikan untuk penelitian selanjutnya ialah agar melakukan penelitian tidak hanya pada satu objek penelitian saja. Penelitian juga perlu dilakukan pada lebih dari satu unit pelaksana teknis dari satu dinas atau beberapa dinas. Peneliti juga sebaiknya melakukan penelitian pada unit-unit yang tersebar dalam satu provinsi atau daerah agar hasil penelitian lebih relevan. Saran berikutnya peneliti berikan bagi pemerintah. Peneliti menyarankan agar pemerintah benar-benar melakukan kajian atau studi sebelum mengadopsi IPSAS 27 ke dalam sebuah Standar Akuntansi Pemerintah. Terdapat banyak hal yang masih perlu dipersiapkan oleh pemerintah sebelum menerapkan IPSAS 27. Salah satu hal yang paling penting ialah ketersediaan harga pasar resmi komoditas aset biologis yang terus diperbarui. Hal tersebut akan sangat memudahkan entitas pemerintah dalam penerapan IPSAS 27.

DAFTAR PUSTAKA

- _____. (2018). PDRB Provinsi Y Atas Dasar Harga Berlaku Menurut Lapangan Usaha Tahun 2010-2017 (Milyar Rupiah). Diakses dari www.bps.go.id pada 6 Februari 2019
- Aryanto, Y. H. (2011). *Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture*. The Indonesian Institute of Accountants.

- Gabriel, Nita Cornel & Petru Stefea. International Accounting Standard 41 (IAS 41): Implication for Reporting Crop Assets, *Lucrari Stiintifice Management Agricol* 15 (3), 100.
- Herbohn, Kathleen F. & Herbohn, John. (2006). International Accounting Standard (IAS) 41: What are the implication for reporting forest assets?, *Small-scale Forestry*, 5
- Hoesada, J. (2018, Desember 1). *Akuntansi Akresi Aset Agrikultur*. Retrieved Februari 5, 2019, from Komite Standar Akuntansi Pemerintahan:
<https://www.ksap.org/sap/akuntansi-akresi-aset-agrikultur/>
- Hoesada, J. (2018, Februari 1). *Studi Kelayakan Terhadap Strategi Adopsi IPSAS*. Retrieved Februari 5, 2019, from Komite Standar Akuntansi Pemerintahan Web Site:
<https://www.ksap.org/sap/studi-kelayakan-terhadap-strategi-adopsi-ipsas/>
- Ikatan Akuntan Indonesia.(2015). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 69 Agrikultur*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- International Public Sector Accounting Standard Board. (2009). IPSAS 27 Agriculture. Diakses dari <https://www.ipsasb.org/projects/agricultures> pada 22 Februari 2019
- International Public Sector Accounting Standard Board. (2011). (*International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 27 Agriculture*.
- Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt., dan Terry D. Warfield. (2007). *Akuntansi Intermediate Terjemahan Emil Salim*. Jakarta: Erlangga
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. (2014). *Buletin Teknis Nomor 15 Tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua*. Jakarta.
- Korompis, C. W. (2016). Analisis Perlakuan Akuntansi Agrikultur pada Petani Kelapa pada Desa di Daerah Likupang Selatan: Dampak Rencana Penerapan ED PSAK No. 69 tentang Agrikultur. *Jurnal Riset Akuntansi Going Concern*. 11(2).
- Mates, Dorel., Veronica Grosu., Elena Hlaicuc., Ionel Bostan., Ovidiu Bunget., Aura Domil., ... Alin Artene. (2015). Biological Assets and The Agricultural Products in the Context of The Implementation of The IAS 41: A Case Study Of The Romanian Agro-Food System. *Archives of Biological Science*, 67(2), 705-714.
- Natasari, Dina dan Rizky Wulandari. (2018). Akuntansi Aset Biologis: Perlukah Adopsi International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 27 dalam Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)? *Jurnal Gama Societa*, 1-9.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Diakses dari <http://www.djpk.depkeu.go.id/attach/post-pp-no-71-tahun-2010-tentang-standar-akuntansi-pemerintahan/PP71.pdf>
- Sarosa, S. (2012). *Penelitian Kualitatif Dasar-Dasar*. Jakarta: PT Indeks.
- Sekaran, Uma dan Roger Bougie. (2016). *Research Methods for Busines: A Skill-Building Approach*. West Sussex: John Wiley & Sons Ltd.
- Sugiyono. (2016). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung: CV Alfabeta.

- Susanto, Hariyono.(2017). Analisis Pengukuran Pada Aset Biologis di Peternakan Wilis Farm: Implementasi Akuntansi Akresi Menggunakan Pendekatan Nilai Wajar dan Pendekatan Biaya (Skripsi Sarjana, Universitas Airlangga, Indonesia). Diakses dari <http://repository.unair.ac.id/65786/>
- Watts, R.L. (2006). *What has the invisible hand achieved?*. Accounting and Business Research, 36, 51-61.
- Yin, P. D. (2012). *Studi Kasus Desain & Metode*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.