

## PENGAKUAN, PENILAIAN DAN PENGUNGKAPAN “ASET” SATWA DI LEMBAGA KONSERVASI

Muhammad Irfan Dermawan  
Warsito<sup>1</sup>

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

### ABSTRACT

*The purpose of this research is to find the normative method of recognition, assessment, and disclosure of animals as assets managed by conservation institutions. This research choose Semarang Zoo as one of conservation insitutions of protected animals in Indonesia.*

*This research is using primary data based on deep interview with interviewee who are representatives of Semarang Zoo, Natural Resources Conservation Center, and academics from the Diponegoro University Accounting Department. This research is using analysis method with procedure of data collection, data condensation, data display, and drawing and verifying conclusions.*

*The research conclude that until now there's still differences of opinion in the recognition, assessment, and disclosure of animals as assets which is the whose ownership is in the hands of the government which is stated in UU No. 5 of 1990 about Conservation of Biological Resources and their Ecosystems. The recognition, assessment, and disclosure of preserved animals corpes are still in question.*

*Keywords: conservation insitutions, animals, assessment, disclosure*

### PENDAHULUAN

Lembaga konservasi didefinisikan dalam Permenhut Nomor: P.31/Menhut-II/2012 adalah lembaga yang bergerak di bidang konservasi tumbuhan dan/atau satwa liar di luar habitatnya (ex-situ), baik berupa lembaga pemerintah maupun lembaga non-pemerintah. Konservasi sendiri didefinisikan sebagai langkah-langkah pengelolaan tumbuhan dan/atau satwa liar yang diambil secara bijaksana dalam rangka memenuhi kebutuhan generasi saat ini dan generasi masa mendatang. Satwa liar yang dilindungi oleh lembaga konservasi didefinisikan sebagai semua jenis satwa liar baik yang hidup maupun mati serta bagian-bagiannya yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan ditetapkan sebagai satwa yang dilindungi.

Semarang Zoo merupakan salah satu kebun binatang yang berada di Indonesia. Kebun binatang sebagai salah satu bentuk lembaga konservasi sendiri didefinisikan oleh Permenhut Nomor: P.31/Menhut-II/2012 sebagai tempat pemeliharaan satwa sekurang-kurangnya 3 (tiga) kelas taksa pada areal dengan luasan sekurang-kurangnya 15 (lima belas) hektar dan pengunjung tidak menggunakan kendaraan bermotor (motor atau mobil). Sama seperti lembaga konservasi pada umumnya, Semarang Zoo beroperasi untuk tujuan konservasi satwa yang terancam serta edukasi kepada pengunjung. Satwa merupakan aset terbesar dari lembaga konservasi. Satwa adalah nilai jual utama dari lembaga konservasi manapun. Konsumen membayar lembaga konservasi untuk melihat satwa-satwa langka. Tanpa adanya satwa yang dilindungi, konsumen tidak akan membayar lembaga konservasi. Terdapat beberapa pernyataan yang mendukung klaim ini. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 (Financial Accounting Standards Board, 2008)* mendefinisikan aset sebagai kemungkinan manfaat ekonomi masa depan yang diperoleh atau dikendalikan oleh entitas tertentu sebagai akibat dari transaksi atau peristiwa sebelumnya. Berdasarkan karakteristik-karakteristik demikian, dapat ditarik kesimpulan bahwa satwa merupakan aset milik lembaga konservasi karena satwa memenuhi persyaratan-persyaratan untuk didefinisikan sebagai aset tetap.

---

<sup>1</sup> Corresponding author

Dengan mendefinisikan satwa sebagai aset, terdapat keharusan untuk menilai dan mengakui satwa selayaknya aset-aset pada umumnya.

Penilaian dan pengakuan lembaga konservasi, hingga sekarang dikategorikan kepada beberapa tipe. *pertama* adalah penilaian dan pengakuan satwa sebagai aset tetap berdasarkan metode perhitungan *face value*. Tipe ini digunakan oleh *Bristol Zoo* dengan total nilai seluruh satwanya seharga €1,000 tanpa depresiasi. *kedua* adalah yang menilai satwa dengan metode *Fair value* namun mengakui satwa sebagai akun khusus bukan aset. *ketiga* memutuskan untuk menilai satwa hanya seharga 1\$ per ekor, mereka melakukan ini hanya untuk menghitung jumlah satwa yang ada dalam lembaga konservasi. Tipe ini sendiri digunakan oleh *Zoological Society of San Diego*. *Keempat* adalah tipe dimana lembaga konservasi memutuskan untuk tidak menghitung atau bahkan tidak mengakui hewan dalam laporan keuangan (*Planet Money*, 2014).

Terdapat berbagai justifikasi bagi lembaga konservasi yang tidak menilai atau mengakui satwa sebagai aset. Beberapa pihak memberikan argumen bahwa tidak etis untuk menetapkan nilai dan harga pada satwa. Sekelompok orang lain berpendapat bahwa dengan menetapkan nilai pada lembaga konservasi, hal tersebut dapat mempermudah pasar gelap satwa ilegal dalam menentukan harga jual juga. Argumen terakhir mengatakan bahwa terlalu banyak faktor-faktor yang menentukan nilai pada satwa, tidak mungkin untuk menetapkan nilai sebenar-benarnya (*Planet Money*, 2014).

Pada penelitian sebelumnya, Burrit dan Cummings (2002) menjelaskan bahwa pada tahun 1980 hingga 2000, akuntansi di Australia menghadapi permasalahan akuntansi kreatif. Pengungkapan satwa dilakukan berdasarkan metode-metode penilaian dari *Self Generating and Regenerating Assets* (SGARA) yang didasari oleh kemungkinan skenario dimana akan ada harga pasar bagi satwa yang dilindungi. Akibatnya, penerapan penilaian terhadap aset biologis ini yang menyebabkan kenaikan jumlah aset yang drastis terhadap ESL sejak 1995. Terdapat kekurangan pada penilaian ini karena penilaian ini menunjukkan kekayaan finansial yang mana sebenarnya tidak ada karena tidak dapat direalisasikan menjadi uang.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya terletak pada teknik pengumpulan dan pengolahan data. Burrit dan Cummings (2002) melakukan penelitian dengan membandingkan laporan keuangan *Earth Sanctuaries Limited* (ESL) selama tujuh tahun terakhir. Penelitian ini berusaha untuk mencari bentuk pengakuan, penilaian, dan pengungkapan dalam bentuk penelitian kualitatif dengan pengumpulan data berupa wawancara narasumber yang merupakan perwakilan dari kebun binatang sebagai pengelola satwa, Balai Konservasi Sumber Daya Alam sebagai regulator, serta akademisi untuk memberikan pendapatnya masing-masing.

Berdasarkan uraian permasalahan dan pengungkapan teori yang telah dilakukan, perlu dilakukan penelitian lebih lanjut tentang pengakuan, penilaian, dan pengungkapan satwa di lembaga konservasi di Indonesia. Penelitian ini mencoba menjawab secara deskriptif mengenai bentuk pengakuan, penilaian, dan pengungkapan satwa di lembaga konservasi. Hingga kini masih belum jelas bagaimana bentuk perlakuan satwa yang dilindungi didalam akuntansi. Karena itu diperlukan metodologi deskriptif untuk menjelaskan dan membuat kesimpulan atas fenomena yang terjadi pada satwa yang dilindungi di lembaga konservasi yang berlaku spesifik untuk kondisi tidak adanya bentuk pengakuan, penilaian, dan pengungkapan.

## TELAAH PUSTAKA

### Aset

*Statement of Financial Accounting Concept No. 6 (Financial Accounting Standards Board, 2008)* menjelaskan mengenai elemen-elemen laporan keuangan, termasuk aset. Pernyataan ini mendefinisikan aset sebagai kemungkinan manfaat ekonomi dimasa depan yang didapatkan atau dikendalikan oleh entitas tertentu sebagai hasil dari transaksi atau kejadian masa lalu.

*Statement of Financial Accounting Concept No. 6 (Financial Accounting Standards Board, 2008)* menjelaskan bahwa dalam mengakui suatu benda sebagai aset, terlebih dahulu harus memenuhi karakteristik-karakteristik utama dari aset. Pernyataan ini menjelaskan tiga persyaratan utama:

1. Aset merupakan benda yang memiliki manfaat masa depan yang mungkin melibatkan kapasitas, tunggal atau digabung dengan aset lain, untuk berkontribusi secara langsung atau tidak langsung terhadap arus kas bersih masa depan.
2. Entitas tertentu dapat memperoleh keuntungan serta mengendalikan akses orang lain terhadap benda tersebut.
3. Transaksi atau kejadian lain yang menyebabkan hak atau kontrol atas manfaat telah terjadi.

Satwa-satwa yang ada di lembaga konservasi memenuhi tiga kategori tersebut, sehingga dapat dikategorikan sebagai aset. Binatang memberikan manfaat di masa depan karena satwa merupakan nilai jual dari lembaga konservasi digabungkan dengan lingkungan buatan. Lembaga konservasi dapat memperoleh keuntungan dari satwa serta membatasi akses luar untuk memastikan keamanan serta karakteristik kepemilikan telah dipenuhi oleh lembaga konservasi (*Financial Accounting Standards Board*, 2008).

### Aset Bersejarah

Aset bersejarah didefinisikan dalam *Financial Reporting Standard 30 (Accounting Standards Board, 2009)* sebagai semua aset bersejarah yang dipegang dan dipelihara oleh entitas terutama untuk kontribusinya terhadap pengetahuan dan budaya. Aset bersejarah dapat memiliki kualitas historis, artistik, ilmiah, geofisika atau lingkungan. Aset bersejarah menurut FRS 30 dapat berupa mobil kuno, artefak, fosil, dan lukisan, dan benda-benda kuno lain yang memiliki kualitas-kualitas diatas.

SAP PP 71/2010 PSAP 07 menjelaskan bahwa aset bersejarah adalah golongan aset tetap yang memiliki kepentingan budaya, lingkungan dan sejarah. Aset bersejarah memiliki karakteristik-karakteristik serta ciri khas tertentu, yaitu:

- a. Nilai kultural, lingkungan, pendidikan, dan sejarahnya tidak mungkin secara penuh dilambangkan dengan nilai keuangan berdasarkan harga pasar;
- b. Peraturan dan hukum yang berlaku melarang atau membatasi secara ketat pelepasannya untuk dijual;
- c. Tidak mudah untuk diganti dan nilainya akan terus meningkat selama waktu berjalan walaupun kondisi fisiknya semakin menurun;
- d. Sulit untuk mengestimasi masa manfaatnya. Untuk beberapa kasus dapat mencapai ratusan tahun.

Satwa yang dilindungi sebagai sebuah aset hidup ataupun mati, dapat memenuhi keempat kriteria ini. Satwa yang dilindungi dalam *Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna dan Flora (CITES)* memiliki nilai-nilai kultural, lingkungan, dan sejarah yang terancam kepunahannya. CITES dalam tingkatan *Appendix I* memiliki hukum pertukaran satwa antar lembaga konservasi yang ketat dan tidak diperbolehkan untuk dijual. Karena larangan itu serta ancaman kepunahan, tidak mudah untuk mengganti satwa yang ada. Dan yang terakhir, bagi mayat satwa yang telah dilakukan pengawetan diharapkan memiliki umur yang panjang.

SAP PP 71/2010 PSAP 07 menjelaskan bahwa pada memperoleh aset bersejarah biaya untuk perolehan, konstruksi, peningkatan, rekonstruksi harus dibebankan dalam laporan operasional sebagai beban tahun terjadinya pengeluaran tersebut. Beban tersebut termasuk seluruh beban yang berlangsung untuk menjadikan aset bersejarah tersebut dalam kondisi dan lokasi yang ada pada periode berjalan. Untuk penilaiannya sendiri sesuai dengan SAP PP 71/2010 PSAP 07 pada paragraf 69 menyatakan bahwa Aset bersejarah harus disajikan dalam bentuk unit, misalnya jumlah unit koleksi yang dimiliki atau jumlah unit monumen, dalam Catatan atas Laporan Keuangan dengan atau tanpa nilai.

*Financial Reporting Standard 30 (Accounting Standards Board, 2009)* memberi pernyataan mengenai pelaporan keuangan aset bersejarah bahwad ewan menganggap pelaporan keuangan terbaik dicapai ketika aset bersejarah dilaporkan sebagai aset tetap berwujud pada nilai-nilai yang memberikan informasi yang berguna dan relevan pada tanggal neraca. Dari pernyataan tersebut, dapat dilihat bahwa pengakuan terbaik menurut FRS 30 adalah pengakuan aset bersejarah sebagai

aset tetap berwujud. Hal ini berbeda dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah. Pada SAP PP 71/2010 PSAP 07 paragraf 65 dikatakan bahwa PSAP 07 tidak mengharuskan pemerintah untuk menyajikan aset bersejarah (*heritage assets*) di neraca namun aset tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Bentuk penilaian lain yang dapat digunakan adalah *Willingness-to-pay*. *Willingness-to-pay* adalah harga tertinggi yang bersedia diterima seseorang untuk membayar barang atau jasa (Breidert, 2006). Dalam *Willingness-to-pay*, Berapa banyak orang yang bersedia membayar tergantung pada nilai ekonomi yang dirasakan dan pada kebaikan barang.

### Aset Biologis

*International Accounting Standard 41 (International Accounting Standards Board, 2014)* mendefinisikan aset biologis sebagai satwa atau tumbuhan hidup. Salah satu sifat utama dari aset biologis adalah transformasi biologis yang merupakan proses pertumbuhan, degenerasi, produksi, dan prokreasi yang menyebabkan perubahan kualitatif atau kuantitatif dalam aset biologis. Aktivitas manajemen oleh suatu entitas dari transformasi biologis dan hasil panen aset biologis untuk dijual atau untuk dikonversi menjadi hasil pertanian atau menjadi aset biologis tambahan sendiri merupakan aktivitas agrikultur (*International Accounting Standards Board, 2014*).

Satwa atau tumbuhan untuk dapat diidentifikasi sebagai aset biologis, terlebih dahulu harus memenuhi syarat-syarat diakuinya suatu aset sebagai aset biologis. Syarat-syarat ini berupa:

- a) Entitas mengendalikan aset sebagai hasil dari kejadian masa lalu;
- b) Besar kemungkinan manfaat ekonomi masa depan yang terkait dengan aset akan mengalir ke entitas; dan
- c) nilai wajar atau biaya aset dapat diukur dengan andal. (diterjemahkan)

Satwa dapat diidentifikasi sebagai aset biologis menurut IAS 41 karena memenuhi persyaratan-persyaratan tersebut. Berdasarkan Permenhut Nomor: P.31/Menhut-II/2012 satwa yang dilindungi dimiliki oleh negara, akan tetapi kendali terhadap satwa tersebut dipegang oleh lembaga konservasi. Satwa membawa manfaat ekonomi karena konsumen datang ke lembaga konservasi untuk melihat satwa. Satwa belum memenuhi syarat ketiga yaitu memiliki pengukuran yang andal.

*International Accounting Standard 41 (International Accounting Standards Board, 2014)* menjelaskan mengenai keharusan dilakukannya penilaian aset biologis. IAS 41 juga menjelaskan kondisi dimana tidak adanya perhitungan *fair value* yang dapat diandalkan karena tidak adanya pasar, dapat menggunakan metode penilaian alternatif. Metode penilaian ini berupa pengukuran menggunakan basis biaya dikurangi setiap akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai. Setelah nilai wajar dari aset biologis tersebut dapat diukur secara andal, suatu entitas harus mengukurnya pada nilai wajarnya dikurangi biaya untuk menjual. Metode ini dapat digunakan sampai adanya metode yang dapat diandalkan sebagai dasar penilaian. Australia sendiri memiliki hambatan dalam penilaian satwa. *Self Generating and Regenerating Assets (SGARA)* memiliki berbagai bentuk penilaian dari biaya historis, biaya kini, *net present values*, serta *estimated net present values*, akan tetapi tidak adanya pasar bagi satwa yang dilindungi mengekang akuntan dalam menentukan penilaian. Hukum Australia yang melarang diperjual belikannya satwa yang terancam kepunahannya, serta keikutsertaan Australia dengan *Convention on International Trade in Endangered Species (CITES)* menimbulkan permasalahan dalam menentukan nilai satwa dimana tidak adanya pasar (Burrill and Cummings, 2002). Hal ini juga terjadi di Indonesia karena Permenhut Nomor : P.31/Menhut-II/2012 serta keikutsertaan Indonesia juga dalam CITES yang melarang transaksi jual beli.

*International Accounting Standard 41 (International Accounting Standards Board, 2014)* menjelaskan mengenai keharusan-keharusan dalam mengungkapkan aset biologis. Keharusan itu berupa pengungkapan keuntungan agregat atau kerugian yang timbul selama periode berjalan pada pengakuan awal aset biologis dan hasil pertanian dan dari perubahan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual aset biologis. Pengungkapan ini dapat dilakukan dalam bentuk deskripsi naratif atau kuantitatif. Entitas juga diharuskan untuk menyediakan deskripsi pada setiap kelompok dari aset-aset

biologis. Apabila ditemukan kondisi dimana *fair value* tidak dapat diukur dengan andal, IAS 41 mengharuskan untuk melaporkan informasi-informasi berikut:

- a) Deskripsi dari aset biologis;
- b) Penjelasan mengapa *fair value* tidak dapat diukur secara andal;
- c) Jika mungkin, kisaran estimasi dimana *fair value* sangat mungkin nilainya;
- d) Metode depresiasi yang digunakan;
- e) masa manfaat atau tingkat depresiasi yang digunakan; dan
- f) jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (akumulasi dengan akumulasi kerugian penurunan nilai) pada awal dan akhir periode.

#### **Necropsy dan Taxidermy (pembedahan mayat)**

Pada umumnya ketika satwa mati, bangkai tersebut diawetkan dan dijadikan koleksi oleh lembaga konservasi. *Slate* dalam salah satu artikelnya menjelaskan mengenai prosedur yang dilakukan untuk satwa yang telah mati (Engber, 2006). Pembedahan mayat dilakukan, lalu sisa tubuhnya dikremasi. Bangkai semua hewan yang mati di National Zoo, termasuk mereka yang berkeliaran ke taman dari luar, dibawa ke laboratorium patologi di tempat untuk pemeriksaan menyeluruh. Prosedur pembedahan ini telah diatur dalam *Guidelines for Necropsy (Guidelines for Necropsy, 2015)* dalam mencegah kontaminasi, darah yang tercemarkan oleh eutanasia, melestarikan bagian tubuh satwa yang masih bisa diawetkan untuk penelitian, serta tindakan-tindakan pencegahan lain. Setelah dilakukan pembedahan, dilanjutkan dengan proses *taxidermy*, yaitu teknik dan seni mengawetkan binatang. *Taxidermy* erat sekali dengan seni karena binatang yang diawetkan harus menghasilkan binatang awetan yang mendekati keadaan sebagaimana ketika binatang tersebut masih hidup (Semarang Zoo).

Seluruh tubuh satwa, hidup atau mati, telah dilindungi oleh berbagai hukum. Undang-Undang No. 5 tahun 1990 pasal 21 ayat 2 yang menyatakan bahwa setiap orang dilarang untuk memperniagakan, menyimpan atau memiliki kulit, tubuh atau bagian-bagian lain satwa yang dilindungi atau barang-barang yang dibuat dari bagian-bagian satwa tersebut atau mengeluarkannya dari suatu tempat di Indonesia ke tempat lain di dalam atau di luar Indonesia. Pengecualian dari larangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 hanya dapat dilakukan untuk keperluan penelitian, ilmu pengetahuan, dan/atau penyelamatan jenis tumbuhan dan satwa yang bersangkutan. Undang-Undang ini juga didukung oleh Permenhut Nomor: P.31/Menhut-II/2012 pasal 29 yang melarang adanya jual beli koleksi spesimen tumbuhan dan satwa liar. Adanya larangan-larangan tersebut dari undang-undang serta CITES menjadi hambatan dalam mengakui serta menilai mayat satwa sebagai aset milik lembaga konservasi. Tidak adanya pasar menciptakan keraguan dalam mengakui, menilai, dan mengungkapkan satwa sebagai aset milik lembaga konservasi.

#### **Pengembangbiakkan Satwa di Lembaga Konservasi**

Dalam rangka meningkatkan jumlah populasi satwa yang dilindungi, lembaga konservasi dapat melakukan perkawinan. Karena *inbreeding* atau perkawinan silang sedarah dilarang pada Permenhut Nomor: P.31/Menhut-II/2012 pasal 29. Untuk menghindari *inbreeding*, lembaga konservasi dapat bekerjasama dengan lembaga konservasi lain melalui peminjaman untuk kepentingan pengembangbiakan (*loan breeding*) seperti yang dinyatakan pada pasal 30, 32, 33, namun, *loan breeding* hanya dapat dilakukan dengan ketentuan-ketentuan yang dijelaskan pada pasal 37:

- a. Untuk kepentingan pengembangbiakan (*breeding*) non-komersial;
- b. Jenis satwa koleksi di lembaga konservasi yang merupakan keturunan pertama (F1) atau keturunan berikutnya;
- c. Untuk peminjaman ke lembaga konservasi luar negeri wajib mendapat dukungan persetujuan (*endorsement*) atau informasi permohonan peminjaman jenis satwa dari pihak Pemerintah melalui perwakilan diplomatik (*diplomatic channel*); dan
- d. Jenis satwa dan hasil keturunannya yang dipinjamkan ke lembaga konservasi luar negeri status satwanya tetap menjadi milik Pemerintah Republik Indonesia.

Dari pasal 37 diatas, *loan breeding* hanya boleh dilakukan apabila dilakukan dengan tujuan non-komersial, satwa yang dikawinkan merupakan F1, mendapat dukungan atau informasi permohonan pinjaman jenis satwa melalui perwakilan diplomatik, serta satwa masih menjadi milik pemerintah Republik Indonesia.

Pada penelitian Mendel, terdapat berbagai tingkatan-tingkatan generasi untuk mempermudah memperkirakan sifat keturunan selanjutnya. Orangtua disebut sebagai generasi “P” atau “F0” dan keturunannya adalah generasi filial pertama “F1”. Begitu juga keturunan F1 menghasilkan keturunan F2, dan F2 menghasilkan F3 hingga seterusnya (Griffiths et al., 2005). Pelambangan ini dilakukan untuk menunjukkan tingkatan dan mempermudah meramalkan sifat-sifat yang akan muncul pada generasi selanjutnya.

### **Kelangkaan dan Appendix**

Dalam menghadapi ancaman kepunahan bagi berbagai spesies satwa langka, *International Union for Conservation of Nature* merancang *Convention on International Trade in Endangered Spesies of Wild Fauna and Flora* (CITES) sebagai resolusi atas permasalahan kepunahan (*International Union for Conservation of Nature*). Untuk mengklasifikasi satwa berdasarkan tingkatan-tingkatan kelangkaan, CITES menciptakan *Appendix*. *Appendix* merupakan tingkatan-tingkatan kelangkaan yang dibuat oleh CITES untuk memisahkan regulasi pertukaran satwa internasional. CITES membagi kelangkaan satwa kedalam tiga *appendix* (*Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna dan Flora*):

1. *Appendix I*: termasuk spesies yang terancam punah. Perdagangan spesimen spesies ini diizinkan hanya dalam keadaan luar biasa.
2. *Appendix II*: mencakup spesies yang tidak terancam punah, tetapi perdagangan harus dikendalikan untuk menghindari pemanfaatan yang tidak sesuai dengan kelangsungan hidup mereka.
3. *Appendix III*: berisi spesies yang dilindungi di setidaknya satu negara, yang telah meminta Pihak CITES lainnya untuk bantuan dalam mengendalikan perdagangan. Perubahan pada *Appendix III* mengikuti prosedur berbeda dari perubahan pada *Appendix I* dan *II*, karena masing-masing Pihak berhak melakukan amendemen sepihak terhadapnya.

## **METODE PENELITIAN**

### **Desain Penelitian**

Desain penelitian yang digunakan dalam penelitian ini bersifat kualitatif karena merupakan penelitian yang menjelaskan pengakuan, penilaian, dan pengungkapan “aset” satwa di lembaga konservasi. Ciri dari metode kualitatif adalah data yang disajikan dalam bentuk deskripsi berupa teks naratif, kata-kata, gagasan, ungkapan dan pendapat yang dikumpulkan oleh peneliti dari beberapa sumber sesuai dengan teknik atau cara pengumpulan data.

Penelitian ini mengarah pada studi mengenai berbagai hal untuk mengetahui pengakuan, penilaian, serta pengungkapan satwa di lembaga konservasi. Dengan demikian, mekanisme analisisnya berupa mendeskripsikan fenomena realitas yang terjadi pada Semarang Zoo.

Bentuk penelitian yang digunakan adalah deskriptif kualitatif dimana setiap orang yang melakukan penelitian mencoba menganalisa fakta-fakta dan data-data empiris untuk mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi/menyebabkan terjadinya suatu hal. Secara umum berita sebagai sebuah produk kerja wartawan dipahami sebagai sebuah realita yang “direpresentasikan” secara utuh apa adanya, persis seperti realita yang terjadi di lapangan.

Dalam penelitian ini, dilakukan penelitian kualitatif dengan menggunakan metodologi deskriptif. Menurut Sugiyono (2008), metodologi deskriptif merupakan metode yang bertujuan memberikan gambaran atau mendeskripsikan suatu objek penelitian yang diteliti melalui sampel data yang telah dikumpulkan dan membuat kesimpulan yang berlaku spesifik untuk kondisi tertentu. Penelitian ini mendeskripsikan bentuk pengakuan, penilaian, serta pengungkapan satwa di lembaga konservasi di Indonesia.

### Tipe dan Sumber Data

Dalam penelitian ini, tipe data yang digunakan adalah data kualitatif. Data kualitatif merupakan data yang melibatkan pemahaman kompleksitas, detail, dan konteks subjek penelitian, sering terdiri dari teks, seperti transkrip wawancara dan catatan lapangan, atau materi *audiovisual* (Hox, 2005). Penelitian kualitatif akan menghasilkan data kualitatif yang terdiri dari pengalaman, sudut pandang, dan opini narasumber mengenai topik yang dibahas.

Data yang dikumpulkan oleh penelitian ini merupakan data primer. Data primer adalah data yang dikumpulkan untuk permasalahan penelitian spesifik yang dihadapi, menggunakan prosedur yang sesuai dengan masalah penelitian yang terbaik (Hox, 2005). Data primer dapat berbentuk opini, pernyataan, dan sudut pandang narasumber.

Informan adalah individu-individu tertentu yang diwawancarai untuk keperluan informasi, yaitu orang yang dapat memberikan informasi atau keterangan atau data yang diperlukan oleh peneliti (Koentjaraningrat, 1983). Informan ini dipilih dari orang yang dapat dipercaya dan mengetahui obyek yang diteliti. Informan yang dapat memberikan informasi tentang obyek kajian yang diteliti peneliti adalah pihak lembaga konservasi yang setidaknya mengetahui tentang kondisi keuangan lembaga konservasi. Perwakilan dari Balai Konservasi Sumber Daya Alam serta akademisi Universitas Diponegoro Departemen Akuntansi juga dipilih sebagai informan.

Dokumen adalah catatan peristiwa yang telah terjadi. Dokumen dapat berupa tulisan, gambar, atau karya monumental seseorang (Sugiyono, 2008). Dokumen yang digunakan oleh peneliti sebagai data sekunder adalah merupakan peraturan-peraturan yang mengatur tentang hal-hal yang berkaitan dengan perlakuan dan kepemilikan satwa yang dilindungi dan dikelola oleh lembaga konservasi. Peraturan-peraturan yang diambil adalah:

- Permenhut Nomor: P.31/Menhut-II/2012
- Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1990 Tentang Konservasi Sumber Daya Alam Hayati Dan Ekosistemnya
- Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 33

### Data Informan

Informan dalam penelitian ini terbagi menjadi tiga pihak yang terlibat dalam kepemilikan dan penilaian satwa dalam lembaga konservasi, terutama Semarang Zoo. Informan-informan ini meliputi perwakilan dari Semarang Zoo, perwakilan dari Balai Konservasi Sumber Daya Alam, serta akademisi Universitas Diponegoro Departemen Akuntansi. Semarang Zoo telah berubah menjadi Perseroan Terbatas, akan tetapi sampai sekarang kepegawaian serta administrasi masih dipegang oleh PNS serta pemerintah kota. Perwakilan dari Balai Konservasi Sumber Daya Alam diambil karena disini Balai Konservasi Sumber Daya Alam berperan sebagai regulator di bawah Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan. Pihak ketiga dari akademisi bertujuan untuk memberikan pandangan teoritis mengenai pengakuan, pengukuran, pencatatan, serta pengungkapan satwa sebagai aset. Selengkapnya mengenai data informan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

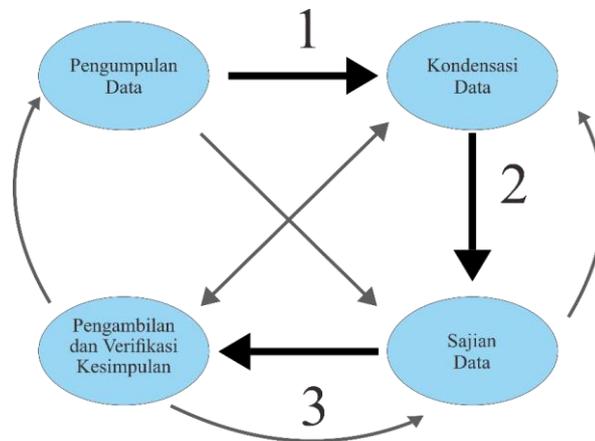
**Tabel 4.1**  
**Data Informan Penelitian**

No	Kode Informan	Usia	Jabatan	Instansi	Pendidikan
1	A1	35	Analisis Data Pelayanan KSDA	BKSDA	S2
2	A2	36	Analisis Data	BKSDA	S1
3	B1	55	Manajer Operasional	Semarang Zoo	S1
4	C1	43	Chairman of PPA Study Program	Universitas Diponegoro	S3

## Metode Analisis

Analisis data yang didapatkan oleh wawancara mendalam serta dokumentasi dilakukan untuk menjawab tujuan penelitian. Setiap opini mengenai metode normatif dari penilaian, pengakuan serta pengungkapan satwa akan dianalisis. Analisa akan terdiri dari identifikasi, kategorisasi, serta kodifikasi *trend* yang muncul dalam data.

Analisa yang digunakan ini menggunakan metode Miles et al.(2014). Komponen dalam analisis data terbagi menjadi empat tahapan yaitu pengumpulan data (*data collection*), kondensasi data (*data condensation*), sajian data (*data display*), pengambilan dan verifikasi kesimpulan (*drawing and verifying conclusions*). Hal ini dapat dijelaskan dalam bagan pada Gambar 3.1 (Miles et al., 2014) yang menunjukkan arus yang terus berulang dan berhubungan antara keempat langkah tersebut.



Gambar 3.1 Tahapan Analisis Miles

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Pengakuan

#### Larangan Adanya Jual Beli Satwa Karena Merupakan Milik Negara

Adanya Peraturan Menteri Kehutanan Republik No. 31 tahun 2012 mengenai lembaga konservasi yang mendefinisikan fungsi dan prinsip lembaga konservasi serta satwa yang dilindungi. Pada Permenhut No. 31 pasal 29 dijelaskan bahwa pemegang izin lembaga konservasi dilarang untuk menjual koleksi spesimen tumbuhan dan satwa liar. Berdasarkan pasal 30 pemegang izin lembaga konservasi berhak untuk melakukan kerja sama dengan lembaga konservasi lain dalam hal tukar menukar serta peminjaman pengembangbiakan (*breeding loan*) jenis tumbuhan dan satwa liar. A1 dan B1 memberikan pernyataan yang sesuai dengan Permenhut No. 31 bahwa satwa yang dilindungi tidak bisa diakui sebagai aset milik Semarang Zoo karena merupakan milik negara dan tidak dapat diperjual belikan. Pernyataan ini juga sesuai dengan Penjelasan Atas Undang-Undang Republik Indonesia No. 5 tahun 1990 Pasal 34 ayat 1.

#### Tujuan Kepemilikan Binatang

Tujuan lembaga konservasi memiliki satwa juga mempengaruhi penentuan akun pada satwa. *Statement of Financial Accounting Concepts* No. 6 mendefinisikan bahwa aset merupakan kemungkinan manfaat ekonomi masa depan yang diperoleh atau dikendalikan oleh entitas tertentu sebagai akibat dari transaksi atau peristiwa sebelumnya (*Financial Accounting Standards Board*, 2008). Apabila satwa yang dikoleksi hanya untuk tujuan non-komersil, maka tidak dapat memenuhi

kategori suatu benda dikatakan sebagai aset tetap karena tidak bertujuan untuk membawa manfaat ekonomi.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa diantara narasumber masih terdapat perbedaan mengenai tujuan kepemilikan satwa yang menentukan dapat atau tidaknya satwa didefinisikan sebagai aset. Semarang Zoo serta Balai Konservasi Sumber Daya Alam berpendapat bahwa kepemilikan satwa bukan untuk tujuan komersial, karena itu tidak dapat didefinisikan sebagai aset, namun satwa merupakan nilai jual lembaga konservasi. C1 juga berpendapat bahwa harus dikelompokkan terlebih dahulu satwa mana yang memiliki tujuan komersil sebelum didefinisikan sebagai aset.

### **Jenis Usaha Mempengaruhi Pengakuan**

Terdapat berbagai jenis usaha yang diizinkan oleh Permenhut Nomor: P.31/Menhut-II/2012. Bentuk jenis usaha, swasta maupun milik negara, tidak mempengaruhi perlakuan pemerintah terhadap lembaga konservasi. Undang-Undang Republik Indonesia No. 5 Tahun 1990 tidak menyebutkan mengenai perbedaan hak pengusahaan antara lembaga swasta dan badan usaha milik negara. Pasal 9 Ayat 1 menjelaskan bahwa hak pengusahaan adalah hak yang diberikan oleh Pemerintah untuk memanfaatkan sumber daya alam yang ada, baik yang bersifat ekstratif maupun nonekstratif, bukan hak penguasaan atas wilayah tersebut.

### **Penilaian**

#### **Adanya Perbedaan Nilai antara Parental Generation (F0) dan Second Filial Generation (F2)**

Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat perbedaan penilaian antara F0 dan F2. A1 berpendapat bahwa F2 sudah tidak dilindungi undang-undang dan dapat ditangkarkan untuk diperjual belikan. Penilaiannya di Indonesia pun hanya boleh dilakukan F2 dan setelahnya tapi tidak untuk F0 karena tidak adanya pasar. Menurut B1, sekarang *trend* penangkaran semakin meningkat pesat. Peningkatan pesat ini akan menaikkan penawaran dan menyebabkan nilai F2 menurun drastis. Berbeda dengan F0 yang harganya selalu lebih tinggi karena dilindungi dan masih terjaga kemurniannya.

#### **Perbedaan Penilaian Berdasarkan Kelangkaan**

Undang-Undang No. 5 tahun 1990 pasal 20 ayat (2) menjelaskan definisi kelangkaan. Kelangkaan sendiri terbagi menjadi empat jenis yaitu satwa dalam bahaya kepunahan, satwa endemik, satwa yang terancam punah, serta satwa yang populasinya jarang. A1 dan B1 mengatakan bahwa kelangkaan serta keendemikan bisa menjadi sifat-sifat yang patut diperhitungkan dalam penilaian. B1 berpendapat walau nilai konservasi bisa digunakan sebagai faktor utama penilaian, namun diperlukan lembaga khusus untuk menilai tingkatan konservasinya. B1 juga menyinggung mengenai *appendix* untuk menentukan tingkatan. Salah satu satwa endemik dari Indonesia yang masuk kedalam *Appendix I* sendiri adalah harimau sumatera (*Panthera Tigris Sumatrae*). Harimau sumatera dapat ditentukan sebagai satwa dilindungi dengan nilai paling tinggi di Indonesia sebagai referensi apabila penilaian dilakukan berdasarkan tingkat konservasi.

#### **Faktor Penilaian Artistik**

Satwa-satwa yang dilindungi pada awalnya diburu karena keindahannya. Keindahan satwa-satwa dilindungi menempatkan satwa tersebut sebagai barang koleksi. C1 dan A2 menyebutkan bahwa seni dapat digunakan sebagai faktor penilaian. Nilai artistik, kesejarahan dan keunikan benda tersebut juga bisa digunakan sebagai faktor penilaian satwa, namun penilaian itu diperlukan seorang *expert*. C1 juga mengatakan bahwa dibutuhkannya *expert* karena penilaian artistik bisa jadi *overvalue* atau *undervalue*. Penilaian ini dapat dikaitkan dengan teori Willingness-to-Pay oleh Christoph Breidert, Willingness-to-Pay sendiri merupakan harga tertinggi yang konsumen bersedia untuk membayar atas beberapa barang atau jasa (Breidert, 2006).

### **Penilaian Binatang Berdasarkan Biaya**

Penilaian satwa dapat dilakukan berdasarkan biaya. A1 berpendapat bahwa biaya pakan, perawatan, kesehatan, biaya melahirkan, biaya transfer ke lembaga konservasi lain, semuanya bisa diperhitungkan dengan mudah dan dapat menjadi dasar penilaian satwa. C1 menambahkan bahwa pada pertukaran dapat ditambah margin yang disepakati kedua belah pihak, namun transaksi tersebut menjadi transaksi jual beli, dan transaksi jual beli sudah dilarang oleh Permenhut Nomor : P.31/Menhut-II/2012.

Bentuk penilaian biaya ini disarankan oleh IAS 41 apabila nilai wajar suatu aset biologis tidak dapat ditentukan. Dalam kondisi demikian, aset biologis harus diukur dengan biayanya dikurangi setiap akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai (*International Accounting Standards Board, 2014*).

### **Penggunaan Akresi dan Depresiasi**

Apabila satwa dapat didefinisikan sebagai aset tetap, maka harus diberlakukan perhitungan depresiasi. Keharusan perlakuan depresiasi ini dijelaskan dalam IAS 16 (*International Accounting Standards Board, 2009*) bahwa Setiap bagian dari pos properti, pabrik dan peralatan dengan biaya yang signifikan dalam kaitannya dengan total biaya barang harus disusutkan secara terpisah. Penyusutan itu sendiri merupakan alokasi sistematis dari jumlah aset yang dapat disusutkan selama masa manfaatnya (Pannell Kerr Forster, 2017). Alokasi ini dipersiapkan untuk akhir masa hidup satwa, setelah itu di reklasifikasi dalam bentuk mayat yang diawetkan atau posnya dihapus. C1 mengatakan bahwa depresiasi harus dilakukan, namun B1 berpendapat bahwa selain dilakukan depresiasi juga harus dilakukan akresi.

Penilaian akresi dapat dilakukan pada satwa sebelum dilakukannya penilaian depresiasi. Akresi menurut Statement of *Financial Accounting Standards* No. 143 paragraf 14 (*Financial Accounting Standards Board, 2001*) adalah metode alokasi bunga yang digunakan untuk mengukur perubahan yang diakui sebagai kenaikan jumlah liabilitas tercatat dan sebagai beban yang diklasifikasikan sebagai pos operasi dalam laporan laba rugi. B1 dan C1 berpendapat bahwa penilaian akresi harus dilakukan karena masa produktivitas satwa terus meningkat sampai titik tertentu baru akhirnya menurun hingga mati.

### **Penggunaan Metode Fair Value**

Penilaian *fair value* juga dapat digunakan dalam dasar penentuan nilai satwa. IFRS 13 (*International Accounting Standards Board, 2011*) mendefinisikan *fair value* sebagai harga yang akan diterima untuk menjual aset atau dibayar untuk mentransfer kewajiban dalam transaksi berurut antara pelaku pasar pada tanggal pengukuran. C1 mengatakan bahwa harus ditentukan adanya substansi komersial terlebih dahulu pada satwa, baru setelah itu dapat dilakukan penilaian menggunakan *fair value*. C1 menolak penilaian sebesar sensus dan memilih untuk menggunakan *fair value* berdasarkan biaya kapitalisasi yang dilihat dari berat badan satwa.

Penilaian satwa berdasarkan *fair value* ini sesuai seperti yang disarankan IAS 41. IAS 41 menyatakan bahwa penilaian aset biologis seharusnya menggunakan *fair value* dimana nilai aset biologis merupakan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual (*International Accounting Standards Board, 2014*). Burrit dan Cummings (2002) mengatakan bahwa penilaian dengan metode ini dapat menimbulkan permasalahan karena tidak adanya pasar dan larangan diperjual belikannya satwa yang dilindungi dari *Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna and Flora* (CITES). CITES juga didukung oleh larangan memperniagakan satwa oleh hukum di Indonesia yaitu Permenhut Nomor : P.31/Menhut-II/2012 dan Undang-Undang No. 5 tahun 1990.

### **Penilaian Binatang Sebesar Sensus**

Dari perwakilan Balai Konservasi Sumber Daya Alam dan Semarang Zoo menganggap bahwa lebih baik mencatat satwa sebesar sensusnya. Sensus sendiri didefinisikan oleh KBBI (Badan Pengembangan dan Pembinaan Bahasa) sebagai penghitungan jumlah penduduk, ekonomi, dan sebagainya yang dilakukan oleh pemerintah dalam jangka waktu tertentu.

### **Pengungkapan**

#### **Tujuan Penilaian Sebagai Pertanggungjawaban**

Semarang Zoo sebagai lembaga konservasi memiliki tanggungjawab kepada pemerintah atas pengelolaan satwa yang dilindungi. Undang-Undang No. 5 tahun 1990 menegaskan bahwa satwa yang dilindungi dikuasai dan dimiliki oleh negara sesuai Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 33. Karena itu perlu adanya tanggung jawab lembaga konservasi terhadap pemerintah. C1 mengatakan bahwa tujuan penilaian bukan untuk diperjual belikan tapi sebagai bentuk akuntabilitas lembaga konservasi kepada pemerintah. Adanya nilai juga sebagai bentuk transparansi lembaga konservasi kepada pemerintah agar tidak adanya penyalahgunaan atau penjualan satwa ilegal. Kejadian jual beli satwa secara ilegal ini pernah terjadi pada tahun 2013 antara Kebun Binatang Ragunan dan Pasar Hewan Langka Pramuka (Kompas, 2013).

#### **Perlakuan Pengungkapan Binatang yang Mati**

Seluruh tubuh satwa telah dilindungi oleh Undang-Undang No. 5 tahun 1990 pasal 21 yang menyatakan bahwa setiap orang dilarang untuk memperniagakan bagian-bagian atau bahkan barang-barang yang dibuat oleh satwa yang dilindungi. Pasal 22 menjelaskan bahwa larangan tersebut tidak berlaku apabila kepemilikan dilakukan untuk keperluan penelitian dan penyelamatan. Hal ini menunjukkan bahwa perlakuan satwa dalam kondisi hidup maupun mati tetap sama. B1 mengatakan bahwa perlakuannya tetap sama karena satwa dilindungi dari kaki sampai kepala. B1 juga mengatakan bahwa saat mati, umur manfaat satwa berbeda karena lebih lama, bisa sampai 20-30 tahun. Pernyataan B1 selaras Permenhut Nomor: P.31/Menhut-II/2012 pasal 1 yang mendefinisikan satwa liar yang dilindungi sebagai semua jenis satwa liar baik yang hidup maupun mati. C1 mengusulkan untuk dilakukan penilaian ulang serta reklasifikasi dari aset biologis menjadi aset tetap.

### **KESIMPULAN**

Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat berbagai aspek-aspek dalam menentukan bentuk pengakuan, penilaian, dan pengungkapan. Aspek-aspek yang mempengaruhi pengakuan dari satwa sebagai aset meliputi larangan adanya jual beli satwa, tujuan kepemilikan satwa, serta jenis usaha mempengaruhi pengakuan. Penilaian dalam penelitian ini mengangkat aspek keberagaman genetika, kelangkaan dan endemik, penilaian artistik, metode basis biaya, penggunaan akresi dan depresiasi, metode fair value, hingga penilaian sebesar sensus. Pengungkapan di sisi lain hanya mengangkat dua aspek, yaitu tujuan penilaian sebagai pertanggung jawabandan perlakuan bagi satwa yang mati.

Keterbatasan yang dihadapi dalam penelitian ini adalah pada perizinan. Disebabkan perubahan kepengurusan Semarang Zoo dari lembaga konservasi menjadi BUMD menyebabkan perizinan yang membingungkan antar pengurus Semarang Zoo. Keterbatasan lainnya adalah Kurangnya pemahaman narasumber mengenai akuntansi pada umumnya juga menjadi keterbatasan dalam penelitian. Dua dari empat narasumber yang ada kurang menguasai konsep-konsep mengenai akuntansi secara umum.

Beberapa saran untuk penelitian mendatang antara lain; 1) Penelitian selanjutnya dapat menambah sampel lembaga konservasi selain Semarang Zoo guna mendapatkan data yang lebih beragam. 2) Peneliti menyarankan untuk menambah narasumber dari Masyarakat Profesi Penilai Indonesia (MAPPI). 3) penelitian selanjutnya yaitu dapat lebih berfokus kepada penilaian mayat satwa yang dikelola oleh lembaga konservasi yang lebih rinci untuk tujuan penelitian ataupun konservasi.

**REFERENSI**

- Accounting Standards Board*. 2009. *Financial Reporting Standard 30: Heritage Assets*.
- Badan Pengembangan dan Pembinaan Bahasa. *Sensus* [cited. Available from <https://kbbi.web.id/sensus>].
- Breidert, C. 2006. *Estimation of Willingness-to-Pay: Theory, Measurement, Application*.
- Burritt, R. L., and L. S. Cummings. 2002. *Accounting for Biological Assets - the Experience of an Australian Conservation*.
- Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna dan Flora. Appendices I, II and III*.
- Department of the Interior U.S. Fish and Wildlife Service*. 1973. *Endangered Species Act of 1973*.
- Divestopedia. *Capitalization Factor* [cited. Available from <https://www.divestopedia.com/definition/5301/capitalization-factor>].
- Engber, D. 2006. *Where Do Zoo Animals Go When They Die?* In *Slate*.
- Financial Accounting Standards Board*. 2001. *Statement of Financial Accounting Standards*.
- . 2008. *Statement of Financial Accounting Concepts*.
- Griffiths, A. J., J. H. Miller, D. T. Suzuki, and R. C. Lewontin. 2005. *An Introduction to Genetic Analysis*.
- Guidelines for Necropsy*. 2015.
- Hadi, S. 1986. *Metodologi Research I. II*.
- Hassan, N. L. 2016. *The Accounting Practices of Heritage Assets*.
- Hox, J. J. 2005. *Data Collection, Primary vs. Secondary*.
- International Accounting Standards Board*. 2009. *International Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment*.
- . 2011. *International Financial Reporting Standards 13 Fair Value Measurement*.
- . 2014. *International Accounting Standard 41: Agriculture*.
- International Union for Conservation of Nature*. *What is CITES?* [cited. Available from <https://www.cites.org/eng/disc/what.php>].
- Investopedia. *Asset Retirement Obligation* [cited. Available from <https://www.investopedia.com/terms/a/asset-retirement-obligation.asp>].
- . *Disclosure*.
- Koentjaraningrat. 1983. *Metode-Metode Penelitian Masyarakat*.

Kompas. 2013. Kebun Binatang Jual Hewan Langka.

Miles, M. B., A. M. Huberman, and J. Saldaña. 2014. *Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook*.

OECD *Glossary of Statistical Terms. Contingent Valuation* 2005 [cited. Available from <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=438>].

Pannell Kerr Forster. 2017. *Accounting Summary 2017- 07 : International Accounting Standards 16 Property, Plant and Equipment*.

Planet Money. *Episode 566: The Zoo Economy* 2014 [cited. Available from <https://www.npr.org/sections/money/2014/09/05/346105063/episode-566-the-zoo-economy>].

Rothfels, N. 2002. *Savages and Beasts: The Birth of the Modern Zoo*.

Semarang Zoo. *Taxidermy* [cited. Available from <https://semarangzoo.co.id/taxidermy/>].

Sugiyono. 2008. *Metode Penelitian Bisnis: Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*.