

**ANALISIS PERLAKUAN AKUNTANSI ASET BIOLOGIS BERDASARKAN
PSAK NO.69 TENTANG AGRIKULTUR PADA PT. PERKEBUNAN
NUSANTARA X JEMBER KEBUN KERTOSARI**

**Siti Aisyah
NIM. 1310421092**

**FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH JEMBER**

ABSTRAK

Aset biologis merupakan tanaman dan hewan yang mengalami transformasi biologi. Transformasi biologis terdiri dari proses pertumbuhan, degenerasi, produksi dan prokreasi yang menyebabkan perubahan secara kualitatif dan kuantitatif dalam kehidupan hewan dan tumbuhan, dapat menghasilkan aset baru yang terwujud dalam produk agrikultur atau berupa tambahan aset biologis dalam kelas yang sama. Karena mengalami transformasi biologis itu maka diperlukan pengukuran yang dapat menunjukkan nilai dari aset tersebut secara wajar sesuai dengan kontribusinya dalam menghasilkan aliran keuntungan ekonomis bagi perusahaan. *International Accounting Standard Committee* (IASC) telah mempublikasikan dalam *International Financial Reporting Standards* (IFRS), perlakuan akuntansi bagi aset biologis yang diatur dalam *International Accounting Standard 41* (IAS 41) yang melingkupi tentang akuntansi bagi sektor usaha agrikultur. *IAS 41* mengatur mengenai perlakuan akuntansi, penyajian laporan keuangan, dan pengungkapan. Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntansi Indonesia (DSAKIAI) dipenghujung tahun 2015, tepatnya pada tanggal 16 Desember 2015, DSAKIAI telah mengesahkan *Exposure Draft* (ED) PSAK 69: *Agrikultur* menjadi PSAK 69. PSAK 69: *Agrikultur* memberikan pengaturan akuntansi yang meliputi pengakuan, pengukuran, serta pengungkapan aktivitas agrikultur. Penelitian ini dilakukan pada PTPN X Jember Kebun Kertosari yang bergerak dalam bidang perkebunan. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana perlakuan akuntansi aset biologis serta perbandingan perlakuan akuntansi aset biologis yang diterapkan PTPN X Jember Kebun Kertosari dengan perlakuan akuntansi aset biologis berdasarkan *IAS 41* dengan PSAK 69. Dalam melakukan penelitian ini, penulis mendasarkan analisis yang dibuat berdasarkan literatur yang relevan dengan topik penelitian serta data yang diperoleh dari tempat penelitian.

Kata Kunci : Perlakuan Akuntansi, Aset Biologis, *IAS 41* dan PSAK 69

ABSTRACT

Biological assets are plants and animals that undergo biological transformations. Biological transformation consists of a process of growth, degeneration, production and procreation that cause qualitative and quantitative changes in the lives of animals and plants, can produce new assets embodied in the form of agricultural products or additional biological assets in the same class. Due to biological transformation that then takes measurements to demonstrate the value of these assets fairly in accordance with their contribution in generating the flow of economic benefits for the company. International Accounting Standards Committee (IASC) has published the International Financial Reporting Standards (IFRS), the accounting treatment for biological assets set out in International Accounting Standard 41 (IAS 41) surrounding the accounting for the business sector of agriculture. IAS 41 governs the accounting treatment, financial statement presentation and disclosure. Financial Accounting Standards Board Accounting Association of Indonesia (DSAKIAI) dipenghujung 2015, precisely on December 16, 2015, has adopted DSAKIAI Exposure Draft (ED) IAS 69: Agriculture into IAS 69. IAS 69: Agriculture provides accounting settings that include the recognition, measurement, as well as the disclosure of agricultural activity. This research was conducted in PTPN X Jember Kebun Kertosari engaged in the plantation sector. The purpose of this study was to determine how the accounting treatment for biological assets and the accounting treatment for biological assets ratio applied PTPN X Jember Kebun Kertosari the accounting treatment of biological assets by IAS 41 to IAS 69. In conducting this study, the authors based on the analysis made by literature relevant to the topic of research as well as data obtained from the study.

Keywords: *Accounting Treatment, Biological Assets, IAS 41 and IAS 69*

1. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pada saat sekarang ini, perusahaan agrikultur merupakan bagian penting dalam perekonomian Indonesia, sebab pemanfaatan lahan setiap tahunnya mengalami peningkatan. Aset yang dimiliki oleh perusahaan agrikultur mempunyai perbedaan dengan perusahaan yang bergerak dibidang lain karena mengalami transformasi biologis serta pengelolaan atas tanaman untuk menghasilkan suatu produk yang dapat dikonsumsi atau diproses lebih lanjut. Dari sisi kesejahteraan masyarakat, peningkatan pada sektor ini dapat ditunjukkan dengan semakin banyaknya penyerapan tenaga kerja yang dibutuhkan untuk mendukung perindustrian ini. Karena karakteristiknya yang unik, perusahaan yang bergerak dalam bidang agrikultur mempunyai kemungkinan yang cukup besar untuk menyampaikan informasi pada laporan keuangan yang lebih bisa dibandingkan dengan perusahaan yang bergerak dibidang lain terutama dalam hal pengakuan, pengukuran, penyajian, serta pengungkapan mengenai aset tetapnya. Salah satu bentuk informasi dalam bidang ekonomi adalah laporan keuangan. Laporan keuangan memberikan informasi tentang posisi keuangan, kinerja keuangan, dan perubahan posisi keuangan. Adanya laporan keuangan adalah untuk memberikan informasi tentang keuangan dari sebuah entitas kepada pihak-pihak yang berkepentingan dalam hal untuk pengambilan keputusan bisnis.

Berdasarkan kerangka konseptual Standar Akuntansi Keuangan (SAK) No 1 (2007:7), informasi yang berguna bagi pemakainya adalah informasi yang memiliki empat karakteristik pokok, yaitu: dapat dipahami, relevan, andal, dan dapat dibandingkan. Agar informasi yang diperoleh dari laporan keuangan dapat diandalkan, maka laporan tersebut harus cukup terbebas dari kesalahan dan

penyimpangan, baik yang berhubungan dengan pengakuan, pengukuran, penyajian, maupun pengungkapannya.

Aset biologis adalah aset yang unik, karena mengalami transformasi pertumbuhan bahkan setelah aset biologis menghasilkan output. Transformasi biologis terdiri atas proses pertumbuhan, degenerasi, produksi, dan prokreasi yang menyebabkan perubahan secara kualitatif dan kuantitatif dalam kehidupan hewan dan tumbuhan tersebut. Aset biologis dapat menghasilkan aset baru yang terwujud dalam *agriculture produce* atau berupa tambahan aset biologis dalam kelas yang sama. Karena mengalami transformasi biologis itu maka diperlukan pengukuran yang dapat menunjukkan nilai dari aset tersebut secara wajar sesuai dengan kontribusinya dalam menghasilkan aliran keuntungan ekonomis bagi perusahaan.

Perusahaan Perseroan (persero) PT. Perkebunan Nusantara X adalah salah satu Badan Usaha Milik Negara (BUMN) sektor perkebunan Indonesia. PT. Perkebunan Nusantara X didirikan berdasarkan Peraturan Pemerintah R.I No.15 Tanggal 14 Februari Tahun 1996 tentang pengalihan bentuk Badan Usaha Milik Negara dari PT Perkebunan (Eks.PTP 19, Eks.PTP 21-22 dan Eks.PTP 27) yang dilebur menjadi PT Perkebunan Nusantara X (Persero) dan tertuang dalam akte Notaris Harun Kamil, SH No.43 tanggal 11 Maret 1996 yang mengalami Perubahan kembali sesuai Akte Notaris Sri Eliana Tjahjoharto, SH. No. 1 tanggal 2 Desember 2011.

International Accounting Standard Committee (IASC) telah mempublikasikan dalam *International Financial Reporting Standards* (IFRS), perlakuan akuntansi bagi aset biologis yang diatur dalam *International Accounting Standard 41* (IAS 41) yang melingkupi tentang akuntansi bagi sektor usaha agrikultur. *IAS 41* mengatur

mengenai perlakuan akuntansi, penyajian laporan keuangan, dan pengungkapan terkait dengan kegiatan pertanian yang tidak tercakup dalam standar lainnya. Kegiatan pertanian adalah manajemen oleh entitas transformasi biologis hewan atau tanaman (aset biologis) hidup untuk dijual, menjadi hasil pertanian, atau ke aset biologis tambahan. Selain itu, *IAS 41* mengatur, antara lain, perlakuan akuntansi untuk aset biologis selama periode pertumbuhan, degenerasi, produksi, dan prokreasi, serta untuk pengukuran awal hasil pertanian pada titik panen.

Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntansi Indonesia (DSAKIAI) dipenghujung tahun 2015, tepatnya pada tanggal 16 Desember 2015, DSAKIAI telah mengesahkan *Exposure Draft* (ED) PSAK 69: *Agrikultur* menjadi PSAK 69. PSAK 69: *Agrikultur* memberikan pengaturan akuntansi yang meliputi pengakuan, pengukuran, serta pengungkapan aktivitas agrikultur. Secara umum PSAK 69 mengatur bahwa aset biologis atau produk agrikultur diakui saat memenuhi beberapa kriteria yang sama dengan kriteria pengakuan aset. Aset tersebut diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap akhir periode pelaporan keuangan pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual. PSAK 69 mengatur mengenai perlakuan akuntansi dan pengungkapan yang terkait dengan aktivitas agrikultur yang merupakan hasil panen dari aset biologis milik entitas, pada titik panen. Aktivitas agrikultur (*agricultural activity*) adalah manajemen transformasi biologis dan panen aset biologis oleh entitas untuk dijual atau untuk dikonversi menjadi produk agrikultur atau menjadi aset biologis tambahan. Selain itu, PSAK 69 mengatur mengenai transformasi biologis (*biological transformation*) terdiri dari proses pertumbuhan, degenerasi, produksi, dan prokreasi yang

mengakibatkan perubahan kualitatif atau kuantitatif aset biologis. Dengan demikian, penerapan *International Accounting Standard 41* (IAS 41) dan PSAK 69 pada perusahaan seharusnya sangat diperlukan untuk menyajikan informasi yang lebih relevan dan informatif. Penelitian ini dimaksudkan untuk mengidentifikasi perlakuan akuntansi pada salah satu perusahaan agrikultur di Indonesia yaitu: diterapkan PTPN X Jember Kebun Kertosari, serta membandingkan perlakuan akuntansi perusahaan tersebut dengan standard akuntansi yang mengatur tentang aset biologis yaitu *IAS 41* dan PSAK 69. Berdasarkan uraian diatas, maka dalam penelitian ini di ambil judul: “**Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Bilogis Berdasarkan PSAK No.69 Tentang Agrikultur pada PT. Perkebunan Nusantara X Jember Kebun Kertosari**”

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah disampaikan diatas, maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

Terjadi kendala yang dihadapi oleh perusahaan agrikultur yaitu belum diadopsi secara penuh PSAK No.69 tentang Agrikultur. Pada saat ini PT. Perkebunan Nusantara X Jember Kebun Kertosari aset biologis diukur menggunakan nilai historis (*historical cost*), sehingga perusahaan tidak mengakui adanya keuntungan dan kerugian. Sehingga laporan keuangan sebagai sumber informasi kurang andal dan relevan dalam pengambilan keputusan bisnis.

1.3 Rumusan Masalah Penelitian

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah disampaikan di atas, maka rumusan masalah penelitian ini adalah :

1. Bagaimana perlakuan akuntansi aset biologis pada PT. Perkebunan Nusantara X Jember Kebun Kertosari

berdasarkan PSAK No.69 tentang agrikultur ?

2. Bagaimana perbandingan antara perlakuan akuntansi aset PT. Perkebunan Nusantara X Jember Kebun Kertosari dengan perlakuan akuntansi aset biologis berdasarkan IAS 41 dan PSAK No.69 tentang agrikultur ?

2. KAJIAN PUSTAKA

2.1 *International Accounting Standard 41 (IAS 41)*

IAS 41 merupakan standart yang bertujuan untuk menentukan perlakuan akuntansi dan pengungkapan terkait hasil pertanian dan aset biologis yang mensyaratkan bahwa setiap aset biologis, dalam laporan keuangan harus dinilai dengan nilai wajar (*fair value*) pada setiap akhir periode pelaporan. Hal tersebut, dapat mengakibatkan timbulnya rugi atau laba yang disebabkan oleh penurunan atau kenaikan nilai aset. Laba atau rugi yang terjadi karena penurunan atau kenaikan nilai aset tersebut, harus dilaporkan dalam laporan keuangan perusahaan pada periode terjadinya. *IAS 41* dapat diaplikasikan untuk akun-akun berikut yang berkaitan dengan aktivitas agrikultur:

- a. Aset biologis
- b. Hasil produksi pertanian pada saat panen
- c. Hibah pemerintah

Akan tetapi *IAS 41* tidak dapat diaplikasikan untuk:

- a. Tanah atau lahan yang terkait dengan aktivitas agrikultur
- b. Aset tak berwujud yang terkait dengan aktivitas agrikultur

IAS 41 ini juga dapat diaplikasikan untuk hasil produksi agrikultur, yang merupakan hasil panen dari aset biologis entitas, hanya pada saat masa panen berlangsung. *IAS 41* tidak berlaku untuk produser akuntansi atas pemrosesan hasil produksi setelah panen.

2.1.1 Pengakuan Aset Biologis

Aset biologis dalam laporan keuangan dapat diakui sebagai aset lancar maupun aset tidak lancar sesuai dengan jangka waktu transformasi biologis dari aset biologis yang bersangkutan. Aset biologis diakui ke dalam aset lancar ketika masa manfaat/masa transformasi biologisnya kurang dari atau sampai dengan 1 (satu) tahun dan diakui sebagai aset tidak lancar jika masa manfaat/masa transformasi biologisnya lebih dari 1 (satu) tahun.

Dalam *IAS 41*, perusahaan dapat mengakui aset biologis jika, dan hanya jika:

- a. Perusahaan mengontrol aset tersebut sebagai hasil dari transaksi masa lalu.
- b. Memungkinkan diperolehnya manfaat ekonomi pada masa depan yang akan mengalir ke dalam perusahaan.
- c. Mempunyai nilai wajar atau biaya dari aset dapat diukur secara andal.

Aset biologis dalam laporan keuangan dapat diakui sebagai aset lancar maupun aset tidak lancar sesuai dengan jangka waktu transformasi biologis dari aset biologis yang bersangkutan. Aset biologis diakui ke dalam aset lancar ketika masa manfaat atau masa transformasi biologisnya kurang dari atau sampai dengan 1 (satu) tahun dan diakui sebagai aset tidak lancar jika masa manfaat atau masa transformasi biologisnya lebih dari 1 (satu) tahun.

2.1.2 Pengukuran Aset Biologis

Karena karakteristiknya yang berbeda dengan karakteristik aset yang lain, maka dalam pengukurannya aset biologis memiliki beberapa pendekatan metode pengukuran. Transformasi biologis yang dialami oleh aset biologis membuat nilai aset biologis dapat berubah sesuai dengan nilai transformasi biologis yang dialami oleh aset biologis

tersebut. Dalam *IAS 41* : Agrikultur, pengukuran atas nilai dari aset biologis dilakukan pada saat pengakuan awal dan pada saat tanggal neraca. Pengukuran kembali yang dilakukan tanggal neraca mengharuskan diadakannya revaluasi atas nilai dari aset biologis jika ditemukan perbedaan antara nilai wajar yang telah tercatat dengan nilai wajar pada tanggal neraca. Selisih antara nilai wajar pada tanggal neraca dengan nilai wajar tercatat diakui sebagai laba (*gain*) atau rugi (*losses*) atas penilaian kembali.

Pengakuan (*recognition*) dan pengukuran aset biologis berdasarkan *IAS 41* : Agrikultur mampu memberikan informasi yang relevan tentang aset biologis karena aset biologis telah diukur berdasarkan nilai wajarnya, akan tetapi dasar dari pengukuran nilai wajar lebih banyak menggunakan estimasi atau perkiraan yang sulit untuk diukur keandalannya. Hal ini merupakan kelemahan dari pengukuran aset berdasarkan nilai wajar, oleh karena itu untuk mendapatkan keandalan dari informasi nilai wajar, para pengguna laporan keuangan menggunakan jasa penilai aset untuk mendapatkan keyakinan akan keandalan atas informasi yang dihasilkan.

2.1.3 Pengungkapan Aset Biologis

Menurut *IASCS* (2009), entitas akan mengungkapkan untung atau rugi (*gain or loss*) yang terjadi selama periode berjalan pada pengakuan awal dari aset biologis dan produk agrikultural dan yang berasal dari perubahan dari nilai wajar dikurangi biaya penjualan dari aset biologis.

Selain itu sebuah entitas harus menyediakan sebuah deskripsi dari masing-masing kelompok aset biologis. Dengan adanya masing-masing kelompok dari aset biologis, dibedakan antara tanaman yang dewasa (tanaman menghasilkan) dan tanaman belum menghasilkan.

Sebagai contohnya, sebuah entitas dapat mengungkapkan harga perolehan (*carrying amounts*) dari aset biologis yang dikonsumsi dan *bearer* dari aset biologis. Perbedaan tersebut dapat memberikan informasi dalam penilaian dari penentuan waktu untuk arus kas masa depan.

Aset biologis yang dapat dikonsumsi adalah tanaman yang sudah bisa dipanen sebagai produk agrikultur atau dijual sebagai aset biologis. Contohnya adalah hewan yang diambil dagingnya, peternakan ikan, tanaman seperti gandum, dll. *Bearer* aset biologis adalah aset biologis selain yang dikonsumsi, biasanya merupakan aset yang *self-regenerating*. Contohnya adalah pohon buah, perkebunan anggur, dll.

Entitas harus mengungkapkan metode dan asumsi yang dipakai dalam menentukan nilai wajar dari setiap kelompok produk agrikultural pada saat panen dan setiap kelompok dari aset biologis. Entitas juga harus mengungkapkan nilai wajar dikurangi oleh biaya penjualan dari produk agrikultural yang panen pada periode tersebut, pada saat panen.

Entitas menampilkan rekonsiliasi dari perubahan dalam harga bawaan (*carrying amounts*) dari aset biologis diantara awal dan akhir dari periode berjalan. Menurut *IASCF* (2009) dalam widyastuti (2012), rekonsiliasi tersebut termasuk:

- a. Keuntungan atau kerugian yang timbul dari perubahan nilai wajar dikurangi estimasi biaya penjualan.
- b. Peningkatan aset biologis karena pembelian.
- c. Penurunan aset biologis yang disebabkan oleh penjualan dan aset biologis tersebut dikategorikan sebagai aset yang dimiliki untuk dijual.
- d. Adanya penurunan aset biologis karena panen.

- e. Adanya peningkatan aset biologis karena penggabungan usaha.
- f. Perbedaan yang timbul karena penjabaran laporan keuangan ke dalam mata uang pelaporan yang berbeda, serta perubahan lainnya.

Harga nilai wajar dikurangi biaya penjualan dari aset biologis dapat berubah dari fisik maupun perubahan harga dipasar. Oleh karena itu, dibuat pengungkapan yang dipisah dari perubahan fisik dan harga untuk menunjukkan kinerja periode berjalan dan prospek masa depan, apabila siklus produksinya lebih dari 1 (satu tahun).

Transformasi biologis yang berdampak pada perubahan fisik seperti pertumbuhan, degenerasi, dan prokreasi, masing-masing bisa diobservasi dan diukur. Masing-masing dari perubahan fisik tersebut mempunyai hubungan langsung terhadap keuntungan ekonomi masa depan.

2.2 Pernyataan Standart Akuntansi Keuangan (PSAK 69)

Secara umum PSAK 69 mengatur bahwa aset biologis atau produk agrikultur diakui saat memenuhi beberapa kriteria yang sama dengan kriteria pengakuan aset. Aset tersebut diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap akhir periode pelaporan keuangan pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual. PSAK 69 mengatur mengenai perlakuan akuntansi dan pengungkapan yang terkait dengan aktivitas agrikultur yang merupakan hasil panen dari aset biologis milik entitas, pada titik panen. Aktivitas agrikultur (*agricultural activity*) adalah manajemen transformasi biologis dan panen aset biologis oleh entitas untuk dijual atau untuk dikonversi menjadi produk agrikultur atau menjadi aset biologis tambahan. Selain itu, PSAK 69 mengatur mengenai transformasi biologis (*biological transformation*) terdiri dari proses pertumbuhan, degenerasi, produksi, dan prokreasi yang

mengakibatkan perubahan kualitatif atau kuantitatif aset biologis. PSAK 69 dapat diaplikasikan untuk akun-akun berikut yang berkaitan dengan aktivitas agrikultur:

- a. Aset biologis, kecuali tanaman produktif
- b. Produk agrikultur pada titik panen
- c. Hibah pemerintah yang termasuk dalam paragraf 34 dan 35

Akan tetapi PSAK 69 tidak dapat diaplikasikan untuk:

- a. Tanah yang terkait dengan aktivitas agrikultur
- b. Tanaman produktif yang terkait dengan aktivitas agrikultur
- c. Hibah pemerintah yang terkait dengan tanaman produktif
- d. Aset tak berwujud yang terkait dengan aktivitas agrikultur

2.2.1 Pengakuan Aset Biologis

Aset biologis dalam laporan keuangan dapat diakui sebagai aset lancar maupun aset tidak lancar sesuai dengan jangka waktu transformasi biologis dari aset biologis yang bersangkutan. Aset biologis diakui ke dalam aset lancar ketika masa manfaat/masa transformasi biologisnya kurang dari atau sampai dengan 1 (satu) tahun dan diakui sebagai aset tidak lancar jika masa manfaat/masa transformasi biologisnya lebih dari 1 (satu) tahun.

Menurut PSAK 69, entitas mengakui aset biologis atau produk agrikultur ketika, dan hanya ketika:

- a. Entitas mengendalikan aset biologis sebagai akibat dari peristiwa masa lalu
- b. Besar kemungkinan manfaat ekonomik masa depan yang terkait dengan aset biologis tersebut akan mengalir ke entitas
- c. Nilai wajar atau biaya perolehan aset biologis dapat diukur secara andal

Dalam aktivitas agrikultur, pengendalian dapat dibuktikan dengan,

sebagai contoh, kepemilikan hukum atas ternak dan merek atau penandaan atas ternak pada saat pengakuisisian, kelahiran, atau penyapihan. Manfaat masa depan umumnya dinilai melalui pengukuran atribut fisik yang signifikan.

2.2.2 Pengukuran Aset Biologis

Aset biologis diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap akhir periode pelaporan pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual, kecuali untuk kasus yang dideskripsikan dalam paragraf 30 dimana nilai wajar tidak dapat diukur secara andal.

Produk agrikultur yang dipanen dari aset biologis milik entitas diukur pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual pada titik panen. Pengukuran seperti ini merupakan biaya pada tanggal tersebut ketika menerapkan standart lain yang berlaku.

Pengukuran nilai wajar aset biologis atau produk agrikultur dapat didukung dengan mengelompokkan aset biologis atau produk agrikultur sesuai dengan atribut yang signifikan; sebagai contoh berdasarkan usia atau kualitas. Entitas memilih atribut yang sesuai dengan atribut yang digunakan di pasar sebagai dasar penentuan harga.

2.2.3 Pengungkapan Aset Biologis

Menurut PSAK 69, entitas harus mengungkapkan keuntungan atau kerugian gabungan yang timbul selama periode berjalan pada saat pengakuan awal aset biologis dan produk agrikultur, dan dari perubahan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual aset biologis.

Selain itu entitas harus menyediakan sebuah deskripsi dari masing-masing aset biologis. Dengan adanya masing-masing kelompok dari aset biologis, dibedakan antara aset biologis menghasilkan (*mature*) dan aset biologis yang belum menghasilkan (*immature*) sesuai keadaan aset biologis tersebut.

Sebagai contoh, entitas dapat mengungkapkan jumlah tercatat aset biologis yang dapat dikonsumsi dan aset biologis produktif berdasarkan kelompok. Entitas selanjutnya dapat membagi jumlah tercatat tersebut antara aset yang telah menghasilkan dan belum menghasilkan. Perbedaan ini memberikan informasi yang mungkin berguna dalam menilai waktu arus kas masa depan. Entitas mengungkapkan dasar dalam membuat perbedaan tersebut.

Aset biologis yang dapat dikonsumsi adalah aset biologis yang akan dipanen sebagai produk agrikultur atau dijual sebagai aset biologis. Contoh aset biologis yang dapat dikonsumsi adalah ternak yang dimaksudkan untuk memproduksi daging, ternak yang dimiliki untuk dijual, ikan yang dibudidayakan, tanaman panen seperti jagung dan gandum, produk tanaman produktif dan pohon yang ditanam untuk menghasilkan potongan kayu. Aset biologis produktif adalah aset selain aset biologis yang dapat dikonsumsi; sebagai contoh, ternak yang dimaksudkan untuk memproduksi susu, dan pohon buah yang menghasilkan buah untuk dipanen. Aset biologis produktif bukan merupakan produk agrikultur, tetapi dimiliki untuk menghasilkan produk agrikultur.

Entitas menyajikan rekonsiliasi perubahan jumlah tercatat aset biologis antara awal dan akhir periode berjalan. Rekonsiliasi tersebut mencakup:

- a. Keuntungan atau kerugian yang timbul dari perubahan nilai wajar dikurangi biaya menjual
- b. Kenaikan karena pembelian
- c. Penurunan yang diatribusikan pada penjualan dan aset biologis yang diklasifikasikan sebagai dimiliki untuk dijual
- d. Penurunan karena panen
- e. Kenaikan yang dihasilkan dari kombinasi bisnis

- f. Selisih *kusr* neto yang timbul dari penjabaran laporan keuangan ke mata uang penyajian yang berbeda, dan penjabaran dari kegiatan usaha luar negeri ke mata uang penyajian entitas pelapor
- g. Perubahan lain

3. METODE PENELITIAN

3.1 Lokasi Penelitian

Lokasi penelitian dalam penulisan ini adalah perusahaan milik negara yang bergerak dibidang agrikultur yaitu PTPN X Jember Kebun Kertosari

3.2 Jenis dan Sumber Data

a. Jenis Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Data kualitatif, yaitu data yang berbentuk kata, kalimat, skema dan gambar (Sugiyono, 2004:13). Sumber data dari penelitian ini yaitu data dari perusahaan dalam bentuk informasi baik lisan maupun tulisan seperti sejarah berdirinya perusahaan, struktur organisasi yang disertai uraian tugasnya, serta data-data lain yang bersifat kualitatif yang dibutuhkan dalam rangka penulisan.
2. Data kuantitatif, yaitu data yang berbentuk angka atau data kualitatif yang diangkakan (Sugiyono, 2007:13). Data kuantitatif dalam penelitian ini seperti besarnya nilai aset biologis yang diakui oleh perusahaan dalam laporan keuangan, serta data-data lain yang dibutuhkan dalam rangka penulisan.

b. Sumber Data

adapun sumber data yang digunakan peneliti, yaitu:

1. Data primer, yaitu sumber data yang diperoleh secara langsung dari sumber asli dan tidak melalui media perantara (Sumadi

Suryabrata,1983:17). Data primer dalam penelitian ini diperoleh dengan melakukan wawancara langsung mengenai data dengan unit akuntansi yang berkaitan dengan perlakuan akuntansi aset biologis guna memperoleh data mengenai perlakuan akuntansi aset biologis yang diterapkan oleh perusahaan.

2. Data sekunder, yaitu sumber data penelitian yang diperoleh peneliti secara tidak langsung melalui media perantara yang diperoleh dan dicatat oleh pihak lain (Sumadi Suryabrata,1983:18). Data sekunder umumnya berupa bukti, catatan, laporan historis yang telah tersusun dalam arsip (data dokumenter) yang dipublikasikan dan yang tidak dipublikasikan atau literature yang diperlukan dalam penelitian ini. Data sekunder dalam penelitian ini adalah dokumen-dokumen atau arsi-arsip perusahaan yang berkaitan dengan penelitian berupa laporan keuangan serta catatan-catatan mengenai pengakuan dan pengukuran aset biologis.

3.3 Metode Pengumpulan Data

Untuk mendapatkan data-data sehubungan dengan penelitian ini, maka peneliti menggunakan metode sebagai berikut:

1. Studi Lapangan (*field study*)
Teknik ini dilakukan dengan mengumpulkan data secara langsung dari obyek yang akan diteliti guna memperoleh data-data yang dibutuhkan dan gambaran permasalahan yang sesungguhnya terjadi pada PTPN X Jember Kebun Kertosari. Terdapat dua teknik pengumpulan data dalam penelitian ini yang terdiri dari:

A. Wawancara (*interview*)

Metode wawancara yaitu teknik pengumpulan data dalam metode survey yang menggunakan pertanyaan secara lisan yang dilakukan oleh pewawancara untuk memperoleh informasi dari terwawancara (Suharsimi Arikunto, 2002:132). Metode wawancara yang dilakukan oleh peneliti digunakan untuk mengeksplorasi implementasi dan perlakuan akuntansi aset biologis pada PTPN X Jember Kebun Kertosari. Wawancara yang dilakukan bersifat terstruktur dan tidak terstruktur pada bagian laporan keuangan, catatan-catatan mengenai pengakuan dan pengukuran aset biologis.

B. Dokumentasi

Metode dokumentasi yaitu cara pengumpulan data melalui peninggalan tertulis, seperti arsip-arsip dan termasuk juga buku-buku tentang perlakuan akuntansi, teori dalil atau hukum-hukum, dan lain-lain yang berhubungan dengan masalah penelitian. (Margono, 2009 : 181). Metode dokumentasi yang dilakukan oleh peneliti berupa mengumpulkan data dokumen PTPN X Jember Kebun Kertosari baik yang bersifat umum maupun bersifat spesifik yang berkaitan dengan objek penelitian terkait pengidentifikasian, pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan. Tujuan dari metode ini untuk mendapatkan data dari PTPN X Jember Kebun Kertosari yang akan digunakan dalam proses analisis data.

3.4 Metode Analisis

Penelitian ini bersifat deskriptif kualitatif dengan tujuan untuk memberikan gambaran awal mengenai pengukuran, pengakuan, dan pengungkapan aset biologis berdasarkan standar yang berlaku di PTPN X Jember

Kebun Kertosari. Untuk menjawab rumusan masalah, maka metode analisis yang digunakan adalah metode analisis deskriptif kualitatif. Dengan metode analisis deskriptif kualitatif, data yang diperoleh diidentifikasi secara kualitatif, yaitu dengan mengkaji, memaparkan, menelaah, dan menjelaskan data-data yang diperoleh pada PTPN X Jember Kebun Kertosari untuk mendapatkan gambaran yang jelas dan menyeluruh tentang proses pengakuan, pengukuran, serta pengungkapan aset biologis berupa tanaman perkebunan pada PTPN X Jember Kebun Kertosari hingga tersaji dalam laporan keuangan.

Setelah mendapatkan gambaran penuh tentang proses pengakuan, pengukuran, serta pengungkapan aset biologis berupa tanaman perkebunan pada PTPN X Jember Kebun Kertosari, langkah berikutnya adalah mengidentifikasi proses pengakuan, pengukuran, serta pengungkapan aset biologis berupa tanaman pada PTPN X Jember Kebun Kertosari yang disajikan dalam laporan keuangan.

Proses pengakuan, pengukuran, serta pengungkapan aset biologis berupa tanaman perkebunan pada PTPN X Jember Kebun Kertosari yang disajikan dalam laporan keuangan juga dapat dilihat dengan proses pengakuan, pengukuran, serta pengungkapan aset biologis berdasarkan standart internasional yaitu *International Accounting Standard 41* (IAS 41) yang menyebutkan bahwa aset biologis dalam laporan keuangan harus dinilai dengan nilai wajar (*fair value*) pada setiap akhir periode pelaporan dan berdasarkan pendekatan yang mengacu pada standart internasional yaitu PSAK 69 yang menyebutkan bahwa aset biologis diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap akhir periode pelaporan keuangan pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual. Langkah selanjutnya adalah membandingkan antara proses

pengakuan, pengukuran, serta pengungkapan aset biologis berupa tanaman perkebunan pada PTPN X Jember Kebun Kertosari yang disajikan dalam laporan keuangan dengan proses pengakuan, pengukuran, serta pengungkapan aset biologis yang mengacu pada standart internasional yaitu *International Accounting Standard 41* (IAS 41) dan PSAK 69.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Berupa Tanaman Kakao Pada PTPN X Jember Kebun Kertosari

Proses pengolahan buah kakao pada PT. Perkebunan Nusantara X Jember Kebun Kertosari dilakukan dengan melewati tiga tahapan, yaitu yang pertama buah kakao di petik dari kebun dan ambil bijinya, lalu biji kakao tersebut dikirim ke pabrik untuk proses fermentasi selama tujuh hari. Tahap yang kedua biji kakao yang sudah difermentasi akan dicuci, setelah itu barulah dilakukan proses penjemuran biji kakao. Tahap ketiga biji kakao yang sudah kering akan melewati proses finishing yaitu proses pengovenan, proses pengovenan sendiri guna untuk mengeluarkan aroma dari biji kakao tersebut dan untuk mensterilkan dari bakteri yang melekat pada biji kakao. Dalam laporan keuangan PT. Perkebunan Nusantara X Jember Kebun Kertosari pengakuan aset biologis berupa tanaman kakao dikelompokkan menjadi 2 (dua) kelompok, yaitu tanaman produksi dan persediaan. Tanaman produksi dibedakan menjadi tanaman belum menghasilkan dan tanaman telah menghasilkan. Sedangkan, tanaman yang langsung memberikan hasil dalam satu musim tanam diklasifikasikan sebagai persediaan.

Aset biologis berupa tanaman belum menghasilkan pada PT. Perkebunan Nusantara X Jember Kebun Kertosari diukur berdasarkan harga perolehannya. Harga perolehan dari tanaman belum menghasilkan terdiri atas biaya langsung seperti biaya-biaya pembibitan, persiapan lahan, penanaman, pemupukan, dan pemeliharaan termasuk biaya tenaga kerja yang berkaitan dengan kegiatan tersebut.

Tanaman belum menghasilkan PTPN X Jember Kebun Kertosari dalam Neraca diklasifikasikan sebagai aset tidak lancar. Tanaman belum menghasilkan direklasifikasi menjadi tanaman telah menghasilkan pada saat tanaman kakao dianggap sudah dapat menghasilkan produk agrikultur berupa buah kakao. Jangka waktu tanaman kakao dapat menghasilkan ditentukan oleh pertumbuhan vegetatif tanaman serta berdasarkan taksiran manajemen dengan ketentuan yang telah ditetapkan oleh manajemen perusahaan. Ketentuan tersebut adalah sebagai berikut: PTPN X Jember Kebun Kertosari menyatakan tanaman kakao sebagai tanaman menghasilkan apabila tanaman telah berumur 48 bulan (4 Tahun) dan minimum 60% dari jumlah seluruh pohon per blok telah berbuah. Sedangkan tanaman yang belum berumur 24 bulan (2 Tahun) diakui sebagai tanaman tahun akan datang atau tanaman tahun ini.

Tanaman telah menghasilkan pada PTPN X Jember Kebun Kertosari diukur berdasarkan nilai yang telah direklasifikasi dari tanaman belum menghasilkan. Kapitalisasi biaya langsung dan biaya tidak langsung yang berhubungan dengan tanaman kakao tidak lagi dilakukan untuk mengukur tanaman telah menghasilkan seperti yang dilakukan pada tanaman belum menghasilkan karena biaya-biaya tersebut dianggap tidak lagi memberikan

kontribusi bagi perkembangan tanaman telah menghasilkan.

4.2 Pencatatan Transaksi Aset Biologis Tanaman Kopi pada PTPN X Jember Kebun Kertosari ke dalam Jurnal

A. Pencatatan Pengakuan Tanaman Belum Menghasilkan

PTPN X Jember Kebun Kertosari mengakui aset biologis berupa tanaman kopi yang dikelompokkan menjadi 2 (dua) kelompok, yaitu tanaman produksi dan persediaan. Tanaman produksi dibedakan menjadi tanaman belum menghasilkan dan tanaman telah menghasilkan. Sedangkan, tanaman yang langsung memberikan hasil dalam satu musim diklasifikasikan sebagai persediaan. PTPN X Jember Kebun Kertosari mengakui aset biologis berupa tanaman belum menghasilkan menjadi tanaman menghasilkan ketika aset biologis tersebut sudah bisa memberikan manfaat pada perusahaan berupa produk agrikultur.

B. Pencatatan Pengukuran Tanaman Belum Menghasilkan.

PTPN X Jember Kebun Kertosari mengukur tanaman belum menghasilkan sebesar harga perolehannya yang didapatkan dari kapitalisasi biaya langsung dan biaya tidak langsung yang berkaitan dengan perkembangan tanaman belum menghasilkan. Biaya yang dikategorikan sebagai biaya langsung adalah semua biaya yang manfaatnya berhubungan langsung dengan aset biologis, contohnya adalah harga perolehan bibit tanaman, biaya pembibitan, biaya persiapan lahan, biaya pemupukan dan biaya pemeliharaan. Biaya yang dikategorikan sebagai biaya tidak langsung adalah biaya yang tidak terkait langsung dengan aset biologis contohnya adalah alokasi biaya administrasi umum dan administrasi. Misalkan PTPN X Jember Kebun

Kertosari membeli bibit tanaman kakao sebanyak 800 batang untuk membuat 4 blok tanaman kakao dengan harga satuan Rp.25.000,-. Jurnal dari transaksi tersebut adalah:

Tanaman Belum Menghasilkan
(D) Rp. 20.000.000,-

Kas/
Hutang Usaha (K) Rp.
20.000.000,-

Nilai yang dimasukkan dalam jurnal di atas adalah nilai dari biaya yang dibayarkan oleh perusahaan yang dikapitalisasi ke dalam akun tanaman belum menghasilkan. Penjurnalan ini dilakukan setiap kali terjadi transaksi kas yang dibayarkan untuk biaya yang dikapitalisasi ke dalam tanaman belum menghasilkan sampai dengan tanaman belum menghasilkan tersebut telah memenuhi kriteria untuk berubah menjadi tanaman telah menghasilkan.

C. Pencatatan Reklasifikasi Tanaman Belum Menghasilkan Menjadi Tanaman Telah Menghasilkan.

PTPN X Jember Kebun Kertosari melakukan pencatatan transaksi aset biologis berupa tanaman kakao dengan memasukkan jumlah/kejadian yang timbul selama periode berjalan kedalam Neraca Percobaan. Setelah tanaman belum menghasilkan telah memenuhi kriteria untuk diakui menjadi tanaman telah menghasilkan berdasarkan tingkat pertumbuhan vegetatif dan ketentuan yang telah ditetapkan oleh PTPN X Jember Kebun Kertosari, maka tanaman belum menghasilkan harus segera direklasifikasi ke dalam tanaman telah menghasilkan. Setelah dilakukan pengecekan oleh pekerja lapangan pada PTPN X Jember Kebun Kertosari diperoleh informasi bahwa lebih dari 60% tanaman kakao belum menghasilkan pada blok A dapat dikategorikan sebagai tanaman menghasilkan, maka semua nilai dari

tanaman kakao pada blok A harus direklasifikasi menjadi tanaman telah menghasilkan, jurnal reklasifikasi dari kejadian tersebut adalah:

Tanaman telah menghasilkan
(D) Rp. 20.000.000,-
Tanaman belum
menghasilkan (K) Rp.
20.000.000,-

Tanaman telah menghasilkan dinilai berdasarkan nilai tanaman belum menghasilkan yang direklasifikasi ke dalam tanaman telah menghasilkan. Proses kapitalisasi biaya-biaya yang berhubungan langsung maupun tidak langsung dengan tanaman perkebunan tidak lagi dilakukan seperti pada tanaman belum menghasilkan, maka nilai tanaman belum menghasilkan tidak akan berubah kecuali jika ada kondisi lain yang mengharuskan diadakannya perubahan nilai tersebut, misalnya terjadi penghapusan tanaman telah menghasilkan karena alasan yang dapat diterima.

D. Pencatatan Penyusutan pada Tanaman Telah Menghasilkan.

PTPN X Jember Kebun Kertosari melakukan pencatatan transaksi aset biologis berupa tanaman kakao dengan memasukkan jumlah/kejadian yang timbul selama periode berjalan kedalam Neraca Percobaan. Tanaman telah menghasilkan pada PTPN X Jember Kebun Kertosari karena telah mampu memberikan kontribusi manfaat ke dalam perusahaan berupa kemampuan untuk menghasilkan produk agrikultur, maka diadakan pengakuan terhadap pemakaian manfaat tersebut ke dalam setiap periode dimana manfaat tersebut dipakai. Cara untuk mengakui pemakaian manfaat dari tanaman telah menghasilkan adalah dengan mengadakan penyusutan terhadap nilai tanaman telah menghasilkan yang dimanfaatkan ke dalam setiap periodenya PTPN X Jember Kebun

Kertosari melakukan penyusutan terhadap tanaman telah menghasilkan menggunakan metode garis lurus. Tanaman kakao telah menghasilkan dengan nilai total Rp. 511.368.904,- dengan umur ekonomis 25 tahun akan disusutkan dengan menggunakan metode garis lurus, maka akan didapatkan penyusutan per tahun sebesar Rp. 20.454.756,6,-. Jurnal untuk mencatat transaksi tersebut adalah:

Biaya Penyus. (D) Rp.
20.454.756,6,-

Akum. Penyus.
(K) Rp 20.454.756,6,-

Nilai dari pembebanan penyusutan tanaman telah menghasilkan pada setiap periodenya didasarkan pada estimasi manfaat yang dipakai pada setiap periodenya, dalam hal ini PTPN X Jember Kebun Kertosari mengakui penyusutan tanaman telah menghasilkan dengan menggunakan metode garis lurus, yaitu dengan membagi manfaat ekonomis dari tanaman telah menghasilkan sama besar setiap periodenya sampai dengan masa manfaat dari tanaman telah menghasilkan dapat digunakan. Masa manfaat dari tanaman telah menghasilkan diperoleh dari estimasi pihak manajemen dengan mempertimbangkan proses pertumbuhan vegetatif dari tanaman telah menghasilkan.

E. Pencatatan Pengakuan Produk Agrikultur ke dalam Akun Persediaan.

PTPN X Jember Kebun Kertosari melakukan pencatatan transaksi aset biologis berupa tanaman kakao. Produk agrikultur sebagai hasil dari tanaman telah menghasilkan PTPN X Jember Kebun Kertosari langsung diakui sebagai persediaan dan dinilai berdasarkan nilai yang lebih rendah antara harga perolehan dan nilai realisasi

bersih (*net realizable value*). Harga perolehan dari produk agrikultur meliputi biaya-biaya yang terjadi untuk memperoleh produk agrikultur pada saat dipanen serta biaya untuk membawanya ke lokasi sampai dengan produk agrikultur siap untuk dijual atau dipakai dalam proses produksi lebih lanjut. Pengakuan awal persediaan berupa produk agrikultur diukur berdasarkan harga perolehannya.

Misalkan saat panen diperoleh hasil berupa buah kakao sebesar 529kg per hektar, dalam rangka panen tersebut dikeluarkan biaya tenaga kerja sebesar Rp. 87.500.000,- kemudian biaya angkut hasil panen ke gudang sebesar Rp. 2.000.000,-. Maka jurnal atas transaksi tersebut adalah:

| | | |
|------------------|------------------|--|
| | Persediaan (D) | |
| Rp. 89.500.000,- | | |
| | Kas/Hutang | |
| Usaha (K) | Rp. 89.500.000,- | |

4.3 Perbandingan Perlakuan Akuntansi Aset Biologis PTPN X Jember Kebun Kertosari dengan Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Berdasarkan IAS 41 dan PSAK 69

A. Perbandingan pengakuan tanaman perkebunan PTPN X Jember Kebun Kertosari di atas dibandingkan dengan ketentuan menurut IAS 41 dan PSAK 69, maka pengakuan atas tanaman kakao menurut PTPN X Jember Kebun Kertosari dan IAS 41 serta PSAK 69 secara umum sama, perbedaannya hanya terletak pada istilah aset biologis, namun ketiganya sama-sama mengklasifikasikan aset tersebut mengikuti transformasi atau pertumbuhan aset. Aset biologis belum dewasa menurut IAS 41 dan PSAK 69 sama halnya Tanaman Belum Menghasilkan (TBM) di PTPN X Jember Kebun Kertosari, sementara aset biologis dewasa merupakan Tanaman Menghasilkan (TM) di PTPN X Jember

Kebun Kertosari, dimana aset biologis belum dewasa yang sudah memenuhi syarat diakui sebagai aset biologis dewasa direklasifikasi menjadi aset biologis dewasa. Selanjutnya produk agrikultur pada titik panen diakui sebagai persediaan, dimana PTPN X Jember Kebun Kertosari mengakui persediaan dari titik panen sampai menjadi barang jadi, sedangkan IAS 41 dan PSAK 69 hanya mengatur standar aset biologis sampai persediaan pada titik panen saja. IAS 41 dan PSAK 69 diterapkan pada produk agrikultur berupa hasil pertanian pada titik panen namun untuk pengolahan produk agrikultur menjadi persediaan barang jadi tidak diatur di dalam IAS 41 dan PSAK 69 tetapi diatur sendiri di dalam IAS 2 tentang *inventory* (IAS 41 paragraf 3) atau jika di Indonesia menggunakan PSAK 14 tentang persediaan.

Sementara itu terkait penyusutan, menurut IAS 41 dan PSAK 69 bagi perusahaan yang melakukan penilaian terhadap aset biologis menggunakan nilai wajar, seharusnya tidak mengakui adanya akumulasi penyusutan, kecuali ketika nilai wajar tidak dapat ditentukan maka perusahaan menilai aset biologis dengan biaya perolehan sehingga penyusutan tetap diakui dan metode serta tarif penyusutannya sesuai dengan kebijakan perusahaan. Sedangkan PTPN X Jember Kebun Kertosari mengakui adanya penyusutan secara berkala berdasarkan taksiran masa manfaat ekonomis aset tanaman dengan menggunakan metode garis lurus. Adanya pengakuan penyusutan aset biologis pada perusahaan tentu berdampak pada penurunan laba rugi pada tahun berjalan.

B. Perbandingan pengukuran aset biologis menurut PTPN X Jember Kebun Kertosari di atas dibandingkan dengan IAS 41 dan PSAK 69, aset biologis menurut lingkup IAS 41 dan

PSAK 69 harus diukur pada pengakuan awal dan pada tanggal pelaporan berikutnya pada nilai wajar berbasis harga pasar aktif setelah dikurangi dengan taksiran biaya untuk menjual, kecuali nilai wajar tidak dapat diukur secara andal. Harga pasar aktif menurut *IAS 41* dan PSAK 69 sulit diketahui. Ketika nilai wajar tidak dapat ditentukan maka perusahaan dianjurkan menggunakan biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi penurunan nilai, tetapi apabila di kemudian hari nilai wajar dapat ditentukan maka tanaman perkebunan yang telah dinilai menggunakan biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi penurunan nilai tersebut harus dinilai kembali menggunakan nilai wajar dikurangi taksiran biaya untuk menjual (*IAS 41* paragraf 30).

Begitu juga dengan pengukuran persediaan yang merupakan hasil pertanian menurut *IAS 41* dan PSAK 69 diukur pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual pada titik panen. Menurut PTPN X Jember Kebun Kertosari pada saat TBM direklasifikasi ke TM yang diukur dengan akumulasi biaya perolehan sebelumnya PTPN X Jember Kebun Kertosari tidak mengakui adanya keuntungan maupun kerugian. Namun menurut *IAS 41* dan PSAK 69 apabila pada saat dilakukan pengukuran pada suatu periode terdapat kenaikan atau penurunan pada nilai wajar maka harus diakui sebagai keuntungan atau kerugian dan dimasukkan kedalam laporan laba rugi. Pada PTPN X Jember Kebun Kertosari harga perolehan dari aset biologis diperoleh dari biaya-biaya yang dikapitalisasi ke dalam aset biologis, tetapi menurut *IAS 41* dan PSAK 69 semua biaya yang berkaitan dengan aset biologis yang diukur pada nilai wajar contohnya biaya pemupukan dan pemeliharaan diakui sebagai beban pada saat terjadinya, selain biaya untuk membeli aset biologis yaitu biaya

pembibitan atau biaya untuk membeli bibit.

C. Perbandingan Pengungkapan aset biologis menurut PTPN X Jember Kebun Kertosari dengan *IAS 41* dan PSAK 69 memiliki persamaan serta perbedaan dalam beberapa hal. Perbandingan pengungkapan aset biologis menurut PTPN X Jember Kebun Kertosari dengan *IAS 41* dan PSAK 69 mempunyai kesamaan dalam hal pengungkapan jumlah dan jenis aset serta sama-sama mengungkapkan dasar pengukuran yang digunakan dalam menentukan jumlah tercatat aset biologis. Sedangkan perbedaannya yaitu *IAS 41* dan PSAK 69 hanya mengatur dan mengungkapkan aset biologis sampai pada titik panen saja, sedangkan PTPN X Jember Kebun Kertosari mengungkapkan aset biologis berupa pengolahan produk agrikultur pada titik panen menjadi produk jadi. Selain itu, *IAS 41* dan PSAK 69 tidak mengungkapkan adanya penyusutan aset biologis, maka pada laporan laba/rugi tidak ada beban depresiasi yang berakibat adanya kenaikan pada laporan laba/rugi sedangkan PTPN X Jember Kebun Kertosari mengungkapkan adanya depresiasi yang berdampak pada penurunan laba – rugi pada tahun berjalan sehingga PTPN X Jember Kebun Kertosari mengungkapkan metode penyusutan yang digunakan, umur, manfaat ekonomi, dan tarif penyusutan yang digunakan.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan pada PTPN X Jember Kebun Kertosari, diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

1. PTPN X Jember Kebun Kertosari dalam melakukan perlakuan akuntansi aset biologisnya telah menggunakan standar akuntansi yang berlaku di Indonesia yaitu prinsip akuntansi yang didasarkan pada Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang mencakup PSAK 14 tentang persediaan dan PSAK 16 tentang aset tetap serta peraturan pemerintah yang lain yang berlaku dalam penyajian laporan keuangan perusahaan.
2. Terkait pengakuan terdapat perbedaan dalam hal istilah atau nama akun untuk aset biologis, PTPN X Jember Kebun Kertosari mengakui aset biologis sebagai tanaman menghasilkan, tanaman belum menghasilkan dan persediaan hasil panen. Sedangkan menurut *IAS 41* dan PSAK 69 mengakui aset biologis sebagai aset biologis dewasa, aset biologis belum dewasa dan persediaan. Namun secara konsep tidak berbeda karena sama-sama mengikuti transformasi aset biologis.
3. Perbedaan perlakuan akuntansi aset biologis antara PTPN X Jember Kebun Kertosari dengan *IAS 41* dan PSAK 69 lebih kepada aspek pengukurannya, dimana PTPN X Jember Kebun Kertosari lebih didasarkan pada harga perolehan sehingga mengenal adanya penyusutan, sedangkan *IAS 41* dan PSAK 69 diukur sebesar nilai wajar dikurangi taksiran biaya untuk menjual. Hal ini jugalah yang membuat perbedaan dalam penyajian dan pengungkapan di dalam laporan keuangan.
4. Perlakuan akuntansi aset biologis PTPN X Jember Kebun Kertosari

telah didasarkan pada PSAK 14 tentang persediaan dan PSAK 16 tentang aset tetap. Untuk itu, *IAS 41* dan PSAK 69 kurang cocok diterapkan karena di Indonesia nilai wajar masih sulit ditentukan. Ketika nilai wajar tidak bisa diukur maka *IAS 41* dan PSAK 69 memberi opsi menggunakan biaya perolehan sebagai dasar pengukurannya, hal tersebut sama saja kembali ke dasar pengukuran menurut PSAK 16. Selain itu apabila menggunakan nilai wajar menurut *IAS 41*, maka laporan keuangan akan mengakui keuntungan dan kerugian yang timbul dari perubahan nilai wajar selama satu periode tetapi keuntungan dan kerugian tersebut belum direalisasi karena tidak ada transaksi penjualan atau penyerahan barang sehingga tidak terdapat arus kas masuk. Dalam situasi seperti ini apabila otoritas pajak memiliki penafsiran yang berbeda, maka akan timbul pajak terhutang dari keuntungan perubahan nilai wajar yang sebenarnya belum terealisasi, hal tersebut tentu saja merugikan perusahaan.

5.2 Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini mempunyai keterbatasan yang dapat dijadikan pertimbangan bagi peneliti lainnya yang ingin mengangkat tema yang sama dengan penelitian ini, agar mendapatkan hasil yang lebih baik lagi.

Keterbatasan yang ada pada penelitian ini, yaitu:

1. Kurangnya referensi tentang bahasan penelitian khususnya tentang aset biologis yang diterapkan di Indonesia.
2. Keterbatasan data yang dapat dipublikasikan karena perusahaan tempat diadakannya penelitian sangat melindungi data-data mereka.
3. Penelitian ini hanya berfokus pada aset biologis berupa tanaman kopi.

5.3Saran

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan serta beberapa kesimpulan dan keterbatasan pada penelitian ini, saran-saran yang dapat diberikan melalui hasil penelitian ini agar mendapatkan hasil yang lebih baik, yaitu:

1. Bagi perusahaan
Kelemahan yang berkaitan dengan kesulitan untuk mengidentifikasi biaya-biaya terkait dengan aset biologis berupa tanaman perkebunan harus segera diatasi agar informasi yang dihasilkan tidak mengalami salah saji.
2. Bagi peneliti selanjutnya
 - a. Salah satu keterbatasan pada penelitian ini yaitu penelitian ini hanya mampu memberikan gambaran tentang pengakuan dan pengukuran aset biologis hanya pada tanaman kopi saja, maka sebaiknya bagi peneliti selanjutnya untuk dapat memberikan gambaran tentang pengakuan dan pengukuran aset biologis berupa hewan ternak, sehingga mampu melengkapi kekurangan yang ada pada penelitian ini.
 - b. Bagi peneliti selanjutnya disarankan untuk tidak menggunakan *IAS 41* karena secara keseluruhan *IAS 41* sama dengan *PSAK 69*.

DAFTAR PUSTAKA

- Accounting Principles Board. 1970. *APB Statement No.4 Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises*. AICPA.
- Achmad Ridwan ABD. 2011. *Perlakuan Akuntansi Aset Biologis PT. Perkebunan Nusantara XIV Makassar (Persero)*. Fakultas Ekonomi. Universitas Hasanuddin Makassar.
- Baridman, Zaki. 1986. *Intermediate Accounting Theory*. Edisi alih bahasa. Yogyakarta: AK Group.
- Belkauoi dan Riahi, Ahmed. 2004. *Accounting Theory*. Jakarta: Salemba Empat.
- Damba Satria, Dandy. 2008. *Perlakuan Akuntansi Atas Aktiva Biologis dan Penyajiannya dalam Laporan Keuangan Perusahaan*. Surabaya: Universitas Airlangga.
- Delvi Mutiara Dara Anggraenintyas. 2013. *Implementasi International Accounting standards (IAS) 41 tentang Biological Asset pada PT. Perkebunan Nusantara IX (Persero) Kebun Getas*. Fakultas Ekonomi. Universitas Negeri Yogyakarta.
- Financial Accounting Standards Boards 1984. *Statement of Financial Accounting Concepts No.3*. Stamford. Connecticut.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2007. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- International Accounting Standard Committee (IASC). 2000. *International Accounting Standard No.41, Agriculture*.
- Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt, and Terry D. Warfield. 1998. *Intermediate Accounting*. 9th Ed. New York: John Willey & Sons, Inc.
- Peraturan Menteri Keuangan No.249/PMK.03/2008 tentang Penyusutan Atas Pengeluaran untuk Memperoleh Harta Berwujud yang Dimiliki dan Digunakan dalam Bidang Usaha Tertentu*.
- Sekaran, Uma. 2006. *Metode untuk Penelitian Bisnis, Buku Satu, Edisi Empat*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sugik Darmanto. 2016. *Perbandingan Perlakuan Akuntansi asset Biologis Berdasarkan International Standard Accounting 41 dengan PSAK 69 pada PTPN XII UUS Gunung Gumitir*. Fakultas Ekonomi. Universitas Muhammadiyah Jember.
- Sugiyono. 2001. *Metode Penelitian Administrasi ALFABETA*. Bandung.
- Weni Ari Handayani. 2013. *Perbandingan Pendekatan Teoritis International Accounting Standards (IAS) 41 pada Biaya Tanaman Belum Menghasilkan Karet (Studi Kasus pada PT. Perkebunan Nusantara VII (Persero) Unit Usaha Way Beluru di Pesawaran)*. Fakultas Ekonomi & Bisnis. Universitas Lampung.