

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### 2.1 Penelitian Terdahulu

Penelitian yang saat ini dilakukan tentunya tidak terlepas dari penelitian-penelitian yang sudah dilakukan terlebih dahulu oleh peneliti sebelumnya. Namun, karena penerapan PSAK 69 di Indonesia belum genap satu tahun, membuat minimnya rujukan yang terkait. Maka nantinya peneliti akan banyak menggunakan rujukan dengan menggunakan IAS 41, yang merupakan adopsi penuh untuk PSAK 69. Sehingga hasil penelitian dari rujukan tersebut tidak akan jauh berbeda.

##### 1. **Arief Nurhandika (2018)**

Tujuan dari penelitian ini adalah menjelaskan dan mendeskripsikan penerapan *bearer plant* di Indonesia setelah penerapan PSAK 69. Penelitian ini dilakukan di PT Pekebunan Nusantara. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik analisis deskriptif kualitatif. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Arief Nurhandika (2018) adalah di Indonesia khususnya PT Perkebunan Nusantara masih belum menggunakan nilai wajar dalam perlakuan aset biologisnya secara keseluruhan pada PTPN menggunakan pedoman akuntansi tersendiri untuk BUMN yang berbasis pada IFRS namun cenderung pada metode biaya historis. Akan tetapi PTPN memberikan gambaran nilai wajar dalam

membedakan kelompok umur seperti Tanaman Belum Menghasilkan (TBM) dan Tanaman Menghasilkan (TM).

Persamaan antara peneliti sekarang dengan peneliti terdahulu adalah kedua penelitian (sekarang dan terdahulu) membahas terkait perlakuan atas aset biologis terkait pengakuan, pengukuran, dan pengungkapannya sesuai dengan standar baru, PSAK 69. Sedangkan perbedaan antara peneliti sekarang dan peneliti terdahulu adalah, penelitian terdahulu mengumpulkan data hanya dengan studi *literature* dan jenis datanya sekunder, sedangkan penelitian sekarang mengumpulkan data dengan cara wawancara dan juga menggunakan data sekunder.

## 2. **Wike Pratiwi (2017)**

Tujuan penelitian ini adalah untuk memberikan bukti empiris mengenai perlakuan akuntansi aset biologis menurut PSAK-69 agrikultur dengan dengan yang ada di PTPN XII Kalisanen. Penelitian ini dilakukan pada PT Prkebunan Nusantara XII Kalisenen Kabupaten Jember dengan sampel aset biologis pohon karet. Penelitian ini menggunakan teknik analisis deskriptif kualitatif. Hasil penelitian Wike Pratiwi (2017) ini adalah sebenarnya tidak jauh beda antara PSAK-69 agrikultur dengan perlakuan akuntansi pada PTPN XII Kalisanen, tetapi terdapat kesulitan ketika metode pengukuran pada PSAK-69 agrikultur yang berbasis pada pasar aktif tidak menemukan pasar aktif tersebut. Sedangkan untuk ketepatan metode nilai wajar sejauh ini berdasarkan penelitian dan studi pustaka nilai wajar merupakan model yang paling tepat didalam mengukur aset biologis. Setiap aset biologis mengalami yang namanya transformasi biologis yang

membuat terjadinya perubahan kualitatif dan kuantitatif dalam nilai aset biologisnya. Karena perubahan kualitatif dan kuantitatif inilah metode yang paling tepat dalam pengukuran aset biologis berdasarkan nilai wajar yang didapatkan berdasarkan harga pasar. Harga pasar memberi keuntungan untuk para petani yaitu menghindarkan petani melakukan perjanjian kontrak masa lalu yang sering kali membuat petani mengalami kerugian.

Persamaan antara peneliti sekarang dengan peneliti terdahulu adalah kedua penelitian (sekarang dan terdahulu) menggunakan teknik analisis deskriptif kualitatif. Sedangkan perbedaan antara peneliti sekarang dan peneliti terdahulu adalah objek dari penelitian terdahulu adalah aset biologis pohon karet. Sedangkan penelitian sekarang menggunakan PTPN X Surabaya dengan aset biologisnya berupa tanaman tebu, yang mana merupakan tanaman semusim. Selain itu, penelitian terdahulu dilakukan pada PTPN XII Kalisenen Kabupaten Jember, sedangkan penelitian sekarang dilakukan pada PTPN X Surabaya.

### **3. Anita L.V. Wauran, Jeffry Rengku, dan Joseph N. Tangon (2016)**

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menghasilkan penerapan akuntansi aset biologis tanaman kelapa berbasis *International Accounting Standards (IAS)* 41. Sampel yang digunakan adalah perusahaan di sektor agrikultur yang memiliki aset biologis tanaman kelapa. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini teknik analisis deskriptif kualitatif. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Anita L.V., Jeffry Rengku, dan Joseph N.T. (2016) adalah akuntansi aset biologis tanaman kelapa, yaitu pengakuan Aset Biologis sebagai Aset Tetap dan penyajian Aset pada Neraca di pos Aset Tidak Lancar dan Persediaan pada Neraca

dipos Aset Lancar serta seluruh kegiatan operasi dan kebijakan perusahaan diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan. Perlakuan Akuntansi Aset Biologis berdasarkan IAS 41, yaitu pengakuan sebagai Aset tersendiri dan, pengukurannya berdasarkan nilai wajar setelah dikurangi dengan estimasi biaya penjualan.

Persamaan antara peneliti sekarang dengan peneliti terdahulu adalah kedua penelitian (sekarang dan terdahulu) menggunakan teknik analisis deskriptif kualitatif dan membahas terkait perlakuan atas aset biologis terkait pengakuan, pengukuran, dan pengungkapannya. Sedangkan perbedaan antara peneliti sekarang dan peneliti terdahulu adalah populasi yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah semua perusahaan agrikultur yang memiliki aset biologis tanaman kelapa. Sedangkan penelitian sekarang menggunakan PTPN X Surabaya dengan aset biologisnya berupa tanaman tebu, yang mana merupakan tanaman semusim.

#### **4. Riyanto Utomo, Nur Laila Khumaidah (2014)**

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana perlakuan akuntansi aset biologis pada PT Wahana Graha Makmur Surabaya berdasarkan IAS 41. Penelitian ini dilakukan pada PT Wahana Graha Makmur Surabaya. Penelitian ini menggunakan metode analisis deskriptif kualitatif. Hasil penelitian Riyanto Utomo dan Nur Laila Khumaidah (2014) adalah aset biologis pada PT Wahana Graha Makmur berupa tanaman kopi diakui berdasarkan harga perolehan. Harga perolehan adalah harga beli ditambah dengan biaya-biaya pengeluaran lainnya sampai aset bisa menghasilkan atau aset biologis tersebut bisa

dipanen. Cara perolehan aset biologis pada PT Wahana Graha Makmur dilakukan dengan pembelian secara tunai. Metode penyusutan terhadap aset biologis pada PT Wahana Graha Makmur menggunakan metode garis lurus. PT Wahana Graha Makmur melakukan penghentian dan pelepasan aset biologisnya yaitu dengan cara mengolah hasil panen hingga menjadi bahan persediaan pada gudang untuk selanjutnya dijual. Penyajian aset biologis pada PT Wahana Graha Makmur di neraca disajikan berdasarkan nilai perolehan aset biologis (tanaman yang telah menghasilkan) tersebut dikurangi akumulasi penyusutan.

Persamaan antara peneliti sekarang dengan peneliti terdahulu adalah kedua penelitian (sekarang dan terdahulu) menggunakan teknik analisis deskriptif kualitatif yang tujuannya untuk menjelaskan atau menggambarkan sumber data yang sudah dikumpulkan, baik melalui proses wawancara, observasi, ataupun proses pengumpulan data yang lain. Perbedaan penelitian sekarang dan peneliti terdahulu adalah penelitian terdahulu lebih menekankan pada penggunaan standar IAS 41, sedangkan penelitian sekarang mengacu pada PSAK 69. Selain itu penelitian terdahulu menggunakan tanaman kopi sebagai objeknya, sedangkan penelitian sekarang menggunakan objek tanaman tebu yang merupakan tanaman semusim.

##### **5. Stefanus Ariyanto, Heri Sukendar, dan Heny Kurniawati (2014)**

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah penerapan PSAK yang diadopsi dari IAS 41: *Agriculture*, perlu diterapkan pada Badan Usaha Milik Negara (BUMN), khususnya BUMN Perkebunan agar informasi keuangan yang dihasilkan menjadi lebih berguna bagi pengambilan keputusan. Sampel yang

digunakan dalam penelitian ini adalah pada PTPN II, VII, VIII, dan IX. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode analisis deskriptif kualitatif. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Stefanus Ariyanto, Heri Sukendar, dan Heny Kurniawati (2014) memiliki tiga poin penting, yaitu: 1) PSAK yang berbasis IAS 41 belum akan diterapkan dalam waktu dekat ini karena IAS 41 sendiri akan mengalami revisi yang cukup signifikan. Saat ini BUMN perkebunan dapat menggunakan PSAK BUMN Perkebunan yang telah diterbitkan; 2) Pengungkapan aset biologis tanaman tebu sebaiknya dikelompokkan berdasarkan lokasi jika entitas mempunyai tebu di beberapa lokasi yang berbeda dengan karakteristik biaya dan kesuburan tanah yang berbeda-beda; 3) Terkait perkebunan tebu, keuntungan atau kerugian akibat perubahan nilai wajar aset biologis dikurangi biaya menjual memang lebih tepat jika dilaporkan dalam laba rugi. Hal ini karena umur tanaman tebu yang relatif pendek (hanya 8-14 bulan), sehingga keuntungan akibat revaluasi akan segera terealisasi beberapa bulan kemudian. Pengakuan keuntungan atau kerugian setelah revaluasi akan membuat laporan keuangan makin relevan dan mewakili keadaan yang sesungguhnya.

Persamaan antara peneliti sekarang dengan peneliti terdahulu adalah, sebagai berikut kedua penelitian (sekarang dan terdahulu) menggunakan teknik analisis deskriptif kualitatif. Selain itu kedua penelitian ini membahas perlakuan atas aset biologis terkait pengakuan, pengukuran, dan pengungkapannya. Sedangkan perbedaan antara peneliti sekarang dan peneliti terdahulu adalah sampel yang digunakan dalam penelitian terdahulu adalah pada PTPN II, PTPN

VII, PTPN VIII, dan PTPN IX. Sedangkan peneliti sekarang hanya melakukan penelitian pada PTPN X.

#### **6. Liliana Feleagă, Niculae Feleagă, Vasile Răileanu (2014)**

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menganalisis IAS 41 dan situasi akuntansi untuk agrikultur di Romania saat ini. Sampel penelitian adalah seluruh perusahaan yang berada di sektor agrikultur di Romania. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan metode analisis deskriptif. Hasil penelitian yang Liliana Feleagă, Niculae Feleagă, Vasile Răileanu (2014) adalah bahwa pengakuan aset biologis dan produk pertanian terjadi ketika: (i) perusahaan mengendalikan aset sebagai akibat dari peristiwa masa lalu, (ii) besar kemungkinan manfaat ekonomi masa depan yang terkait dengan aset akan dihasilkan dan (iii) nilai wajar atau biaya aset dapat diukur dengan tepat. Selain itu, di Romania, akuntansi keuangan berorientasi pada dua arah berbeda. Sejumlah kelompok dan perusahaan menerapkan Standar Pelaporan Keuangan Internasional termasuk IAS 41. Sebagian besar perusahaan masih menerapkan peraturan Keputusan Menteri Keuangan 3055/2009.

Persamaan antara peneliti sekarang dengan peneliti terdahulu adalah kedua penelitian (sekarang dan terdahulu) menggunakan teknik analisis deskriptif kualitatif yang tujuannya untuk menjelaskan atau menggambarkan sumber data yang sudah dikumpulkan, baik melalui proses wawancara, observasi, ataupun proses pengumpulan data yang lain. Perbedaan antara peneliti sekarang dan peneliti terdahulu adalah populasi yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah semua

perusahaan agrikultur di Romania. Sedangkan penelitian sekarang menggunakan satu perusahaan agrikultur di Indonesia, yaitu PTPN X Surabaya.

#### **7. Adita Kiswara (2012)**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dampak dari penerapan IAS 41 terhadap penyajian laporan keuangan yang terkait dengan aktivitas agrikultur pada perusahaan agrikultur di Indonesia, menganalisis perbedaan apa saja yang terjadi setelah suatu perusahaan agrikultur menerapkan IAS 41 sebagai dasar pengukuran dan pengakuan elemen laporan keuangan yang terkait dengan aktivitas agrikultur, serta untuk mengetahui cara atau metode pengukuran, pengakuan, dan pengungkapan elemen-elemen laporan keuangan perusahaan agrikultur di Indonesia yang terkait dengan aktivitas agrikultur setelah menerapkan IAS 41. Penelitian ini menggunakan sampel pada PT Sampoerna Agro, Tbk dipilih sebagai perusahaan perkebunan yang akan diteliti, terkait dengan pengukuran, pengakuan, dan pengungkapan aset biologisnya. PT Sampoerna Agro, Tbk dianggap dapat digunakan dalam analisis penelitian karena perusahaan ini telah mulai melakukan perubahan menuju ke arah penerapan IFRS, khususnya dalam menilai aset biologis berdasarkan IAS 41. Penelitian ini menggunakan pendekatan deskriptif kualitatif komparatif, yaitu penelitian deskripsi yang sifatnya membandingkan. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Adita Kiswara (2012) memiliki tiga poin penting, yaitu : 1) setelah penerapan IAS 41, perusahaan tidak lagi mengakui adanya akumulasi depresiasi. Aset biologis diukur berdasarkan nilai wajarnya. PT Sampoerna Agro, Tbk sudah mengakui aset biologisnya dengan menggunakan nilai wajar meskipun pada metode pengukurannya belum



menggunakan nilai wajar; 2) penerapan IAS 41 ini tidak ada akumulasi depresiasi dari aset biologis dan terdapat penambahan akun untuk kenaikan atau penurunan dari aset biologis sehingga dapat diketahui kenaikan dan penurunan dari aset biologis tersebut; 3) harga jual dapat ditentukan dengan menggunakan perhitungan nilai wajar dikurangi dengan biaya yang digunakan untuk menjual aset, termasuk biaya angkut, biaya ekspor, dan juga biaya makelar untuk menjual aset.

Persamaan antara peneliti sekarang dengan peneliti terdahulu adalah, kedua penelitian ini menggunakan teknik analisis deskriptif kualitatif yang tujuannya untuk menjelaskan atau menggambarkan sumber data yang sudah dikumpulkan, baik melalui proses wawancara, observasi, ataupun proses pengumpulan data yang lain. Sedangkan perbedaan antara penelitian sekarang dan penelitian terdahulu adalah penelitian terdahulu lebih membahas terkait perbedaan sebelum dan sesudah perusahaan menerapkan IAS 41. Sedangkan penelitian sekarang lebih membahas perlakuan atas aset biologis terkait pengakuan, pengukuran, dan pengungkapannya.

#### **8. Saur Maruli dan Aria Farah Mita (2010)**

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memberikan gambaran awal mengenai perbandingan penggunaan metode nilai wajar dan nilai historis untuk mencari perbedaan signifikan terhadap nilai aset, laba, dan pendapatan untuk masing-masing pendekatan. Sampel yang digunakan adalah 47 perusahaan agrikultur yang *listed* di BEI. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis deskriptif dengan melakukan uji beda / ANOVA dan

menggunakan analisis regresi. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Saur Maruli dan Aria Farah Mita (2010) adalah tidak terdapat cukup bukti untuk menyatakan bahwa penilaian menggunakan pendekatan nilai wajar mempunyai pengaruh yang lebih besar terhadap volatilitas *earnings* dibandingkan dengan penilaian menggunakan pendekatan nilai historis.

Persamaan antara peneliti sekarang dengan peneliti terdahulu adalah, kedua penelitian (sekarang dan terdahulu) meneliti terkait aset biologis pada perusahaan sektor agrikultur. Sedangkan perbedaan antara penelitian sekarang dan penelitian terdahulu adalah teknik analisis pada penelitian terdahulu menggunakan analisis deskriptif dengan melakukan uji beda / ANOVA dan analisis regresi. Sedangkan penelitian sekarang menggunakan teknik analisis deskriptif kualitatif. Selain itu, data yang digunakan peneliti terdahulu berasal dari BEI, perusahaan sektor agrikultur. Sedangkan peneliti sekarang hanya menggunakan PT Perkebunan Nusantara X dalam penelitiannya.

**Tabel 2.1**  
**Matriks Penelitian terdahulu**

No	Penelitian	Judul	Tujuan	Hasil
1.	Arief Nurhandika (2018)	Implentasi Akuntansi Biologis pada Perusahaan Perkebunan Indonesia	Studi pustaka ini menjelaskan dan mendeskripsikan penerapan bearer plant di indonesia setelah penerapan PSAK 69	Di Indonesia khususnya PT. Perkebunan Nusantara masih belum menggunakan nilai wajar dalam perlakuan aset biologisnya secara keseluruhan pada PTPN menggunakan pedoman akuntansi tersendiri untuk BUMN yang berbasis pada IFRS namun cenderung pada metode biaya historis. Akan tetapi PTPN memberikan gambaran nilai wajar dalam membedakan kelompok umur seperti Tanaman Belum Menghasilkan (TBM) dan Tanaman Menghasilkan (TM).
2.	Wike Pratiwi (2017)	Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Biologis berbasis PSAK-69 Agrikultur pada PT.Perkebunan Nusantara Xii Kalisanen Kabupaten Jember	Tujuan dari penelitian ini ialah memberikan bukti empiris mengenai perlakuan akuntansi aset biologis menurut PSAK-69 agrikultur dibanding dengan yang ada di PTPN XII Kalisanen	Hasil penelitian ini sebenarnya tidak jauh beda antara PSAK-69 agrikultur dengan perlakuan akuntansi pada PTPN XII Kalisanen, tetapi terdapat kesulitan ketika metode pengukuran pada PSAK-69 agrikultur yang berbasis pada pasar aktif tidak menemukan pasar aktif tersebut. Terdapat beberapa perbedaan perlakuan akuntansi oleh entitas PTPN XII Kalisanen dengan PSAK-69. Tetapi dengan adanya ilustrasi penerapan PSAK-69 yang nantinya dapat mempermudah entitas didalam menganalisa lagi akun mana yang akan disesuaikan untuk akuntansi agrikultur pada PTPN XII Kalisanen kabupaten Jember. Sedangkan untuk ketepatan metode nilai wajar sejauh ini berdasarkan penelitian dan studi pustaka nilai wajar merupakan model yang paling tepat didalam mengukur aset biologis. Setiap aset biologis mengalami yang namanya transformasi biologis yang membuat terjadinya perubahan kualitatif dan kuantitatif

No	Penelitian	Judul	Tujuan	Hasil
				<p>dalam nilai aset biologisnya. Karena perubahan kualitatif dan kuantitatif inilah metode yang paling tepat dalam pengukuran aset biologis berdasarkan nilai wajar yang didapatkan berdasarkan harga pasar. Harga pasar memberi keuntungan untuk para petani yaitu menghindarkan petani melakukan perjanjian kontrak masa lalu yang sering kali membuat petani mengalami kerugian.</p>
3.	Anita L.V. Wauran, Jeffry Rengku, Joseph N. Tangon (2016)	Akuntansi Aset Biologis Tanaman Kelapa berbasis International Accounting Standards (IAS) 41	Penelitian ini bertujuan untuk menghasilkan penerapan akuntansi asset biologis tanaman kelapa berbasis International Accounting Standards (IAS) 41.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pengakuan: pembibitan ini akan diakui di Neraca sebagai Aset Tetap dalam pos persediaan bibit, Tanaman Belum Menghasilkan ini akan diakui di Neraca dalam Pos Aset Tetap, Tanaman yang sudah menghasilkan pada Saat akhir periode akan diakui dalam Neraca Sebagai Persediaan dengan Nilai Wajar yaitu dari Seluruh biaya pemeliharaan dikurangi dengan estimasi biaya penjualan.</li> <li>2. Pengukuran dari tanaman kelapa mulai dari pembibitan – tanaman belum menghasilkan. Pengukuran dengan menggunakan nilai wajar dalam pasar aktif atau menggunakan alternative lain. Pengukuran dari tanaman kelapa yang sudah menghasilkan, yaitu tanaman yang sudah dapat menghasilkan buah kelapa, pengukuran dalam tahap ini adalah berdasarkan semua biaya pemeliharaan termasuk dan tenaga kerja yang dikeluarkan dalam proses tersebut. Pengukuran untuk buah kelapa pada saat siap panen, yaitu menggunakan nilai wajar dikurangi oleh estimasi biaya penjualan.</li> <li>3. Penyajian: Tanaman belum Menghasilkan akan diakui sebagai aset tetap Kelapa yang Belum Berbuah disajikan Dalam Neraca dalam Aktiva Tetap Tanaman Kelapa. Tanaman Menghasilkan akan diakui sebagai Persediaan</li> </ol>

No	Penelitian	Judul	Tujuan	Hasil
				dan disajikan Dalam Neraca dalam Pos Aktiva Lancar sedangkan Hasil dari Tanaman Kelapa yang telah terjual akan di Sajikan Dalam Laporan Laba rugi Dalam Pos Pendapatan atau Penjualan.
4.	Riyanto Utomo, Nur Laila Khumaidah (2014)	Perlakuan Akuntansi Aset Biologis (Tanaman Kopi) pada PT. Wahana Graha Makmur - Surabaya	Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana perlakuan akuntansi aset biologis pada PT. Wahana Graha Makmur Surabaya berdasarkan IAS 41.	Aset biologis pada PT Wahana Graha Makmur berupa tanaman kopi diakui berdasarkan harga perolehan. Harga perolehan adalah harga beli ditambah dengan biaya-biaya pengeluaran lainnya sampai aset bisa menghasilkan atau aset biologis tersebut bisa dipanen. Cara perolehan aset biologis pada PT Wahana Graha Makmur dilakukan dengan pembelian secara tunai. Metode penyusutan terhadap aset biologis pada PT Wahana Graha Makmur menggunakan metode garis lurus. PT Wahana Graha Makmur melakukan penghentian dan pelepasan aset biologisnya yaitu dengan cara mengolah hasil panen hingga menjadi bahan persediaan pada gudang untuk selanjutnya dijual. Penyajian aset biologis pada PT Wahana Graha Makmur di neraca disajikan berdasarkan nilai perolehan aset biologis (tanaman yang telah menghasilkan) tersebut dikurangi akumulasi penyusutan.
5.	Stefanus Ariyanto; Heri Sukendar; dan Heny Kurniawati (2014)	Penerapan PSAK Adopsi IAS 41 Agriculture	Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah penerapan PSAK yang diadopsi dari IAS 41: Agriculture, perlu diterapkan pada Badan Usaha Milik Negara (BUMN), khususnya BUMN Perkebunan agar informasi keuangan yang dihasilkan menjadi lebih berguna bagi pengambilan keputusan.	PSAK yang berbasis IAS 41 belum akan diterapkan dalam waktu dekat ini karena IAS 41 sendiri akan mengalami revisi yang cukup signifikan. Saat ini BUMN perkebunan dapat menggunakan PSAK BUMN Perkebunan yang telah diterbitkan.  1. Pengungkapan aset biologis tanaman tebu sebaiknya dikelompokkan berdasarkan lokasi jika entitas mempunyai tebu di beberapa lokasi yang berbeda dengan karakteristik biaya dan kesuburan tanah yang berbeda-

No	Penelitian	Judul	Tujuan	Hasil
				<p>beda. Terkait perkebunan tebu, keuntungan atau kerugian akibat perubahan nilai wajar aset biologis dikurangi biaya menjual memang lebih tepat jika dilaporkan dalam laba rugi. Hal ini karena umur tanaman tebu yang relatif pendek (hanya 8-14 bulan), sehingga keuntungan akibat revaluasi akan segera terealisasi beberapa bulan kemudian.</p> <p>2. Pengakuan keuntungan atau kerugian setelah revaluasi akan membuat laporan keuangan makin relevan dan mewakili keadaan yang sesungguhnya.</p>
6.	Liliana Feleagă, Niculae Feleagă, Vasile Răileanu (2014)	Theoretical Considerations about Implementation of IAS 41 In Romania	Tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis IAS 41 dan situasi akuntansi untuk agrikultur di Romania saat ini.	Di Rumania, akuntansi keuangan berorientasi pada dua arah berbeda. Sejumlah kelompok dan perusahaan menerapkan Standar Pelaporan Keuangan Internasional termasuk IAS 41. Sebagian besar perusahaan masih menerapkan peraturan Keputusan Menteri Keuangan 3055/2009.
7.	Adita Kiswara (2012)	Analisis Penerapan International Accounting Standard (IAS) 41 Pada PT. Sampoerna Agro, Tbk	Mengetahui dampak dari penerapan IAS 41 terhadap penyajian laporan keuangan yang terkait dengan aktivitas agrikultur pada perusahaan agrikultur di Indonesia, menganalisis perbedaan apa saja yang terjadi setelah suatu perusahaan agrikultur menerapkan IAS 41 sebagai dasar pengukuran dan pengakuan elemen laporan keuangan yang terkait dengan aktivitas agrikultur, serta untuk mengetahui cara atau metode pengukuran, pengakuan, dan pengungkapan elemen-elemen laporan keuangan perusahaan agrikultur di Indonesia	<p>1. Setelah penerapan IAS 41, perusahaan tidak lagi mengakui adanya akumulasi depresiasi. Aset biologis diukur berdasarkan nilai wajarnya. PT Sampoerna Agro, Tbk sudah mengakui aset biologisnya dengan menggunakan nilai wajar meskipun pada metode pengukurannya belum menggunakan nilai wajar.</p> <p>2. Penerapan IAS 41 ini tidak ada akumulasi depresiasi dari aset biologis dan terdapat penambahan akun untuk kenaikan atau penurunan dari aset biologis sehingga dapat diketahui kenaikan dan penurunan dari aset biologis tersebut.</p> <p>3. Untuk menentukan harga jual dapat menggunakan perhitungan nilai wajar dikurangi dengan biaya yang</p>

No	Penelitian	Judul	Tujuan	Hasil
			yang terkait dengan aktivitas agrikultur setelah menerapkan IAS 41.	digunakan untuk menjual aset, termasuk biaya angkut, biaya ekspor, dan juga biaya makelar untuk menjual aset.
8.	Saur Maruli dan Aria Farah Mita (2010)	Analisis Pendekatan Nilai Wajar dan Nilai Historis dalam Penilaian Aset Biologis pada Perusahaan Agrikultur: Tinjauan Kritis Rencana Adopsi IAS 41	Penelitian ini bertujuan untuk memberikan gambaran awal mengenai perbandingan penggunaan metode nilai wajar dan nilai historis untuk mencari perbedaan signifikan terhadap nilai aset, laba, dan pendapatan untuk masing-masing pendekatan.	Tidak terdapat cukup bukti untuk menyatakan bahwa penilaian menggunakan pendekatan nilai wajar mempunyai pengaruh yang lebih besar terhadap volatilitas earnings dibandingkan dengan penilaian menggunakan pendekatan nilai historis.

Sumber : Jurnal, disimpulkan

## 2.2 Landasan Teori

### 2.2.1 *Normative Accounting Theory*

Teori akuntansi normatif disebut juga teori perspektif, yang menganggap akuntansi sebagai norma peraturan yang harus diikuti, baik dipraktikkan sekarang atau tidak. Teori ini berusaha untuk membenarkan tentang apa yang seharusnya dipraktikkan dan hanya menyebutkan hipotesis tentang bagaimana akuntansi seharusnya dipraktikkan tanpa menguji hipotesis tersebut. Selain itu, teori akuntansi normatif juga berusaha menjelaskan apa yang seharusnya dilakukan oleh akuntan dalam proses penyajian informasi keuangan kepada para pemakainya. Suwardjono berpendapat, sasaran teori akuntansi normatif adalah memberikan penjelasan atau penalaran mengapa perlakuan akuntansi tertentu akan lebih relevan atau tidak relevan (*relevant or irrelevant*) atau baik atau buruk (*good or bad*) daripada perlakuan akuntansi alternatif yang lain dalam hal mencapai tujuan tertentu (Suwardjono, 2005: 26).

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) sebagai standar yang mengatur pelaporan keuangan di Indonesia digunakan sebagai pedoman bagi para akuntan sebuah perusahaan untuk membuat laporan keuangan. Pernyataan dalam PSAK ini menetapkan dasar-dasar bagi penyajian laporan keuangan bertujuan umum agar dapat dibandingkan dengan laporan milik entitas lain maupun dengan laporan keuangan periode sebelumnya. Selain itu, demi terciptanya laporan keuangan yang berkualitas dan hasil audit yang wajar, maka PSAK harus diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan sebuah perusahaan. Sehingga, apabila perlakuan akuntansi yang tidak sesuai dengan standar yang telah dibuat



dan ditetapkan, maka akan berdampak pada kualitas laporan keuangan dan hasil audit yang kurang baik.

Selama ini PT Perkebunan Nusantara X Surabaya belum menerapkan PSAK 69 untuk perlakuan aset biologisnya yaitu tanaman tebu. Selain merupakan standar yang baru diadopsi, alasan utama belum diterapkannya PSAK 69 dalam laporan keuangan perusahaan adalah karena manajemen menganggap bahwa tanaman tebu tidak tergolong kedalam aset biologis mengingat umurnya yang kurang dari satu tahun. Maka dari itu, dalam rangka menciptakan laporan keuangan yang lebih baik atau berkualitas, ada baiknya apabila PTPN X segera menyesuaikan diri dan menerapkan PSAK 69 dalam penyusunan laporan keuangannya.

### **2.2.2 Aset Biologis**

Aset biologis seperti hewan ternak, tanaman perkebunan, pertanian, atau perhutanan menjadi produksi utama dari aktivitas agrikultur, mereka mengalami transformasi biologis (proses berkembangbiak, pertumbuhan, produksi, atau bahkan kemunduran) sehingga menyebabkan perubahan kuantitatif dan kualitatif, yang nantinya juga akan berpengaruh pada perusahaan. Transformasi biologis yang dialami dapat membuat pengakuan, pengukuran, dan pengungkapannya harus menggunakan metode akuntansi yang tepat agar laporan keuangan tersaji secara wajar.

Penjelasan terkait aktivitas agrikultur, aset biologis, dan transformasi biologis akan diberikan, baik dari IAS 41 maupun PSAK 69. IAS 41 paragraf 5 mendefinisikan aktivitas agrikultur sebagai *“The management by an entity of the*

*biological transformation and harvest of biological assets for sale or for conversion into agricultural produce or into additional biological assets”.*

Pernyataan ini sesuai dengan PSAK 69 yang mendefinisikan aktivitas agrikultur sebagai “manajemen transformasi biologis dan panen aset biologis oleh entitas untuk dijual atau untuk dikonversi menjadi produk agrikultur atau menjadi aset biologis tambahan”.

Pernyataan lain terkait aktivitas agrikultur juga dijelaskan dalam IAS 41 paragraf 6 dan 53, yang menyebutkan:

**Tabel 2.2**  
**Perbandingan IAS 41 dan PSAK 69 terkait Aktivitas Agrikultur**

No.	IAS 41	PSAK 69
1.	<p>Paragraf 6: <i>Agricultural activity covers a diverse range of activities; for example, raising livestock, forestry, annual or perennial cropping, cultivating orchards and plantations, floriculture, and aquaculture (including fish farming). Certain common features exist within this diversity:</i></p> <p>a. <i>Capability to change. Living animals and plants are capable of biological transformation;</i></p> <p>b. <i>Management of change. Management facilitates biological transformation by enhancing, or at least stabilising, conditions necessary for the process to take place (for example, nutrient levels, moisture, temperature, fertility, and light). Such management distinguishes agricultural activity from other activities.</i></p>	<p>Paragraf 6: Aktivitas agrikultur mencakup berbagai aktivitas; sebagai contoh, peternakan, kehutanan, tanaman semusim (<i>annual</i>) atau tahunan (<i>perennial</i>), budidaya kebun dan perkebunan, budidaya bunga, dan budidaya perikanan (termasuk peternakan ikan). Terdapat karakteristik umum tertentu dalam keanekaragaman ini:</p> <p>a. Kemampuan untuk berubah. Hewan dan tanaman hidup mampu melakukan transformasi biologis;</p> <p>b. Manajemen perubahan. Manajemen mendukung transformasi biologis dengan meningkatkan, atau setidaknya menstabilkan, kondisi yang diperlukan agar proses tersebut dapat terjadi (sebagai contoh, tingkat nutrisi, kelembaban, temperatur, kesuburan, dan cahaya). Manajemen seperti ini membedakan aktivitas agrikultur</p>

No.	IAS 41	PSAK 69
	<p><i>For example, harvesting from unmanaged sources (such as ocean fishing and deforestation) is not agricultural activity; and</i></p> <p><i>c. Measurement of change. The change in quality (for example, genetic merit, density, ripeness, fat cover, protein content, and fibre strength) or quantity (for example, progeny, weight, cubic metres, fibre length or diameter, and number of buds) brought about by biological transformation or harvest is measured and monitored as a routine management function.</i></p>	<p>dari aktivitas lain. Sebagai contoh, proses ganti hasil panen dari sumber yang tidak dikelola (seperti penangkapan ikan laut dan penebangan hutan) bukan merupakan aktivitas agrikultur; dan</p> <p>c. Pengukuran perubahan. Perubahan dalam kualitas (sebagai contoh, keunggulan genetik, kepadatan, kematangan, kadar lemak, kadar protein, dan kekuatan serat) atau kuantitas (sebagai contoh, keturunan, berat, meter kubik, panjang atau diameter serat, dan jumlah tunas) yang dihasilkan oleh transformasi biologis atau panen diukur dan dipantau sebagai fungsi manajemen yang rutin.</p>
2.	<p>Paragraf 53:</p> <p><i>Agricultural activity is often exposed to climatic, disease and other natural risks. If an event occurs that gives rise to a material item of income or expense, the nature and amount of that item are disclosed in accordance with IAS 1 Presentation of Financial Statements. Examples of such an event include an outbreak of a virulent disease, a flood, a severe drought or frost, and a plague of insects.</i></p>	<p>Paragraf 53:</p> <p>Aktivitas agrikultur sering terekspos oleh iklim, penyakit, dan risiko alam lain. Jika suatu peristiwa terjadi sehingga menimbulkan suatu pos pendapatan atau beban yang material, maka sifat dan jumlah pendapatan dan beban tersebut diungkapkan sesuai dengan PSAK 1: Penyajian Laporan Keuangan. Contoh dari peristiwa tersebut termasuk wabah penyakit mematikan, banjir, kekeringan atau pembekuan yang parah, dan wabah serangga.</p>

Aset biologis didefinisikan dalam IAS 41 sebagai “*A biological asset is a living animal or plant.*”, yaitu hewan atau tanaman yang hidup. Hal ini sesuai dengan PSAK 69 yang mendefinisikan aset biologis sebagai “hewan atau tanaman hidup”.

Selain aktivitas agrikultur dan aset biologis, paragraf 5, 44, dan 45 juga mendefinisikan secara sama terkait hal-hal berikut:

**Tabel 2.3**  
**Perbandingan IAS 41 dan PSAK 69 terkait Aset Biologis**

No.	IAS 41	PSAK 69
1.	<p>Paragraf 5:</p> <p>a. <i>Costs to sell are the incremental costs directly attributable to the disposal of an asset, excluding finance costs and income taxes.</i></p> <p>b. <i>A group of biological assets is an aggregation of similar living animals or plants.</i></p> <p>c. <i>Harvest is the detachment of produce from a biological asset or the cessation of a biological asset's life processes.</i></p> <p>d. <i>Agricultural produce is the harvested product of the entity's biological assets.</i></p> <p>e. <i>Biological transformation comprises the processes of growth, degeneration, production, and procreation that cause qualitative or quantitative changes in a biological asset.</i></p>	<p>Paragraf 5:</p> <p>a. Biaya untuk menjual (<i>cost to sell</i>), biaya inkremental yang diatribusikan secara langsung untuk pelepasan aset, tidak termasuk beban pembiayaan dan pajak penghasilan.</p> <p>b. Kelompok aset biologis (<i>group of biological asset</i>), adalah penggabungan dari hewan atau tanaman hidup yang serupa.</p> <p>c. Panen (<i>harvest</i>), pelepasan produk dari aset biologis atau pemberhentian proses kehidupan aset biologis.</p> <p>d. Produk agrikultur (<i>agricultural produce</i>), adalah produk yang dipanen dari aset biologis milik entitas.</p> <p>e. Transformasi biologis (<i>biological transformation</i>) terdiri dari proses pertumbuhan, degenerasi, produksi, dan prokreasi yang mengakibatkan perubahan kualitatif atau kuantitatif aset biologis.</p>
2.	<p>Paragraf 44:</p> <p><i>Consumable biological assets are those that are to be harvested as agricultural produce or sold as biological assets. Bearer biological assets are those other than consumable biological assets. Bearer biological assets are not agricultural produce but, rather, are self-regenerating.</i></p>	<p>Paragraf 44:</p> <p>Aset biologis yang dapat dikonsumsi adalah aset biologis yang akan dipanen sebagai produk agrikultur atau dijual sebagai aset biologis. Aset biologis produktif adalah aset selain aset biologis yang dapat dikonsumsi. Aset biologis produktif bukan merupakan produk agrikultur, tetapi dimiliki untuk menghasilkan produk agrikultur.</p>

No.	IAS 41	PSAK 69
3.	Paragraf 45: <i>Biological assets may be classified either as mature biological assets or immature biological assets. Mature biological assets are those that have attained harvestable specifications (for consumable biological assets) or are able to sustain regular harvests (for bearer biological assets).</i>	Paragraf 45: Aset biologis dapat diklasifikasikan baik sebagai aset biologis menghasilkan maupun belum menghasilkan. Aset biologis menghasilkan adalah aset yang telah mencapai spesifikasi untuk dipanen (untuk aset biologis yang dapat dikonsumsi) atau mampu menghasilkan panen yang berkelanjutan (untuk aset biologis produktif).

Setelah definisi transformasi biologis diberikan dalam paragraf 5, selanjutnya paragraf ke 7 dan 52 dalam IAS 41 dan PSAK 69 menjelaskan terkait transformasi biologis.

**Tabel 2.4**  
**Perbandingan IAS 41 dan PSAK 69 terkait Transformasi Biologis**

No.	IAS 41	PSAK 69
1.	Paragraf 7: <i>Biological transformation results in the following types of outcomes:</i> a. <i>Asset changes through (i) growth (an increase in quantity or improvement in quality of an animal or plant), (ii) degeneration (a decrease in the quantity or deterioration in quality of an animal or plant), or (iii) procreation (creation of additional living animals or plants); or</i> b. <i>Production of agricultural produce such as latex, tea leaf, wool, and milk.</i>	Paragraf 7: Hasil transformasi biologis adalah sebagai berikut: a. Perubahan aset melalui (i) pertumbuhan (peningkatan kuantitas atau perbaikan kualitas hewan atau tanaman), (ii) degenerasi (penurunan kuantitas atau penurunan kualitas hewan atau tanaman), (iii) prokreasi (penciptaan hewan atau tanaman hidup tambahan); atau b. Produksi produk pertanian seperti getah karet, daun teh, wol, dan susu.
2.	Paragraf 52: <i>Biological transformation results in a number of types of physical change—growth, degeneration, production, and procreation, each of which is</i>	Paragraf 52: Transformasi biologis mengakibatkan beberapa jenis perubahan fisik pertumbuhan, degenerasi, produksi, dan prokreasi, yang setiap perubahannya dapat

No.	IAS 41	PSAK 69
	<i>observable and measurable. Each of those physical changes has a direct relationship to future economic benefits. A change in fair value of a biological asset due to harvesting is also a physical change.</i>	diobservasi dan diukur. Setiap perubahan fisik tersebut memiliki hubungan langsung dengan manfaat ekonomik masa depan. Perubahan nilai wajar aset biologis karena panen juga merupakan suatu perubahan fisik.

Sebagai adopsi dari IAS 41, PSAK 69 memang terlihat seperti terjemahan dari IAS 41. Namun sebenarnya ada beberapa hal yang disesuaikan dengan kondisi di Indonesia. Seperti pada paragraf 4 dari kedua standar dibawah ini.

Dalam IAS 41:

**Tabel 2.5**  
**Contoh Aset Biologis, Produk Agrikultur, dan Produk Hasil pemrosesan Setelah Panen menurut IAS 41**

<i>Biological Asset</i>	<i>Agricultural Produce</i>	<i>Product the are the result of processing after harvest</i>
<i>Sheep</i>	<i>Wool</i>	<i>Yarn, Carpet</i>
<i>Trees in a plantation forest</i>	<i>Logs</i>	<i>Lumber</i>
<i>Plants</i>	<i>Catton</i>	<i>Thread, Clothing</i>
	<i>Harvested cane</i>	<i>Sugar</i>
<i>Dairy cattle</i>	<i>Milk</i>	<i>Cheese</i>
<i>Pigs</i>	<i>Carcass</i>	<i>Sausage, Cured hams</i>
<i>Bushes</i>	<i>Leaf</i>	<i>Tea, Cured tobacco</i>
<i>Vines</i>	<i>Grapes</i>	<i>Wine</i>
<i>Fruit trees</i>	<i>Picked fruit</i>	<i>Processed fruit</i>

Sumber: *International Accounting Standards 41. (par 04)*

PSAK 69 menyebutkan:

**Tabel 2.6**  
**Contoh Aset Biologis, Produk Agrikultur, dan Produk Hasil pemrosesan Setelah Panen menurut PSAK 69**

Aset Biologis	Produk Agrikultur	Produk yang Merupakan Hasil Pemrosesan Setelah Panen
Domba	Wol	Benang, karpet
Pohon dalam hutan kayu	Pohon tebang	Kayu gelondongan, potongan kayu
Sapi perah	Susu	Keju
Babi	Daging potong	Sosis, ham (daging ham)
Tanaman Kapas	Kapas panen	Benang, pakaian
Tebu	Tebu panen	Gula
Tanaman tembakau	Daun tembakau	Tembakau
Tanaman teh	Daun teh	Teh
Tanaman anggur	Buah anggur	Minuman anggur (wine)
Tanaman buah-buahan	Buah petikan	Buah olahan
Pohon Kelapa Sawit	Tandan buah segar	Minyak kelapa sawit
Pohon Karet	Getah karet	Produk olahan karet

Sumber: Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 69. (par 04)

Dari tabel diatas, dapat dilihat bahwa penyesuaian terhadap standar yang mengatur agrikultural ini telah dilakukan. IAS 41 tidak menggolongkan pohon kelapa sawit dan pohon karet ke dalam contoh aset biologis, sedangkan PSAK 69 menggolongkannya.

Penyesuaian juga terjadi pada paragraf ke 5, PSAK 69 menambahkan beberapa poin yang tidak disebutkan dalam IAS 41, seperti:

- 5A. Berikut ini bukan merupakan tanaman produktif (*bearer plants*):
- a. tanaman yang dibudidayakan untuk dipanen sebagai produk agrikultur (sebagai contoh, pohon yang ditanam untuk digunakan sebagai potongan kayu);

- b. tanaman yang dibudidayakan untuk menghasilkan produk agrikultur ketika terdapat kemungkinan yang sangat jarang bahwa entitas juga akan memanen dan menjual tanaman tersebut sebagai produk agrikultur, selain sebagai penjualan sisa insidental (sebagai contoh, pohon yang dibudidayakan baik untuk buahnya maupun potongan kayu); dan
  - c. tanaman semusim (*annual crops*) (sebagai contoh, jagung dan gandum).
- 5B. Ketika tanaman produktif tidak lagi digunakan untuk menghasilkan produk agrikultur, tanaman tersebut dapat ditebang dan dijual sebagai sisa, sebagai contoh, untuk digunakan sebagai kayu bakar. Penjualan sisa insidental tersebut tidak akan menghalangi tanaman tersebut dari pemenuhan definisi tanaman produktif (*bearer plants*).
- 5C. Produk yang tumbuh pada tanaman produktif merupakan aset biologis.

Definisi tentang aset biologis dan hal-hal terkait dengannya (seperti contoh aset biologis, biaya untuk menjual, aktivitas agrikultur, dan lain sebagainya) yang telah disebutkan di atas nantinya akan digunakan sebagai acuan untuk menganalisa pengungkapan atas tanaman tebu. Memastikan apakah tanaman tebu sudah diungkapkan sesuai dengan peraturan dalam PSAK 69 atau belum.

### 2.2.3 Perlakuan Akuntansi

Perlakuan akuntansi yang dimaksud dalam penelitian ini terdiri dari tiga kegiatan, yaitu pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan, khususnya untuk aset biologis. Berikut akan dijelaskan terkait masing-masing definisi menurut beberapa sumber.

#### a. Pengakuan

Terdapat pernyataan terkait pengakuan aset biologis dalam PSAK No. 1 Paragraf 65 dalam Ligia Dwi Restyani (2016), yaitu “Perusahaan memiliki kendali atas aktiva sebagai hasil dari peristiwa masa lalu dan dimungkinkan



bahwa di masa mendatang terdapat manfaat ekonomi yang berkaitan dengan aset tersebut yang akan mengalir ke perusahaan”.

**Tabel 2.7**  
**Perbandingan IAS 41 dan PSAK 69 terkait Pengakuan**

No.	IAS 41	PSAK 69
1.	Paragraf 10: <i>An entity shall recognise a biological asset or agricultural produce when, and only when:</i> a. <i>The entity controls the asset as a result of past events;</i> b. <i>It is probable that future economic benefits associated with the asset will flow to the entity; and</i> c. <i>The fair value or cost of the asset can be measured reliably.</i>	Paragraf 10: 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; dan c. Nilai wajar atau biaya perolehan aset biologis dapat diukur secara andal.

Dari semua definisi diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa perusahaan sebagai pemilik aset biologis memiliki kendali atas pengakuannya dan memperoleh manfaat ekonomi untuk perusahaan. Hal ini dikarenakan dalam laporan keuangan, aset biologis dapat diakui sesuai jangka waktu transformasi biologisnya sebagai aset lancar ataupun aset tidak lancar. Aset biologis yang jangka waktu transformasi biologisnya lebih dari satu tahun, maka dapat diakui sebagai aset tidak lancar. Sebaliknya, untuk aset dengan jangka waktu transformasi kurang dari atau sampai dengan satu tahun, maka dapat diakui sebagai aset lancar.

Definisi tentang pengakuan aset biologis dan hal-hal terkait dengannya, yang telah disebutkan di atas nantinya akan digunakan sebagai acuan untuk menganalisa pengakuan atas tanaman tebu. Memastikan apakah tanaman tebu sudah diungkapkan sesuai dengan peraturan dalam PSAK 69 atukah belum.

## b. Pengukuran

IAS 41 dan PSAK 69 membahas pengukuran (*measurement*) terhadap aset biologis dan nilai wajar dijelaskan pada paragraf 12, 13, 15, 24, 30, 31, 32, dan 33 sebagai berikut:

**Tabel 2.8**  
**Perbandingan IAS 41 dan PSAK 69 terkait Pengukuran**

No.	IAS 41	PSAK 69
1.	Paragraf 12: <i>A biological asset shall be measured on initial recognition and at the end of each reporting period at its fair value less costs to sell, except for the case described in paragraph 30 where the fair value cannot be measured reliably</i>	Paragraf 12: 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.
2.	Paragraf 13: <i>Agricultural produce harvested from an entity's biological assets shall be measured at its fair value less costs to sell at the point of harvest. Such measurement is the cost at that date when applying IAS 2 Inventories or another applicable Standard.</i>	Paragraf 13: 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 PSAK 14: Persediaan atau Pernyataan lain yang berlaku.
3.	Paragraf 15: <i>The determination of fair value for a biological asset or agricultural produce may be facilitated by grouping biological assets or agricultural produce according to significant attributes; for example, by age or quality. An entity selects the attributes corresponding to the attributes used in the market as a basis for pricing.</i>	Paragraf 15: 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.
4.	Paragraf 24: <i>Cost may sometimes approximate fair value, particularly when:</i> <i>a. Little biological transformation</i>	Paragraf 24: Biaya perolehan terkadang dapat mendekati perkiraan nilai wajar, terutama ketika:

No.	IAS 41	PSAK 69
	<p><i>has taken place since initial cost incurrence (for example, for fruit tree seedlings planted immediately prior to the end of a reporting period); or</i></p> <p>b. <i>The impact of the biological transformation on price is not expected to be material (for example, for the initial growth in a 30-year pine plantation production cycle).</i></p>	<p>a. Sedikit transformasi biologis telah terjadi sejak timbulnya biaya awal (sebagai contoh, untuk bibit yang ditanam segera sebelum akhir periode pelaporan atau ternak yang baru yang didapatkan); atau</p> <p>b. Dampak transformasi biologis pada harga tidak diharapkan menjadi material (sebagai contoh, untuk pertumbuhan awal dalam suatu siklus produksi perkebunan pinus yang berusia 30 tahun).</p>
5.	<p>Paragraf 30:  <i>There is a presumption that fair value can be measured reliably for a biological asset. However, that presumption can be rebutted only on initial recognition for a biological asset for which market-determined prices or values are not available and for which alternative estimates of fair value are determined to be clearly unreliable. In such a case, that biological asset shall be measured at its cost less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses. Once the fair value of such a biological asset becomes reliably measurable, an entity shall measure it at its fair value less costs to sell. Once a non-current biological asset meets the criteria to be classified as held for sale (or is included in a disposal group that is classified as held for sale) in accordance with IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations, it is presumed that fair value can be measured reliably.</i></p>	<p>Paragraf 30:  Terdapat asumsi bahwa nilai wajar aset biologis dapat diukur secara andal. Namun, asumsi tersebut dapat dibantah hanya pada saat pengakuan awal aset biologis yang harga kuotasi pasarnya tidak tersedia dan yang alternatif pengukuran nilai wajarnya secara jelas tidak dapat diandalkan. Dalam kasus tersebut, aset biologis tersebut diukur pada biaya perolehannya dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai. Ketika nilai wajar aset biologis tersebut dapat diukur secara andal, entitas mengukur aset biologis tersebut pada nilai wajarnya dikurangi biaya untuk menjual. Ketika aset biologis tidak lancar memenuhi kriteria untuk diklasifikasikan sebagai dimiliki untuk dijual (atau termasuk dalam kelompok lepasan yang diklasifikasikan sebagai dimiliki untuk dijual) sesuai dengan PSAK 58: Aset Tidak Lancar yang Dimiliki untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan, maka diasumsikan bahwa nilai wajar dapat diukur secara andal.</p>

No.	IAS 41	PSAK 69
6.	Paragraf 31: <i>The presumption in paragraph 30 can be rebutted only on initial recognition. An entity that has previously measured a biological asset at its fair value less costs to sell continues to measure the biological asset at its fair value less costs to sell until disposal</i>	Paragraf 31: Asumsi dalam paragraf 30 dapat dibantah hanya pada saat pengakuan awal. Entitas yang sebelumnya telah mengukur aset biologis pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual melanjutkan mengukur aset biologisnya pada nilai wajar setelah dikurangi biaya untuk menjual sampai pada saat pelepasan.
7.	Paragraf 32: <i>In all cases, an entity measures agricultural produce at the point of harvest at its fair value less costs to sell. This Standard reflects the view that the fair value of agricultural produce at the point of harvest can always be measured reliably.</i>	Paragraf 32: Dalam seluruh kasus, entitas mengukur produk agrikultur pada titik panen pada nilai wajar setelah dikurangi biaya untuk menjual. Pernyataan ini mencerminkan pandangan bahwa nilai wajar produk agrikultur pada titik panen selalu dapat diukur secara andal.
8.	Paragraf 33: <i>In determining cost, accumulated depreciation and accumulated impairment losses, an entity considers IAS 2 Inventories, IAS 16 Property, Plant and Equipment and IAS 36 Impairment of Assets.</i>	Paragraf 33: Entitas mempertimbangkan PSAK 14: Persediaan, PSAK 16: Aset Tetap, dan PSAK 48: Penurunan Nilai Aset dalam menentukan biaya perolehan, akumulasi penyusutan, dan akumulasi kerugian penurunan nilai.

Definisi tentang pengukuran dan hal-hal terkait dengannya (seperti nilai wajar, keterandalan nilai, dan lain sebagainya) yang telah disebutkan di atas nantinya akan digunakan sebagai acuan untuk menganalisa pengukuran atas tanaman tebu. Memastikan apakah tanaman tebu di PTPN X diukur seperti dalam PSAK 69 atau belum.

### c. Pengungkapan

Pengungkapan (*disclosure*) untuk aset biologis dalam IAS 41 dan PSAK 69 dijelaskan melalui paragraf ke 40-43, 46-49, 51, dan 54-56 sebagai berikut:

**Tabel 2.9**  
**Perbandingan IAS 41 dan PSAK 69 terkait Pengungkapan**

No.	IAS 41	PSAK 69
1.	Paragraf 40: <i>An entity shall disclose the aggregate gain or loss arising during the current period on initial recognition of biological assets and agricultural produce and from the change in fair value less costs to sell of biological assets.</i>	Paragraf 40: Entitas 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.
2.	Paragraf 41: <i>An entity shall provide a description of each group of biological assets.</i>	Paragraf 41: Entitas mendeskripsikan setiap kelompok aset biologis.
3.	Paragraf 42: <i>The disclosure required by paragraph 41 may take the form of a narrative or quantified description.</i>	Paragraf 42: Pengungkapan yang disyaratkan dalam paragraf 41 dapat berbentuk deskripsi naratif atau kuantitatif.
4.	Paragraf 43: <i>An entity is encouraged to provide a quantified description of each group of biological assets, distinguishing between consumable and bearer biological assets or between mature and immature biological assets, as appropriate. For example, an entity may disclose the carrying amounts of consumable biological assets and bearer biological assets by group. An entity may further divide those carrying amounts between mature and immature assets. These distinctions provide information that may be helpful in assessing the timing of future cash flows. An entity discloses the basis for making any such distinctions.</i>	Paragraf 43: Entitas dianjurkan untuk memberikan deskripsi kuantitatif dari setiap kelompok aset biologis, membedakan antara aset biologis yang dapat dikonsumsi dan aset biologis produktif ( <i>bearer biological assets</i> ), atau antara aset biologis menghasilkan ( <i>mature</i> ) dan yang belum menghasilkan ( <i>immature</i> ), sesuai keadaan aset biologis. 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.

No.	IAS 41	PSAK 69
5.	<p>Paragraf 46: <i>If not disclosed elsewhere in information published with the financial statements, an entity shall describe:</i></p> <p>a. <i>The nature of its activities involving each group of biological assets; and</i></p> <p>b. <i>Non-financial measures or estimates of the physical quantities of: (i) each group of the entity's biological assets at the end of the period; and (ii) output of agricultural produce during the period.</i></p>	<p>Paragraf 46: Jika tidak diungkapkan di bagian manapun dalam informasi yang dipublikasikan bersama dengan laporan keuangan, maka entitas mendeskripsikan:</p> <p>a. Sifat aktivitasnya yang melibatkan setiap kelompok aset biologis; dan</p> <p>b. Ukuran atau estimasi nonkeuangan dari kuantitas fisik: (i) setiap kelompok aset biologis milik entitas pada akhir periode; dan (ii) keluaran produk agrikultur selama periode tersebut.</p>
6.	<p>Paragraf 47: <i>An entity shall disclose the methods and significant assumptions applied in determining the fair value of each group of agricultural produce at the point of harvest and each group of biological assets</i></p>	<p>Paragraf 47: Dikosongkan</p>
7.	<p>Paragraf 48: <i>An entity shall disclose the fair value less costs to sell of agricultural produce harvested during the period, determined at the point of harvest</i></p>	<p>Paragraf 48: Dikosongkan</p>
8.	<p>Paragraf 49: <i>An entity shall disclose:</i></p> <p>a. <i>The existence and carrying amounts of biological assets whose title is restricted, and the carrying amounts of biological assets pledged as security for liabilities;</i></p> <p>b. <i>The amount of commitments for the development or acquisition of biological assets; and</i></p> <p>c. <i>Financial risk management strategies related to agricultural activity.</i></p>	<p>Paragraf 49: Entitas mengungkapkan:</p> <p>a. Keberadaan dan jumlah tercatat aset biologis yang kepemilikannya dibatasi, dan jumlah tercatat aset biologis yang dijamin untuk liabilitas;</p> <p>b. Jumlah komitmen untuk pengembangan atau akuisisi aset biologis; dan</p> <p>c. Strategi manajemen risiko keuangan yang terkait dengan aktivitas agrikultur</p>

No.	IAS 41	PSAK 69
9.	<p>Paragraf 51:</p> <p><i>The fair value less costs to sell of a biological asset can change due to both physical changes and price changes in the market. Separate disclosure of physical and price changes is useful in appraising current period performance and future prospects, particularly when there is a production cycle of more than one year. In such cases, an entity is encouraged to disclose, by group or otherwise, the amount of change in fair value less costs to sell included in profit or loss due to physical changes and due to price changes. This information is generally less useful when the production cycle is less than one year (for example, when raising chickens or growing cereal crops).</i></p>	<p>Paragraf 51:</p> <p>Nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual aset biologis dapat berubah baik dikarenakan perubahan fisik maupun perubahan harga di pasar. Pengungkapan terpisah atas perubahan fisik dan perubahan harga berguna dalam menilai kinerja periode berjalan dan prospek masa depan, terutama ketika terdapat siklus produksi yang berusia lebih dari satu tahun. Dalam kasus tersebut, entitas dianjurkan untuk mengungkapkan, berdasarkan kelompok atau lainnya, jumlah perubahan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual yang termasuk dalam laba rugi akibat perubahan fisik dan perubahan harga. Informasi ini umumnya kurang berguna ketika siklus produksi berusia kurang dari satu tahun (sebagai contoh, ketika beternak ayam atau menanam tanaman biji-bijian).</p>
10.	<p>Paragraf 54:</p> <p><i>If an entity measures biological assets at their cost less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses (see paragraph 30) at the end of the period, the entity shall disclose for such biological assets:</i></p> <p>(a) <i>a description of the biological assets;</i></p> <p>(b) <i>an explanation of why fair value cannot be measured reliably;</i></p> <p>(c) <i>if possible, the range of estimates within which fair value is highly likely to lie;</i></p> <p>(d) <i>the depreciation method used;</i></p> <p>(e) <i>the useful lives or the depreciation rates used; and the gross carrying amount and the accumulated depreciation (aggregated with accumulated impairment losses) at the</i></p>	<p>Paragraf 54:</p> <p>Jika entitas mengukur aset biologis pada biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai (lihat paragraf 30) pada akhir periode, maka entitas mengungkapkan untuk aset biologis tersebut: (a) deskripsi dari aset biologis tersebut; (b) penjelasan tentang mengapa alasan nilai wajar tidak dapat diukur secara andal; (c) jika memungkinkan, rentang estimasi dimana nilai wajar kemungkinan besar berada; (d) metode penyusutan yang digunakan; (e) umur manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan; dan (f) jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (digabungkan dengan akumulasi kerugian penurunan nilai) pada awal dan akhir periode.</p>

No.	IAS 41	PSAK 69
	<i>beginning and end of the period.</i>	.
11.	<p>Paragraf 55:  <i>If, during the current period, an entity measures biological assets at their cost less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses (see paragraph 30), an entity shall disclose any gain or loss recognised on disposal of such biological assets and the reconciliation required by paragraph 50 shall disclose amounts related to such biological assets separately. In addition, the reconciliation shall include the following amounts included in profit or loss related to those biological assets:</i></p> <p>(a) <i>impairment losses;</i>  (b) <i>reversals of impairment losses; and</i>  (c) <i>depreciation.</i></p>	<p>Paragraf 55:  Jika, selama periode berjalan, entitas mengukur aset biologisnya pada biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai (lihat paragraf 30), maka entitas mengungkapkan keuntungan atau kerugian yang diakui atas pelepasan aset biologis tersebut dan rekonsiliasi yang disyaratkan dalam paragraf 50 mengungkapkan jumlah yang berkaitan dengan aset biologis tersebut secara terpisah. Sebagai tambahan, rekonsiliasi tersebut mencakup jumlah berikut dalam laba rugi terkait dengan aset biologis tersebut: (a) kerugian penurunan nilai; (b) pembalikan rugi penurunan nilai; dan (c) penyusutan.</p>
12	<p>Paragraf 56:  <i>If the fair value of biological assets previously measured at their cost less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses becomes reliably measurable during the current period, an entity shall disclose for those biological assets:</i></p> <p>(a) <i>a description of the biological assets;</i>  (b) <i>an explanation of why fair value has become reliably measurable; and</i>  (c) <i>the effect of the change.</i></p>	<p>Paragraf 56:  Jika nilai wajar aset biologis sebelumnya diukur pada biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai menjadi dapat diukur secara andal selama periode berjalan, maka entitas mengungkapkan untuk aset biologis tersebut: (a) deskripsi dari aset biologis tersebut; (b) penjelasan tentang mengapa nilai wajar dapat diukur secara andal; dan (c) dampak dari perubahan tersebut.</p>

Definisi tentang pengungkapan dan hal-hal terkait yang telah disebutkan di atas nantinya akan digunakan sebagai acuan untuk menganalisa pengungkapan atas tanaman tebu. Memastikan apakah tanaman tebu di PTPN X diungkapkan seperti dalam PSAK 69 atau belum.

#### 2.2.4 Akresi

Proses akresi secara singkat dapat diartikan sebagai proses bertambahnya nilai dari aset biologis yang terjadi akibat adanya transformasi biologis, yaitu



pertumbuhan, degenerasi, ataupun prokreasi. Suwardjono (2005 : 372-373) mendefinisikan akresi adalah “Pertmbahan nilai akibat pertumbuhan fisis atau proses alamiah lainnya”. Misalnya pada bibit tanaman bonsai, yang dapat dijual pada berbagai tingkat pertumbuhan dengan harga pasar tertentu. Umumnya, semakin lama atau tua umur bibit, maka akan semakin mahal harganya. Hal inilah yang dimaksud oleh Suwardjono, bahwa adanya proses pertumbuhan dapat meningkatkan nilai aset. Keadaan ini kemudian dijadikan alasan untuk menentukan nilai persediaan akhir sebesar nilai jualnya saat itu dikurangi dengan taksiran biaya penjualan.

Secara definsinya, akresi memenuhi pengertian pendapatan karena aset jelas bertambah dan banyaknya tambahan fisis tersebut dapat diukur secara objektif. Tapi yang terjadi adalah sudah terbentuknya pendapatan namun belum terealisasi. Agar terealisasikan, maka masih diperlukan sebuah proses produksi yang diikuti dengan dengan perubahan bentuk aset menjadi aset lancar baru. Sehingga, berbeda dengan definisinya, akresi tidak layak diakui sebagai pendapatan, karena tidak ada aliran sumber ekonomik baru yang masuk ke unit usaha. Hal ini sesuai dengan pernyataan Patton dan Littleton (1940: 46) dalam Ligia Dwi Restyani (2016), yang menyatakan bahwa:

*accretion is not revenue, but may nevertheless be worthy of being measured and reported as supplementary data. During an extended period of preparation or growth all costs properly incurred may be accumulated as charges applicable to revenues expected during the period of production.*

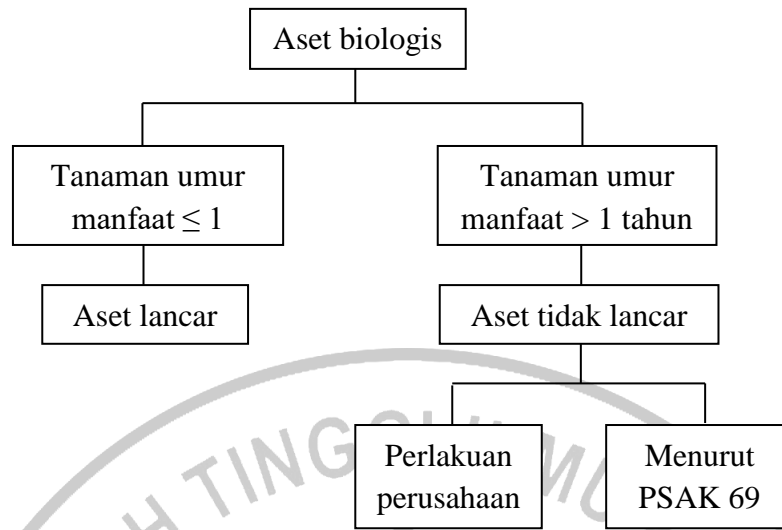
Akresi bukanlah pendapatan, tetapi tetap layak diukur dan dilaporkan sebagai data pelengkap. Selama periode persiapan atau pertumbuhan, semua biaya yang dikeluarkan dapat diakumulasikan sebagai biaya yang diterapkan untuk

pendapatan yang diharapkan selama periode produksi. Suwardjono berpendapat, bahwa tidak diakuinya akresi sebagai pendapatan bukan berarti meniadakannya. Hanya saja, pelaporannya harus memberi kesan bahwa akresi belum terealisasi dan jumlahnya terpisah dari laba yang telah terealisasi.

Definisi dan penjelasan terkait akresi ini nantinya akan digunakan dalam menganalisa pemahaman dan perlakuan manajemen terhadap akresi pada tanaman tebu, serta bagaimana manajemen mengelola dan mengukur besarnya nilai akresi tanaman tebu di beberapa pabrik gula pada PT Perkebunan Nusantara X Surabaya.

### **2.3 Kerangka Pemikiran**

Aset yang dihasilkan dari aktivitas agrikultur seperti pertanian atau perkebunan disebut sebagai aset biologis. Namun, faktanya masih banyak perusahaan yang belum mengelola dan memerlakukan aset biologis mereka sesuai standar yang telah ditetapkan, yaitu PSAK 69. Bukan saja karena standar ini baru disahkan, tetapi standar ini dirasa kurang efektif dan efisien. Standar cenderung memerlakukan aset biologis secara sama, baik untuk tanaman tebu, pohon karet, pohon kelapa sawit, atau tanaman teh. Padahal karakteristik tebu tidak sama dengan pohon karet atau kelapa sawit yang akan terus tumbuh dan menghasilkan selama beberapa tahun berikutnya. Alasan tersebut membuat peneliti ingin mengkaji bagaimana perlakuan akuntansi aset biologis untuk tanaman tebu agar laporan keuangan dapat tersaji secara wajar. Berikut adalah kerangka pemikiran dalam penelitian ini:



Sumber: diolah

**Gambar 2.1**  
**Kerangka Pemikiran**

