

**PERLAKUAN AKUNTANSI ATAS ASET BIOLOGIS TANAMAN TEBU  
PT. PERKEBUNAN NUSANTARA X**

**ARTIKEL ILMIAH**

Diajukan untuk Memenuhi Salah Satu Syarat Penyelesaian  
Program Pendidikan Sarjana  
Program Studi Akuntansi



Oleh :

**MEGA CITRA MULYANA**  
**2015310680**

**SEKOLAH TINGGI ILMU EKONOMI PERBANAS  
SURABAYA  
2019**

**PENGESAHAN ARTIKEL ILMIAH**

Nama : Mega Citra Mulyana  
Tempat, Tanggal Lahir : Surabaya, 01 November 1997  
N.I.M : 2015310680  
Program Studi : Akuntansi  
Program Pendidikan : Sarjana  
Konsentrasi : Akuntansi Keuangan  
Judul : Perlakuan Akuntansi Atas Aset Biologis Tanaman  
Tebu PT. Perkebunan Nusantara X

**Disetujui dan diterima baik oleh :**

Dosen Pembimbing,  
Tanggal 12 April 2019



**(Titis Puspitaningrum Dewi Kartika, S.Pd., MSA.)**

Ketua Program Studi Sarjana Akuntansi  
Tanggal: 22 April 2019



**(Dr. Nanang Shonhadji, SE., Ak., M.Si., CA., CIBA., CMA)**

# **ACCOUNTING TREATMENT FOR THE SUGAR CANE BIOLOGICAL ASSETS OF PT. PERKEBUNAN NUSANTARA X**

**Mega Citra Mulyana**  
**STIE Perbanas Surabaya**  
Email: [2015310680@students.perbanas.ac.id](mailto:2015310680@students.perbanas.ac.id)

## **ABSTRACT**

*At present, there are not a few more agricultural companies in Indonesia. Assets owned by agricultural companies have differences with companies engaged in other fields. Biological assets are unique assets, because they undergo a transformation of growth even after biological assets produce an output. The existence of biological transformation in biological assets, it requires measurements that can show that the value of the asset is reasonable in accordance with the agreement and its contribution in producing an economic profit flow for the company. Indonesia in regulating its accounting standards, has a PSAK which some verses in it adopt International Financial Reporting Standards (IFRS). One of them is PSAK 69 Agrikultur which is an adoption of International Accounting Standard (IAS) 41 Agriculture. PSAK 69 agrikultur contains accounting treatment for the agricultural sector which includes the recognition, measurement and disclosure of biological assets. This research was conducted at PT. Perkebunan Nusantara X which is engaged in plantation. The purpose of this study was to find out how the accounting treatment of the biological assets of sugar cane in its financial statements and to find out how the accounting treatment of the biological assets of sugar cane PT. Perkebunan Nusantara X based on PSAK 69 Agriculture. The analysis technique used in this study is a qualitative descriptive analysis method.*

**Keyword :** *biological assets, accounting treatment, PSAK 69.*

## **PENDAHULUAN**

Pada saat sekarang ini, sudah tidak sedikit lagi perusahaan agrikultur di Indonesia. Aset yang dimiliki oleh perusahaan agrikultur mempunyai perbedaan dengan perusahaan yang bergerak dibidang lain. Perbedaan tersebut dapat dilihat dari adanya aktivitas pengelolaan serta transformasi biologis atas tanaman untuk menghasilkan suatu produk yang dapat dikonsumsi atau diproses lebih lanjut. Salah satu perusahaan agrikultur yang terkenal di Indonesia saat ini adalah perusahaan yang bergerak dibidang perkebunan sehingga Indonesia juga dikenal sebagai negara agraris dengan produksi perkebunan yang melimpah. Salah satu produk perkebunan dengan jumlah produksi yang sangat besar adalah

produk tanaman tebu. Produksi tanaman tebu sendiri mencapai 2.121.8300 ton pada tahun 2017, dimana produksi tanaman tebu di Indonesia merupakan produksi tanaman perkebunan terbesar kedua setelah produk kelapa sawit ( Badan Pusat Statistik, 2018). Pada tahun 2017, luas perkebunan tebu di Indonesia mencapai 426.000 hektar. Perkebunan tebu di Indonesia dikelola oleh perusahaan perkebunan tebu dan kepemilikan perorangan. Pada tahun 2016, terdapat 98 perusahaan perkebunan besar tebu di Indonesia ( Badan Pusat Statistik, 2017).

Tanaman tebu merupakan tanaman perkebunan semusim, dengan kata lain, tanaman tebu merupakan tanaman sekali panen. Standar Akuntansi

mengklasifikasikan tanaman tebu sebagai aset biologis. Aset biologis adalah aset yang unik, karena mengalami transformasi pertumbuhan bahkan setelah aset biologis menghasilkan sebuah output. Transformasi yang terjadi pada aset biologis terdiri dari proses pertumbuhan, degenerasi, produksi dan prokreasi yang dapat menyebabkan berbagai perubahan secara kualitatif dan kuantitatif dalam kehidupan aset yang berupa tumbuhan atau hewan tersebut. Aset biologis dapat menghasilkan aset baru yang terwujud dalam agricultural produce atau berupa tambahan aset biologis dalam kelas yang sama. Adanya transformasi biologis pada aset biologis, maka diperlukan pengukuran yang dapat menunjukkan nilai dari aset tersebut secara wajar sesuai dengan kesepakatan dan kontribusinya dalam menghasilkan aliran keuntungan yang ekonomis bagi perusahaan.

Indonesia dalam mengatur standar akuntansinya, memiliki PSAK yang beberapa ayat didalamnya mengadopsi *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Salah satunya adalah PSAK 69 Agrikulture yang merupakan pengadopsian dari *international Accounting Standard (IAS) 41 Agriculture*. 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 efektif diadopsi oleh seluruh entitas agrikultur periode Januari 2018. PSAK 69 agrikultur merupakan pengadopsian penuh dari IAS 41 *agriculture (International Accounting Standard)* yang berisi mengenai perlakuan akuntansi untuk sektor agrikultur yang meliputi pengungkapan, penyajian, pengukuran, dan pelaporan aset biologis. 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.

Di negara maju, *IAS 41 Agriculture* memang sudah diterapkan. Hal tersebut dikarenakan pengaruh yang kecil atas sektor agrikultur pada perekonomian mereka. Namun lain halnya dengan negara berkembang, khususnya di Indonesia yang sebagian besar perekonomiannya ditunjang dari sektor agrikultur sehingga belum menerapkan PSAK 69 agrikultur yang dianggap kurang relevan, efektif dan kurang sempurna untuk dapat diterapkan. Anggapan-anggapan tersebut muncul karena digunakannya konsep nilai wajar untuk pengukuran aset biologis, dimana konsep ini diperoleh dari nilai wajar aset biologis dikurangi dengan biaya untuk menjual berdasarkan nilai pasar. Anggapan bahwa nilai wajar kurang sesuai untuk diterapkan tersebut selaras dengan penelitian Arief Nurhandika (2018), yang menyatakan bahwa PTPN masih belum menerapkan PSAK 69 sehingga belum menggunakan nilai wajar dalam perlakuan aset biologisnya secara keseluruhan pada PTPN menggunakan pedoman akuntansi tersendiri yang berbasis pada IFRS namun cenderung pada metode biaya historis. Namun, lain halnya dengan penelitian Anita, Jeffry, dan Joseph (2016) yang menyatakan bahwa perlakuan akuntansi aset biologis berdasarkan IAS 41, terbukti dari pengakuan tanaman kelapa sebagai aset tersendiri dan pengukurannya berdasarkan nilai wajar setelah dikurangi dengan estimasi biaya penjualan.

Pada kenyataannya, meskipun PSAK 69 sudah disahkan, nampaknya perusahaan perkebunan di Indonesia masih belum menerapkan standar ini dalam penyusunan laporan keuangan mereka. Penggunaan PSAK 69 dirasa kurang relevan, efektif, dan kurang sempurna untuk diterapkan karena cenderung menyamakan sifat semua aset biologis. Padahal dalam praktiknya, tanaman tebu termasuk kedalam tanaman semusim atau sekali panen, sehingga jumlahnya pun sangat dinamis atau secara mudah dapat

berubah dengan cepat. Untuk meminimalisir terjadinya kesalahan saji dalam laporan keuangan, manajemen dituntut untuk melakukan pembaharuan data aset biologis tanaman tebu secara tepat dan cepat. Perusahaan juga harus melakukan pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan atas aset biologis tanaman tebu mereka secara tepat. Perlakuan akuntansi tersebut nantinya akan memberikan dampak bagi kewajaran laporan keuangan perusahaan saat dilaksanakan audit. Kewajaran laporan keuangan tersebut juga menjadi salah satu acuan untuk menilai kinerja manajemen perusahaan.

Perusahaan perkebunan di Indonesia perlu memahami mengenai fenomena akresi yang terjadi pada aset biologis yang dimiliki, khususnya tanaman tebu, selanjutnya menetapkan perlakuan akuntansi yang sesuai dengan aset biologis tanaman tebu tersebut. PT Perkebunan Nusantara X (PTPN X) merupakan salah satu perusahaan perkebunan di Indonesia yang melakukan proses produksi gula dengan bahan baku tanaman tebu. PTPN X memproduksi sendiri sebagian tanaman tebu yang nantinya akan digunakan sebagai bahan baku produksi gula. PT Perkebunan Nusantara X merupakan kantor pusat yang memiliki sembilan unit usaha pabrik gula yang tersebar di wilayah Jawa Timur.

Dalam penelitian ini, penulis menemukan fenomena adanya perbedaan dalam penerapan standar atas perlakuan aset biologis yang terjadi pada PT Perkebunan Nusantara X ini, sehingga peneliti tertarik untuk melakukan penelitian yang berjudul “**Perlakuan Akuntansi Atas Aset Biologis Tanaman Tebu PT Perkebunan Nusantara X**”. Penelitian tersebut akan dilakukan di kantor pusat PT Perkebunan Nusantara X sebagai salah satu perusahaan di Indonesia yang bergerak di bidang perkebunan yang mengelola aset biologis tanaman tebu dan tembakau dengan operasi utama adalah produksi gula.

## **KERANGKA TEORITIS DAN HIPOTESIS**

### **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.

### **Pengakuan**

Terdapat pernyataan terkait pengakuan aset biologis dalam PSAK No. 1 Paragraf 65 menyebutkan bahwa 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.

### **Pengukuran**

IAS 41 dan PSAK 69 membahas pengukuran (*measurement*) terhadap aset biologis dan nilai wajar dijelaskan pada paragraf 12 sebagai “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.”

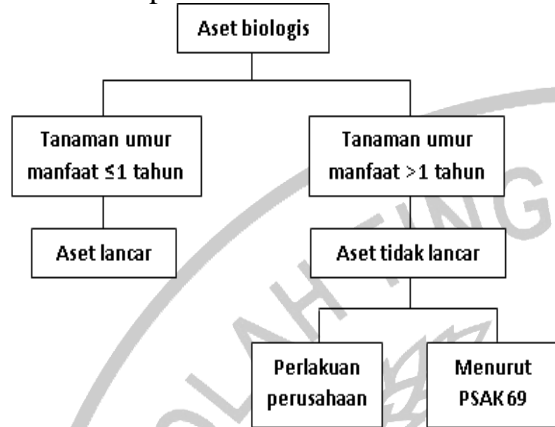
### **Pengungkapan**

Pengungkapan (*disclosure*) untuk aset biologis dalam IAS 41 dan PSAK 69 dijelaskan melalui paragraf ke 40 sebagai berikut, “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.”

### Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran yang mendasari penelitian ini adalah:



## METODE PENELITIAN

### Rancangan Peneliiian

Penelitian ini adalah menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif. Penelitian kualitatif adalah penelitian yang bermaksud untuk memahami fenomena tentang apa yang dialami oleh subjek penelitian misalnya perilaku, persepsi, motivasi, tindakan, dll., secara holistik dan dengan cara deskripsi dalam bentuk kata-kata dan bahasa pada suatu konteks khusus yang alamiah dan dengan memanfaatkan berbagai metode ilmiah. (Prof. Dr. Lexy J. Moleong, 2006 : 6). Pendekatan kualitatif dalam penelitian ini digunakan untuk menganalisa bagaimana perlakuan akuntansi atas aset biologis tanaman tebu yang ada di PT. Perkebunan Nusantara X baik dari segi pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan.

## DEFINISI OPERASIONAL

### Aset Biologis

PSAK 69 agrikultur mengadopsi sebagian dari IAS 41 *Agriculture*. Penerapan Standar PSAK 69 memperkenalkan sebuah istilah baru, yaitu aktivitas agrikultur. PSAK 69 menyebutkan aktivitas agrikultur sebagai kegiatan seperti peternakan, perkebunan,

atau kehutanan yang menghasilkan produk agrikultur berupa aset biologis untuk dijual. Aset biologis dalam PSAK 69 didefinisikan sebagai “hewan atau tanaman hidup”. PSAK 69 juga menjelaskan hewan atau tumbuhan apa saja yang termasuk kedalam kategori aset biologis.

### Perlakuan Akuntansi Pengakuan

Aset biologis hanya akan diakui apabila aset biologis terjadi sebagai akibat dari peristiwa masa lalu, memiliki manfaat ekonomik di masa depan yang akan mengalir ke entitas, dan nilai wajar atau biaya perolehan dapat diukur secara andal. Perusahaan dapat mengakui aset biologis sebagai aset lancar apabila jangka waktu transformasi biologisnya < 1 tahun, atau sebagai aset tidak lancar apabila jangka waktu transformasi biologisnya > 1 tahun.

### Pengukuran

Aset biologis diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap akhir periode pelaporan, dengan cara nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual. Namun, pengakuan awal aset biologis yang harga kuotasi pasarnya tidak tersedia dan yang alternatif pengukuran nilai wajarnya secara jelas tidak dapat diandalkan. Sehingga, apabila nilai wajar tidak dapat diukur secara andal, maka aset biologis tersebut diukur pada biaya perolehannya dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai. Pengukuran nilai wajar aset biologis dapat didukung dengan mengelompokkan aset biologis atau produk agrikultur sesuai dengan atribut yang signifikan, misalnya berdasarkan usia atau kualitas.

### Pengungkapan

Entitas mengungkapkan keuntungan atau kerugian yang timbul selama periode berjalan pada saat pengakuan awal aset biologis dengan cara perubahan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual aset biologis. Nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual aset biologis dapat berubah, baik

akibat perubahan fisik maupun perubahan harga di pasar. Pengungkapan terpisah atas perubahan fisik dan perubahan harga sangat dianjurkan guna menilai kinerja, terutama ketika siklus produksi berusia lebih dari satu tahun. Namun, informasi ini umumnya kurang berguna ketika siklus produksi berusia kurang dari satu tahun.

Entitas dianjurkan untuk memberikan deskripsi kuantitatif dari setiap kelompok aset biologis, membedakan antara aset biologis yang dapat dikonsumsi dan aset biologis produktif (*bearer biological assets*), atau antara aset biologis menghasilkan (*mature*) dan yang belum menghasilkan (*immature*), sesuai keadaan aset biologis. Jika tidak diungkapkan di bagian manapun dalam informasi laporan keuangan yang dipublikasikan, maka entitas mendeskripsikan sifat aktivitasnya yang melibatkan setiap kelompok aset biologis dan ukuran atau estimasi nonkeuangan dari kuantitas fisik setiap kelompok aset biologis pada akhir periode, serta keluarannya selama periode tersebut.

## **DATA DAN METODE PENGUMPULAN DATA**

### **Teknik Analisis Data**

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan metode analisis deskriptif kualitatif yang terdiri dari:

- Pengembangan teori terkait dengan perlakuan akuntansi atas aset biologis tanaman tebu berdasarkan IAS 41 dan PSAK 69.
- Melakukan wawancara dan mempelajari mengenai data dan dokumen serta hasil wawancara.
- Melakukan penyederhanaan dan peringkasan atas data, dokumen serta hasil wawancara yang diperoleh dari narasumber.
- Mencatat fakta-fakta penting yang didapat dari analisis hasil wawancara dan data serta dokumen.
- Mengidentifikasi fakta-fakta yang terkait mengenai masalah penelitian,

yaitu perlakuan akuntansi atas aset biologis tanaman tebu berdasarkan PSAK 69 Agrikultur atau standar yang diterapkan PT. Perkebunan Nusantara X dalam laporan keuangannya.

- Menyusun informasi dan fakta yang telah diidentifikasi.
- Menarik kesimpulan untuk menjawab permasalahan dari penelitian.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **Proses Penelitian**

Penelitian ini dimulai dengan dilakukannya survei pendahuluan ke kantor pusat PT Perkebunan Nusantara X yang berada di Jalan Jembatan Merah nomor 3-11 Surabaya pada 20 September 2018, yang kemudian peneliti melakukan wawancara singkat dan menyampaikan maksud serta tujuannya untuk melakukan penelitian menggunakan objek tanaman tebu milik PT Perkebunan Nusantara X. Pihak yang dituju dalam penelitian ini adalah Divisi Akuntansi karena penelitian ini membahas terkait perlakuan akuntansi untuk tanaman tebu. Pihak Divisi Akuntansi perusahaan menyampaikan bahwa perusahaan tidak menerapkan PSAK 69: Agrikultur terkait aset biologisnya, kemudian peneliti mengutarakan bahwa tujuan penelitian ini adalah hanya untuk mengetahui bagaimana perlakuan akuntansi untuk aset biologis milik perusahaan agrikultur, yang selanjutnya dikaitkan dengan standar baru yaitu PSAK 69.

Selanjutnya peneliti melakukan studi pustaka yang meliputi PSAK 69: Agrikultur serta IFRS (khususnya IAS 41: *Agriculture*), dimana pembahasannya meliputi pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan yang kemudian dituangkan pada landasan teori dalam bab dua. Selain itu, peneliti juga mengkaji laporan keuangan tahunan periode 2017 milik PT Perkebunan Nusantara X yang nantinya akan dikaitkan atau diperbandingkan. Berbekal landasan-landasan teori yang sudah dikaji, pada 11-12 Oktober 2018 peneliti melakukan wawancara dengan

Divisi Akuntansi PT Perkebunan Nusantara X terkait perlakuan akuntansi yang meliputi pengakuan, pengukuran serta pencatatan tanaman tebu milik perusahaan, biaya-biaya yang timbul selama proses penanaman tanaman tebu, serta kebijakan-kebijakan perusahaan untuk tanaman tebu.

Data-data terkait proses penanaman tanaman tebu dari awal sampai sebelum diproses menjadi gula diperlukan untuk penulisan dalam bab 4. Sehingga pada 27 November 2018 peneliti kembali ke PT Perkebunan Nusantara X untuk melakukan wawancara terkait proses budidaya tebu. Pihak Divisi Akuntansi mengarahkan peneliti untuk langsung melakukan wawancara dengan Divisi Budidaya yang memang bertugas untuk mengawasi budidaya semua aset biologis (tanaman tebu dan tembakau), sehingga akan lebih rinci dalam memberikan penjelasannya. Divisi Budidaya menjelaskan terkait proses produksi mulai tahap pengembangan bibit pada beberapa tingkatan kebun bibit, proses penanaman, pemeliharaan, hingga tahap tebang, muat, angkut. Sehingga pada tahap ini, peneliti mendapatkan gambaran mengenai proses budidaya tanaman tebu. Wawancara terakhir yang dilakukan pada 25 Januari 2019 dilakukan dengan Divisi Akuntansi dan Budidaya untuk memperlengkap data terkait penelitian, seperti penyusutan untuk tanaman tebu beserta metodenya, adanya kerugian atas penurunan nilai untuk tanaman tebu, dan beberapa hal lain yang terkait dengan pengungkapan, pencatatan serta informasi terkait jumlah bibit yang digunakan untuk budidaya tanaman tebu.

Setelah peneliti memahami gambaran proses budidaya tanaman tebu dan perlakuan akuntansi untuk tanaman tebu pada PT Perkebunan Nusantara X, maka selanjutnya peneliti mencari gambar konkret terkait proses budidaya tanaman tebu yang meliputi tahap pembibitan, proses tanam, dan tebang muat angkut. Selain itu, peneliti mengaitkan perlakuan

akuntansi untuk tanaman tebu di PT Perkebunan Nusantara X dengan PSAK 69: Agrikultur terkait pengakuan, pengukuran, pengungkapan, yang kemudian akan dilakukan analisis untuk menjawab rumusan masalah, serta menarik kesimpulan.

### **Gambaran Umum Perusahaan**

Didirikan berdasarkan Peraturan Pemerintah R.I No.15 Tanggal 14 Agustus 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. Pada tanggal 2 Oktober 2014, Menteri BUMN Dahlan Iskan meresmikan Holding BUMN Perkebunan yang beranggotakan PTPN I, II, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV dengan PTPN III sebagai induk Holding BUMN Perkebunan. Dasar hukum perubahan PTPN X (Persero) menjadi PTPN X adalah Keputusan Para Pemegang Saham Perusahaan Perseroan PT Perkebunan Nusantara X Nomor: PTPN X/RUPS/01/X/2014 dan Nomor: SK-57/D1.MBU/10/2014 tentang Perubahan Anggaran Dasar.

### **Produksi Tanaman Tebu**

PT. Perkebunan Nusantara X sendiri memiliki 9 pabrik gula yang tersebar di wilayah Jawa Timur. Pada setiap PG, PTPN X memiliki lokasi atau area lahan tersendiri untuk melakukan produksi atau penanaman tebu yang nantinya digunakan untuk bahan baku produksi gula. Wilayah tanam tersebut disebut dengan Hak Guna Usaha (HGU). Tanaman tebu pada HGU biasa dikenal dengan Tebu Sendiri (TS). Dalam upaya memenuhi bahan baku tebu untuk proses produksi gula, PTPN X mendapatkan bahan baku tersebut dari Tebu Sendiri (TS) maupun dari petani tebu



atau yang biasa disebut dengan Tebu Rakyat (TR). Proporsi TR sendiri mencapai 94% dari keseluruhan kebutuhan bahan baku tebu, sedangkan TS sendiri hanya memenuhi sekitar 6% bahan baku.

Terdapat dua kategori budidaya tanaman tebu di PT. Perkebunan Nusantara X, yaitu Plant Cane (PC), dan Ratoon (RT).

1. Plant Cane (PC) adalah pembukaan kebun dengan tanaman pertama menggunakan bibit tebu dari Kebun Bibit Datar (KBD). Urutan mekanisme dari budidaya PC ini adalah *flowing*, *harrowing* (bajak II), *cane planter* (tanam mekanisasi), *pre-emergence herbicide* (herbisida I), *terratyne*, *fertilizer applicator* (pemupukan), *subsoiler*, dan *post-emergence herbicide* (herbisida II).
2. Ratoon (RT) adalah penanaman kedua dengan cara memangkas tanaman pertama. Tanaman hasil pemangkasan (*keprasan*) ini dapat dipangkas lagi sampai dengan pangkasan kedua. Urutan mekanisme dari budidaya RT meliputi *fertilizer applicator* (pemupukan I), *pre-emergence herbicide* (herbisida I), *terratyne*, *fertilizer applicator* (pemupukan II), *subsoiler*, dan *post-emergence herbicide* (herbisida II).

Proses produksi tanaman tebuterdiri dari tiga tahapan yang harus dilakukan agar mendapatkan bahan baku tanaman tebu yang siap untuk diproduksi, yaitu:

#### 1. Pembibitan

Proses pembibitan dilakukan melalui beberapa tahap secara berkesinambungan pada tiga tahap kebun bibit. Tahapan-tahapan tersebut meliputi pembibitan pada Kebun Bibit Utama (KBU), pembibitan pada Kebun Bibit Induk (KBI), dan pembibitan pada Kebun Bibit Datar (KBD), sebelum pembibitan pada KBU, bibit melalui proses seleksi yang ketat di tingkat Kebun Bibit Pokok (KBP).

Adanya seleksi pada tahap pembibitan ini dilakukan untuk mendapatkan bibit tebu yang bermutu dan sesuai dengan standar bahan baku dalam produksi gula. Sehingga nantinya pada saat panen, bahan baku tebu akan memiliki kualitas baik dan layak untuk diproses lebih lanjut. Selain itu, pembibitan berjenjang akan mampu menciptakan bibit-bibit tebu baru dengan kualitas yang lebih baik.

#### a. Kebun Bibit Pokok (KBP)

Tahap pembibitan pada Kebun Bibit Pokok (KBP) ini adalah dilakukannya penelitian untuk mencari bibit tebu yang sesuai dengan standar, atau bahkan bibit dengan kualitas lebih baik. Bibit tebu dikembangkan pada tahap ini, menggunakan jumlah yang kecil karena masih berada dalam tahap penelitian varietas baru. Selanjutnya KBP menetapkan varietas tebu yang layak untuk dikembangkan lebih lanjut, kemudian diserahkan ke Kebun Bibit Utama (KBU) untuk dikembangkan dalam jumlah yang lebih besar. KBP mengembangkan dua jenis bibit, yaitu kultur jaringan dan bagal. Pembibitan kultur jaringan berlangsung selama 3 bulan sedangkan pembibitan bagal berlangsung selama 6 sampai 7 bulan.

#### b. Kebun Bibit Utama (KBU)

Tahap pembibitan kedua dilakukan di Kebun Bibit Utama (KBU), yang mengembangkan hasil pembibitan varietas tebu dari Kebun Bibit Pokok. Berbeda dengan tahap di Kebun Bibit Pokok (KBP), pengembangan bibit tebu pada KBU dilakukan dalam jumlah yang lebih besar, sehingga biaya yang ditimbulkan akan menjadi lebih besar. KBU akan melakukan pengembangan bibit dalam jangka waktu tertentu. Apabila bibit yang dikembangkan di KBU dianggap berhasil, maka pengembangan bibit akan dilanjutkan ke tahap ketiga, yaitu pembibitan di Kebun Bibit Induk (KBI). Tujuannya dari serangkaian tahap ini adalah untuk mendapatkan bibit tebu dengan kualitas terbaik dan meminimalisir

kegagalan tanam atas bibit tebu yang telah dikembangkan. Sama halnya pada KBP.

#### c. Kebun Bibit Induk / Nenek (KBI / KBN)

Tahap ketiga dalam proses pembibitan dilakukan di Kebun Bibit Induk (KBI) yang mana sudah sepenuhnya dikembangkan oleh pihak pabrik gula.. Pekerjaan yang dilakukan oleh KBI hampir sama dengan pekerjaan pada Kebun Bibit Utama (KBU), yaitu melakukan pengembangan bibit dari hasil seleski di KBU dengan skala lebih besar lagi. Hal ini akan berdampak pada biaya pembibitan yang lebih besar. Setelah itu, KBI akan dikembangkan lagi ke skala yang lebih besar, yaitu Kebun Bibit Datar (KBD) sebelum ditanam di Kebun Tebu Giling (KTG).

#### d. Kebun Bibit Datar (KBD)

Kebun Bibit Datar (KBD) merupakan tempat untuk produksi bibit tebu. KBD bertugas untuk memperbanyak bibit tebu dari varietas yang sudah diseleksi di Kebun Bibit Induk (KBI). Selanjutnya KBD akan melakukan produksi bibit tebu dalam jumlah yang besar karena bibit tersebut akan dibuat untuk tanaman *Plant Cane* (PC) oleh HGU maupun Petani Tebu Rakyat (PTR) untuk ditanam di lahan tebu. Jadi KBD harus memproduksi bibit tebu sebesar kebutuhan dari HGU dan PTR.

### 2. Pemeliharaan (Tahap Tebu Giling)

Proses pemeliharaan merupakan serangkaian aktivitas di areal lahan mulai dari tahap persiapan lahan, persiapan tanam, tanam, sampai pemeliharaan itu sendiri.

#### a. Persiapan Lahan

Persiapan lahan untuk budidaya tebu PC diawali dengan pembajakan mekanisasi menggunakan traktor dan pembajakan secara tradisional dengan menggunakan luku sapi. Setelah itu dilakukan penanaman benih Rabuk Hijau (RH), yang fungsinya adalah untuk

menggemburkan tanah yang akan ditanami bibit tanaman tebu. Setiap hektar lahan membutuhkan benih RH sejumlah 30 kg.

#### b. Persiapan Tanam

Persiapan tanam merupakan aktivitas berupa kegiatan pembajakan yang dilakukan sebanyak dua kali dan penyiapan bibit tebu dari Kebun Bibit Datar (KBD). Aktivitas tersebut hanya berlaku untuk budidaya *Plant Cane*, pada budidaya Ratoon tidak diperlukan aktivitas tersebut. Namun perlu dilakukan arak brondol dan mengeluarkan brondol bekas tebanan tebu tersebut, serta mempersiapkan bibit tebu yang akan digunakan untuk melakukan proses sulam, yaitu mengganti bekas tebanan tebu yang mati dengan bibit tebu.

#### c. Tanam

Setelah melakukan tahap persiapan lahan dan persiapan tanam, tahap berikutnya adalah aktivitas tanam. Proses tanam pada budidaya PC dan RT tentu berbeda, pada budidaya PC penanaman dilakukan dengan bantuan tenaga mesin. Bibit yang sebelumnya sudah disiapkan akan ditanam dengan menggunakan bantuan traktor. Dalam budidaya tebu giling RT, tidak ada penanaman tebu secara langsung karena budidaya RT memanfaatkan bekas tebanan tanaman tebu yang sebelumnya sudah dipanen dan hanya disulami (penggantian keprasan tebu yang mati dengan bibit tebu) saja, namun penyulaman tersebut termasuk dalam tahap pemeliharaan.

#### d. Pemeliharaan

Tahap pemeliharaan merupakan aktivitas yang dilakukan untuk menjaga kualitas tanaman tebu sehingga nantinya dapat menciptakan hasil panen yang sesuai dengan standar bahan baku yang dibutuhkan dalam produksi gula. Aktivitas-aktivitas yang dimaksud adalah aktivitas pengomposan, herbisida dan pemupukan yang dilakukan sebanyak dua kali, *subsoiler* (pendalaman/penambahan

tanah), serta klentek yang dilakukan sebanyak tiga kali.

### 3. Pengangkutan

Proses panen tebu terdiri dari tiga aktivitas utama, yaitu tebang, muat, dan angkut. Sesuai dengan namanya, tahap tebang muat angkut merupakan serangkaian kegiatan yang dilakukan saat pemanenan (tebang), muat, sampai dengan pengangkutan tebu ke pabrik. Proses panen tebu dilakukan kurang lebih 12 bulan dari penanaman tebu tersebut. Umur tebu tersebut tergantung dari jenis varietas tanaman tebu. Aktivitas tebang akan dilakukan untuk tanaman tebu yang dinilai sudah siap, dengan melihat beberapa kriteria antara lain manis, bersih dan segar. Setelah ditebang, tebu selanjutnya dimuat kedalam truk untuk diangkut menuju pabrik dan kemudian dijadikan sebagai bahan baku untuk memproduksi gula.

## PEMBAHASAN

### **Perlakuan Akuntansi di PT. Perkebunan Nusantara X Pengakuan atas Tanaman Tebu**

Terdapat pertimbangan yang menjadi dasar PT. Perkebunan Nusantara X dalam menentukan kebijakan akuntansi terkait dengan pengakuan atas aset biologis tanaman tebu yaitu adanya kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang berkaitan dengan pos tersebut akan mengalir dari atau ke dalam perusahaan serta pos tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan handal, dan dapat dikelola oleh perusahaan. Tanaman tebu sendiri termasuk bibit tebu yang dimiliki oleh PT. Perkebunan Nusantara X memenuhi pertimbangan tersebut sehingga layak untuk diakui.

Pada laporan keuangan PT. Perkebunan Nusantara X terdapat akun yang berkaitan dengan aset biologis tanaman tebu, yaitu akun Aset Tanaman Semusim. Akun tersebut terdapat pada kelompok Aset Tidak Lancar. Biaya yang timbul selama produksi tanaman tebu diakui sebagai beban produksi yang

ditanggihkan. Tanaman tebu pada PTPN X diakui sebagai beban produksi yang ditanggihkan bukan sebagai aset biologis. Biaya perolehan tanaman tebu diakui sebagai beban produksi yang ditanggihkan karena nantinya biaya tersebut akan dimasukkan dalam beban produksi gula atau HPP gula pada saat tanaman tebu digunakan sebagai bahan baku gula atau saat tanaman tebu sudah masuk kedalam pabrik untuk dilakukan produksi. Tanaman tebu yang sudah dipanen akan diakui sebagai persediaan yang nantinya akan digunakan sebagai bahan baku dari proses produksi untuk menghasilkan produk baru. Tanaman tebu yang diakui sebagai persediaan terdapat pada Neraca kelompok Aset Lancar.

### **Pengukuran atas Tanaman Tebu**

Kebijakan pengukuran atas aset biologis tanaman tebu pada PT. Perkebunan Nusantara X didasarkan atas konsep biaya perolehan. Tanaman tebu dicatat sebesar pengeluaran kas (atau setara kas) yang dibayar dari imbalan yang diberikan untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan. Tanaman tebu diukur berdasarkan biaya-biaya yang telah dikeluarkan selama proses produksi tebu. Akun aset tanaman semusim diukur dan dicatat sebesar kas (atau setara kas) yang dikeluarkan atau dibayarkan, yaitu sebesar biaya yang telah dikeluarkan pada tahap pembibitan yang dikelola oleh PTPN X, dimana biaya tersebut akan menjadi beban produksi tanaman tebu giling pada 2 tahun yang akan datang atau bahkan lebih.

Bibit tebu, tanaman tebu, dan hasil panen tebu tidak diukur dengan nilai wajar karena perusahaan mengklasifikasikan tanaman tebu sebagai beban produksi yang ditanggihkan, sehingga pada akhirnya bibit tebu dan juga tanaman tebu tersebut akan menjadi beban produksi atau merupakan komponen dari Harga Pokok Penjualan (HPP) gula dan juga tetes.

## Pengungkapan atas Tanaman Tebu

PT. Perkebunan Nusantara X juga memiliki kebijakan akuntansi terkait dengan pengungkapannya aset biologisnya, termasuk tanaman tebu. Pengungkapan tersebut di Catatan atas Laporan Keuangan (CALK) Konsolidasian PT. Perkebunan Nusantara X. Terdapat 4 pengungkapan utama yang ada pada CALK Konsolidasian PT. Perkebunan Nusantara X.

1. Pengungkapan atas kebijakan akuntansi terkait dengan aset biologis tanaman tebu. PTPN X mengungkapkan bahwa: *“Tanaman tebu merupakan tanaman musiman (1 tahun), untuk keperluan produksi (giling) yang terdiri dari biaya perolehan, persiapan lahan, penanaman, pemupukan, pembongkaran, pengangkutan, dan pemeliharaan serta alokasi biaya tidak langsung berdasarkan luas hektar yang ditanami. Beban tersebut akan diakui sebagai beban produksi (harga pokok). Beban produksi tersebut dapat dialokasikan untuk beberapa musim tanam kedepannya. Untuk pembebanan 2-4 tahun sesuai dengan masa pembebanan dicatat dalam akun Aset Tanaman Semusim.”*
2. Pengungkapan atas akun Aset Tanaman Semusim pada tahun 2017. Pada CALK mengungkapkan mengenai definisi dan penjelasan terkait dengan akun Aset Tanaman Semusim. Didalamnya juga diungkapkan bahwa akun atas tanaman semusim yang disajikan pada laporan posisi keuangan terdiri dari beban produksi gula dan beban produksi tembakau beserta dengan rincian jumlah rupiahnya.
3. Pengungkapan Persediaan. Pada CALK akun ini mengungkapkan mengenai rincian dari persediaan bahan baku, barang dalam proses hingga barang jadi. Dalam CALK juga mengungkap bahwa persediaan

dinyatakan sebesar nilai yang lebih rendah antara biaya perolehan atau nilai realisasi neto.

4. Pengungkapan Beban Pokok Pendapatan. Pada CALK akun ini mengungkapkan mengenai semua biaya yang berhubungan dengan produksi tanaman tebu seperti biaya pembibitan/ pemupukan, pemeliharaan, dan pengangkutan serta biaya pabrik.

## Perlakuan Akuntansi atas Tanaman Tebu Berdasarkan PSAK 69

PSAK 69 menyebutkan bahwa aset biologis merupakan kehidupan hewan atau tanaman yang dikendalikan oleh perusahaan sebagai hasil dari peristiwa yang lalu. Secara teori, tanaman tebu merupakan aset biologis. Dalam praktiknya, aset biologis akan mengalami suatu transformasi atau perubahan yang disebut dengan transformasi biologis. Transformasi biologis yang terjadi pada tanaman tebu termasuk dalam kategori proses produksi, karena PT. Perkebunan Nusantara X melakukan proses produksi bibit tebu sendiri untuk melakukan penanaman bibit tersebut hingga siap panen. Proses produksi sendiri akan mengakibatkan perubahan-perubahan. Salah satu indikator pada peningkatan kualitas tanaman tebu dapat dilihat dari rendaman tebu tersebut, sedangkan peningkatan kuantitas tanaman tebu dapat dilihat dari perbandingan total jumlah atau berat tebu pada saat penanaman dan pemanenan. Pada PSAK 69 paragraf 44 menjelaskan bahwa tanaman tebu dapat dikategorikan sebagai aset biologis bahan pokok (konsumsi). Ketika dipanen tanaman tebu menghasilkan bahan pokok berupa batang (pohon) tebu untuk diproduksi menjadi gula dan produk turunan lainnya. Dengan kata lain, tanaman tebu merupakan tanaman semusim atau tanaman sekali panen, dimana setiap batang (/pohon) tebu hanya mampu memberikan manfaat utama hanya satu kali saja, karena komponen yang

dimanfaatkan tanaman tebu adalah batang (pohon) tebu yang merupakan bagian utama dari tanaman tersebut. Tetapi apabila perusahaan ingin mendapatkan batang tebu lagi, maka perusahaan harus melakukan proses penanaman tebu kembali mulai dari awal hingga siap panen.

### **Pengakuan atas Tanaman Tebu Berdasarkan PSAK 69**

Tanaman Tebu yang dimiliki oleh PT. Perkebunan Nusantara X sudah mampu memenuhi kriteria pengakuan yang terdapat dalam IAS 41 Agriculture maupun PSAK 69 Agrikultur paragraf 10 yang dimana perusahaan harus mengakui aset biologis atau produk pertanian yang dimiliki ketika:

- a. Perusahaan mengontrol aset biologis sebagai hasil dari peristiwa lalu;
- b. Kemungkinan adanya manfaat ekonomi di masa mendatang dari aset yang akan mengalir ke perusahaan;
- c. Nilai wajar atau biaya aset dapat diukur secara andal.

Jadi, tanaman tebu yang dimiliki oleh PT. Perkebunan Nusantara X sudah memenuhi kriteria untuk dikategorikan sebagai aset biologis. Namun, perusahaan tidak melakukan pengakuan tanaman tebu sebagai aset biologis, melainkan diakui sebagai aset tanaman semusim. Hal ini dikarenakan aset biologis tanaman tebu sendiri merupakan jenis tanaman semusim atau tanaman sekali panen. Jangka waktu tanaman tebu lebih singkat dibandingkan dengan aset biologis tanaman yang lain. Terdapat poin penting mengenai kebijakan akuntansi terkait dengan pengakuan atas tanaman tebu pada PT. Perkebunan Nusantara X, yaitu:

1. Perusahaan seharusnya melakukan perubahan nama akun. Akun Aset Tanaman Semusim masih relevan untuk digunakan perusahaan. Dalam hal ini perusahaan harus melakukan pergantian nama akun, sebagai contoh Aset Tanaman Semusim-Pembibitan

yang digunakan untuk mencatat tanaman tebu belum menghasilkan dan akun Aset Tanaman Semusim-Tebu Giling yang digunakan untuk mencatat tanaman tebu yang sudah menghasilkan. Seluruh biaya yang terkait dengan pembibitan dicatat dalam akun Aset Tanaman Semusim-Pembibitan karena pada tahap ini tanaman tebu dianggap masih belum menghasilkan ataupun belum dewasa. Sedangkan, seluruh biaya yang terkait dengan aktivitas tanaman tebu giling dan tebang muat angkut dicatat dalam akun Aset Tanaman Semusim-Tebu Giling karena pada tahap ini, tanaman sudah memasuki fase menghasilkan dan sudah memasuki fase dewasa.

2. Berdasarkan PSAK 69 Agrikultur paragraf 26 sampai dengan 29, perusahaan harus mencatat keuntungan ataupun kerugian atas aset biologis tanaman tebu. Dalam hal ini, perusahaan harus mengakui serta mencatat biaya atas varietas bibit tebu yang dihentikan pengembangannya, bibit tebu yang mati dalam proses pengembangan, dan juga tanaman tebu giling yang mati sebagai kerugian atas aset biologis tanaman tebu. Pada praktiknya sejauh ini, perusahaan akan langsung membebaskan biaya-biaya tersebut sebagai beban produksi dikarenakan perusahaan mengakui biaya perolehan tanaman tebu sebagai biaya produksi yang ditanggung. Jadi, jika perusahaan sudah mengakui tanaman tebu sebagai aset biologis, maka perusahaan juga harus mengakui dan juga mencatat keuntungan ataupun kerugian atas tanaman tebu yang dimiliki.

### **Pengukuran atas Tanaman Tebu Berdasarkan PSAK 69**

Berdasarkan PSAK 69 Agrikultur paragraf 12 dan 13 menyatakan bahwa aset biologis harus diukur pada saat pengakuan awal dan pada akhir periode pelaporan sebesar nilai wajar dikurangi dengan biaya untuk menjual, kecuali apabila nilai wajar

tidak dapat diukur secara andal. Sedangkan untuk produk pertanian yang dipanen dari aset biologis, harus diukur sebesar nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual pada titik panen dan sudah diakui sebagai persediaan. Perusahaan mengukur nilai tanaman tebu berdasarkan biaya perolehan yaitu akumulasi biaya mulai tahap pembibitan, tebu giling, sampai pada tebang muat angkut. Perusahaan tidak melakukan pengukuran berdasarkan nilai wajar. Bibit tebu, tanaman tebu, dan hasil tanaman tebu tidak dapat diukur dengan nilai wajar karena perusahaan mengklasifikasikan tanaman tebu sebagai beban produksi yang ditangguhkan, sehingga pada akhirnya bibit tebu maupun tanaman tebu tersebut akan menjadi beban produksi atau merupakan komponen dari Harga Pokok Penjualan gula dan tetes, atau dengan kata lain tanaman tebu tidak untuk dijual.

PSAK 69 Agrikultur paragraf 30 menyatakan bahwa ketika nilai wajar (*fair value*) tidak dapat diukur secara andal, maka aset biologis harus diukur pada biaya dikurangi dengan akumulasi depresiasi dan akumulasi *impairment loss*, namun apabila nilai wajar suatu aset biologis dapat diukur secara andal, maka perusahaan harus mengukur aset biologis pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual. Pengukuran nilai wajar atas tanaman tebu di Indonesia sulit untuk dilakukan secara andal sehingga konsep biaya perolehan mungkin lebih mudah untuk diterapkan. Namun, perusahaan tidak mengurangi biaya perolehan tanaman tebu dengan kerugian atas tanaman tebu karena perusahaan tidak melakukan pencatatan kerugian atas tanaman tebu.

Sejauh ini terdapat beberapa poin yang perlu dibenarkan terkait dengan pengukuran nilai tanaman tebu dengan biaya perolehan yang diterapkan oleh perusahaan dan telah disajikan dalam laporan posisi keuangan (neraca) perusahaan selama periode 2017.

1. Ketepatan pengukuran biaya pada akun Aset Tanaman Semusim-Pembibitan

dan akun Aset Tanaman Semusim-Tebu Giling.

Perusahaan harus mengklasifikasikan biaya secara tepat pada setiap akun. Akun Aset Tanaman Semusim-Pembibitan diukur sebagai biaya perolehan yang dikeluarkan dalam proses pembibitan di PTPN X. Baik pembibitan diKBD, KBI, serta KBD. Akun Aset Tanaman Semusim-Tebu Giling diukur sebesar biaya perolehan yang dikeluarkan pada tahap tebu giling dan juga tebang muat angkut. Perusahaan juga harus melakukan reklasifikasi akun Aset Tanaman Semusim-Pembibitan kedalam akun Aset Tanaman Semusim-Tebu Giling pada saat tanaman tebu sudah memasuki tahap tebu giling. Berikut ini contoh akun ketika reklasifikasi:

Aset Tanaman Semusim-Tebu Giling

Aset Tanaman Semusim-  
Pembibitan

2. Pengukuran nilai bibit tebu yang dihentikan pengembangannya, bibit tebu yang mati, dan tebu giling yang mati.

Pada tahap pembibitan biasanya akan ada varietas yang dihentikan pengembangannya dengan alasan-alasan tertentu, seperti contoh varietas A dimana varietas tersebut dihentikan pengembangannya karena dianggap tidak efisien. Oleh karena biaya yang dikeluarkan pada tahap tersebut langsung dibebankan pada Harga Pokok Produksi Gula pada periode yang terjadi. Selain itu adanya bibit tebu ataupun tebu giling yang mati apabila terjadi hal emergensi seperti bencana alam, sehingga pada kasus ini perusahaan harus langsung membebankan biaya yang telah dikeluarkan pada Harga Pokok Produksi Gula pada periode terjadinya.

### **Pengungkapan atas Tanaman Tebu Berdasarkan PSAK 69**

IAS 41 Agriculture maupun PSAK 69 Agrikultur mengharuskan

pengukuran aset biologis ataupun produk pertanian lainnya berdasarkan nilai wajar. Pengukuran berdasarkan nilai wajar tersebut juga mengharuskan pengungkapan-pengungkapan terkait dengan hasil pengukuran nilai wajar. Perusahaan sendiri tidak menggunakan nilai wajar dalam mengukur nilai tanaman tebu, melainkan perusahaan menggunakan konsep biaya perolehan. Sehingga, tidak ada pengungkapan yang terkait dengan metode pengukuran nilai wajar ataupun asumsi-asumsi yang digunakan. Perusahaan juga tidak melakukan pengungkapan atas konsep biaya perolehan yang diterapkan dikarenakan konsep tersebut tidak membutuhkan adanya asumsi atau metode secara khusus dalam pengukuran tanaman tebu. PTPN X hanya mengungkapkan bahwa dalam pengukuran tanaman tebu menggunakan konsep biaya perolehan dan mengungkapkan bahwa nilai tanaman tebu merupakan akumulasi dari biaya-biaya selama proses produksi tanaman tebu.

PSAK 69 Agrikultur paragraf 40 menyatakan bahwa perusahaan harus mengungkapkan keuntungan dan kerugian yang timbul selama periode berjalan pada pengakuan awal aset biologis dan produk pertanian serta dari perubahan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual aset biologis tersebut. Perusahaan juga harus memberikan penjelasan atau deskripsi atas setiap kelompok aset biologis. Penjelasan tersebut dapat diungkapkan dalam suatu narasi ataupun deskripsi terukur.

Berdasarkan paragraf diatas dapat disimpulkan bahwa perusahaan tidak mengungkapkan keuntungan atau kerugian atas tanaman tebu. Kerugian-kerugian atas aset biologis tanaman tebu yang meliputi pengembangan varietas bibit, bibit tebu yang mati, serta tebu giling yang mati seharusnya diakui dan dicatat sebagai kerugian atas aset biologis (aset tanaman semusim). Sebelumnya perusahaan mengakui bibit tebu yang dihentikan, bibit tebu yang mati, serta tebu giling yang mati

sebagai beban produksi (HPP) gula. Tetapi, perusahaan sudah melakukan pengungkapan dan memberikan penjelasan atau deskripsi atas aset tanaman tebu yang diungkapkan dalam suatu narasi atau deskripsi terukur. Perusahaan memberikan penjelasan mengenai akun beban pokok penjualan gula dan akun aset tanaman semusim. Perusahaan juga mengungkapkan nilai buku dari aset tanaman tebu tersebut, termasuk juga rincian pos-pos yang membentuk nilai dari tanaman tebu.

## **KESIMPULAN, KETERBATASAN & SARAN.**

### **Kesimpulan**

Berdasarkan hasil penelitian dan juga pembahasan yang sudah dilakukan, maka dapat ditarik beberapa kesimpulan diantaranya sebagai berikut:

1. PT. Perkebunan Nusantara X sudah melakukan prosedur perlakuan akuntansi atas aset biologis tanaman tebu yang meliputi pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan tanaman tebu. Namun, perusahaan belum menerapkan PSAK 69 Agrikultur. PT. Perkebunan Nusantara X mengakui tanaman tebu sebagai Aset Tanaman Semusim yang berada pada pos Aset Tidak Lancar. Perusahaan mengklasifikasikan tanaman tebu berdasarkan tahunnya yaitu apabila tebu yang masih dalam bentuk bibit (proses pembibitan) diakui sebagai Tanaman Semusim. Sedangkan jika sudah dipotong (ditebang) dan Masanya akan datang untuk ditanam kembali maka diakui sebagai Persediaan. Meskipun tanaman tebu sudah memenuhi kriteria sebagai aset biologis tetapi perusahaan tidak mengakui tanaman tebu sebagai aset biologis. Hal ini dikarenakan segi material nilai tanaman tebu kurang material dibandingkan dengan tanaman perkebunan lainnya, seperti sawit, karet, teh yang nilainya bisa

signifikan. Selain itu, tanaman tebu merupakan jenis tanaman semusim atau tanaman sekali panen sehingga jangka waktu tanaman tebu lebih singkat dibandingkan dengan aset biologis tanaman yang lain.

2. PT. Perkebunan Nusantara X mengukur tanaman tebu dengan konsep biaya perolehan yaitu akumulasi atas semua biaya mulai dari tahap pembibitan, tebu giling, sampai pada tebang muat angkut. PSAK 69 Agrikultur menyatakan bahwa aset biologis diukur dengan menggunakan nilai wajar, namun PT. Perkebunan Nusantara X tidak melakukan pengukuran berdasarkan nilai wajar. Hal ini dikarenakan menurut perusahaan nilai wajar masih sulit untuk diterapkan dalam mengukur nilai tanaman tebu di Indonesia.
3. Pengungkapan tanaman tebu yang dilakukan PT. Perkebunan Nusantara X meliputi definisi serta penjelasan mengenai akun dan rincian biaya yang membentuk akun tersebut. PSAK 69 Agrikultur menyatakan bahwa perusahaan harus mengungkapkan keuntungan maupun kerugian yang timbul atas aset biologis, namun perusahaan tidak mengungkapkan keuntungan ataupun kerugian atas tanaman tebu. Perusahaan mengakui bibit tebu yang dihentikan, bibit tebu yang mati, serta tebu giling yang mati sebagai beban produksi (HPP) gula.

#### **Keterbatasan Penelitian**

Penelitian tentunya tidak terlepas dari banyaknya kekurangan serta kendala yang dihadapi, sehingga hal tersebut menjadi keterbatasan dalam penelitian yang dilakukan. Berikut ini keterbatasan yang ada pada penelitian ini adalah:

1. Kurangnya referensi terkait mengenai topik bahasan penelitian khususnya mengenai aset biologis yang diterapkan perusahaan perkebunan di Indonesia.
2. Penelitian ini hanya berfokus pada aset biologis berupa tanaman tebu.

#### **Saran**

Berdasarkan hasil penelitian dan juga pembahasan yang sudah dilakukan dapat diberikan saran yang dapat berguna bagi perusahaan, yaitu

1. Tanaman tebu yang dimiliki dan diproduksi oleh PT. Perkebunan Nusantara X sudah memenuhi kriteria aset biologis berdasarkan PSAK 69 Agrikultur, oleh karena itu perusahaan sebaiknya harus mengakui tanaman tebu sebagai aset biologis, bukan sebagai beban produksi yang ditanggihkan. Pada saat tebu digunakan dalam proses produksi, maka perusahaan masih dapat memasukkan nilai aset tanaman tebu yang digunakan dalam proses produksi ke dalam komponen harga pokok penjualan (HPP).
2. Perusahaan mengakui tanaman tebu dalam akun Aset Tanaman Semusim sedangkan PSAK 69 agrikultur menyatakan bahwa tanaman tebu diakui sebagai aset biologis. Jadi PT. Perkebunan Nusantara harus melakukan pergantian atau penyesuaian nama akun apabila tanaman tebu diakui sebagai aset biologis, yaitu sebagai contoh akun Aset Tanaman Semusim-Pembibitan dan juga akun Aset Tanaman Semusim-Tebu Giling.
3. PSAK 69 Agrikultur mengharuskan pengukuran aset biologis tanaman tebu berdasarkan nilai wajar, namun memperbolehkan untuk menggunakan biaya perolehan apabila memang nilai wajar tidak dapat diukur secara andal, sehingga perusahaan tidak perlu memaksakan untuk menggunakan nilai wajar dalam mengukur tanaman tebu. Apabila perusahaan menerapkan PSAK 69 Agrikultur dalam standar akuntansinya, maka perusahaan harus mengungkapkan alasan terkait mengenai alasan mengapa perusahaan tidak menggunakan nilai wajar dalam mengukur tanaman tebu.



4. Berdasarkan PSAK 69 Agrikultur, apabila perusahaan mengakui tanaman tebu sebagai aset biologis maka perusahaan harus mengungkapkan dan mencatat keuntungan atau kerugian yang timbul atas aset biologis tanaman tebu. Perusahaan seharusnya mengakui dan mencatat biaya atas varietas bibit tebu yang gagal dan juga tanaman tebu giling yang mati sebagai kerugian atas aset biologis tanaman tebu.
5. Salah satu keterbatasan dalam penelitian ini adalah penelitian ini hanya mampu memberikan gambaran mengenai perlakuan akuntansi atas aset biologis tanaman tebu saja, maka sebaiknya disarankan bagi peneliti selanjutnya untuk dapat memberikan gambaran mengenai perlakuan akuntansi atas aset biologis berupa hewan ternak, sehingga dapat melengkapi kekurangan yang ada pada penelitian ini.
6. Bagi peneliti selanjutnya disarankan untuk tidak menggunakan IAS 41 Agriculture, karena secara keseluruhan IAS 41 Agriculture sama dengan PSAK 69 Agrikultur.

#### DAFTAR RUJUKAN

- Aisyah, S. (2017). Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Berdasarkan PSAK No. 69 Tentang Agrikultur Pada PT. Perkebunan Nusantara X Jember Kebun Kertosari. *Jurnal Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Jember*, 1-18.
- Anita L. V Wauran, J. R. (2016). Akuntansi Aset Biologis Tanaman Kelapa Berbasis International Accounting Standards (IAS) 41. *Prosiding Vol.01*, 394-399.
- Kiswara, A. (2012). Analisis Penerapan International Accounting Standard (IAS) 41 Pada PT. Sampoerna Agro, Tbk. . *Diponegoro Journal Of Accounting Vol. 01 No. 02*, 1-14.
- Nurhandika, A. (2018). Implementasi Akuntansi Biologis Pada Perusahaan Perkebunan Indonesia. *Jurnal Ekonomi, Bisnis, dan Akuntansi (JEBA) Vol. 20 No.02*, 1-12.
- Pratiwi, W. (2017). Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Berbasis PSAK-69 Agrikultur Pada PT. Perkebunan Nusantara XII Kalisanen Kabupaten Jember. *Prosiding Seminar Nasional dan Call For Paper Ekonomi dan Bisnis*, 140-150.
- Riyanto Utomo, N. L. (2014). Perlakuan Akuntansi Aset Biologis (Tanaman Kopi) Pada PT. Wahana Graha Makmur Surabaya. *Gema Ekonomi Jurnal Fakultas Ekonomi Vol.03 No.01*, 85-95.
- Saur Maruli, A. F. (2010). Analisis Pendekatan Nilai Wajar dan Nilai Historis Dalam Penilaian Aset Biologis Pada Perusahaan Agrikultur : Tinjauan Kritis Rencana Adopsi IAS 41. *SNA XIII Purwokerto*, 1-38.
- Stefanus Ariyanto, H. S. (2014). Penerapan PSAK Adopsi IAS 41 Argiculture. *Binus Business Review Vol.5 No.1*, 186-193.
- (<https://www.bps.go.id>) Diakses 02 Oktober 2018. Pukul 11.00 WIB.
- (<https://www.iaiglobal.or.id>) Diakses 20 September 2018
- (<http://www.ptpn10.co.id/>) Diakses 07 Januari 2019