



UNIVERSITAS INDONESIA

**ANALISIS AKUNTANSI ATAS *BIOLOGICAL ASSET*
PERUSAHAAN PERKEBUNAN TANAMAN KERAS
DI PT ASG SEBAGAI STUDI KASUS**

SKRIPSI

DWI GARIT SUNARYO PUTRI

1006811715

FAKULTAS EKONOMI

PROGRAM EKSTENSI

DEPOK

JULI 2012



UNIVERSITAS INDONESIA

**ANALISIS AKUNTANSI ATAS *BIOLOGICAL ASSET*
PERUSAHAAN PERKEBUNAN TANAMAN KERAS
DI PT ASG SEBAGAI STUDI KASUS**

SKRIPSI

Ditujukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana

DWI GARIT SUNARYO PUTRI

1006811715

**PROGRAM EKSTENSI
KEKHUSUSAN AKUNTANSI
DEPOK
JULI 2012**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Skripsi ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : Dwi Garit Sunaryo Putri

NPM : 1006811715

Tanda Tangan :



Tanggal : 12 Juli 2012

HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh :

Nama : Dwi Garit Sunaryo Putri
NPM : T006811715
Program Studi : Ekstensi Akuntansi
Judul Skripsi : Analisis Akuntansi Atas *Biological Asset* Perusahaan Perkebunan Tanaman Keras di PT ASG Sebagai Studi Kasus

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana pada Program Ekstensi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

NAMA

TANDA TANGAN

Pembimbing : Kurnia Irwansyah Rais, S.E., M.Ak

Penguji : Sri Nurhayati, S.E. M.M

Penguji : Vera Diyanty, S.E., M.M

Kepala Program Ekstensi Akuntansi

Ditetapkan di : Depok
Tanggal : 12 Juli 2012

Sri Nurhayati SE., MM.
NIP: 19600317 198602 2001

KATA PENGANTAR

Alhamdulillah, segala puji saya panjatkan kepada Allah SWT atas segala nikmat serta berbagai kemudahan serta segala hal terbaik yang telah diberikan kepada saya dalam menyelesaikan skripsi ini. Shalawat serta salam juga tercurah untuk Rasulullah SAW yang telah membawa agama ini, agama yang menjadi penerang bagi bumi ini. Penulisan skripsi ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Sarjana Ekonomi Jurusan Akuntansi pada Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Saya sadar bahwa dalam menyelesaikan skripsi ini, saya tidak mampu sendirian, banyak pihak yang membantu saya, mulai dari dosen, orang tua, teman hingga karyawan FEUI yang senantiasa memberikan pelayanan terbaiknya. Oleh karena itu, dalam beberapa paragraf ini, saya ingin mengucapkan terima kasih kepada:

1. Mamah dan ayah, yang sudah banyak memberikan inspirasi dan semangat yang tidak hentinya.
2. Bapak Kurnia Irwansyah Rais, selaku pembimbing skripsi saya dan dosen penguji yang telah memberikan berbagai masukan, meluangkan waktu untuk diskusi dan mengarahkan skripsi saya.
3. Ibu Sri Nurhayati dan Ibu Vera Diyanty, selaku dosen penguji yang telah memberikan saran dan kritik membangun dalam pembahasan skripsi ini.
4. Teman-teman selama kuliah di FEUI, ghani, yasinta, arin, wendhy, dika, nono, hain, tia, windi, jurek, bari, ilham, endang, damar, dwi, hastu, dan semua temen-temen yang udah banyak memberi pengalaman dan doain saya H-1 sidang skripsi ini.
5. Sahabat-sahabat kesayangan yang mungkin tidak kuliah bersama, tapi selalu mengembirakan, bona, dewi, mike, dwi, erni, fridha, abdul, iie, dhea, gita, tanti, tonggo, heru, feber, vika dan trila terimakasih kalian banyak memberikan tawa.

6. Kakak, sepupu dan tante yang baik-baik. Yuditha anandika, Elko Sunaryo Putra, Devita Anugerah, dan masih banyak lagi yang sudah jadi alarm bagi saya, "kapan skripsinya selesai?"
7. Teman-teman sekantor yang sudah banyak memberikan doa dan pengertiannya selama saya mengerjakan skripsi ini.
8. Raka Afifuddin, penyemangat saya disaat semuanya hampir tidak mungkin.
9. Andri Effendi terima kasih buat minggu paginya membahas *impairment*, Ardo terima kasih untuk bantuan dan inspirasi walaupun ribuan mil jauhnya, Cunda terima kasih untuk bantuannya yang banyak banget, Muhammad Arif Yusuf terima kasih info sawitnya yang menjadikan skripsi ini terwujud.
10. Pihak-pihak yang sudah mau diwawancarai untuk skripsi saya ini, tanpa bantuan dan informasi anda rasanya tidak mungkin skripsi ini dapat terwujud.
11. Pihak-pihak lain yang tak dapat disebutkan satu per satu, namun secara langsung maupun tidak langsung membantu proses perkuliahan hingga ujian akhir ini.

Akhir kata, saya berharap Tuhan Yang Maha Esa berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu dan mendukung saya selama ini. Semoga skripsi ini dapat memberikan manfaat bagi siapapun yang membacanya, walaupun penulis sadar laporan ini masih mempunyai banyak sekali kekurangan. Untuk itu penulis meminta maaf sekaligus berterima kasih atas pihak yang telah memberikan perhatiannya untuk skripsi ini.

Depok, 12 Juli 2012

Penulis,

Dwi Garit Sunaryo Putri

**LEMBAR PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
KARYA ILMIAH UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS
(Hasil Karya Perorangan)**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama : Dwi Garit Sunaryo Putri
NPM : 1006811715
Program Studi : Program Ekstensi Akuntansi
Fakultas : Ekonomi
Jenis Karya : Skripsi

Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Non-Eksklusif** (*Non-exclusive Royalty-Free Right*) atas karya ilmiah saya yang berjudul :

**ANALISIS AKUNTANSI ATAS *BIOLOGICAL ASSET* PERUSAHAAN
PERKEBUNAN TANAMAN KERAS DI PT ASG SEBAGAI STUDI KASUS**

Beserta perangkat yang ada (bila diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Non-Eksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengolahnya dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan memublikasikannya tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di Depok
Pada tanggal 12 Juli 2012

Yang menyatakan



(Dwi Garit Sunaryo Putri)

ABSTRAK

Nama : Dwi Garit Sunaryo Putri
Program Studi : Akuntansi – Program Ekstensi
Judul : Analisis Akuntansi Atas *Biological Asset* Perusahaan
Perkebunan Tanaman Keras di PT ASG Sebagai Studi Kasus

Skripsi ini membahas mengenai perlakuan akuntansi atas *biological asset* berdasarkan standar yang berlaku di Indonesia. Perlakuan akuntansi ini meliputi pengakuan, pengukuran dan pengungkapan *biological asset*. Dalam skripsi ini menggunakan satu contoh perusahaan publik yang bergerak dalam industri perkebunan, guna melihat secara nyata dari segi laporan, angka dan resiko yang mungkin terjadi. IAS 41 hanya menjadi pembanding bagi standar yang ada guna memperoleh kemungkinan terbaik dalam penyajian *biological asset* di laporan keuangan.

Kata kunci:

Biological asset, resiko, kelapa sawit.

ABSTRACT

Name : Dwi Garit Sunaryo Putri
Study Program : Accounting – Extension Program
Topic : Accounting Analysis of biological assets for plantation crops
company in PT ASG as Case Studies

This thesis discusses the accounting treatment for biological assets based on the applicable standards in Indonesia. The accounting treatment involves the recognition, measurement and disclosure of biological assets. this thesis using an example of a public company engaged in the plantation industry, in order to disclose a fact from several aspects such as reporting, and also the numbers and risks that may occur. IAS 41 only use as a comparison to the existing standards in order to obtain the best possible presentation of biological assets in the financial statements.

Keywords:

Biological asset, risk, oil palm.

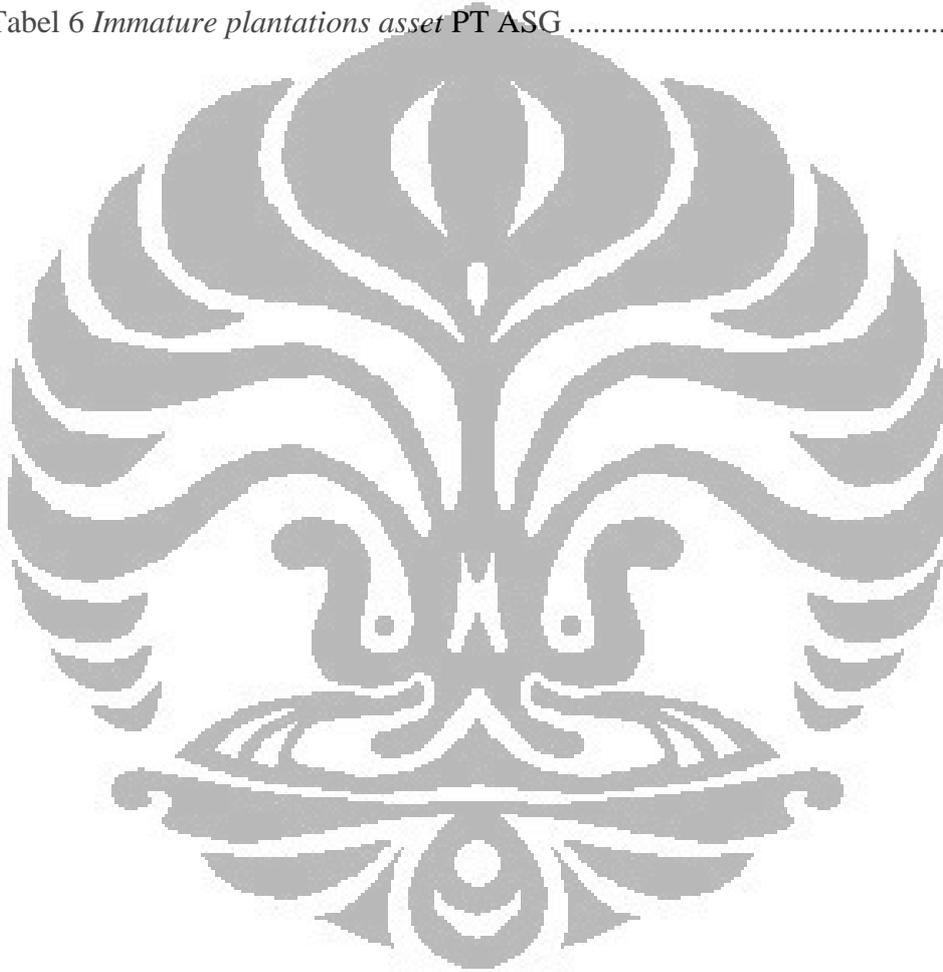
DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS	ii
HALAMAN PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR	iv
HALAMAN PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH	vi
ABSTRAK	vii
ABSTRACT	viii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL	xi
DAFTAR GAMBAR	xii
DAFTAR LAMPIRAN	xiii
BAB 1 PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Tujuan Penelitian	6
1.3 Manfaat Penelitian	7
1.4 Batasan Penelitian	7
1.5 Sistematika Penulisan	7
1.6 Metode Penelitian	8
Bab 2 TINJAUAN PUSTAKA	9
2.1 Pengertian biological assets	9
2.2 Perlakuan Akuntansi atas <i>biological assets</i>	9
2.2.1 Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan no 16 (Aset Tetap)	10
2.2.1.1 Pengakuan Pada Aset Tetap	10
2.2.1.2 Pengukuran Pada Aset Tetap	11
2.2.1.3 Penyusutan	12
2.2.1.4 Pengungkapan Pada Aset Tetap	13
2.2.2 Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan no 48 (Penurunan Nilai Aktiva)	14
2.3 International Accounting Standard (IAS) 41	16
2.3.1. Pengakuan dan Pencatatan Nilai Wajar dari <i>Biological Assets</i>	17
2.3.2. Pengungkapan Atas <i>Biological Assets</i> sesuai dengan IAS 41	20
2.4. Pedoman Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten atau Perusahaan Publik (P3LKEPP)	22
2.4.1. Pengakuan dan Pencatatan <i>Biological Assets</i> Pada Industri Perkebunan Menurut P3LKEPP	23

2.4.2.	Pengungkapan <i>Biological Assets</i> pada Industri Perkebunan Menurut P3LKEPP	24
2.5.	Penelitian Sebelumnya	25
BAB 3	METODE PENELITIAN DAN PROFILE PERUSAHAAN	27
3.1.	Metode Penelitian	27
3.2.	Profile Perusahaan	28
3.2.1	Produk Tanaman Perusahaan	28
3.2.2	Pengelolaan Resiko Tanaman di Perusahaan	30
3.3.	Pihak-Pihak Independent	31
3.3.1.	Auditor	32
3.3.2.	Profesi Penilai Aset	33
3.3.3	Pusat Penelitian Kelapa Sawit	34
BAB 4	PEMBAHASAN	35
4.1.	Standar Yang Berlaku Di Indonesia	35
4.2.	Pengakuan Atas <i>Biological Assets</i>	37
4.2.1	Pengakuan Atas <i>Biological Assets</i> di Indonesia	37
4.2.2	Pengakuan <i>Biological Assets</i> Berdasarkan IAS 41	40
4.3.	Pengukuran Atas <i>Biological Asset</i>	40
4.3.1.	Pengukuran Atas <i>Biological Asset</i> di Indonesia	40
4.3.1.1.	Penurunan Nilai aset	44
4.3.1.2.	Biological Asset PT ASG	47
4.3.1.3.	Tanaman Sawit PT ASG	48
4.3.2.	Pengukuran Atas <i>Biological Asset</i> Berdasarkan IAS 41	50
4.3.2.1.	Dampak Pengukuran Atas <i>Biological Asset</i> Berdasarkan IAS 41	52
4.4.	Pengungkapan Atas <i>Biological Asset</i>	54
4.4.1	Pengungkapan Atas <i>Biological Asset</i> Berdasarkan PSAK 16	54
4.4.2.	Pengungkapan Atas <i>Biological Asset</i> Berdasarkan P3LKEP	55
4.4.2.1.	Pengungkapan Atas <i>Biological Asset</i> PT ASG	57
4.4.3.	Pengungkapan Atas <i>Biological Asset</i> Berdasarkan IAS 41	59
BAB 5	KESIMPULAN DAN SARAN	61
5.1.	Kesimpulan	61
5.2	Saran	64
DAFTAR PUSTAKA		66

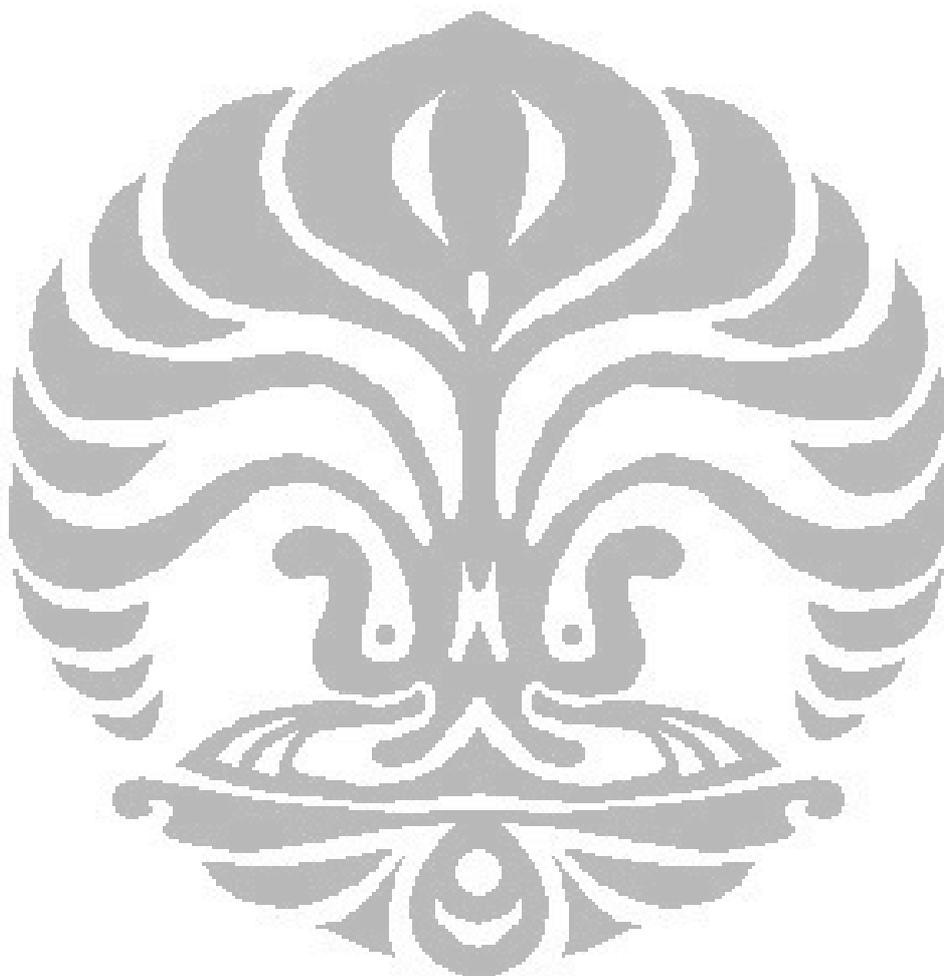
DAFTAR TABEL

Tabel 1 Rincian <i>Plantation asset</i> kelapa sawit PT ASG.....	39
Tabel 2 Daftar harga kelapa sawit.....	43
Tabel 3 Rincian nilai <i>biological asset</i> PT ASG	48
Tabel 4 Rincian klasifikasi kelapa sawit PT ASG	49
Tabel 5 Rekonsiliasi <i>mature plantations asset</i> milik PT ASG	58
Tabel 6 <i>Immature plantations asset</i> PT ASG	59



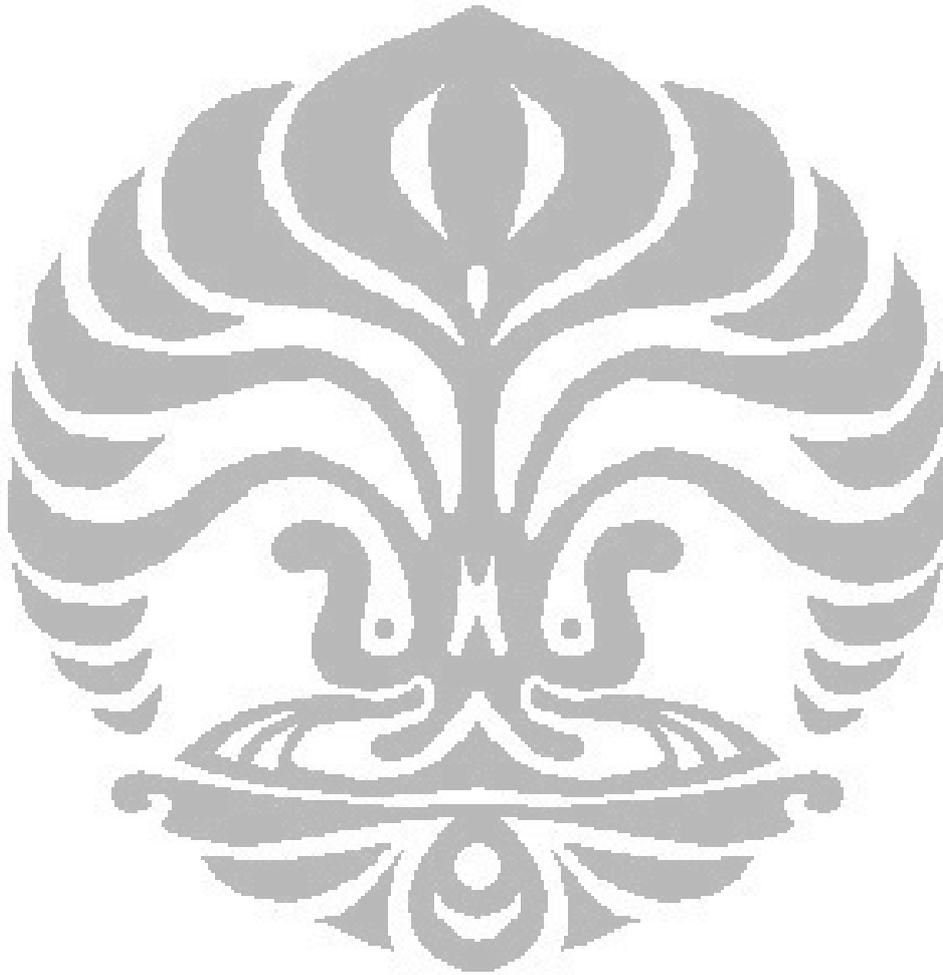
DAFTAR GAMBAR

Gambar 1 Langkah Penentuan Metode Dalam Penilaian Aset Biologis..... 19



DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1 Laporan Posisi Keuangan PT ASG	67
Lampiran 2 Laporan Laba Rugi Komprehensif	69
Lampiran 3 Daftar Komitmen penjualan milik PT ASG	70
Lampiran 4 Iktisar Operasional PT ASG	71
Lampiran 5 Laporan Produksi Kelapa Sawit	72
Lampiran 6 Persentasi umum tanaman sawit PT ASG	73



BAB 1

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Indonesia merupakan salah satu negara yang bergantung pada sektor perkebunan. Hal ini dikarenakan Indonesia memiliki berbagai macam jenis tanah dan keadaan iklim yang berbeda-beda di setiap daerah, sehingga memungkinkan sektor perkebunan berkembang pesat dengan berbagai macam jenis tanaman pula. Industri perkebunan memiliki karakteristik khusus yang membedakannya dengan sektor industri lain, yang ditunjukkan oleh adanya aktivitas pengelolaan dan transformasi biologis atas tanaman untuk menghasilkan produk yang akan dikonsumsi atau diproses lebih lanjut. Berdasarkan surat edaran Bappepam No SE-02/PM/2002 tanggal 27 Desember 2002, kegiatan industri perkebunan pada umumnya dapat digolongkan menjadi:

1. Pembibitan dan penanaman, yaitu proses pengelolaan bibit tanaman agar siap untuk ditanam dan diikuti dengan proses penanaman.
2. Pemeliharaan, berupa pemeliharaan tanaman melalui proses pertumbuhan dan pemupukan hingga dapat menghasilkan produk.
3. Pemungutan hasil, yaitu proses pengambilan atau panen atas produksi tanaman untuk kemudian dijual atau dibibitkan kembali.
4. Pengemasan dan pemasaran, yaitu proses lebih lanjut yang dibutuhkan agar produk tersebut siap dijual.

Setiap proses memiliki risikonya tersendiri, sehingga diperlukan pengendalian internal yang baik agar prosesnya dapat berjalan sesuai prosedur yang berlaku. Resiko yang dimiliki oleh perusahaan perkebunan secara umum dapat dijabarkan sebagai berikut:

- Kegagalan panen akibat keadaan alam.

Perusahaan perkebunan sangat dipengaruhi oleh keadaan alam. Faktor yang sangat menentukan adalah jenis dan karakteristik tanaman itu sendiri, bagaimana

iklim dan tekstur tanah yang cocok untuk setiap tanaman berbeda-beda. Selain itu, perlakuan terhadap tanaman juga harus disesuaikan dengan jenis tanamannya, serangan hama penyakit merupakan hal yang tidak dapat dikesampingkan. Hal ini akan berdampak sangat buruk apabila tidak mendapatkan perhatian yang mendalam. Keadaan alam lain yang perlu diperhatikan adalah kebakaran dan kekeringan.

- Kegagalan panen akibat kesalahan proyeksi manajemen.

Perencanaan manajemen merupakan hal yang penting, karena hal ini merupakan dasar perlakuan terhadap *plantation assets* milik perusahaan. Kesalahan proyeksi manajemen dapat berupa kesalahan metode perawatan, perkiraan umur siap panen tumbuhan, metode panen dan hal-hal lain yang menyangkut perlakuan terhadap tanaman. Hal ini dapat disebabkan oleh *research* yang kurang mendalam, ataupun tanaman tersebut jenis tanaman baru yang dibudayakan sehingga info yang tersedia masih perlu diteliti lebih mendalam.

- Peraturan yang berlaku.

Di Indonesia terdapat peraturan yang mengharuskan perusahaan perkebunan menyelenggarakan kegiatan perkebunan yang melibatkan penduduk setempat, seperti lahan plasma ataupun perkebunan inti rakyat (PRI). Hal ini menyebabkan timbulnya konsekuensi kegagalan yang harus ditanggung oleh perusahaan perkebunan.

- Perubahan teknologi.

Teknologi merupakan hal yang dapat membantu perusahaan dalam menjalankan aktifitasnya, namun karena pesatnya perkembangan bio-teknologi khususnya di sektor perkebunan, mengakibatkan teknologi yang ada tidak ekonomis untuk tetap digunakan. Sehingga perusahaan perkebunan harus mampu melakukan perkembangan teknologi secara cepat, dampak hal ini adalah memerlukan biaya yang tidak sedikit untuk pemenuhan alat-alat serta sumber daya manusia yang perlu adaptasi yang cepat pula.

- Tenaga kerja sebagai komponen dasar.

Dalam menjalankan aktivitasnya, perusahaan perkebunan sangat bergantung terhadap jumlah tenaga kerja yang sangat banyak dan tersebar diseluruh lahan perusahaan. Hal ini merupakan faktor krusial yang dapat

mempengaruhi kinerja perusahaan, apabila perusahaan tidak mampu melakukan pengawasan atas tenaga kerja agar bekerja sesuai prosedur maka dipastikan perusahaan akan mengalami kerugian yang besar.

- Kondisi pasar.

Hasil produksi perkebunan sering kali mengalami fluktuasi harga, fluktuasi nilai tukar asing dan kouta yang tersedia. Hal ini terjadi baik di pasar Internasional maupun regional/nasional.

Penjabaran diatas hanya sebagian dari resiko khas yang dimiliki perusahaan perkebunan, disamping itu masih terdapat pula resiko-resiko umum seperti yang dimiliki perusahaan dalam industri lainnya. Namun resiko diatas sangat tergantung berdasarkan jenis tanaman yang dikembangkan oleh perusahaan. Terdapat beberapa kelompok tumbuhan yang dapat dikembangkan dalam industri perkebunan, yaitu:

- a. tanaman semusim, yaitu tanaman yang ditanam dan habis dipanen dalam satu siklus taman, contohnya padi, jagung dan tebu
- b. tanaman keras, yaitu tanaman yang memerlukan waktu pemeliharaan lebih dari 1 tahun sebelum dapat dipanen secara komersial pertama kali, contohnya kelapa sawit, karet dan coklat
- c. tanaman yang dapat dipanen lebih dari 1 kali tetapi bukan tanaman keras, contohnya semangka dan cabe

Dari pengelompokan jenis tanaman diatas, tingkat resiko untuk setiap jenisnya berbeda-beda. Hal ini menjadi menarik ketika berhubungan dengan perlakuan akuntansi terhadap *biological assets* perusahaan, akuntansi merupakan ilmu yang mengatur pencatatan kegiatan berupa transaksi perusahaan agar dapat menghasilkan laporan keuangan. Laporan keuangan sering kali dijadikan pertimbangan untuk pengambilan keputusan akan investasi. Sehingga akan sangat penting menyajikan laporan keuangan sesuai dengan standar yang berlaku agar dapat menarik pihak lain untuk melakukan investasi di perusahaan. Dalam perusahaan perkebunan, salah satu komponen aset yang sangat penting adalah *plantation assets/biological asset*, dimana terbagi menjadi *mature plant asset* dan *immature plant asset*. *Biological asset* dijelaskan oleh Annisa Pramesti 2010

sebagai aset yang mempunyai ciri khas yang berbeda dengan aset tetap lainnya yaitu dapat berkembang dan bertransformasi yang disebut sebagai transformasi biologis. Transformasi biologis ini merupakan proses pertumbuhan, penuaan, produksi, dan pembentukan kembali yang mengakibatkan perubahan kualitas maupun kuantitas pada *biological assets*.

Di Indonesia belum ada peraturan khusus yang mengatur mengenai *biological asset*, mengenai hal ini diatur dalam PSAK 16 (revisi 2011) mengenai aktiva tetap. Seperti yang dijabarkan oleh Nurhayati 2008, bahwa berbeda dengan peraturan di Indonesia, dalam akuntansi internasional, *biological asset* merupakan sebuah akun yang memiliki standar akuntansi sendiri. Di dunia internasional terdapat peraturan yang mengatur *biological assets* yaitu IAS 41, dalam IAS 41 disebutkan *biological assets* adalah binatang dan tumbuhan hidup. Perusahaan mengakui *biological assets* dan produk pertanian apabila perusahaan tersebut:

- Mengendalikan aktiva tersebut sebagai hasil peristiwa masa lalu
- Memperoleh manfaat ekonomi yang kemungkinan terjadi
- Nilai wajar aktiva tersebut dapat diukur dengan andal.

Dalam IAS 41 dikatakan bahwa *biological assets* dinilai saat pengakuan awal dan pada setiap tanggal neraca dengan menggunakan nilai wajar. Hasil yang diperoleh dari *biological asset* dinilai dengan menggunakan nilai wajar dikurangi dengan estimasi biaya pada saat penjualan. Selisih yang berasal dari penilaian hasil-hasil *biological asset* diakui sebagai bagian dari laba rugi tahun berjalan, penilaian aktiva biologi dilakukan dengan mengelompokkan terlebih dahulu berdasarkan umur dan kualitas. Namun IFRS tidak memberikan definisi dan petunjuk yang jelas atas pengukuran nilai wajar. Dalam menentukan harga pasar resmi IAS 36 mengharuskan dilakukan penelusuran dahulu apakah terdapat harga pasar yang didasarkan pada perjanjian jual beli yang mengikat. Jika harga pasar ini ada, maka manajemen dapat menggunakan harga pasar dikurangi biaya penjualan pada suatu pasar yang aktif. Sedangkan apabila tidak terdapat harga pasar yang resmi dari aktiva tersebut dan aktiva sejenis, maka manajemen wajib menunjuk profesi penilai dalam menentukan nilai wajar suatu aktiva. Sehingga dalam menentukan nilai wajar aktiva biologis tidak akan semudah yang dibayangkan, hal

ini karena di Indonesia banyak sekali beraneka ragam jenis tanaman perkebunan yang dikembangkan, masing-masing jenis tanaman memiliki resiko dan karakteristik tersendiri. Mengingat dasar perhitungan nilai wajar memerlukan beberapa aspek yang perlu dipertimbangkan, maka dalam pengukuran *biological asset* banyak hal yang perlu diperhatikan diantaranya, umur tanaman, resiko-resiko khusus pada setiap jenis tanaman, fluktuasi harga, jumlah kuantitas kebutuhan pasar dan hal lainnya. Epstein dan Jermakowicz (2008) menjelaskan bahwa pengukuran nilai *biological asset* pada nilai wajarnya harus dilakukan pada setiap tanggal neraca. Hal ini karena sifat *biological asset* yang mengalami transformasi secara terus-menerus dari mulai tahap pertumbuhan, degenerasi, menghasilkan, sampai tahap produksi sehingga nilai wajar yang dicatat harus dapat mencerminkan transformasi yang terjadi. Pengukuran kembali setiap tahunnya akan mengakibatkan munculnya keuntungan atau kerugian atas selisih penilaian kembali *biological asset*. Setiap keuntungan atau kerugian yang terjadi setiap tahunnya yang menyebabkan perubahan nilai wajar *biological asset* tersebut dicatat pada laba rugi tahun berjalan.

Di Indonesia terdapat berbagai macam jenis perkebunan, salah satu komoditi yang paling berpengaruh adalah kelapa sawit dan karet, namun disamping itu juga masih terdapat berbagai jenis tanaman yang memiliki pangsa pasar tersendiri. Kelapa sawit merupakan tanam keras yang memiliki masa produktif selama 25 tahun, dengan panen pertama dapat dilakukan ketika tanaman berumur 3 sampai dengan 4 tahun. Resiko yang dimiliki *biological assets* apapun jenis tanamannya beragam seperti yang telah dijabarkan diatas. Banyak hal yang memungkinkan terjadi pada saat *biological assets* melewati proses pertumbuhannya, selain itu faktor harga yang masih sangat fluktuatif menjadi tantangan sendiri di sektor perkebunan. Permasalahan harga yang fluktuatif sebenarnya dampak dari tidak banyaknya pilihan atau waktu untuk melakukan kesepakatan harga, karena hasil perkebunan berbeda dengan jenis barang yang lain, hasil perkebunan memiliki batas waktu untuk diproses agar hasilnya maksimal. Sehingga seringkali, petani ataupun pengusaha kecil melepas barang pertaniannya tanpa banyak pilihan mengenai harga, hal ini merupakan salah satu faktor yang mengakibatkan harga pasar produk pertanian seringkali mengalami

fluktuasi yang tinggi, disamping faktor iklim juga sangat mempengaruhi fluktuasi harga. Resiko lain pula banyak memiliki pengaruh terhadap nilai *biological assets* di laporan keuangan, hal ini menjadi pertanyaan besar, apakah nilai atas *biological assets* yang tersaji di laporan keuangan perusahaan perkebunan di Indonesia sudah mencerminkan keadaan nilai sebenarnya di lapangan. Mengingat *biological assets* merupakan bagian terpenting dalam perusahaan perkebunan, maka dampak dari nilai yang salah dapat merugikan pihak-pihak terkait. Indonesia sendiri sudah memastikan tidak melakukan konfigurasi atas IAS 41 mengenai *biological assets*, sehingga diperlukan pemahaman mendalam apakah Indonesia telah memiliki standar akuntansi yang lebih baik mengenai *biological assets*, atau diperlukan penyusunan standar akuntansi khusus yang mengatur mengenai *biological assets* di Indonesia.

Dengan penjabaran diatas, menjadi menarik untuk meneliti lebih lanjut mengenai peraturan akuntansi yang membahas mengenai *biological asset*. Mengenai standar perlakuan atas *biological asset* guna menilai aset milik PT ASG. Serta membahas mengenai standar akuntansi yang ada saat ini yaitu PSAK 16: aktiva tetap agar dapat memenuhi semua ketentuan dan kebutuhan mengenai pengakuan, pengukuran dan pengungkapan mengenai *biological assets* di laporan keuangan. Selain itu, pembahasan mengenai penerapan IAS 41 di Indonesia dapat berjalan sesuai dengan keadaan perkebunan yang ada saat ini. Mengingat *biological asset* memiliki karakteristik dan resiko yang berbeda-beda. Maka penulis mencoba membahas mengenai perlakuan akuntansi terhadap *biological asset* namun terbatas kelapa sawit pada salah satu perusahaan yang ada di Indonesia dengan judul “**Analisis Akuntansi atas *Biological Asset* Perusahaan Perkebunan Tanaman Kerasdi PT ASG Sebagai Studi Kasus**”.

1.2 Tujuan Penelitian

Tujuan Penelitian ini adalah :

1. Mengetahui standar akuntansi atas *biological asset* perusahaan perkebunan.
2. Melakukan analisis pengaruh resiko atas kerusakan fisik dan karakteristik jenis tanaman terhadap nilai aset di laporan keuangan PT ASG.
3. Melakukan analisis pengukuran nilai atas *biological assets*.
4. Melakukan analisis pengungkapan atas *biological asset*.

1.3 Manfaat Penelitian

Manfaat penelitian ini adalah:

1. Diharapkan dapat memberikan gambaran mengenai perlakuan akuntansi atas *biological asset*.
2. Memberikan pemahaman mengenai resiko atas kerusakan fisik setiap *biological asset* di perusahaan perkebunan.
3. Memberikan informasi mengenai penilaian atas *biological asset* berdasarkan standar akuntansi yang berlaku di Indonesia.
4. Dapat memberikan referensi bagi penelitian selanjutnya mengenai akuntansi untuk perusahaan perkebunan di Indonesia dan kemungkinan peraturan internasional diterapkan di Indonesia secara lebih mendalam.

1.4 Batasan Penelitian

Dalam penelitian ini, penulis fokus terhadap akun *biological asset*, sehingga penilaian laporan keuangannya terbatas hanya pada akun tersebut saja. Penilaian nilai wajar akan terbatas pada sampel tanaman kelapa sawit, yang diwakili satu perusahaan saja berdasarkan informasi *annual report* karena penelitian ini lebih memfokuskan kepada pengaruh dari resiko atas perubahan fisik dan karakteristik tanaman keras perkebunan.

1.5 Sistematika Penulisan

Bab 1 Pendahuluan

Bab ini akan menguraikan latar belakang permasalahan yang menjadi ide penelitian, perumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, batasan penulisan, metodologi penelitian, dan sistematika penulisan skripsi.

Bab 2 Tinjauan Pustaka

Bab ini akan membahas mengenai dasar teori mengenai hal-hal yang menyangkut penelitian ini. Literatur yang digunakan serta landasan teori mengenai bahasan akuntansi perkebunan.

Bab 3 Profil dan Metode Penelitian

Bab ini akan membahas mengenai profil perusahaan yang menjadi objek penelitian yaitu PT ASG, serta pembahasan sekilas mengenai auditor, profesi

penilai aset dan pusat pengembangan kelapa sawit sebagai pihak pemberi informasi.

Bab 4 Pembahasan

Bab ini menjabarkan mengenai perlakuan akuntansi atas *biological asset* di kedua perusahaan, serta pengaruh resiko dan karakteristik tanaman terhadap nilai wajar.

Bab 5 Kesimpulan dan Saran

Bab ini berisikan kesimpulan terhadap hasil studi serta saran-saran yang kiranya dapat bermanfaat sebagai masukan ataupun pertimbangan bagi lembaga, pembaca, dan studi-studi selanjutnya.

1.6 Metode Penelitian

Penelitian ini ditulis dengan menggunakan metode studi literatur dan analisis Data. Penulis melakukan pengumpulan data dengan menggunakan cara sebagai berikut:

a. Studi Pustaka

Studi pustaka merupakan metode pengumpulan data dengan menelaah artikel dan buku-buku yang berhubungan dengan topik penulisan. Hal tersebut dilakukan untuk mendapatkan kerangka teori yang relevan dalam menganalisis dan mengevaluasi masalah yang dibahas.

b. Studi Lapangan

Studi lapangan yang dilakukan yaitu mengadakan penelitian langsung ke pihak-pihak yang terkait dengan penilaian *biological asset* untuk melakukan wawancara.

c. Analisa Data

Studi ini melakukan analisis terhadap laporan keuangan perusahaan kelapa sawit yang telah ditentukan sebelumnya dan membandingkannya dengan standar akuntansi yang berlaku. Sehingga dapat menghasilkan kesimpulan dan informasi mengenai *biological asset*.

BAB 2

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Pengertian biological assets

Biological assets adalah binatang dan tumbuhan hidup. Perusahaan mengakui *biological assets* dan produk pertanian apabila perusahaan tersebut:

- Mengendalikan aktiva tersebut sebagai hasil peristiwa masa lalu
- Memperoleh manfaat ekonomi yang kemungkinan terjadi
- Nilai wajar aktiva tersebut dapat diukur dengan andal.

2.2 Perlakuan Akuntansi atas *biological assets*

Di Indonesia belum memiliki peraturan khusus yang mengatur mengenai perlakuan akuntansi atas *biological assets*, hal ini menjadi perhatian bahwa sebenarnya Indonesia sangat membutuhkan peraturan mengenai *biological asset*. Hal ini didasarkan bahwa penilaian atas *biological asset* menyangkut banyak hal pertimbangan dan berbagai aspek yang perlu diperhitungkan pula. Sebuah *biological assets* adalah suatu aset yang unik, dimana aset tersebut dapat melakukan transformasi dalam jangka waktu tertentu. Transformasi biologis ini merupakan proses pertumbuhan, penuaan, produksi, dan pembentukan kembali yang mengakibatkan perubahan baik secara kualitas maupun kuantitas pada sebuah *biological assets* (Herbohn, 2006). Perubahan pada *biological assets* ini berjalan diiringi dengan berbagai resiko yang dapat menghambat, dimana sulit bagi manusia untuk melakukan kontrol penuh terhadap resiko tersebut. Disamping adanya musim yang terus berganti, resiko tersebut dapat berupa menjangkitnya penyakit atau hama ke setiap aset biologis (Sedlacek, 2010). Oleh karena itu terjadi keraguan apakah metode biaya perolehan dapat menggambarkan penilaian *biological assets* sesuai dengan keadaan sebenarnya, karena metode ini hanya menghitung harga perolehan lalu mengdepresiasiannya tanpa mempertimbangkan adanya resiko-resiko yang dapat merubah nilai *biological assets* secara signifikan yang dimiliki perusahaan dalam waktu tertentu.

Analisa laporan keuangan bertujuan untuk mengetahui kinerja dan nilai net aset yang dimiliki perusahaan, lebih jauh dari itu laporan keuangan juga sering kali dijadikan acuan sebagai pengambilan keputusan, memperkirakan investasi dimasa yang akan datang serta bahan pertimbangan pemberian kredit atau pinjaman. Karena sangat pentingnya fungsi laporan keuangan untuk berbagai pihak, maka diharapkan laporan keuangan dapat memberikan informasi yang tepat sesuai dengan keadaan nyata di lapangan. Perusahaan perkebunan di Indonesia sudah berkembang cukup baik, perkebunan sawit merupakan jenis perkebunan yang sudah berkembang dengan baik. *Biological assets* merupakan bagian aset terbesar nilainya di laporan keuangan, yaitu rata-rata memiliki proporsi sebesar 36% dari total aset yang dimiliki perusahaan, angka ini merupakan proporsi terbesar dibandingkan dengan bagian aset yang lainnya.

2.2.1 Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan no 16 (Aset Tetap)

Dalam PSAK 16 (revisi 2011) dijelaskan bahwa aktiva tetap adalah aktiva berwujud yang :

- a. dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau menyediakan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk keperluan administrasi; dan
- b. diharapkan dapat digunakan lebih dari satu periode.

Maka sampai saat ini, di Indonesia *biological assets* merupakan bagian yang diatur dalam PSAK 16, sehingga perlu diungkapkan dalam laporan keuangan suatu entitas sesuai dengan ketentuan yang berlaku didalamnya.

2.2.1.1 Pengakuan Pada Aset Tetap

Biaya perolehan aset tetap harus diakui sebagai aset jika:

- a. besar kemungkinan manfaat ekonomis di masa depan berkenaan dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas
- b. biaya perolehan aset dapat diukur secara handal.

Dalam PSAK 16 tidak menentukan unit ukuran dalam pengakuan suatu aset tetap. Oleh karena itu, diperlukan pertimbangan dalam penerapan kriteria pengakuan yang sesuai dengan kondisi tertentu entitas. Entitas harus mengevaluasi

berdasarkan prinsip pengakuan ini terhadap semua biaya perolehan aset tetap pada saat terjadinya. Biaya-biaya tersebut termasuk biaya awal untuk memperoleh atau mengontruksi aset tetap dan biaya-biaya selanjutnya yang timbul untuk menambah, mengganti, atau memperbaikinya.

Dalam PSAK 16 juga disebutkan bahwa agar aset tetap dapat beroperasi secara berkelanjutan perlu dilakukan inspeksi teratur, terlepas ada komponen yang diganti. Hal ini menjadi menarik ketika berhubungan dengan inspeksi yang dilakukan untuk *biological assets*, karena pada dasarnya pada *biological assets* dapat terjadi perubahan secara fisik dan nilai yang signifikan, inspeksi ini menjadi bagian penting untuk memastikan nilai aset secara nyata.

2.2.1.2 Pengukuran Pada Aset Tetap

Aset tetap pada awalnya harus diukur berdasarkan biaya perolehan. Komponen biaya perolehan terdiri dari :

- (a) Harga perolehannya, termasuk bea impor dan pajak pembelian yang tidak boleh dikreditkan setelah dikurangi diskon pembelian dan potongan-potongan lain
- (b) Biaya-biaya yang dapat diatribusikan secara langsung untuk membawa aset ke lokasi dan kondisi yang diinginkan agar aset siap digunakan sesuai dengan keinginan dan maksud manajemen;
- (c) Estimasi awal biaya pembongkaran dan pemindahan aset tetap dan restorasi lokasi aset. Kewajiban atas biaya tersebut timbul ketika aset tersebut diperoleh atau karena entitas menggunakan aset tersebut selama periode tertentu untuk tujuan selain menghasilkan persediaan.

Dalam melakukan pengukuran pada aset tetap dikatakan bahwa seluruh biaya-biaya yang dikeluarkan terkait aset tetap tersebut dapat diakumulasikan menjadi dasar pengukuran harga perolehan aset tetap sampai dengan aset dikatakan siap digunakan baik secara kondisi maupun lokasi agar aset dapat digunakan sesuai dengan tujuan manajemen.

Entitas diperbolehkan memilih model biaya atau model revaluasi sebagai kebijakan akuntansinya dan menerapkan kebijakan tersebut terhadap seluruh aset

tetap dalam kelompok yang sama. Sehingga diperlukan pemahaman mengenai jenis aset dan resiko-resiko yang dimilikinya agar perusahaan dapat menentukan model pengukuran yang tepat untuk aset yang dimilikinya.

Model biaya adalah pengukuran aset tetap dicatat sebesar biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai aset. Sedangkan dalam model revaluasi aset tetap yang nilai wajarnya dapat diukur secara andal harus dicatat pada jumlah revaluasian, yaitu nilai wajar pada tanggal revaluasi dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai yang terjadi setelah tanggal revaluasi. Revaluasi harus dilakukan dengan keteraturan yang cukup reguler untuk memastikan bahwa jumlah tercatat tidak berbeda secara material dari jumlah yang ditentukan dengan menggunakan nilai wajar pada akhir periode pelaporan. Dalam menggunakan model revaluasi, frekuensi revaluasi tergantung perubahan nilai wajar dari suatu aset tetap yang direvaluasi. Jika nilai wajar dari aset yang direvaluasi berbeda secara material dari jumlah tercatatnya, maka revaluasi lanjutan perlu dilakukan. Dalam aset tetap terdapat beberapa yang mengalami perubahan nilai wajar secara signifikan dan fluktuatif, terutama ketika membahas *biological assets* besar kemungkinan nilai wajar aset tersebut sangat fluktuatif dikarenakan banyaknya resiko dan hal-hal yang mempengaruhi nilai aset tersebut, sehingga perlu dilakukan revaluasi secara tahunan dan teratur, hal ini diharapkan nilai *biological assets* yang tercatat dapat sesuai dengan nilai nyata di lapangan. Jika suatu aset tetap direvaluasi, maka terdapat dua cara dalam perlakuan akumulasi penyusutannya, yaitu:

1. disajikan kembali secara proposional dengan perubahan dalam jumlah tercatat bruto aset sehingga jumlah tercatat aset setelah revaluasi sama dengan jumlah revaluasiannya.
2. dieliminasi terhadap jumlah tercatat bruto aset dan jumlah tercatat neto setelah eliminasi disajikan kembali sebesar jumlah revaluasian dari aset tersebut.

2.2.1.3 Penyusutan

Menurut PSAK no.16 metode penyusutan yang dapat digunakan dalam mengalokasi jumlah yang disusutkan secara sistematis dari suatu aset selama masa

manfaatnya antara lain metode garis lurus (*straight line method*), metode saldo menurun (*diminishing balance method*), dan metode jumlah unit (*sum of the unit method*).

2.2.1.4 Pengungkapan Pada Aset Tetap

Dalam PSAK 16 dijelaskan bahwa pengungkapan aset tetap di laporan keuangan sebagai berikut:

- a. dasar pengukuran yang digunakan dalam menentukan jumlah tercatat bruto;
- b. metode penyusutan yang digunakan;
- c. umur manfaat dan tarif penyusutan yang digunakan;
- d. jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode
- e. rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - penambahan,
 - aset diklasifikasikan sebagai tersedia untuk dijual atau masuk dalam kelompok lepasan yang diklasifikasikan sebagai tersedia untuk dijual sesuai PSAK 58 (revisi 2009);
 - akuisisi melalui kombinasi bisnis;
 - peningkatan atau penurunan akibat revaluasi serta dari rugi penurunan nilai yang diakui atau dijurnal balik dalam pendapatan komprehensif lain sesuai PSAK 48 (revisi 2009);
 - rugi penurunan nilai yang diakui dalam laba rugi;
 - rugi penurunan nilai yang dijurnal balik dalam laba rugi;
 - penyusutan;
 - selisih nilai tukar neto yang timbul dalam penjabaran laporan keuangan dari mata uang fungsional menjadi mata uang pelaporan

yang berbeda, termasuk penjabaran dari kegiatan usaha luar negeri menjadi mata uang pelaporan dari entitas pelapor.

- perubahan lain.

Dalam pembahasan mengenai *biological assets* besar kemungkinan terjadinya revaluasi atas aset tetap yang dimiliki perusahaan, hal ini dikarenakan *biological assets* memiliki nilai yang fluktuatif akibat adanya perubahan bentuk, usia serta kualitas yang dimiliki, sehingga akan mengakibatkan nilai asetnya juga berubah secara signifikan. Sehingga pembahasan revaluasi menjadi bagian penting yang menyangkut dengan *biological assets*. Dalam PSAK 16 (revisi 2011) dijelaskan bahwa jika aset tetap disajikan pada jumlah revaluasian, maka terdapat beberapa hal yang harus diungkapkan di laporan keuangan, yaitu:

- a. tanggal efektif revaluasi;
- b. apakah penilai independent dilibatkan;
- c. metode dan asumsi signifikan yang digunakan dalam mengestimasi nilai wajar aset;
- d. penjelasan mengenai nilai wajar aset yang ditentukan secara langsung berdasarkan harga terobservasi dalam suatu pasar terakhir yang wajar atau diestimasi menggunakan teknik penilaian lainnya;
- e. untuk setiap kelompok aset tetap, jumlah tercatat aset seandainya aset tersebut dicatat dengan model biaya; dan
- f. surplus revaluasi, yang menunjukkan perubahan selama periode dan pembatasan-pembatasan distribusi kepada pemegang saham.

2.2.2 Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan no 48 (Penurunan Nilai Aktiva)

Biological assets merupakan salah satu jenis aset yang memiliki resiko yang cukup besar dan signifikan, sehingga dalam menentukan nilai yang tercatat dalam laporan keuangan sangat memerlukan pertimbangan dari berbagai aspek. Maka mengingat resiko yang cukup besar, akan mengakibatkan kemungkinan terjadinya penurunan nilai aktiva yang cukup besar pula.

Pengakuan atas kerugian penurunan nilai harus dilakukan oleh perusahaan apabila jumlah yang dapat diterima kembali dari aktiva tersebut lebih kecil dari nilai tercatatnya. Penurunan nilai aktiva tersebut diakui sebagai kerugian dalam laporan keuangan. Pada setiap tanggal neraca, perusahaan harus melakukan review ada atau tidaknya indikasi penurunan nilai aktiva. Jika terdapat indikasi penurunan nilai aktiva, perusahaan harus menaksir jumlah yang dapat diperoleh dari aktiva tersebut, tentunya dengan mempertimbangkan hal-hal terkait yang dapat berasal dari informasi di luar perusahaan maupun informasi dari dalam perusahaan (*internal*). Untuk melakukan penilaian informasi yang dapat dijadikan dasar pengambilan keputusan dalam penurunan nilai aktiva, sebagai berikut:

Informasi dari luar perusahaan

1. Nilai pasar aktiva telah turun secara signifikan melebihi penurunan akibat proses normal depresiasi dalam periode tertentu;
2. telah terjadi dalam periode tertentu atau akan terjadi dalam waktu dekat perubahan memburuk yang signifikan dalam teknologi, pasar, kondisi ekonomi atau hukum tempat perusahaan beroperasi, atau dalam pasar produk atau jasa yang dihasilkan dari aktiva tersebut;
3. selama periode tertentu, tarif diskonto pasar atau tingkat kembalian investasi pasar telah meningkat, dan peningkatan ini cenderung akan menurunkan nilai aktiva yang dapat diperoleh kembali secara material;

Informasi dari dalam perusahaan

1. Terdapat bukti mengenai keusangan atau kerusakan fisik aktiva;
2. telah terjadi atau akan terjadi dalam waktu dekat perubahan signifikan yang bersifat merugikan sehubungan dengan cara penggunaan aktiva;
3. terdapat bukti dari pelaporan internal yang menunjukkan bahwa kinerja ekonomi aktiva tidak memenuhi harapan atau akan lebih buruk dari yang diharapkan.

Aktiva yang pada tahun terakhir sebelumnya disajikan sebesar nilai pakainya

aliran kas sesungguhnya secara material lebih kecil dari aliran kas taksiran, sebelum diperhitungkan diskonto.

Dalam penjabaran indikasi diatas belum mencakup semua aspek yang memungkinkan terjadinya penurunan nilai aktiva, sehingga perusahaan dapat saja mengidentifikasi hal-hal lain yang secara potensial dapat berpengaruh terhadap penurunan aktiva dan menjadikan indikasi tersebut sebagai dasar untuk menentukan nilai yang dapat diperoleh kembali. Untuk mengukur nilai yang dapat diperoleh kembali, perusahaan hanya perlu menentukan salah satu harga jual neto atau nilai pakai aktiva saja. Jika salah satu nilai tersebut melebihi nilai tercatat aktiva, maka aktiva tidak turun nilainya, dan tidak perlu menaksir nilai lain. Sama halnya, jika tidak ada alasan untuk meyakini bahwa nilai pakai aktiva secara material melebihi harga jual neto, nilai yang dapat diperoleh kembali adalah harga jual neto.

2.3 International Accounting Standard (IAS) 41

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

- a. *biological assets*
- b. hasil produksi pertanian pada saat panen, dan
- c. hibah pemerintah.

Akan tetapi IAS 41 tidak dapat diaplikasikan untuk:

- a. tanah atau lahan yang terkait dengan aktivitas agrikultur
- b. aset tak berwujud yang terkait dengan aktivitas agrikultur.

Standar IAS 41 ini juga dapat diaplikasikan untuk hasil produksi agrikultur, yang merupakan hasil panen dari *biological assets* entitas, hanya pada saat masa panen berlangsung. Setelah itu, yang berlaku adalah IAS 2: *Inventory* atau standar akuntansi lainnya yang berlaku. IAS 41 juga tidak berlaku untuk prosedur akuntansi atas pemrosesan hasil produksi setelah panen.

2.3.1. Pengakuan dan Pencatatan Nilai Wajar dari *Biological Assets*

Jika nilai wajar dapat ditentukan secara andal, maka penilaian *biological assets* pada pengukuran awal juga menggunakan nilai wajar dikurangi dengan biaya penjualan, baik saat pengakuan awal maupun pada setiap tanggal neraca. Biaya penjualan yang dimaksud termasuk komisi untuk broker dan dealer, retribusi oleh lembaga regulator dan pertukaran komoditas, dan transfer pajak dan bea. Dalam melakukan penilaian menggunakan nilai wajar, perusahaan diharapkan dapat menggunakan nilai pasar aktif. Dengan melakukan penilaian *biological assets* menggunakan nilai wajar pada akhir setiap periode pelaporan, maka dapat mengakibatkan timbulnya laba/rugi yang disebabkan oleh kenaikan/penurunan nilai aset. Dalam IAS 41 dikatakan bahwa laba atau rugi akibat kenaikan/penurunan aset tersebut, harus dilaporkan dalam keuangan perusahaan.

Penentuan nilai wajar untuk *biological assets* dilakukan dengan membagi aset tersebut ke dalam beberapa kelompok, sesuai dengan kriteria tertentu, seperti umur dan kualitas. Jika sebuah aset memiliki pasar aktif, maka harga pasar tersebut dapat dijadikan nilai wajar untuk *biological assets* terkait. Namun apabila *biological assets* tidak memiliki pasar aktif, maka dapat dilakukan perhitungan nilai wajar dengan beberapa metode, yaitu:

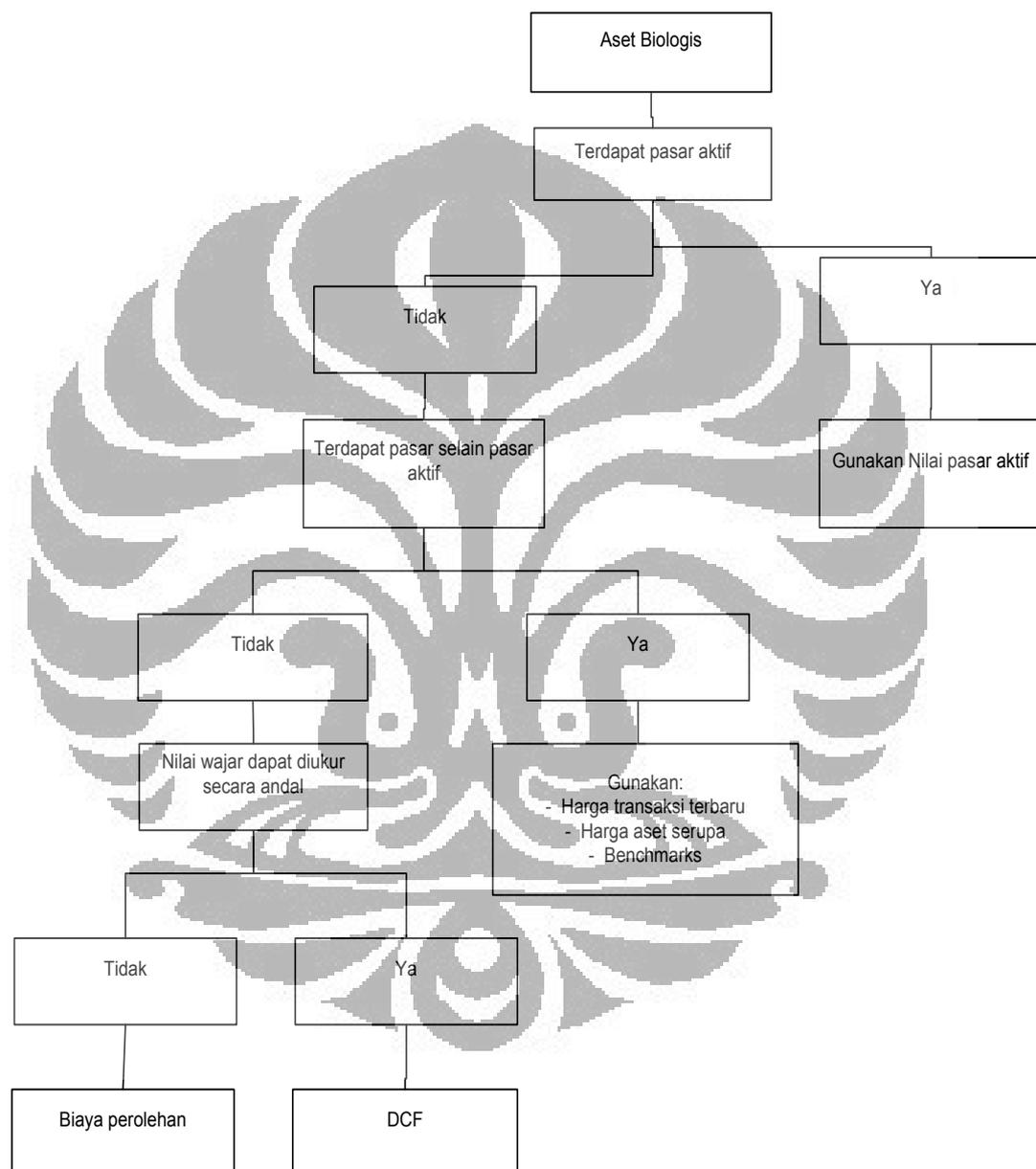
- Menggunakan harga transaksi terakhir yang tidak terlalu jauh antara tanggal transaksi dan akhir periode pelaporan, namun hal ini harus dipastikan tidak ada perubahan signifikan dalam keadaan ekonomi.

- Menggunakan *market value* untuk aset sejenis dengan melakukan penyesuaian atas adanya perbedaan.
- Perbandingan sektor, yang artinya membandingkan dengan sektor lain yang masih memiliki hubungan yang signifikan dengan *biological assets* tersebut.

Apabila terdapat ketidakmampuan di dalam menentukan nilai wajar, entitas dapat menilai *biological assets* dengan menggunakan biaya dikurangi dengan akumulasi penyusutan atau penurunan nilai yang terjadi. Namun ketika dikemudian hari nilai wajar *biological assets* tersebut dapat ditentukan, maka entitas harus mengganti metode penilaian tersebut dengan penggunaan nilai wajar. Dalam IAS 41 dijelaskan bahwa ketika entitas telah menilai *biological assets* menggunakan nilai wajar pada pengakuan awal, harus terus menggunakan metode tersebut sampai dengan saat pelepasan aset. Terdapat bagan yang dapat membantu dalam penentuan metode dalam menilai suatu *biological assets* sesuai dengan ketentuan IAS 41 sebagai berikut :



Gambar 1
Langkah -Langkah Penentuan Metode Dalam Penilaian Aset Biologis



Sumber : Ander Svensson, Albin Nylen and Alfred Gunnevik, 2008. Master's thesis, Stockholm School of Economics .) Diterjemahkan

2.3.2. Pengungkapan Atas *Biological Assets* sesuai dengan IAS 41

Dalam hal pengungkapan *biological assets* di laporan keuangan, IAS 41 mengatur mengenai hal tersebut. Apabila nilai wajar *biological assets* dapat ditentukan secara andal maka entitas harus mengungkapkan hal-hal berikut:

- deskripsi dari setiap grup *biological assets* yang dimiliki;
- *agregat gain or loss* yang timbul selama periode yang berjalan, termasuk perubahan nilai wajar dikurangi estimasi biaya untuk menjual *biological assets*;
- Metode dan asumsi signifikan dalam menentukan nilai wajar secara detail;
- Strategi manajemen risiko keuangan terkait dengan aktivitas agrikultur;
- Rekonsiliasi perubahan aset biologik selama periode berjalan:
 - keuntungan/kerugian yang timbul dari perubahan nilai wajar setelah dikurangi biaya penjualan
 - pembelian
 - penjualan dan barang-barang yang direklasifikasi sebagai dimiliki untuk dijual (*held for sale*)
 - menurun karena panen
 - meningkat sebagai hasil dari kombinasi bisnis
 - selisih kurs dari translasi laporan keuangan
 - perubahan-perubahan lain .

Jika nilai wajar tidak dapat diukur dengan andal, sehingga entitas terpaksa menggunakan biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan, maka entitas wajib mengungkapkan hal-hal berikut:

- Deskripsi *biological assets* ketika menggunakan model biaya;
- Penjelasan mengapa nilai wajar *biological assets* tersebut tidak dapat ditentukan secara andal;

- Metode depresiasi yang digunakan;
- Masa manfaat yang digunakan;
- Nilai perolehan pada awal transaksi;
- Akumulasi penyusutan (penurunan nilai) pada awal dan akhirperiode
- Rekonsiliasi perubahan dalam jumlah tercatat, termasuk kerugian penurunan nilai atau penyesuaian kembali kerugian penurunan nilai, depresiasi;
- Jika memungkinkan, estimasi nilai wajar aset tersebut

Apabila di awal suatu entitas tidak dapat menilai nilai wajar *biological assets* yang dimilikinya, sehingga entitas tersebut menggunakan metode biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan, namun dikemudian hari ternyata nilai wajar suatu aset tersebut dapat ditentukan, maka entitas tersebut wajib mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

- Deskripsi dari *biological assets* tersebut
- Penjelasan mengapa nilai wajar dapat diukur dan ditentukan secara andal
- Dampak dari perubahan metode penilaian tersebut.

Selain itu, karena sebuah *biological assets* sangat terkait erat dengan alam, khususnya iklim dan kejadian-kejadian yang sulit untuk diprediksi dan dikontrol secara penuh oleh manusia, maka segala kejadian alam yang diyakini mempunyai resiko dan berpengaruh signifikan terhadap nilai suatu *biological assets*, juga harus diungkapkan. Sebuah pengungkapan yang sangat *detail*, diharapkan dapat membantu pengguna laporan keuangan dalam memahami bisnis dan keadaan perusahaan. Tetapi, pada kenyataannya, hampir tidak ada perusahaan di negara Perancis, Inggris, dan Australia yang melakukan pengungkapan sesuai dengan pengaturan di dalam IAS 41 (Yohanes,2011).

2.4. Pedoman Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten atau Perusahaan Publik (P3LKEPP)

P3LKEPP adalah sebuah pedoman yang dikeluarkan oleh Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan atau sering disebut dengan BAPEPAM-LK, guna membantu entitas yang mempunyai tanggung jawab pelaporan terhadap publik dalam menyajikan laporan keuangan yang sesuai dengan tujuan laporan keuangan. Maka pembentukan P3LKEPP dimaksudkan untuk memberikan suatu panduan penyajian dan pengungkapan yang terstandarisasi dengan mendasarkan pada prinsip-prinsip pengungkapan penuh (*full disclosure*), sehingga dapat memberikan kualitas penyajian dan pengungkapan yang memadai bagi pengguna informasi yang disajikan dalam pelaporan keuangan Emiten atau Perusahaan Publik. Laporan keuangan harus cukup penting untuk mempengaruhi pertimbangan dan keputusan seorang pemakai yang berpengetahuan. Prinsip pengungkapan penuh (*full disclosure*) mengakui bahwa penyajian jumlah dan sifat informasi dalam laporan keuangan harus memenuhi kaidah keseimbangan antara biaya dan manfaat. Dalam P3LKEPP mengenai Industri Pertanian ini, BAPEPAM-LK sebagai lembaga pemerintah, dibawah Kementerian Keuangan memiliki acuan penyusunan sebagai berikut:

1. Peraturan Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam) yang berhubungan dengan akuntansi dan laporan keuangan.
2. Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) dan Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (ISAK).
3. International Accounting Standard (IAS).
4. Peraturan perundang-undangan yang relevan dengan laporan keuangan.
5. Praktek-praktek akuntansi yang berlaku umum, kesepakatan antar negara, kebiasaan industri yang baru, dan standar akuntansi negara lain.

Dalam hal terdapat perbedaan antara peraturan Bapepam dan PSAK dalam penyusunan laporan keuangan, maka acuan yang digunakan adalah peraturan Bapepam.

2.4.1. Pengakuan dan Pencatatan *Biological Assets* Pada Industri Perkebunan Menurut P3LKEPP

Di dalam P3LKEPP, *biological assets* dibagi menjadi 2 golongan yang berdasarkan umur manfaatnya yaitu, Aset lancar dan Aset tidak lancar. Dalam aset lancar di laporan keuangan *biological assets* digolongkan pada akun *Inventory*, hal ini diungkapkan dalam P3LKEPP bahwa persediaan dalam industri perkebunan meliputi:

(a) Barang jadi yang tersedia untuk dijual dalam kegiatan usaha normal perusahaan. Terdiri dari :

- I. Hasil produksi perkebunan. Merupakan hasil panen atau hasil produksi dari perkebunan misalnya: buah-buahan, getah karet, sayuran, tanaman pangan dan bunga.
- II. Tanaman untuk dijual. Misalnya : pohon buah-buahan, bonsai dan sebagainya.
- III. Bibit tanaman untuk dijual. Barang jadi yang tersedia untuk dijual disajikan sebesar biaya perolehan atau nilai realisasi bersih, mana yang lebih rendah

(b) Tanaman semusim yang belum menghasilkan. Tanaman semusim disajikan sebesar biaya yang dikeluarkan untuk pembibitan atau pembelian bibit dan penanaman tanaman semusim sampai tanaman tersebut siap panen.

(c) Barang atau material yang digunakan secara langsung dalam proses produksi, seperti bibit tanaman, persediaan bahan pembantu dan barang dalam perjalanan.

Sedangkan di dalam P3LKEPP *biological asset* yang sebagai aset tidak lancar digolongkan pada akun tanaman perkebunan. Dalam akun ini merupakan tanaman menghasilkan berumur panjang, yang terdiri dari:

(a) Tanaman telah menghasilkan

Pos ini merupakan tanaman keras dan yang dapat dipanen lebih dari satu kali yang telah menghasilkan secara komersial. Tanaman telah menghasilkan

dicatat sebesar biaya perolehannya yaitu semua biaya- biaya yang dikeluarkan sampai tanaman tersebut dapat menghasilkan. Tanaman telah menghasilkan disajikan sebesar biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi deplesi.

(b) Tanaman belum menghasilkan Pos ini merupakan tanaman yang belum menghasilkan dan dapat dipanen lebih dari satu kali. Tanaman belum menghasilkan dicatat sebesar biaya-biaya yang terjadi sejak saat penanaman sampai saat tanaman tersebut siap untuk menghasilkan secara komersial. Biaya tersebut antara lain terdiri dari biaya persiapan lahan, penanaman, pemupukan, pemeliharaan, kapitalisasi biaya pinjaman yang dipakai dalam pendanaan. Pada saat tanaman siap untuk menghasilkan maka direklasifikasi menjadi tanaman telah menghasilkan. Untuk tanaman belum menghasilkan tidak dilakukan penyusuta

2.4.2. Pengungkapan *Biological Assets* pada Industri Perkebunan Menurut P3LKEPP

Dalam P3LKEPP dijelaskan bagaimana laporan keuangan harus menjabarkan hal-hal yang diperlukan oleh para pengguna laporan keuangan. Maka dari itu, catatan atas laporan keuangan harus dapat mengungkapkan gambaran umum perusahaan, ikhtisar kebijakan akuntansi, penjelasan pos-pos laporan keuangan, informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan, kebijakan akuntansi yang diterapkan, informasi yang diwajibkan dalam PSAK, dan informasi lain yang tidak disajikan dalam laporan keuangan tetapi diperlukan dalam rangka penyajian secara wajar. Pembahasan khusus mengenai *biological assets* dijabarkan dalam pengungkapan akun persediaan dan tanaman perkebunan.

Dalam pengungkapan Persediaan, yang harus dijelaskan adalah:

- a. Pengakuan nilai persediaan, yaitu berdasarkan biaya atau nilai realisasi bersih secara agrerat, mana yang lebih rendah.
- b. Rumus biaya persediaan, apakah menggunakan FIFO, *weighted average cost method* atau *specific identification*.
- c. Metode penyisihan untuk persediaan mati atau hilang dan persediaan yang perputarannya lambat (*slow moving*).

Sedangkan dalam akun tanaman perkebunan, entitas harus menjelaskan:

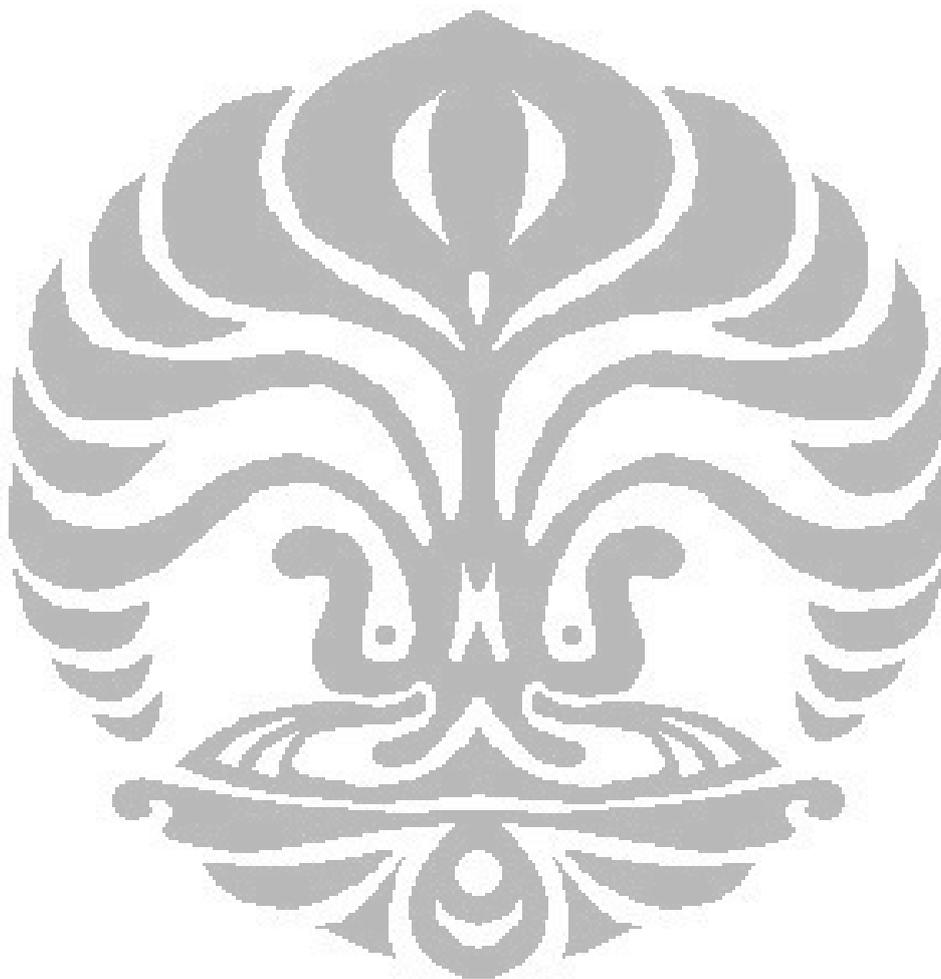
- a. Dasar klasifikasi untuk jenis tanaman sebagai persediaan, tanaman belum menghasilkan, atau tanaman telah menghasilkan.
- b. Dasar penilaian dan pengukuran.
- c. Kebijakan akuntansi reklasifikasi tanaman belum menghasilkan ke tanaman telah menghasilkan.
- d. Metode penyusutan dan masa manfaat tanaman yang disusutkan.
- e. Kebijakan akuntansi biaya pinjaman.

2.5. Penelitian Sebelumnya

Penelitian *biological assets* telah dilakukan sebelumnya oleh beberapa pihak yang merasa perhitungan menggunakan nilai wajar memiliki banyak pengaruh baik positif maupun negatif terhadap nilai *biological asset* dalam laporan keuangan.

Herbohn and Herbohn (2006) dan Dowling and Godfrey (2001) menekankan bahwa penerapan basis nilai wajar akan menyebabkan peningkatan volatilitas, manipulasi, dan subjektivitas pada pendapatan yang dilaporkan. Penelitian yang dilakukan oleh Charles Elad & Kathleen Herbohn (2011) menunjukkan ketidak-efektifan penerapan nilai wajar pada *biological assets*, diantaranya karakteristik kualitatif dari "*comparability*" (dapat diperbandingkan) tidak terpenuhi, pertimbangan biaya manfaat (*Cost Benefit Analysis*) tidak terpenuhi. Responden penelitian menyatakan bahwa biaya yang harus dikorbankan dalam pengukuran nilai wajar lebih besar dibandingkan manfaat yang diperoleh. Selain itu menurutnya terdapat kemungkinan terjadinya volatilitas pendapatan. Selain itu penentuan nilai wajar tanpa adanya suatu pasar aktif akan memaksa manajemen untuk melakukan penilaian terhadap *biological assets* yang dimilikinya berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tertentu. Hal tersebut akan mengurangi tingkat kepercayaan para pengguna laporan keuangan terhadap informasi yang diberikan serta dapat memicu timbulnya manipulasi data oleh manajemen (Athanasios, 2010). Penggunaan harga pasar aktif untuk menilai setiap *biological assets*, termasuk ketika berada di dalam masa pertumbuhan, dirasakan kurang tepat. Minimnya pasar aktif untuk semua jenis *biological assets*

pada setiap jenjang umurnya di Indonesia, menjadi suatu kendala dalam menentukan kewajaran nilai aset biologis yang tersaji dalam laporan keuangan (Ardo, 2011). Namun di sisi lain terdapat pula beberapa penelitian yang mendukung penilaian *biological assets* menggunakan *fair value*, penggunaan basis historis pada aset biologis dianggap sulit karena pertumbuhan aset dipengaruhi oleh proses transformasi (Agriles and Slof, 2001).



BAB 3

METODE PENELITIAN DAN PROFILE PERUSAHAAN

3.1. Metode Penelitian

Dalam penelitian kali ini, metodologi yang digunakan adalah:

a. Studi literature

Studi literatur dilakukan dengan mempelajari tulisan-tulisan dari buku teks, peraturan / standar yang berlaku di internasional, peraturan / standar yang berlaku di Indonesia, artikel, jurnal, dan skripsi-skripsi terdahulu, terkait dengan *biological asset*.

b. Wawancara

Metode wawancara dilakukan dengan bertanya kepada staf akuntansi PT ASG, auditor dari KAP *big four*, profesi penilai aset dan pusat penelitian kelapa sawit sebagai pihak-pihak yang terkait atas penilaian *biological asset* di laporan keuangan guna mendapatkan informasi yang andal mengenai praktek penilaian *biological asset* di lapangan secara nyata.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Data primer didapatkan dari hasil wawancara dengan narasumber yang berkaitan dengan penilaian *biological asset*, pemilihan nara sumber berdasarkan kualifikasi kepentingan dari setiap nara sumber, karena diharapkan dapat mewakili semua sudut pandang atas penilaian *biological asset*. Batasan dalam penelitian kali ini adalah wawancara yang dilakukan untuk PT ASG dilakukan kepada staf akuntansi saja, adapun pun data-data lainnya diambil dan dianalisis dari *annual report* PT ASG selama 4 tahun selama tahun 2008 sampai dengan 2012. Data sekunder dalam penelitian kali ini berasal literatur maupun data keuangan. Data literatur didapatkan dari buku referensi, karya ilmiah, serta melalui kumpulan jurnal yang relevan. Untuk data sekunder digunakan untuk memperkuat landasan teori dalam penelitian kali ini.

3.2. Profile Perusahaan

PT ASG merupakan perusahaan yang akan menjadi objek penelitian kali ini, PT ASG adalah perusahaan perkebunan publik yang sudah cukup besar dengan komposisi kepemilikan modal 59.5% PT SIP dan 40.5% milik publik. Di awal berdirinya, PT ASG melakukan diversifikasi melalui penanaman karet, teh dan kakao. Di awal kemerdekaan Indonesia, PT ASG lebih memfokuskan usahanya pada tanaman karet, dan kemudian beralih ke kelapa sawit di era tahun 1980. Pada akhir dekade ini, kelapa sawit telah menggantikan karet sebagai komoditas utama Perseroan. PT ASG memiliki sebanyak 38 perkebunan inti dan 13 perkebunan plasma di Sumatera, Jawa, Kalimantan dan Sulawesi, yang memanfaatkan keunggulan Perseroan di bidang penelitian dan pengembangan, keahlian di bidang agro-manajemen, serta tenaga kerja yang terampil dan profesional. Lingkup usaha telah berkembang meliputi pemuliaan tanaman, penanaman, pemanenan, pengolahan dan penjualan produk-produk kelapa sawit, karet, kakao dan teh. Perseroan memiliki 22 fasilitas pengolahan di Sumatera, Jawa, Kalimantan dan Sulawesi. PT ASG juga dikenal sebagai produsen bibit kelapa sawit yang berkualitas, yang kini menjadi salah satu pendorong pertumbuhan Perseroan. Dari hasil penjabaran di atas akan berpengaruh terhadap pengelolaan resiko atas *biological asset* yang dimiliki perusahaan. Apabila semakin baik pemeliharaan awal atas *biological asset*, maka resiko yang dimiliki oleh perusahaan semakin kecil. Sehingga nilai atas *biological asset* perusahaan akan cenderung lebih stabil apabila dibandingkan dengan perusahaan yang tidak memiliki pengelolaan resiko yang baik. Hal ini akan memberikan keyakinan yang lebih terhadap para pengguna laporan keuangan bahwa nilai yang disajikan stabil dari tahun ke tahunnya.

3.2.1 Produk Tanaman Perusahaan

PT ASG memiliki 3 jenis tanaman utama, yaitu:

- Kelapa Sawit

Kelapa sawit merupakan jenis tanaman yang dapat diolah menjadi minyak masak, minyak industri, maupun bahan bakar (biodiesel). Habitat asli kelapa sawit adalah daerah semak belukar. Kelapa sawit dapat tumbuh dengan baik di daerah tropis (15° LU - 15° LS). Tanaman ini tumbuh sempurna di ketinggian 0-500m

dari permukaan laut dengan kelembaban 80-90%.Sawit membutuhkan iklim dengan curah hujan stabil, 2000-2500 mm setahun, yaitu daerah yang tidak tergenang air saat hujan dan tidak kekeringan saat kemarau.Pola curah hujan tahunan memengaruhi perilakuproduksi buah sawit.Tanaman kelapa sawit memerlukan waktu sekitar 3 sampai dengan 4 tahun sejak penanaman bibit di area perkebunan untuk menjadi tanaman menghasilkan, setelah dilakukan reklasifikasimenjadi tanaman menghasilkan, maka sawit ditaksir memiliki masa produktif selama 25 tahun.Umur rata-rata tanaman sawit inti PT ASG adalah sekitar 11 tahun, dengan komposisi sekitar 35% masih di bawah umur 7 tahun.

- Karet

Karet adalah bahan utama pembuatan Ban, beberapa alat-alat kesehatan, alat-alat yang memerlukan kelenturan dan tahan guncangan.Tanaman karet tumbuh dengan baik di daerah tropis.Daerah yang cocok untuk tanaman karet adalah pada zone antara 15° LS dan 15° LU.Tanaman karet tumbuh optimal di dataran rendah, yakni pada ketinggian sampai 200 meter di atas permukaan laut.Makin tinggi letak tempat, pertumbuhannya makin lambat dan hasilnya lebih rendah.Ketinggian lebih dari 600 meter dari permukaan laut tidak cocok lagi untuk tanaman karet.Tanaman karet dapat tumbuh baik pada kondisi iklim dengan suhu rata-rata harian 28° C (dengan kisaran 25-35° C) dan curah hujan tahunan rata-rata antara 2.500 – 4.000 mm dengan hari hujan mencapai 150 hari per tahun. Pada daerah yang sering turun hujan pada pagi hari akan mempengaruhi kegiatan penyadapan. Daerah yang sering mengalami hujan pada pagi hari produksinya akan kurang. Keadaan daerah di Indonesia yang cocok untuk pertanaman karet adalah daerah-daerah Indonesia bagian barat, yaitu Sumatera, Jawa dan Kalimantan, sebab iklimnya lebih basah.Tanaman karet memerlukan waktu sekitar 5 sampai dengan 6 tahun untuk dapat reklasifikasikan menjadi tanaman menghasilkan.Setelah menjadi tanaman menghasilkan maka karet memiliki umur produktif sekitar 20 sampai dengan 25 tahun.Kawasan perkebunan karet inti milik PT ASG sekitar 17.600 ha lebih dimana sekitar 25% masih belum menghasilkan, sedangkan 75% sudah menjadi tanaman menghasilkan.

- Kakao dan Teh

Tanaman kakao baik tumbuh dalam iklim bercurah hujan 1.100-3.000 mm/tahun, memiliki keasaman (pH) 6-7,5, kedalam air tanah disyaratkan minimal 3 m. Tanaman kakao dapat tumbuh pada pH tidak lebih tinggi dari 8 serta tidak lebih rendah dari 4, sedangkan suhu udara ideal bagi pertumbuhan kakao adalah 30-32 derajat C (maksimum) dan 18-21 derajat C (minim) ketinggian 100-700 m dpl. Sedangkan tanaman teh dapat tumbuh subur di daerah tropik dan subtropik dengan menuntut cukup sinar matahari dan hujan sepanjang tahun. Tanaman teh dapat tumbuh sampai sekitar 6-9 m tinggi. Tanaman teh dapat tumbuh subur di daerah-daerah dengan ketinggian 200-2.000 m di atas permukaan laut. Di daerah-daerah yang rendah umumnya tanaman teh kurang dapat memberi hasil yang cukup tinggi. Tanaman teh menghendaki tanah yang dalam dan mudah menyerap air. Tanaman tidak tahan terhadap kekeringan serta menuntut curah hujan minimum 1.200 mm yang merata sepanjang tahun.

3.2.2 Pengelolaan Resiko Tanaman di Perusahaan

PT ASG memiliki divisi penelitian dan pengembangan yang berpusat di Sumatera Utara, divisi ini bertujuan untuk mengadakan penelitian di bidang agronomi, perlindungan tanaman, kultur jaringan tanaman, teknologi hayati, patologi dan ilmu entomologi serta memproduksi bahan tanaman berkualitas untuk kelapa sawit dan kakao. Selain itu, divisi ini juga melakukan penelitian analisa tanah, kelapa sawit, lateks dan kultur jaringan, serta rekomendasi pemupukan dengan menggunakan fasilitas yang lengkap. Untuk pemenuhan atas bibit unggul divisi ini pula yang berkewajiban memastikan bahwa bibit yang akan digunakan untuk tanaman di PT ASG merupakan bibit yang terbaik. Sehingga diharapkan banyaknya penelitian yang dapat mencegah terjadinya resiko yang tidak diharapkan sejak dini. Kegiatan penelitian PT ASG di bidang pemuliaan tanaman difokuskan pada pengembangan bibit dan bahan tanaman berkualitas prima melalui pemilihan asal-usul bibit, persilangan, berbagai percobaan di lapangan serta teknologi hayati. Sistem Manajemen Mutu untuk produksi bibit, penjualan, kegiatan pemuliaan dan kultur jaringan telah sepenuhnya memenuhi standar ISO9001:2008, sehingga menjamin kualitas dan konsistensi produk-produk bibit milik PT ASG.

Perlindungan tanaman merupakan suatu bentuk pengelolaan resiko atas *biological asset*, kegiatan ini menjadi bagian sangat penting mengingat *biological asset* sangat rentan terhadap pengaruh dari berbagai aspek. Resiko yang ada pada *biological asset* dapat datang dari luar yang tidak dapat di duga seperti wabah penyakit dan iklim yang ekstrem, namun ada juga resiko yang dapat diperkirakan sebelumnya seperti pemberian pupuk yang tepat dan perlakuan atas perawatan *biological asset*. PT ASG memiliki sistem yang terstruktur, kegiatan perlindungan tanaman difokuskan pada pencegahan kehilangan hasil tanaman melalui pengembangan sistem penanggulangan hama dan penyakit terpadu (IPM: *integrated pest and disease management*) yang efektif berdasarkan pemantauan potensi berjangkitnya hama dan penyakit, identifikasi hama dan patogen baru, serta pengembangan metode pengendalian berbasis teknologi hayati yang efektif. Sampai dengan saat ini, PT ASG terus meraih kemajuan berarti dalam pengembangan bahan tanaman yang lebih tahan terhadap *Ganoderma*, dan saat ini sedang dilakukan uji coba di beberapa lokasi untuk membuktikan ketahanan bahan tanaman tersebut di berbagai kondisi lingkungan. PT ASG juga melakukan upaya intensif untuk mengoptimalkan praktek penanaman kembali kelapa sawit dan karet guna mencegah kehilangan hasil tanaman selama tahun-tahun pertama pasca penanaman serta pengembangan jamur antogonis untuk mencegah terjadinya infeksi ulang *Ganoderma* di area perkebunan. PT ASG mulai menyiapkan area perkebunannya untuk implementasi sistem kontrol manajemen blok, yang meliputi pembentukan blok baru yang lebih kecil seluas 25-30 ha per blok. Sistem blok baru ini akan mendorong analisa blok yang lebih menyeluruh dalam hal kebutuhan nutrisi, produktivitas dan kinerja hasil panen. Kami juga telah meningkatkan upaya perluasan penggunaan teknologi GPS dan pencitraan satelit sebagai alat manajemen yang moderen untuk menjamin tersedianya peta perkebunan yang terkini, dan mencakup titik-titik HGU, kompensasi lahan, parit pengaman, portal dan kawasan bernilai konservasi tinggi (HCV: *high conservation value*).

3.3. Pihak-Pihak Independent

Dalam penelitian kali ini, penulis berharap mendapatkan informasi yang relevan terkait dengan akuntansi *biological asset* dari pihak-pihak *independent*.

Dengan memperoleh informasi yang berasal dari pihak-pihak *independent* diharapkan dapat memberikan hasil penelitian yang andal. Pihak-pihak *independent* yang diwawancarai adalah auditor, profesi penilai aset dan pusat penelitian kelapa sawit. Setiap pihak memiliki fungsi masing-masing dalam kaitannya dengan akuntansi *biological asset* guna menghasilkan standar laporan keuangan yang baik.

3.3.1. Auditor

Auditor adalah pihak *independent* yang diharapkan dapat memberikan opini yang andal mengenai laporan keuangan. Auditor melakukan proses audit untuk memastikan bahwa laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan ketentuan yang berlaku di Indonesia. Laporan audit yang dihasilkan diharapkan dapat menjadi acuan para pengguna laporan keuangan mengenai informasi yang andal. Auditor melakukan tugasnya dengan berbagai acuan, baik PSAK maupun peraturan lain yang berlaku di Indonesia.

Dalam melakukan proses audit atas *biological asset*, auditor wajib melakukan prosedur-prosedur audit yang dapat memberikan keyakinan bahwa nilai yang tercatat di laporan keuangan telah menggambarkan keadaan nyata di lapangan. Metode-metode penilaian yang menyangkut penilaian *biological asset* juga menjadi bahan pertimbangan penting dalam menetapkan laporan audit.

Dalam melakukan audit atas *biological asset*, hal pertama yang perlu dilakukan oleh auditor adalah menilai *control risk* yang terdapat di klien. Penilaian atas *control risk* dapat dilakukan dengan menilai sistem pengendalian internal atas *biological asset* yang dimiliki perusahaan. Pengendalian internal atas *biological asset* termasuk mencegah terjadinya *fraud* dan *error* dari segi pencatatan serta perlakuan fisik aset tersebut, pengelolaan resiko juga menjadi perhatian penting di dalam pengendalian internal *biological asset*, karena mengingat perubahan yang signifikan dapat saja terjadi apabila perlakuan terhadap *biological asset* salah atau tidak sesuai. Menurut Arens dalam bukunya yang berjudul *Auditing and Assurance Service An Integrated Approach*, dalam melakukan penilaian terhadap pengendalian internal perusahaan, hal-hal yang harus diperhatikan oleh auditor adalah sebagai berikut:

1. Pemisahan tugas dan kewajiban yang baik
2. Otorisasi untuk setiap transaksi dan kegiatan
3. Dokumen dan pencatatan yang memadai
4. Pengendalian atas fisik aktiva dan catatan
5. Pemeriksaan *independent* terhadap kinerja

Setelah melakukan penilaian terhadap pengendalian internal perusahaan, auditor akan melakukan proses audit guna memperoleh keyakinan untuk memberikan pendapatnya atas laporan keuangan berdasarkan bukti-bukti audit yang ada.

Laporan audit sering dijadikan sebagai dasar pengambilan keputusan untuk berbagai pihak, karena laporan audit dianggap penilaian dari pihak *independent* atas laporan keuangan perusahaan. Pertimbangan yang sering diambil berdasarkan laporan audit adalah mengenai investasi dan pemberian pinjaman, sehingga sangat berpengaruh terhadap *going concern* perusahaan. Hal ini yang menjadikan auditor menjadi bagian penting atas penilaian laporan keuangan perusahaan, termasuk penilaian aset dan kewajiban sebagai komponen laporan keuangan perusahaan.

3.3.2. Profesi Penilai Aset

Profesi penilai aset adalah sebuah pihak *independent* yang dapat memberikan penilaiannya terhadap sesuatu yang berharga sesuai dengan kualifikasi, kompetensi dan pengalaman melakukan kegiatan penilaian yang didasarkan pada peraturan yang berlaku. Suatu proses pekerjaan yang dilakukan seorang penilai/*appraiser* dalam memberikan suatu estimasi dan pendapat (*opini*) tentang nilai ekonomis suatu properti baik berwujud maupun tidak berwujud berdasarkan analisis terhadap fakta- fakta yang obyektif dan relevan dengan menggunakan metode penilaian tertentu serta mengacu kepada prinsip- prinsip penilaian yang berlaku (Ir. Benny Supriyanto, MSc, MAPPI, 2010).

Dalam melakukan penilaian terhadap aset perusahaan, seorang penilai juga harus memperhatikan standar akuntansi yang dipakai oleh perusahaan itu, dalam hal ini adalah PSAK (Ardo, 2011). Proses penilaian terdiri dari 5 langkah dasar yaitu:

1. Memperjelas Tugas Penilaian
2. Mengumpulkan dan menganalisa data
3. Penggunaan 3 (tiga) metode/pendekatan
4. Rekonsiliasi ketiga pendekatan dan menentukan estimasi nilai
5. Membuat kesimpulan nilai dan laporan penilaian.

3.3.3 Pusat Penelitian Kelapa Sawit

Karena dalam penelitian kali ini penulis melakukan fokus serta batasan hanya pada salah satu jenis tanaman yang dimiliki PT ASG, yaitu tanaman sawit maka Pusat Penelitian Kelapa Sawit menjadi pihak yang penting dalam pembahasan ini. Walaupun secara akuntansi tidak terdapat hubungan secara langsung, namun Pusat Penelitian Kelapa Sawit dapat menjadi pihak independent dalam melakukan penilaian secara fisik atas *biological asset* yang dimiliki. Karena seperti diketahui bahwa *biological asset* memiliki karakteristik yang berbeda dengan aset tetap lainnya, yaitu terdapatnya proses tumbuh secara fisik yang dapat merubah kualitasnya, maka diperlukan pemahaman mendalam mengenai aset tersebut yang tidak hanya dari segi keuangan. Hal inilah yang sering terlupakan oleh sebagian besar pihak dalam menilai *biological asset*.

Pusat Penelitian Kelapa Sawit merupakan pihak yang dapat memberikan penilaian atas evaluasi produksi atas tanaman sawit, dalam melakukan tugasnya pihak PPKS akan melakukan studi kelayakan untuk kebun, audit teknologi kebun dan pabrik serta analisis terhadap tanaman yang pada akhirnya terkait dengan hasil produksi yang akan dihasilkan. PPKS juga dapat memberikan pendapatnya mengenai resiko yang akan terjadi terhadap tanaman sehingga entitas dapat melakukan antisipasi resiko tersebut agar menghindari kerugian yang lebih besar. Bagi kepentingan investor PPKS berfungsi sebagai penilai fisik aset yang akan terkait dengan hasil produksi, yang pada akhirnya akan berpengaruh terhadap pendapatan perusahaan.

BAB 4 PEMBAHASAN

4.1 Standar Yang Berlaku Di Indonesia

Laporan keuangan hendaknya dapat memberikan informasi yang diperlukan para pengguna laporan keuangan dalam mengambil keputusan, maka dari itu diharapkan informasi yang diberikan bersifat andal dan dapat dipertanggungjawabkan kebenarannya. Seiring bergeraknya bisnis di Indonesia, maka semakin banyak pihak yang tertarik untuk menjadi investor, kepentingan investor adalah mendapatkan keuntungan atas dana yang telah mereka berikan dalam bentuk investasi. Maka dari itu diperlukan sesuatu yang dapat memenuhi kepentingan investor dalam membantunya mengetahui kinerja perusahaan tempat mereka melakukan investasi, maka laporan keuangan merupakan sarana paling memungkinkan untuk investor mengetahui kinerja perusahaan. BAPEPAM-LK bertugas untuk mengatur dan membuat pedoman-pedoman guna memberikan rasa aman terhadap investor yang akan melakukan investasi di Indonesia, maka pedoman yang dikeluarkan harus bertujuan membuat laporan keuangan memenuhi fungsinya sebagai berikut:

1. Pengambilan keputusan investasi maupun kredit

Laporan keuangan bertujuan menyediakan informasi yang bermanfaat bagi investor, calon investor dan kreditur dalam pengambilan keputusan yang rasional atas investasi dan kredit yang dilakukan. Informasi harus dapat dipahami oleh pelaku bisnis dan ekonomi yang mencermati informasi yang disajikan dengan seksama.

2. Menghitung dan memperkirakan arus kas masa yang akan datang

Laporan keuangan bertujuan untuk memberikan informasi yang dapat mendukung investor, kreditor dan pihak-pihak lain dalam memperkirakan jumlah, saat dan ketidakpastian dalam penerimaan kas di masa depan atas dividen, bunga dan hasil dari penjualan, pelunasan (redemption) dan jatuh tempo dari efek atau pinjaman. Prospek penerimaan kas tersebut sangat tergantung dari kemampuan

perusahaan untuk menghasilkan kas guna memenuhi ke wajibannya yang telah jatuh tempo, kebutuhan operasional, serta pembayaran dividen.

3. Informasi atas aset entitas

Laporan keuangan bertujuan untuk memberikan informasi mengenai aset yang dimiliki entitas, apakah aset tersebut telah dikelola dengan baik sehingga menghasilkan transaksi dan peristiwa yang mempengaruhi perubahan keuntungan yang mengakibatkan naiknya kepemilikan aset lainnya.

Melihat begitu pentingnya laporan keuangan bagi pihak-pihak terkait dengan pemberian dana untuk entitas, maka perlu dipahami mengenai transparansi baik segi nilai maupun perlakuan akuntansi laporan keuangan, agar informasi yang diberikan kepada pihak-pihak terkait khususnya investor dapat digunakan sebagai pembantu pengambilan keputusan yang tepat.

Di Indonesia standar yang mengatur perlakuan akuntansi atas *biological assets* adalah PSAK 16 mengenai aktiva tetap yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia. Sebenarnya tidak ada standar khusus yang mengatur mengenai *biological assets*, penggunaan standar PSAK 16 dikarenakan karakteristik yang paling mendekati dengan *biological assets* adalah aktiva tetap. Namun hal ini perlu dipertimbangkan lagi, menurut penulis *biological assets* memerlukan perlakuan akuntansi yang berbeda dengan aktiva tetap, karena adanya pertumbuhan dan perubahan baik fisik maupun resiko yang ada pada *biological assets* mengakibatkan penggunaan standar PSAK 16 dirasa kurang tepat. Sehingga dalam penerapannya di Indonesia, perusahaan perkebunan publik juga dapat menggunakan P3LKEPP industri perkebunan yang dikeluarkan oleh BAPEPAM-LK.

Pedoman Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten atau Perusahaan Publik (P3LKEPP) Industri Perkebunan digunakan oleh banyak perusahaan publik yang bergerak di sektor perkebunan. Di Indonesia saat ini sudah sangat banyak berkembang perusahaan publik berskala besar yang bergerak di bidang perkebunan. Perusahaan-perusahaan tersebut saat ini masih menggunakan

PSAK 16 sebagai dasar perlakuan akuntansi terhadap *biological assets* yang dimilikinya, serta P3LKEPP juga digunakan sebagai pedoman pembuatan laporan keuangan guna mengikuti peraturan BAPEPAM-LK sebagai lembaga yang melakukan pengawasan terhadap laporan keuangan perusahaan publik.

4.2 Pengakuan Atas *Biological Assets*

4.2.1 Pengakuan Atas *Biological Assets* di Indonesia

Biological assets merupakan jenis aset yang terus berkembang setiap waktu, sehingga pengakuan atas *biological assets* dilakukan pada saat bibit mulai ditanamkan, pada saat itu seluruh biaya yang dikeluarkan untuk tanaman agar tetap tumbuh dicatat pada *immature plantation assets*. Biaya-biaya ini dicatat dalam *immature plantation assets* sampai dengan tanaman siap untuk produksi atau panen, pada saat inilah *immature plantation assets* akan dilakukan *reclassification* ke *mature plantation assets* dan dilakukan deplesi (penyusutan).

Biaya yang dapat diakui sebagai *biological assets* adalah biaya bibit, persiapan lahan, perawatan tanaman dan panen. Untuk *immature plantation assets*, biaya terdiri dari biaya pembibitan dan persiapan lahan serta biaya perawatan selama tanaman belum memasuki masa produksi, serta kapitalisasi beban pinjaman yang timbul dari pendanaan untuk membiayai pengembangan tanaman belum menghasilkan, kapitalisasi ini berakhir ketika pohon-pohon telah menghasilkan dan siap untuk dipanen. Dalam PSAK 16 biaya perolehan sebagai dasar nilai pengakuan aset, maka biaya-biaya inilah yang diakui sebagai harga perolehan di laporan keuangan. Biaya perolehan aset tetap harus diakui sebagai aset jika kemungkinan besar entitas akan memperoleh manfaat ekonomi masa depan dari aset tersebut, serta biaya perolehan aset dapat diukur dengan andal. Dalam tahap pengakuan ini hal yang menjadi bagian penting adalah mengenai penetapan harga perolehan yang boleh diakui, dalam PSAK dikatakan bahwa biaya perolehan adalah jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar dari imbalan lain yang diserahkan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan atau konstruksi ataupun jumlah yang didistribusikan ke aset pada saat pertama kali diakui sesuai dengan persyaratan tertentu. Perusahaan perkebunan PT ASG menggunakan biaya historis sebagai harga perolehan, karena belum

terdapat nilai wajar atas *biological assets* dapat diterima secara umum di Indonesia, sehingga perusahaan memutuskan untuk menggunakan nilai historis sebagai dasar pengakuan harga perolehan atas aset mereka. Hal ini tidak bertentangan dengan standar yang berlaku di Indonesia, baik dari segi PSAK 16 maupun P3LKEPP sebagai pedoman yang berlaku umum saat ini. Namun menjadi menarik ketika membahas biaya apa saja yang dapat dikapitalisasi menjadi *biological assets*, hal ini tidak dibahas secara *detail* dalam PSAK 16 maupun P3LKEPP. Seperti dijelaskan di atas, pada umumnya pada saat pengakuan awal sebagai *immature plantation assets* entitas akan mengakui biaya pembibitan, alokasi biaya tidak langsung, biaya pemupukan dan pemeliharaan sampai dengan tanaman mencapai masa produksinya. Pada masa ini, *biological assets* dikelompokkan kepada aktiva tetap, namun belum dilakukan penyusutan. Hal ini karena aset dinilai belum siap digunakan, dalam kasus ini aset belum siap untuk melakukan produksi.

Pada tahap *immature plantation assets*, resiko yang dimiliki belum terlalu besar. Kemungkinan resiko terbesar adalah matinya tanaman karena berbagai masalah teknis, namun pada tahap ini perusahaan harus sudah dapat mengestimasi resiko yang terjadi yang biasanya sudah menjadi hal rutin untuk entitas. Seperti yang dijelaskan di bab sebelumnya PT ASG divisi yang bertanggung jawab atas kelayakan kultur jaringan sampai dengan bibit yang digunakan, hal ini merupakan dasar perlakuan tanaman yang sangat penting, karena bibit sangat mempengaruhi kualitas dan nilai dari suatu tanaman. Umur *immature plantation assets* setiap tanaman berbeda-beda, pada saat penentuan umur sampai dengan memasuki masa produksi memerlukan estimasi manajemen, karena belum ada standar baku yang mengatur hal ini. Untuk tanaman sawit diestimasi tanaman sampai dengan siap berproduksi memerlukan waktu selama 4 tahun oleh PT ASG. Namun ketika melakukan penelitian ini, ditemukan fakta bahwa :

“tanaman sawit dapat mencapai umur produksinya hanya dengan 2,5 tahun apabila kultur jaringan yang digunakan adalah bibit unggul, serta perawatan yang baik. Buah yang dihasilkan dengan hanya 2,5 tahun juga sudah memenuhi kualitas yang baik kok.” – peneliti tanaman sawit, PPKS

Hal ini menunjukkan, dalam penentuan umur tanaman masih sangat tergantung estimasi manajemen, namun dengan pilihan 4 tahun oleh PT ASG merupakan estimasi umur yang paling umum digunakan saat ini untuk tanaman sawit.

Setelah 4 tahun tanaman diklasifikasikan sebagai sebagai *immature plantation asset*, maka saat tanaman siap memasuki proses produksi, akan dilakukan *reclassification* aset menjadi *mature plantation asset*. Saat inilah terjadi pengakuan atas *biological assets* yang siap untuk produksi, namun *reclassification* ini dilakukan hanya berdasarkan nilai atas *immature plantation asset* sebelumnya, metode ini sesuai dengan metode harga perolehan yang diterapkan di Indonesia berdasarkan PSAK 16 dan P3LKEPP. Tanpa mempertimbangkan perubahan nilai yang mungkin saja terjadi, mungkin saja terdapat perbedaan nilai atas aset yang akan dilakukan *reclassification*. Sebenarnya di Indonesia ini terdapat sebuah lembaga yang dapat memberikan pelayanan atas penelitian kelayakan tanaman sawit, maka perlu dipertimbangkan menggunakan jasa penilaian dari segi kelayakan tanaman sawit guna memberikan keyakinan bahwa nilai yang tertera di laporan keuangan sudah sesuai dengan kejadian nyata di lapangan. Namun kenyataannya perusahaan-perusahaan di Indonesia tidak menggunakan jasa penelitian ini untuk menilai aset yang dimiliki saat terjadinya pengakuan *mature plantation asset* karena pertimbangan biaya yang tidak begitu memberikan manfaat yang sebanding.

"... kami merasa belum perlu menggunakan penilai independent dalam menilai biological asset kami, karena ketika dilakukan penjualan harganya tidak jauh dengan harga perolehannya..." – Accounting, PT ASG

Pada PT ASG pengakuan atas biological asset yang terjadi sebagai berikut:

Tabel 1
Rincian *Plantation asset* kelapa sawit PT ASG

	2008	2009	2010	2011
<i>Immature Plantation Assets</i>	187.410	190.080	120.435	120.742
<i>Mature Plantation Asset</i> – Sawit	222.693	197.860	291.103	147.715

Data: Annual Report PT ASG (dalam jutaan rupiah)

4.2.2 Pengakuan *Biological Assets* Berdasarkan IAS 41

Berdasarkan IAS 41, pengakuan atas *biological asset* hanya dapat dilakukan apabila entitas memiliki kontrol atas aset tersebut sebagai akibat dari kejadian masa lalu, kemungkinan keuntungan di masa depan yang dihasilkan aset tersebut dimana keuntungan tersebut mengalir ke dalam entitas, untuk bagian ini sesuai dengan standar PSAK 16 yang berlaku di Indonesia sehingga tidak terdapat perbedaan yang berarti. Namun yang membedakan adalah dalam IAS 41 dikatakan bahwa *biological assets* saat pengakuan awal dengan nilai wajarnya dikurangi dengan biaya untuk menjual. Maka akan terjadi perbedaan pengakuan atas harga perolehan antara IAS 41 dan PSAK 16, sebenarnya belum semua negara di dunia menggunakan harga pasar sebagai pengakuan nilai awal *biological asset* yang dimiliki, Prancis merupakan negara yang belum menerapkan pengakuan menggunakan harga pasar. Pengakuan awal atas *biological asset* dilakukan 2 kali, yaitu saat pengakuan sebagai *immature plantation assets* dan ketika terjadi panen pertama yang tiba saatnya pengakuan awal *biological asset* sebagai *mature plantation assets*. Maka dalam IAS 41 di sebutkan secara jelas bahwa pengakuan *mature plantation asset* haruslah diukur menggunakan *fair value* juga, hal ini yang membedakan dengan pengakuan *mature plantation asset* di Indonesia yang dilakukan *reclassification* berdasarkan biaya historis lahan yang panen saja, tanpa melakukan penilaian ulang atas nilai yang akan dilakukan *reclassification*.

4.3 Pengukuran Atas *Biological Asset*

Pengukuran merupakan bagian penting dalam bagian akuntansi guna menghasilkan laporan keuangan yang andal, karena nilai yang tersaji dalam laporan keuangan akan menjadi pertimbangan pengambilan keputusan. Sehingga diharapkan terdapat standar yang tepat dalam menentukan pengukuran yang paling memungkinkan untuk *biological asset*.

4.3.1. Pengukuran Atas *Biological Asset* di Indonesia

Berdasarkan PSAK 16 sebagai standar yang berlaku di Indonesia untuk *biological asset* saat ini, pengukuran aset setelah pengakuan awal entitas dapat memilih menggunakan model biaya atau model revaluasi sebagai kebijakan akuntansinya dan menerapkan kebijakan tersebut terhadap seluruh aset tetap dalam kelompok yang sama. Model biaya dilakukan berdasarkan harga perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai aset, sedangkan metode revaluasi adalah penilaian aset yang diukur menggunakan nilai wajar yang andal pada tanggal revaluasi dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai yang terjadi setelah tanggal revaluasi. Sedangkan menurut P3LKEPP dasar pengukuran yang digunakan untuk *biological assets* adalah nilai historis, namun tidak menutup kemungkinan dapat terjadinya revaluasi atas aset tetap yang memiliki nilai wajar yang andal. PT ASG menggunakan metode biaya dalam pengukuran *biological assets* yang dimilikinya, dengan menggunakan metode garis lurus sebagai metode penyusutannya. Pembahasan yang menjadi penting saat ini adalah bagaimana perusahaan-perusahaan di Indonesia dapat memberikan pengukuran atas *biological asset* yang nilainya mendekati nilai wajar yang menggambarkan keadaan nyata di lapangan, seperti diketahui di Indonesia saat ini belum terdapat suatu lembaga yang bertanggung jawab atas penentuan nilai pasar yang bersifat nasional serta resmi untuk harga komoditi tertentu.

Dalam penelitian kali ini, difokuskan terhadap tanaman sawit sebagai komoditi utama PT ASG. Tanaman sawit tersebar di Indonesia, saat ini daerah yang paling banyak memproduksi sawit adalah Sumatera dan Kalimantan. Sesuai dengan Keputusan Menteri Kehutanan dan Perkebunan Nomor 627/Kpts-II/1998 telah ditetapkan ketentuan Penerapan Harga Pembelian Tandan Buah Segar (TBS)

kepala sawit produksi petani. Walaupun harga ini dimaksudkan untuk melindungi petani dari kemungkinan terjadinya spekulasi harga oleh pihak-pihak tertentu, setidaknya nilai pasar inilah yang bersifat resmi dimiliki oleh pemerintah, namun amat disayangkan karena harga pasar sawit di Indonesia masih berbeda-beda setiap daerah, hal ini dikarenakan setiap daerah mempunyai pertimbangan perhitungannya masing-masing terhadap nilai sawit. Hal-hal yang mempengaruhi harga sawit adalah jenis bibit, rendemen, tingkat kesuburan tanah, umur tanaman, serta biaya-biaya lain yang terkait dengan perolehan sawit. Pada dasarnya hal yang sangat mempengaruhi harga TBS tidak terlepas dari harga CPO Internasional. Berikut rumus perhitungan harga TBS sesuai dengan peraturan Menteri Kehutanan dan Perkebunan:

$$\text{Harga TBS} = K (\text{Hms} \times \text{Rms} + \text{His} \times \text{Ris})$$

Dengan Pengertian:

Harga TBS : Harga TBS yang diterima oleh pekebun ditingkat pabrik, dinyatakan dalam Rp/Kg;

K : Indeks proporsi yang menunjukkan bagian yang diterima oleh pekebun, dinyatakan dalam persentase (%);

Hms : Harga rata-rata minyak sawit kasar (CPO) tertimbang realisasi penjualan ekspor (FOB) dan lokal masing-masing perusahaan pada periode sebelumnya, dinyatakan dalam Rp/Kg;

Rms : Rendemen minyak sawit kasar (CPO), dinyatakan dalam persentase (%);

His : Harga rata-rata inti sawit (PK) tertimbang realisasi penjualan ekspor (FOB) dan lokal masing-masing perusahaan pada periode sebelumnya, dinyatakan dalam Rp/Kg;

Ris : Rendemen inti sawit (PK), dinyatakan dalam persentase (%).

Perhitungan menggunakan formula diatas, tidak dapat langsung digunakan. Karena terdapat variabel yang harus dihitung terlebih dahulu, yaitu perhitungan K dimana dapat dilakukan perhitungan :

$$K = \frac{H TBS}{Hms \times Rms + His \times Ris} \times 100\%$$

Dimana nilai variabel H TBS dapat ditentukan berdasarkan formula sebagai berikut:

$$H TBS = Hms \text{ on FFB Basis} + His \text{ on FBB Basis}$$

Berikut daftar harga sawit dari sebagian daerah di Indonesia yang dirasa merupakan daerah perkebunan sawit yang besar:

Tabel 2
Daftar harga kelapa sawit

Daerah	Harga Inti Sawit	Rata-Rata Harga TBS
Kalimantan Barat	4.125,99	1.579,20
Kalimantan Timur	3.679,57	1.515,52
Sumatera Utara	3.370,28	1.388,13
Jambi	3.625,50	1.493,25

Sumber: Dinas Perkebunan Daerah per Mei 2012

Berdasarkan data diatas, terlihat bahwa harga pasar yang tersedia di Indonesia belum dapat digunakan sebagai dasar pengukuran atas nilai *biological assets* yang dimiliki perusahaan publik, hal ini dikarenakan masih banyak terdapat estimasi pihak-pihak tertentu yang belum seragam di setiap daerah. Harga pasar yang terlalu dipengaruhi estimasi akan menimbulkan informasi yang tidak andal, informasi ini yang memungkinkan pihak-pihak terkait dapat memberikan estimasi yang berbeda setiap waktu. Dengan harga pasar yang tidak andal, mengakibatkan informasi yang tersaji di laporan keuangan akan memberikan pilihan pengambilan keputusan yang tidak sesuai pula, atas dasar ini PT ASG memilih untuk menggunakan biaya historis sebagai dasar pengukuran *biological asset* miliknya, karena harga pasar atas tanaman sawit belum dapat diandalkan saat ini di

Indonesia. Menghindari pengukuran menggunakan nilai pasar yang tidak sesuai, maka sampai saat ini metode biaya merupakan pilihan terbaik yang dapat diandalkan. Apabila pengukuran *biological asset* menggunakan metode biaya merupakan pilihan yang paling *realible* saat ini di Indonesia, perlu dipikirkan proteksi terbaik yang dapat dilakukan untuk melindungi kepentingan investor dalam mendapatkan informasi atas aset dan kemampuan keuangan perusahaan sesuai dengan keadaan di lapangan dengan meminimalisir resiko yang dimiliki oleh *biological asset*.

Dalam PSAK 16 disebutkan bahwa jumlah tercatat aset mungkin saja dilakukan *review* untuk menentukan nilainya apakah terjadi penurunan nilai atau tidak. Penurunan nilai diatur dalam PSAK 48 mengenai penurunan aset, hal ini mungkin saja menjadi salah satu pilihan dalam melindungi kepentingan investor akan informasi *biological asset* terkait dengan resiko-resiko yang dimiliki. Seperti yang telah disebutkan pada bab sebelumnya, terdapat banyak resiko yang tidak dapat dikontrol perusahaan secara penuh, salah satunya iklim dan penyakit tanaman. Seiring tumbuhnya tanaman dan terjadinya perubahan bentuk serta kualitas tanaman maka berkembang pula berbagai macam resiko.

4.3.1.1. Penurunan Nilai aset

Melakukan perhitungan atas penurunan nilai aset merupakan bagian dari prosedur pengukuran aset yang bertujuan memastikan nilai aset saat ini dan di masa yang akan datang sesuai dengan nilai aset yang tercatat di dalam laporan keuangan. Standar akuntansi mengenai penurunan nilai aset diatur dalam PSAK 48: *Penurunan Nilai Aktiva*, untuk penelitian kali ini mengenai *biological asset* yang memiliki karakteristik yang unik dibandingkan dengan aset tetap lainnya, maka perhitungan penurunan nilai aset menjadi bagian yang sangat penting. Dalam melakukan perhitungan penurunan nilai aset, langkah awal yang harus dilakukan oleh entitas adalah mengidentifikasi adanya potensial penurunan nilai aset. Penurunan nilai aset terjadi jika nilai tercatatnya tidak melebihi nilai yang dapat diperoleh kembali. Dalam *biological asset* potensial penurunan aset kemungkinan terjadi dari kualitas tanaman yang menurun ataupun tanaman mati, hal ini banyak disebabkan oleh hama penyakit, perubahan iklim yang *extreme*, serta penurunan harga CPO internasional yang sangat tajam. Untuk potensi

penurunan nilai yang disebabkan oleh hama penyakit atau iklim yang menyebabkan penurunan kualitas tanaman, dapat dilakukan dengan analisa evaluasi produksi. Dalam PSAK 48 dijelaskan bahwa bukti dari pelaporan internal yang menunjukkan bahwa kinerja aset secara ekonomis telah atau akan lebih buruk daripada yang diharapkan meliputi:

- biaya pemerolehan aktiva ataupun kebutuhan dana berikutnya setelah aktiva diperoleh secara signifikan lebih besar dari yang diperkirakan,
- laba atau rugi operasi sesungguhnya secara signifikan lebih kecil dari yang dianggarkan,
- terjadinya kerugian operasi atau aliran kas keluar neto dari aset jika angka periode sekarang diagregatkan dengan angka-angka periode lalu atau jumlah yang dianggarkan.

Di Indonesia saat ini, terdapat sebuah lembaga yang dapat memberikan analisa penilaian atas tanaman sawit berdasarkan evaluasi hasil produksinya. Penelitian ini menjadi hal yang penting untuk dilakukan karena dapat memberikan keyakinan mengenai jumlah dan kualitas tanaman sawit, apakah tanaman sawit tersebut masih dapat menghasilkan kas dimasa yang akan datang sesuai laporan yang tersaji. Penelitian ini dapat diminta oleh auditor sebagai pihak eksternal agar memperoleh bukti audit yang andal, karena penilaian *biological asset* tidak hanya terkait dengan harga saja, elemen-elemen penting yang menyangkut dengan kualitas tanaman sangat berpengaruh terhadap nilai *biological asset* yang dimiliki perusahaan, seperti:

a. Bibit

Kualifikasi jenis bibit sangat menentukan harga tanaman atau TBS untuk sawit, dalam menentukan bibit yang baik terdapat faktor-faktor yang menjadi pertimbangan dalam pemilihan bibit diantaranya estimasi produksi yang didasarkan pada produktivitas potensial tanaman secara genetik, kelas kesesuaian lahan (KKL) dan estimasi harga produk.

b. Tingkat kesuburan tanah

Tanah sebagai media untuk tanaman dapat tumbuh merupakan aspek penting dalam usaha perkebunan, kadar PH dan tingkat kesuburan tanah perlu dipastikan sesuai dengan kualifikasi tanaman.

c. Pemeliharaan tanaman

Pemeliharaan tanaman merupakan hal yang menentukan hasil yang akan diperoleh dari tanaman nantinya, pemeliharaan tanaman merupakan biaya terbesar dalam usaha perkebunan. Pemeliharaan ini meliputi pemupukan, penyiangan, pembasmian hama, dan pemeliharaan jarak tanaman. Resiko penyakit dan matinya tanaman terletak pada keputusan entitas terhadap pemeliharaan tanaman, sehingga hal ini cukup *crusial* untuk menentukan hasil produksi dan nilai dari *biological asset* yang dimiliki.

Maka melakukan penelitian yang bersifat teknik guna mengetahui keadaan dan potensi penurunan dinilai aset yang lebih nyata sesuai dengan keadaan di lapangan sangat diperlukan untuk *biological asset*. Hal ini dapat dilakukan dengan melakukan evaluasi hasil produksi, apabila terdapat indikasi penurunan produksi dari yang dianggarkan harus segera dilakukan penelitian lebih lanjut mengenai lahan dan fisik tanaman, hal ini dikarenakan *biological asset* merupakan aset yang dapat berubah bentuk fisik sehingga memiliki resiko yang jauh lebih rentan daripada aset tetap lainnya. Karena apabila terdapat indikasi penurunan hasil produksi dari yang telah dianggarkan, maka akan berpengaruh terhadap pengukuran nilai aset yang andal. Mengenai potensial penurunan aset yang berasal dari CPO internasional yang bersifat *permanent*, mungkin saja karena adanya kebijakan baru ataupun penemuan barang substitusi dari minyak sawit yang menyebabkan terjadinya potensial penurunan nilai aset yang sangat berpengaruh.

Apabila sudah terdapat indikasi penurunan nilai aset maka langkah selanjutnya adalah melakukan perhitungan atas *value in use* atau *net selling price* untuk mengetahui nilai aset yang memungkinkan dalam menghasilkan kas di masa yang akan datang. Dalam melakukan perhitungan proyeksi arus kas guna mengetahui nilai yang dapat diperoleh dari aset tersebut, entitas harus menentukan *cash-generating unit* yang memiliki indikasi penurunan nilai terlebih dahulu, lalu

untuk melakukan proyeksi arus kas entitas dapat memilih melakukannya dengan metode *value in use* ataupun *net selling price*. Namun terkait dengan harga pasar sawit yang belum dapat diandalkan di Indonesia, maka metode *value in use* merupakan pilihan yang paling sering digunakan oleh perusahaan-perusahaan di Indonesia untuk saat ini. Dengan metode *value in use* entitas melakukan proyeksi penerimaan kas untuk 5 tahun mendatang, dengan perhitungan *present value* yang biasanya menggunakan rate bunga obligasi pemerintah. Setelah diketahui nilai yang dapat diperoleh dari aset tersebut, maka dibandingkan nilai proyeksi dengan nilai yang tercatat di laporan keuangan. Apabila nilai dari perhitungan *value in use* lebih besar daripada nilai yang tercatat, maka tidak terjadi penurunan nilai, namun apabila hal sebaliknya terjadi maka penurunan nilai aset harus dilakukan guna memberikan nilai yang sesuai atas aset tersebut di laporan keuangan. Maka atas penurunan nilai aset yang terjadi, rugi penurunan nilai aset harus segera diakui sebagai beban pada laporan laba rugi. Pengakuan kerugian penurunan nilai aset mungkin juga tanda bahwa entitas harus melakukan *review* atas sisa periode depresiasi atau metode depresiasi yang digunakan untuk perhitungan *biological asset* yang bersangkutan.

Dengan melakukan pengujian identifikasi atas potensi penurunan nilai *biological asset* secara benar sesuai dengan standar yang berlaku, maka diharapkan dapat melindungi nilai yang tercatat di laporan keuangan sesuai keadaan nyata di lapangan. Karena penurunan nilai merupakan salah satu cara yang dijabarkan PSAK untuk menyesuaikan nilai yang terjadi apabila metode biaya merupakan pilihan entitas dalam melakukan pengukuran nilai asetnya. *Biological asset* memiliki karakteristik yang unik, tidak sama dengan jenis aset tetap lainnya yang tidak terdapat perubahan biologis, perubahan serta resiko yang dimiliki *biological asset* menuntut entitas untuk melakukan evaluasi produksi yang lebih mendalam dengan frekuensi lebih banyak apabila dibandingkan dengan aset tetap lainnya.

4.3.1.2. Biological Asset PT ASG

Dalam laporan keuangan PT ASG, *biological asset* merupakan komponen aset yang paling besar. Pengukuran *biological asset* pada tanggal laporan yaitu setiap tanggal 31 Desember setiap tahunnya menggunakan biaya perolehan

dikurangi dengan akumulasi penyusutan yang dilakukan dengan metode garis lurus. Berikut nilai atas *biological asset* PT ASG dalam 4 tahun terakhir:

Tabel 3
Rincian nilai *biological asset* PT ASG

	2008	2009	2010	2011
<i>Immature Plantation Asset</i>	825.809	829.320	630.683	571.505
<i>Mature Plantation Asset – nett</i>	1.126.421	970.011	1.728.694	1.824.630
<i>Total Plantation Asset</i>	1.952.230	1.799.331	2.359.377	2.396.135
<i>Total Asset</i>	4.931.528	4.852.277	5.561.433	6.791.859
	40%	37%	42%	35%

Sumber: Laporan keuangan PT ASG

Dengan perhitungan seperti diatas, akun *biological asset* merupakan persentase terbesar atas total aset yang dimiliki PT ASG setiap tahunnya. Maka dari itu pengukuran *biological asset* sangat mempengaruhi posisi laporan keuangan milik PT ASG, hingga pada akhirnya mempengaruhi pula atas hasil perhitungan rasio-rasio yang digunakan dalam pengambilan keputusan. Dari 5 jenis tanaman yang dikembangkan oleh PT ASG, tanaman sawit merupakan komoditi terbesar yang dimiliki. Sehingga atas pertimbangan tersebut dalam penelitian kali ini penulis menetapkan sawit sebagai komoditi yang akan dilakukan pendalaman penelitiannya terkait dengan perlakuan akuntansi atas *biological asset*.

4.3.1.3. Tanaman Sawit PT ASG

Tanaman sawit milik PT ASG pada tahun 2011 memiliki luas sebesar 80.732 Ha dengan pembagian *mature plantation asset* seluas 70.022 Ha dan *Immature plantation asset* seluas 10.710 Ha. Guna melakukan pengukuran atas *biological asset* terkait dengan tanaman sawit, maka perlu diketahui pula umur tanaman sawit yang dimiliki, karena ketika melakukan perhitungan atas proyeksi

arus kas dari TBS umur tanaman sangat mempengaruhi harga itu sendiri. Tanaman sawit yang terdapat di PT ASG, pembagian umur tanamannya sebagai berikut:

Tabel 4
Rincian klasifikasi kelapa sawit PT ASG

Umur Tanaman	2008	2009	2010	2011
<i>Immature</i>	18.358	17.429	11.789	10.710
4-6 Tahun	9.378	13.370	16.210	14.181
7-20 Tahun	42.052	42.734	46.751	50.035
>20 Tahun	5.827	5.735	5.622	5.806
Total	75.615	79.268	80.372	80.732

Sumber: Laporan keuangan PT ASG

Dalam industri sawit, TBS yang memiliki harga terbaik adalah ketika tanaman berumur antara 10-15 tahun, maka dapat dikatakan PT ASG memiliki tahun dimana sangat produktif. Dengan luas tanah 80.732 Ha yang ditanam untuk tanaman sawit, PT ASG dapat menghasilkan 1.291.326 Ton TBS untuk 1 tahun masa produksi, berdasarkan data ini entitas dapat melakukan analisa atas evaluasi hasil produksi, sehingga dapat diketahui apakah TBS yang dihasilkan PT ASG sesuai dengan standar dan anggaran, atau diperlukan terdapat indikasi penurunan nilai yang harus dibahas lebih dalam lagi, inilah yang menjadi hal penting dalam melakukan pengukuran nilai aset yang menggunakan metode biaya.

Komponen biaya atas akun *biological asset* terkait tanaman sawit PT ASG terdiri dari biaya pembukaan lahan (*land clearing*), biaya pembibitan, biaya persiapan lahan, biaya proses, dan alokasi biaya tidak langsung. Biaya pembukaan lahan merupakan biaya-biaya yang terkait dengan persiapan lahan, biasanya biaya ini terdiri dari pembangunan fasilitas yang dibutuhkan untuk lahan itu siap digunakan, seperti pembuatan jalan ke lahan yang masih tertutup aksesnya, penelitian jenis tanah yang terdapat di lahan yang akan digunakan, namun biaya ini diluar dari harga tanah yang akan digunakan. Biaya pembibitan adalah biaya

yang dikeluarkan untuk membuat, memelihara, dan biayanya sampai dengan bibit dipindahkan ke kebun. Sebelum penanaman tanaman, lahan harus disiapkan terlebih dahulu, hal ini menjadi sangat penting untuk dilakukan, karena lahan merupakan komponen yang menentukan subur atau tidaknya suatu tanaman, maka hal ini akan menentukan hasil tanaman yang dapat dijual, dalam sawit yaitu TBS. Biaya persiapan lahan terdiri dari biaya pembajakan tanah, biaya pemberian pupuk untuk meningkatkan kesuburan tanah serta membuat jarak tanam yang akan dilakukan penanaman tanaman sawit. Setelah lahan siap untuk dilakukan penanaman bibit, maka entitas akan mengakui biaya proses, biaya proses terdiri dari biaya penanaman, biaya pemeliharaan atas gulma, biaya pemupukan, biaya pemeliharaan menggunakan herbisida ataupun bahan kimia lainnya. Sedangkan alokasi biaya tidak langsung adalah kapitalisasi atas biaya pinjaman yang digunakan untuk pengembangan tanaman, kapitalisasi beban pinjaman tersebut berakhir ketika pohon-pohon telah menghasilkan dan siap untuk dipanen. Seluruh biaya tadi diakui entitas sebagai *immature plantation asset* sampai dengan panen pertama, yang artinya tanaman sudah dapat berproduksi. Ketika tanaman sudah dapat berproduksi, maka dilakukan reklasifikasi ke akun *mature plantation asset*. Pengukuran yang terjadi pada akun *mature plantation* adalah biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai, sedangkan pada akun *immature plantation asset* dilakukan pengukuran berdasarkan harga perolehan setelah dikurangi akumulasi rugi penurunan nilai.

4.3.2. Pengukuran Atas *Biological Asset* Berdasarkan IAS 41

Pengukuran atas *biological asset* berdasarkan IAS 41 dilakukan berdasarkan nilai wajar aset dikurangi dengan estimasi biaya yang terjadi pada saat penjualan, hal ini dilakukan pada saat pengakuan awal dan pada setiap tanggal neraca. Seperti yang telah dibahas sebelumnya, di Indonesia sendiri belum terdapat nilai pasar resmi yang andal atas *biological asset*. Hal ini yang mengakibatkan pengukuran *biological asset* menggunakan IAS 41 belum dapat diterapkan secara maksimal di Indonesia. Cara yang paling memungkinkan untuk menghitung *biological asset* berdasarkan IAS 41 di Indonesia adalah dengan melakukan perhitungan nilai kini dari arus kas bersih yang diharapkan dari aset tersebut dengan didiskontokan pada tarif pasar saat ini sebelum pajak. Apabila

akan melakukan pengukuran *biological asset* menggunakan nilai kini dari arus kas bersih yang diharapkan, maka entitas wajib membuat perkiraan arus kas atas *biological asset* yang akan dihitung, proyeksi arus kas ini dapat dihitung sampai dengan umur manfaat aset sebagai contoh 25 tahun untuk tanaman sawit.

Metode pengukuran aset dengan melakukan proyeksi arus kas sering disebut dengan metode *net present value*. Entitas perlu menetapkan asumsi-asumsi dalam melakukan perhitungan ini, diantaranya asumsi harga, asumsi umum dan asumsi resiko. Atas penetapan asumsi ini, entitas perlu mengumpulkan data yang relevan guna mendukung keyakinan atas asumsi yang ditetapkan agar menghasilkan informasi yang andal. IAS 41 dijelaskan bahwa jika harga pasar tidak tersedia, maka untuk pengukuran nilai wajar dapat digunakan nilai kini (*present value*) dari arus kas bersih yang diharapkan (*expected net cash flows*) dari aset tersebut dengan didiskontokan pada tarif pasar saat ini sebelum pajak, maka dengan keadaan di Indonesia metode ini diharapkan dapat memenuhi kebutuhan pihak-pihak tertentu yang ingin menggunakan pengukuran atas *biological asset* perusahaan yang beroperasi di Indonesia. Dalam melakukan perhitungan proyeksi arus kas kini, dapat dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut:

1. Penetapan data mengenai *plantation size*, tahap ini entitas wajib menghitung dan mengklasifikasikan tanaman berdasarkan umurnya sehingga dapat diketahui standar jumlah pohon dalam satu Ha lahan.
2. Penetapan data *yield*, yaitu aset yang dihasilkan dari setiap *biological asset* berdasarkan tingkatan umurnya. Dalam industri sawit, tahap ini menghitung proyeksi TBS yang dapat dihasilkan oleh seluruh *biological asset* milik perusahaan berdasarkan klasifikasi umur dan kualitasnya.
3. Menentukan harga yang dirasa paling *reliable* atas aset tersebut, Penentuan harga inilah yang memerlukan perhitungan mendalam untuk memperoleh informasi yang andal. Untuk tanaman sawit seperti yang telah dijabarkan sebelumnya, belum terdapat harga resmi yang dapat digunakan secara nasional. Sehingga hal yang paling memungkinkan adalah menggunakan perhitungan berdasarkan Peraturan Menteri Pertanian No.395/Kpts/OT.140/11/2005 mengenai penetapan harga TBS. Harga TBS akan

berbeda untuk setiap umur tanaman, hal ini terkait dengan tingkat rendemen yang dapat dihasilkan oleh TBS tersebut.

4. Menghitung nilai *gross cashflow* dari *biological asset* tersebut, caranya dengan mengalikan total *yield* yang dimiliki dengan harga wajar TBS, perhitungan ini tetap dalam klasifikasi umur tanaman. Setelah nilai *gross cashflow* diketahui maka entitas perlu mengurangi *planting cost* dan *immature cost*. *Planting cost* adalah biaya-biaya yang dikeluarkan untuk menanam dan memelihara tanaman, seperti biaya pemeliharaan, biaya pemupukan, biaya panen, biaya pengangkutan dan biaya *overhead*. Sedangkan *immature cost* adalah biaya yang terdapat pada nilai *immature plantation asset* milik entitas. Hal ini dimaksudkan agar entitas dapat mengetahui *net cashflow* yang dihasilkan.

5. Melakukan perhitungan *net present value* atas *net cashflow* yang dihasilkan, dalam melakukan perhitungan *net present value* harus ditetapkan lama dari proyeksi arus kas ini, apabila ingin melakukan perhitungan atas aset tanaman sawit dapat dilakukan perhitungan selama 25 tahun sesuai dengan umur tanaman sawit. Dalam tahap ini penentuan tingkat bunga yang digunakan merupakan hal yang perlu dibahas lebih lanjut, di Indonesia sendiri kemungkinan penggunaan tingkat suku bunga dalam menghitung *net present value* adalah tingkat suku bunga obligasi negara jangka panjang, namun diperlukan *adjustment* atas nilai yang ada apabila terdapat asumsi-asumsi lain yang terkait dengan resiko aset milik perusahaan.

Tahap diatas adalah cara pengukuran nilai aset berdasarkan IAS 41 yang paling memungkinkan dilakukan di Indonesia. Atas pengukuran *biological asset* yang mengalami transformasi biologis setiap saat mulai dari fase pertumbuhan, degenerasi, menghasilkan, sampai pada saat produksi. Oleh karena itu, penyesuaian nilai setiap tahunnya diperlukan agar nilai *biological asset* yang terdapat pada laporan keuangan mencerminkan nilai pada kondisi sebenarnya pada tahun berjalan (Annisa Pramesti, 2010).

4.3.2.1. Dampak Pengukuran Atas *Biological Asset* Berdasarkan IAS 41

Penerapan pengukuran *biological asset* menggunakan IAS 41 dapat dirasa memberikan pengukuran yang sesuai dengan keadaan saat ini di lapangan, sehingga dapat memberikan keyakinan kepada investor bahwa nilai yang tercatat

dalam laporan keuangan telah sesuai dengan keadaan pasar saat ini, hal ini sangat sesuai dengan sifat dari *biological asset* yang dapat melakukan transformasi biologis sehingga nilainya harus selalu disesuaikan agar menghindari adanya resiko-resiko yang tidak kemungkinan tidak terdeteksi apabila hanya menggunakan metode biaya. Namun disisi lain pengukuran *biological asset* menggunakan IAS 41 sebagai standarnya juga berdampak pada perhitungan *unrealized gain or loss* yang dimiliki entitas sehingga berdampak pula pada laporan laba rugi yang dihasilkan. Hal inilah yang belum dapat diterapkan di Indonesia, karena terkait dengan peraturan pajak di Indonesia yang masih menggunakan metode biaya sebagai dasarnya. Dikhawatirkan *unrealized gain or loss* ini akan dapat memberikan informasi yang tidak sesuai dengan keadaan entitas sebenarnya. Sebagai contoh, apabila harga *biological asset* naik, belum tentu diikuti dengan naiknya penjualan/pendapatan karena mungkin saja kenaikan harga bukan karena permintaan atas barang tersebut naik, tapi karena kelangkaan atas tersebut namun tidak disertai naiknya daya beli konsumen. Dengan pengukuran menggunakan IAS 41 sebagai standar, dimana metode *expected net cash flows* dianggap sebagai pilihan yang paling memungkinkan untuk diterapkan di Indonesia, memiliki resiko pemberian informasi yang tidak andal pula. Hal ini dikarenakan terdapatnya asumsi-asumsi yang digunakan untuk penentuan komponen perhitungannya, diantaranya harga TBS yang digunakan masih berpengaruh terhadap asumsi manajemen dan pihak lainnya yang terlibat, maka dikhawatirkan akan memberikan dampak terhadap transparansi dari nilai yang dihasilkan dan timbulnya *lack of comparability* pada laporan keuangan, dikarenakan asumsi manajemen yang dapat berbeda-beda setiap perusahaan.

Sebenarnya PT ASG sudah mempersiapkan diri untuk menggali dan mempersiapkan pengukuran *biological asset* menggunakan IAS 41. Namun karena dirasa belum ada kepentingan mendesak yang mengharuskan melakukan perhitungan pengukuran *biological asset* menggunakan IAS 41, maka PT ASG belum menerapkan pengukuran *biological asset* miliknya menggunakan IAS 41 sampai dengan laporan keuangan tahun 2011. Hal ini dikarenakan biaya untuk melakukan pengukuran *biological asset* menggunakan IAS 41 cukup besar apabila menggunakan jasa ahli lain guna menghasilkan informasi yang andal, hal

ini yang menjadi pertimbangan PT ASG dalam mengambil keputusan untuk menggunakan metode biaya yang sesuai dengan peraturan dan standar akuntansi yang berlaku di Indonesia.

4.4. Pengungkapan Atas *Biological Asset*

4.4.1 Pengungkapan Atas *Biological Asset* Berdasarkan PSAK 16

Pengungkapan laporan keuangan berdasarkan PSAK 16 mengatur mengenai aktiva tetap secara umum, tidak terdapat pembahasan khusus mengenai *biological asset*. Namun sampai saat ini, standar akuntansi inilah yang digunakan oleh perusahaan perkebunan sebagai pedoman penyusunan laporan keuangan. Dalam pengungkapan sesuai PSAK 16, dikelompokkan setiap aktiva tetap milik entitas. Dasar pengukuran yang digunakan harus dijelaskan dalam pengungkapan di laporan keuangan, hal ini terkait nilai yang tersaji di laporan keuangan. Sehingga pembaca laporan keuangan dapat mengetahui informasi nilai yang tersaji apakah pemilihan metode telah sesuai dengan keadaan dan kebutuhan jenis aset entitas. Untuk metode pengukuran terdapat 2 metode yang dapat dipilih, yaitu model biaya dan model revaluasi. Model biaya lebih cocok untuk aset yang tidak memiliki nilai pasar ataupun aset yang tidak memiliki banyak perubahan nilai, sehingga penggunaan harga perolehan yang dikurangi dengan akumulasi penyusutan dan akumulasi penurunan nilai dapat mewakili nilai aset tersebut. Sedangkan untuk metode revaluasi dipilih untuk aset yang nilainya cenderung berubah setiap periodenya, memiliki nilai pasar yang dapat diandalkan, sehingga perhitungannya dapat menyajikan laporan keuangan yang nilainya *update* atas keadaan sekitar. Apabila entitas memilih untuk menggunakan metode revaluasi, maka terdapat ketentuan-ketentuan khusus yang mengatur mengenai pengungkapannya, yaitu tanggal efektif revaluasi, apakah penilai independent terlibat dalam perhitungannya, metode dan asumsi signifikan yang digunakan dalam melakukan estimasi, penjelasan mengenai nilai wajar aset, serta surplus revaluasi, yang menunjukkan perubahan selama periode dan pembatasan-pembatasan distribusi kepada pemegang saham. Hal-hal seperti ini yang diperlukan bagi para pengguna laporan keuangan dalam pengambilan keputusan, maka dari itu pengungkapan di laporan keuangan diharapkan dapat membantu

para pengguna laporan keuangan memahami nilai yang tersaji di laporan keuangan secara mendalam.

Mengenai *biological asset*, dalam PSAK 16 juga diatur mengenai pengungkapan metode, serta umur dan tarif penyusutan yang digunakan. Karena kebijakan manajemen mengenai penyusutan dapat mempengaruhi nilai atas *biological asset* yang dimiliki, apabila menggunakan metode garis lurus, beban depresiasi akan sama setiap tahunnya, berbeda apabila entitas memilih menggunakan metode unit produksi yang beban depresiasinya akan tergantung dari hasil produksi yang dihasilkan selama periode tersebut. Karena informasi mengenai depresiasi ini sangat berpengaruh terhadap laporan keuangan, maka entitas wajib mengungkapkan segala bentuk mengenai informasi depresiasi dalam laporan keuangannya, agar pengguna laporan keuangan dapat melakukan *review* atas kebijakan yang dipilih manajemen dan memungkinkan untuk melakukan perbandingan dengan entitas lain. Pengungkapan yang perlu diperhatikan juga, entitas berdasarkan PSAK 16 wajib mencantumkan jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan, sehingga akan terlihat nilai bersih dari aktiva tersebut. Bagian terpenting pengungkapan atas *biological asset* adalah rekonsiliasi jumlah tercatat, karena dalam rekonsiliasi ini dapat terlihat pergerakan penambahan ataupun pengurangan aset setiap periodenya. Hal ini membantu para pengguna laporan keuangan untuk melihat pergerakan *biological asset* yang dapat mempengaruhi keuntungan maupun manfaat yang dapat mereka peroleh.

4.4.2. Pengungkapan Atas *Biological Asset* Berdasarkan P3LKEP

Dalam pedoman yang diterbitkan oleh Bappepam-LK ini terdapat paparan mengenai pengungkapan *biological asset* lebih mendalam apabila dibandingkan dengan PSAK 16 yang membahas secara lengkap mengenai aktiva tetap, namun tidak khusus mengenai *biological asset*. Maka pedoman inilah yang digunakan oleh perusahaan publik di Indonesia. Pengungkapan *biological asset* merupakan suatu bentuk tanggung jawab entitas menjelaskan secara mendalam mengenai nilai yang tersaji di laporan keuangan, informasi ini dapat berupa rincian perhitungan maupun deskripsi bersifat naratif untuk menjelaskan mengenai *biological asset* tersebut. Dalam P3LKEPP menjelaskan bahwa *biological asset* harus diklasifikasikan menjadi dua jenis akun yang berbeda, yaitu:

- Tanaman telah menghasilkan (*mature plantation asset*)

Akun ini merupakan tanaman keras dan yang dapat dipanen lebih dari satu kali yang telah menghasilkan secara komersial. Tanaman telah menghasilkan dicatat sebesar biaya perolehannya yaitu semua biaya-biaya yang dikeluarkan sampai tanaman tersebut dapat menghasilkan. Tanaman telah menghasilkan disajikan sebesar biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi depresiasi.

- Tanaman belum menghasilkan (*immature plantation asset*)

Pos ini merupakan tanaman yang belum menghasilkan dan dapat dipanen lebih dari satu kali. Tanaman belum menghasilkan dicatat sebesar biaya-biaya yang terjadi sejak saat penanaman sampai saat tanaman tersebut siap untuk menghasilkan secara komersial. Biaya tersebut antara lain terdiri dari biaya persiapan lahan, penanaman, pemupukan, pemeliharaan, kapitalisasi biaya pinjaman yang dipakai dalam pendanaan. Pada saat tanaman siap untuk menghasilkan maka direklasifikasi menjadi tanaman telah menghasilkan.

Perbedaan yang mendasar untuk industri perkebunan dalam P3LKEPP disebutkan bahwa untuk akun-akun yang nilainya material, harus dirinci dan dijelaskan dalam catatan laporan keuangan. Sedangkan akun-akun yang bersifat khusus untuk industri perkebunan, harus dirinci dan dijelaskan pada catatan laporan keuangan tanpa mempertimbangkan materialitasnya. Sehingga jelas bahwa dalam pedoman ini, BAPEPAM-LK mewajibkan entitas mengungkapkan segala sesuatu terkait akun-akun perkebunan secara lengkap tanpa mempertimbangkan nilai materialitasnya. Akun terkait perkebunan tersebut wajib dijelaskan diantaranya:

- a. Dasar klasifikasi untuk jenis tanaman sebagai persediaan, tanaman belum menghasilkan, atau tanaman telah menghasilkan. Dalam penjelasan ini, entitas wajib mengungkapkan asumsi yang digunakan untuk melakukan pengklasifikasian *biological asset*, seperti umur tanaman, jenis tanaman, ataupun tujuan penggunaan aset tersebut.
- b. Dasar penilaian dan pengukuran, informasi yang penting untuk dalam pengungkapan dasar penilaian dan pengukuran adalah metode yang dipilih entitas, apabila menggunakan harga perolehan, maka entitas wajib menjelaskan biaya-biaya apa saja yang menjadi dasar pengukuran atas

biological asset tersebut. Komponen apa saja yang dapat dikapitalisasi sebagai *biological asset*.

- c. Kebijakan akuntansi reklasifikasi tanaman belum menghasilkan ke tanaman telah menghasilkan.
- d. Metode penyusutan dan masa manfaat tanaman yang disusutkan. Metode penyusutan harus diungkapkan dalam laporan keuangan karena hal ini terkait dengan asumsi manajemen yang berdampak pada beban biaya di laporan keuangan. Masa manfaat aset juga hal yang harus diungkapkan, apakah asumsi dan keputusan manajemen dirasa tepat dalam melakukan penaksiran masa manfaat aset yang dimilikinya.
- e. Kebijakan akuntansi biaya pinjaman. Biaya pinjaman yang penggunaannya terkait dengan *biological asset*, dapat dilakukan kapitalisasi atas bunga dan pokok pinjamannya. Maka karena mempengaruhi nilai dari *biological asset* tersebut, kebijakan akuntansinya harus diungkapkan oleh entitas dalam laporan keuangan.

Dalam hal terjadi penurunan nilai atas *biological asset*, maka entitas harus menjelaskan dasar pengukuran (metode dan asumsi) penurunan nilai aktiva, serta perlakuan akuntansi terhadap penurunan nilai aktiva. Terdapat kesamaan antara yang ditetapkan berdasarkan PSAK 16 dan P3LKEPP milik BAPEPAM-LK yaitu entitas wajib menyajikan pengungkapan *biological asset* dalam bentuk rekonsiliasi aset, karena hal ini menjadi bagian paling penting dalam memberikan informasi kepada pengguna laporan keuangan mengenai pergerakan nilai aset yang terjadi dalam posisi keuangan entitas.

4.4.2.1. Pengungkapan Atas *Biological Asset* PT ASG

PT ASG merupakan perusahaan perkebunan milik publik yang sudah cukup berkembang dengan baik, sehingga dalam penyusunan laporan keuangannya terkait dengan *biological asset* yang dimiliki PT ASG menggunakan PSAK 16 dan P3LKEPP sebagai standar pedoman pengungkapan *biological asset* yang dimiliki entitas. Secara garis besar pengungkapan *biological asset* secara naratif, sudah dapat memberikan informasi yang lengkap bagi para pengguna laporan keuangan.

Entitas mengungkapkan klasifikasi tanaman menjadi dua bagian yaitu tanaman belum menghasilkan dan tanaman telah menghasilkan, yang dibagi berdasarkan masa produksi tanaman. Serta dijelaskan pula metode pengukuran serta komponen biaya yang dapat dikapitalisasi menjadi *biological asset*. Dalam catatan laporan keuangan PT ASG pula diungkapkan mengenai metode penyusutan dan masa manfaat atas tanaman yang dimiliki entitas, baik dari *immature plantation asset* maupun *mature plantation asset*. Entitas menggunakan penyusutan dengan metode garis lurus dalam melakukan perhitungan penyusutannya. Karena PT ASG memiliki lebih dari satu jenis tanaman, maka pengungkapan atas penjelasan naratif dilakukan berdasarkan jenis tanaman apabila terdapat penjelasan khusus yang diperlukan.

Dalam pengungkapan rekonsiliasi aset, entitas telah menyajikannya sesuai dengan standar yang berlaku umum di Indonesia, rekonsiliasi untuk *mature plantation asset* disajikan untuk 2 periode, yaitu untuk periode tahun berjalan dan 1 periode sebelumnya. Hal ini guna membantu para pengguna laporan keuangan dalam melakukan analisa sejak awal tahun sampai dengan akhir tahun periode tersebut. Berikut contoh rekonsiliasi aset milik PT ASG:

Tabel 5
Rekonsiliasi *mature plantations asset* milik PT ASG

a. Tanaman Menghasilkan	a. Mature Plantations				
	1 Januari 2011/ January 1, 2011	Penambahan/ Additions	Pengurangan/ Deductions	31 Desember 2011/ December 31, 2011	
Harga perolehan					Cost
Kelapa sawit	1.538.378	147.715	(9.819)	1.676.274	Oil palm
Karet	309.125	53.037	(812)	361.350	Rubber
Kakao	37.533	9.157	(422)	46.268	Cocoa
Teh	7.164	-	-	7.164	Tea
Kelapa	1.558	-	-	1.558	Coconut
Total harga perolehan	1.893.758	209.909	(11.053)	2.092.614	Total cost
Akumulasi amortisasi					Accumulated amortization
Kelapa sawit	(401.162)	(75.612)	8.039	(468.735)	Oil palm
Karet	(92.057)	(13.244)	712	(104.589)	Rubber
Kakao	(10.761)	(2.423)	372	(12.812)	Cocoa
Teh	(1.546)	(186)	-	(1.732)	Tea
Kelapa	(37)	(35)	-	(72)	Coconut
Total akumulasi amortisasi	(505.563)	(91.500)	9.123	(587.940)	Total accumulated amortization
Nilai buku	1.388.195			1.504.674	Net book value

Sumber: laporan keuangan PT ASG

Dapat terlihat diatas pergerakan atas penambahan dan pengurangan yang terjadi atas *biological asset* milik PT ASG dalam tahun 2011. Selain terkait nilai yang tersaji di laporan keuangan, PT ASG juga mengungkapkan luas tanah atas *mature plantation asset* yang digunakan saat ini, hal ini sesuai dengan ketentuan yang berlaku di P3LKEPP. Pengungkapan atas luas tanah ini, dapat menjadi dasar perhitungan atas produktivitas tanaman perlahan bagi para pengguna laporan keuangan. Sedangkan pengungkapan atas *immature plantation asset* milik PT ASG disajikan sebagai berikut:

Tabel 6
***Immature plantations asset* PT ASG**

b. Tanaman belum Menghasilkan	2011	2010	
Saldo awal	630.683	829.320	<i>Beginning balance</i>
Penambahan biaya	150.731	148.256	<i>Additional costs</i>
Reklasifikasi ke tanaman telah menghasilkan	(209.909)	(346.893)	<i>Reclassification to mature plantations</i>
Saldo akhir	571.505	630.683	<i>Ending balance</i>

Sumber: laporan keuangan PT ASG

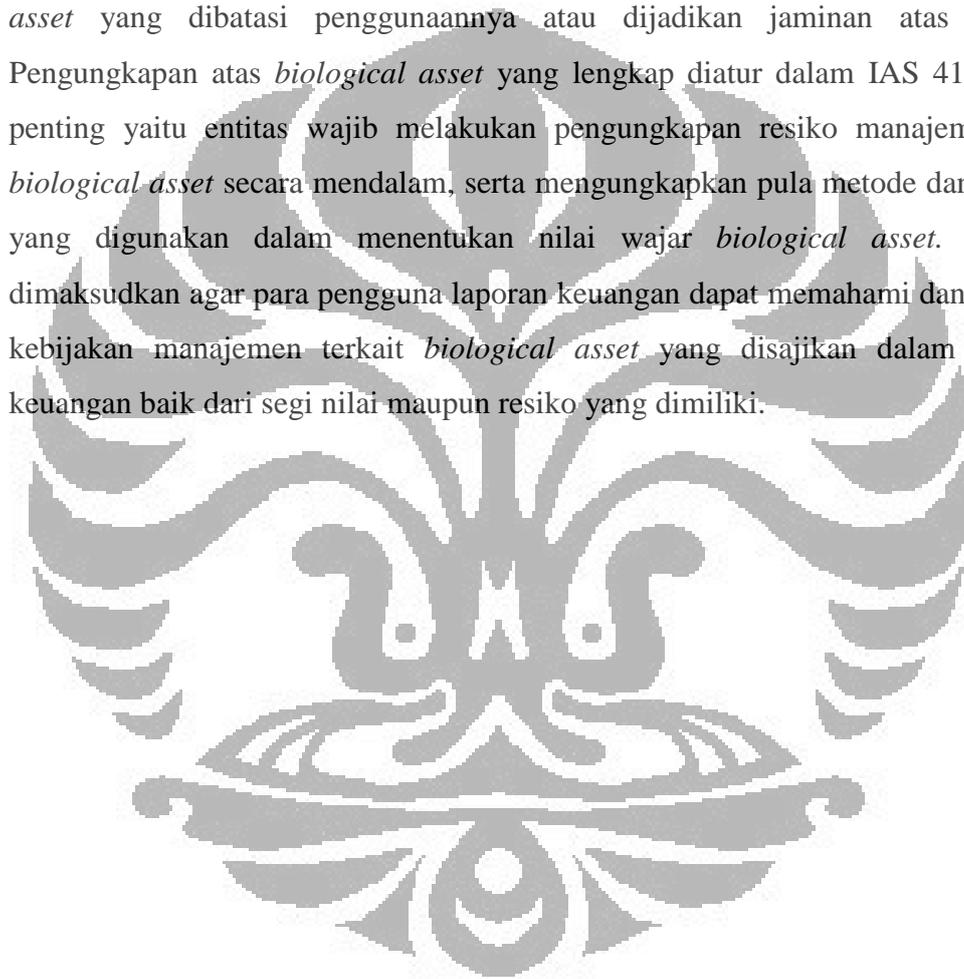
Dalam pengungkapan atas nilai *immature plantation asset* memang lebih sederhana, hal ini karena hanya terjadi 1kali mutasi tanaman saat panen pertama terjadi, selain itu *immature plantation asset* juga tidak diungkapkan berdasarkan jenis tanamannya.

4.4.3. Pengungkapan Atas *Biological Asset* Berdasarkan IAS 41

Dalam IAS 41 diatur mengenai hal-hal yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan terkait atas *biological asset* yang dimiliki entitas. IAS 41 mengatur lebih rinci atas pengungkapan aset dalam laporan keuangan, ketentuannya sebagai berikut mengenai hal-hal yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan, diantaranya laba rugi yang timbul dari perubahan nilai wajar *biological asset*. Hal ini terkait dengan perhitungan *biological asset* yang menggunakan nilai wajar sebagai dasar pengukuran, mengakibatkan terdapatnya *unrealized gain or loss* dari perhitungan yang dilakukan. Atas perhitungan *biological asset* juga perlu diungkapkan metode dan asumsi yang diaplikasikan perusahaan dalam menentukan nilai wajarnya, selain itu perlu juga diungkapkan nilai wajar dari

biological asset dikurangi dengan perkiraan biaya saat penjualan (*point-of-sale cost*).

Deskripsi untuk masing-masing kelompok *biological asset* yang mungkin dalam bentuk naratif ataupun kuantitatif. Namun diharapkan perusahaan dapat memberikan penjelasan kuantitatif untuk masing-masing *biological asset*, dengan memisahkan antara *mature* dan *immature plantation asset*. Selain itu, entitas juga berkewajiban mengungkapkan nilai dari *biological asset* yang dibatasi penggunaannya atau dijadikan jaminan atas hutang. Pengungkapan atas *biological asset* yang lengkap diatur dalam IAS 41, bagian penting yaitu entitas wajib melakukan pengungkapan resiko manajemen atas *biological asset* secara mendalam, serta mengungkapkan pula metode dan asumsi yang digunakan dalam menentukan nilai wajar *biological asset*. Hal ini dimaksudkan agar para pengguna laporan keuangan dapat memahami dan menilai kebijakan manajemen terkait *biological asset* yang disajikan dalam laporan keuangan baik dari segi nilai maupun resiko yang dimiliki.



BAB 5 KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Kesimpulan penulis setelah melakukan penelitian ini adalah:

1. Perlakuan akuntansi atas *biological asset* di Indonesia belum memiliki standar khusus yang mengaturnya, sampai saat ini PSAK 16: aktiva tetap digunakan sebagai standar dasar perlakuan akuntansi atas *biological asset* di Indonesia. Selain itu terdapat P3LKEPP yang diterbitkan oleh BAPEPAM-LK sebagai pedoman perusahaan publik yang bergerak dalam sektor perkebunan. Keduanya memiliki perlakuan dan ketentuan akuntansi yang tidak jauh berbeda, tidak ada yang bertentangan sehingga perusahaan publik dapat menggunakan keduanya sebagai standar dalam penerapan akuntansi atas *biological asset* yang dimiliki.
2. Resiko atas *biological asset* sangat berpengaruh terhadap nilai yang dimiliki oleh aset tersebut. Karena *biological asset* memiliki karakteristik yang sangat berbeda dengan aset tetap lainnya, dimana terjadi transformasi biologis setiap saat mulai dari fase pertumbuhan, degenerasi, menghasilkan, sampai pada saat produksi. Sehingga sangat memungkinkan terjadinya perubahan yang sangat material. Resiko setiap tanaman berbeda-beda pula, setiap tanaman memiliki risikonya masing-masing. Secara umum resiko yang dimiliki oleh *biological asset* adalah faktor iklim, hama penyakit dan harga yang sangat fluktuatif, disamping itu tetap pula terdapat resiko mengenai kebijakan pemerintah, hukum dan keadaan masyarakat sekitar. Dalam penelitian kali ini difokuskan pada tanaman sawit, sehingga analisis resiko dilakukan atas dasar tanaman sawit. Di Indonesia sendiri sudah banyak perusahaan yang membudidayakan sawit, namun resiko atas iklim dan hama penyakit masih tetap menjadi sesuatu yang tidak dapat diprediksi secara pasti. Sehingga diperlukan penilai

dari segi teknik fisik tanaman guna mengetahui keadaan tanaman secara pasti, terdapat sebuah lembaga yang dapat memberikan jasa penilaian atas tanaman, hal ini menjadi penting digunakan mengingat tanaman merupakan aset terbesar dalam perusahaan perkebunan, sehingga dampaknya sangat besar terhadap nilai di laporan keuangan. Peneliti tanaman melakukan evaluasi produksi untuk mengetahui apakah terdapat penurunan produksi yang terjadi pada tanaman akibat kemungkinan adanya resiko iklim maupun hama penyakit. Sehingga manajemen resiko dapat dilakukan dengan baik terhadap tanaman sesuai dengan keadaan nyata di lapangan, mengingat dasar perhitungan nilai suatu *biological asset* adalah sesuatu yang dihasilkan dari tanaman, dalam kasus kelapa sawit TBS merupakan dasar perhitungan nilai aset. Selain resiko iklim dan hama penyakit, fluktuasi harga merupakan resiko yang sangat berpengaruh pula. Dalam penelitian kali ini menunjukkan bahwa hasil perkebunan seringkali memiliki fluktuasi harga yang sangat tinggi karena hasil dari perkebunan merupakan barang yang tidak dapat tahan lama, sehingga penjualannya harus dilakukan segera setelah panen menghindari terjadinya pembusukan atau rusaknya barang, pada akhirnya banyak pihak yang terkait menggunakan kesempatan ini untuk mendapatkan harga yang menguntungkan. Fluktuasi harga ini juga terkait dengan harga pasar internasional, dalam tanaman sawit harga terkait dengan harga CPO yang terdapat di pasar internasional.

3. Pengukuran nilai atas *biological asset* dapat dilakukan sesuai standar PSAK 16 dan P3LKEPP menggunakan metode biaya dimana perhitungannya berdasarkan harga perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan. Pada *biological asset* terjadi dua kali pengukuran yaitu ketika pengakuan aset pertama kali sebagai *immature plantation asset* dimana biaya-biaya diakui atas dasar biaya perolehan, dimana terdiri dari biaya pembukaan lahan (*land clearing*), biaya pembibitan, biaya persiapan lahan, biaya proses, dan alokasi biaya tidak langsung. Setelah tanaman telah siap melakukan proses produksi,

maka semua biaya tersebut akan dilakukan *reclassification* kepada akun *mature plantation asset*, pada tahap inilah biaya mulai dilakukan depresiasi sesuai metode dan masa manfaat yang ditentukan oleh entitas. Mengingat banyaknya resiko yang terdapat pada akun *biological asset*, penggunaan metode biaya sangat rawan terhadap nilai yang tidak *update* sesuai dengan keadaan sebenarnya aset di lapangan, sehingga indikasi penurunan nilai aset sangat penting dilakukan untuk *biological asset* sesuai standar yang berlaku di Indonesia. Hal ini merupakan bentuk perlindungan terhadap kepentingan investor dalam menilai kemampuan perusahaan menghasilkan kas di masa yang akan datang terkait dengan pengembalian ataupun keuntungan atas investasi yang telah mereka berikan. Berbeda dengan pengukuran yang dilakukan berdasarkan IAS 41 yang menggunakan harga pasar dalam perhitungan nilai asetnya. Namun karena harga pasar terkait *biological asset* yang belum dapat diandalkan secara mendalam di Indonesia, maka berdasarkan IAS 41 diperkenankan menggunakan metode *net present value* dalam menghitung nilai *biological asset* yang dimiliki. Dalam metode ini bertujuan menghitung nilai kini dari arus kas bersih yang diharapkan dari aset tersebut dengan didiskontokan pada tarif pasar saat ini sebelum pajak. Hal ini diharapkan dapat memberikan informasi yang diperlukan investor atas nilai nyata aset yang dimiliki perusahaan, namun karena metode ini banyak menggunakan asumsi dari pihak manajemen, sehingga dirasa metode ini akan memiliki resiko informasi bias yang lebih besar.

4. Pengungkapan atas suatu aset di laporan keuangan merupakan hal yang cukup penting untuk dilakukan, hal ini terkait dengan kebutuhan para pengguna laporan keuangan mengenai informasi yang ada dalam aset-aset yang tersaji dalam laporan keuangan. Karena informasi tersebut dapat membantu para pengguna laporan keuangan dalam melakukan analisa baik dari segi nilai/angka maupun segi kebijakan manajemen atas aset perusahaan. Untuk industri perkebunan pengungkapan atas *biological asset*, dibahas lebih

mendalam di P3LKEPP sebagai pedoman laporan keuangan perusahaan publik di Indonesia daripada PSAK 16:aktiva tetap. Dalam P3LKEPP disebutkan bahwa *biological asset*, harus dilakukan klasifikasi berdasarkan karakteristik dan umur tanaman, yang biasanya dibagi menjadi tanaman belum menghasilkan dan tanaman telah menghasilkan. Metode penyusutan dan masa manfaat harus dijelaskan secara rinci dalam catatan laporan keuangan. Selain itu, luas tanah dan komponen biaya yang diakui sebagai *biological asset*, harus dijabarkan dalam catatan laporan keuangan. Apabila dibandingkan dengan pengungkapan yang diatur dalam IAS 41, maka *biological asset* lebih dalam dan rinci diungkapkan berdasarkan IAS 41 di laporan keuangan. Karena dalam IAS 41 disebutkan bahwa entitas wajib mengungkapkan resiko manajemen khusus terkait dengan *biological asset*, sehingga memberikan informasi yang jauh lebih mendalam. Hal ini dikarenakan dalam IAS 41 pengukuran *biological asset* dilakukan berdasarkan harga pasar, sehingga pengungkapannya memerlukan informasi yang sangat rinci guna memberikan keyakinan kepada para pengguna laporan keuangan bahwa nilai yang tersaji tersebut andal sebagai informasi dasar pengambilan keputusan.

5.2 Saran

Setelah melakukan penelitian atas perlakuan akuntansi *biological asset*, penulis merasa hal terpenting dalam *biological asset* adalah memastikan bahwa tanaman secara fisik sesuai dengan perhitungan awal, sehingga estimasi produksi tidak akan terlampaui jauh hasilnya. Hal ini terkait resiko dan karakteristik yang dimiliki oleh *biological asset*, dimana terdapat transformasi biologis yang dapat mengakibatkan berubahnya fisik dan kemampuan *biological asset* dalam memproduksi. Hal ini dapat mempengaruhi nilai yang sangat signifikan, maka sebaiknya dalam melakukan penilaian ataupun pengukuran atas *biological asset* perlu dilakukan evaluasi produksi guna mengetahui kemungkinan terjadinya penurunan nilai aset terkait dengan resiko iklim maupun hama penyakit ataupun hal lain yang

mengakibatkan *biological asset* tidak dapat berproduksi menghasilkan keuntungan bagi entitas seperti yang telah diperhitungkan sebelumnya. Selain itu, pengungkapan berdasarkan PSAK 16: aktiva tetap dan P3LKEPP sebaiknya harus diatur secara lebih rinci, mengenai jumlah kuantitas tanaman serta penjabaran resiko yang dimiliki *biological asset* milik perusahaan. Menurut analisis penulis pengungkapan sesuai standar yang ada di Indonesia saat ini belum memenuhi kebutuhan para pengguna laporan keuangan, terutama investor. Sehingga sebaiknya diatur mengenai pengungkapan yang *detail* mengenai pelaporan jumlah produksi, *yield* yang dihasilkan dan resiko yang dimiliki oleh *biological asset* tersebut, maka akan mempermudah pengguna laporan keuangan mengambil keputusan berdasarkan informasi yang tersaji di laporan keuangan.



DAFTAR PUSTAKA

- Arens, et al. *Auditing and Assurance Service An Integrated Approach (11th ed)*. New Jersey: Prentice Hall, 2009
- Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan (Bapepam-LK). *Pedoman Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten atau Perusahaan Publik Industri Perkebunan*, 2002.
- Baker, R.E., V.C. Lembke, & T.E. King. *Advanced Financial Accounting*, 7th Ed.. New York: McGraw Hill, 2008.
- Dowling, C. & Godfrey, J., *AASB 1037 sows the seeds of change: A survey of SGARA measurement methods*. Australian Accounting Review, Vol. 11 No.1, pp. 45-51. 2001
- Elad, C. (2004). *Fair Value Accounting In The Agricultural Sector: Some Implications For International Accounting Harmonisation*. European Accounting Review, vol.13 No.4, pp. 621-641.
- Elad, C. (2011). Kathleen Herbohn., *Implementing Fair Value Accounting In The Agricultural Sector*. European Accounting Review, vol.13 No.4, pp. 621-641.
- Epstein, J Barry., Eva K. Jermakowicz. *Interpretation and Application International Financial Reporting standard*. New Jersey: John Wiley & Son, 2008
- Ikatan Akuntan Indonesia. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Revisi 2011*. Jakarta: Salemba Empat, 2006.
- Maruli, Saur. “*Analisis Pendekatan Nilai Wajar dan Nilai Historis Dalam Penilaian Aset Biologis Pada Perusahaan Agrikultur: Tinjauan Kritis Rencana Adopsi IAS 41*”. Depok: Universitas Indonesia, 2010.
- Pramesti, Annisa. Laporan Magang: *Analisis Penerapan IAS 41 Dalam Penentuan Nilai Wajar Aset Biologis & Prosedur Audit yang Terkait pada Perusahaan Perkebunan Kelapa Sawit*. Depok: Universitas Indonesia, 2010
- PricewaterhouseCoopers. *Forest Industry: Application Review of IAS 41. Agriculture: the Fair Value of Standing Timber*. United Kingdom: PricewaterhouseCoopers, LLP, 2009.

Lampiran 1 Laporan Posisi Keuangan PT ASG

	2011	Catatan/ Notes	2010	
ASET				ASSETS
ASET LANCAR				CURRENT ASSETS
Kas dan setara kas	2.063.982	2,3,4, 27,28,30	1.160.688	<i>Cash and cash equivalents</i>
Piutang usaha		2,3,5, 27,28,30		<i>Trade receivables</i>
Pihak-pihak ketiga - setelah dikurangi penyisihan penurunan nilai sebesar Rp36 pada tanggal 31 Desember 2011 (2010: Rp561)	101.261		25.952	<i>Third parties - net of allowance for impairment of Rp36 as of December 31, 2011 (2010: Rp561)</i>
Piutang lain-lain		2,28,30		<i>Other receivables</i>
Pihak-pihak berelasi	142	26	6.731	<i>Related parties</i>
Pihak-pihak ketiga	10.668		6.119	<i>Third parties</i>
Persediaan, neto	368.244	2,3,6	264.473	<i>Inventories, net</i>
Uang muka	17.811	7	15.670	<i>Advances</i>
Pajak dibayar di muka	226	2,13	456	<i>Prepaid taxes</i>
Biaya dibayar di muka	5.323	2,26	7.168	<i>Prepaid expenses</i>
Total Aset Lancar	2.567.657		1.487.257	Total Current Assets
ASET TIDAK LANCAR				NON-CURRENT ASSETS
Piutang plasma - setelah dikurangi penyisihan penurunan nilai sebesar Rp18.000 pada tanggal 31 Desember 2011 dan 2010	57.374	2,3,8, 27,28,32	56.751	<i>Plasma receivables - net of allowance for impairment of Rp18,000 as of December 31, 2011 and 2010</i>
Uang muka	60.949	7	60.949	<i>Advances</i>
Investasi pada entitas asosiasi, neto	-	1,2	13.130	<i>Investment in an associate, net</i>
Tanaman perkebunan		2,9		<i>Plantations</i>
Tanaman menghasilkan - setelah dikurangi akumulasi amortisasi sebesar Rp587.940 pada tanggal 31 Desember 2011 (2010: Rp505.563)	1.504.674		1.388.195	<i>Mature plantations - net of accumulated amortization of Rp587,940 as of December 31, 2011 (2010: Rp505,563)</i>
Tanaman belum menghasilkan	571.505		630.683	<i>Immature plantations</i>
Aset tetap - setelah dikurangi akumulasi penyusutan sebesar Rp711.983 pada tanggal 31 Desember 2011 (2010: Rp573.507)	1.824.630	2,3,10,26	1.728.694	<i>Fixed assets - net of accumulated depreciation of Rp711,983 as of December 31, 2011 (2010: Rp573,507)</i>
Biaya tangguhan hak atas tanah - setelah dikurangi akumulasi amortisasi sebesar Rp43.883 pada tanggal 31 Desember 2011 (2010: Rp40.179)	117.379	2,11	102.663	<i>Deferred landrights acquisition costs - net of accumulated amortization of Rp43,883 as of December 31, 2011 (2010: Rp40,179)</i>
Aset tidak lancar lainnya	87.691	2,3,28,30	93.111	<i>Other non-current assets</i>
Total Aset Tidak Lancar	4.224.202		4.074.176	Total Non-Current Assets
TOTAL ASET	6.791.859	29	5.561.433	TOTAL ASSETS

	2011	Catatan/ Notes	2010	
LIABILITAS DAN EKUITAS				LIABILITIES AND EQUITY
LIABILITAS JANGKA PENDEK				CURRENT LIABILITIES
Utang usaha		2,3, 12,28,30		<i>Trade payables</i>
Pihak-pihak ketiga	110.912		82.685	<i>Third parties</i>
Pihak-pihak berelasi	1.306	26	122	<i>Related parties</i>
Utang lain-lain		2,3,28,30		<i>Other payables</i>
Pihak-pihak ketiga	29.873		35.145	<i>Third parties</i>
Pihak-pihak berelasi	1.886	26	33	<i>Related parties</i>
Uang muka pelanggan				<i>Advances from customer</i>
Pihak-pihak ketiga	28.141		53.846	<i>Third parties</i>
Pihak-pihak berelasi	36.674	2,26	103.534	<i>Related parties</i>
Biaya masih harus dibayar	299.822	2,3,	270.145	<i>Accrued expenses</i>
Utang pajak	22.712	2,3,13	76.083	<i>Taxes payable</i>
Total Liabilitas Jangka Pendek	531.326		621.593	Total Current Liabilities
LIABILITAS JANGKA PANJANG				NON-CURRENT LIABILITIES
Liabilitas pajak tangguhan, neto	32.597	2,13	55.088	<i>Deferred tax liabilities, net</i>
Liabilitas imbalan kerja, neto	388.512	2,3,16	330.647	<i>Employee benefits liability, net</i>
Total Liabilitas Jangka Panjang	421.109		385.735	Total Non-Current Liabilities
TOTAL LIABILITAS	952.435	29	1.007.328	TOTAL LIABILITIES
EKUITAS				EQUITY
Ekuitas yang Dapat Diatribusikan kepada Pemilik Entitas Induk				Equity Attributable to the Equity Holders of the Parent Company
Modal saham - nilai nominal Rp100 (angka penuh) pada tanggal 31 Desember 2011 (2010: Rp500 (angka penuh)) per saham				<i>Share capital - Rp100 (full amount) as of December 31, 2011 (2010: Rp500 (full amount)) par value per share</i>
Modal dasar - 8.000.000.000 saham pada tanggal 31 Desember 2011 (2010: 1.600.000.000 saham)				<i>Authorized - 8,000,000,000 shares as of December 31, 2011 (2010: 1,600,000,000 shares)</i>
Modal ditempatkan dan disetor penuh - 6.822.863.965 saham pada tanggal 31 Desember 2011 (2010: 1.364.572.793 saham)	682.286	17	682.286	<i>Issued and fully paid - 6,822,863,965 shares as of December 31, 2011 (2010: 1,364,572,793 shares)</i>
Tambahan modal disetor	1.030.312	18	1.030.312	<i>Additional paid-in capital</i>
Saldo laba				<i>Retained earnings</i>
Telah ditentukan penggunaannya untuk cadangan umum	40.000	20	35.000	<i>Appropriated for general reserve</i>
Belum ditentukan penggunaannya	4.086.893		2.806.507	<i>Unappropriated</i>
Ekuitas yang dapat diatribusikan kepada pemilik entitas induk	5.839.491		4.554.105	Equity attributable to the equity holders of the parent company
Kepentingan non-pengendali	(67)	2	-	Non-controlling interest
TOTAL EKUITAS	5.839.424		4.554.105	TOTAL EQUITY
TOTAL LIABILITAS DAN EKUITAS	6.791.859		5.561.433	TOTAL LIABILITIES AND EQUITY

Lampiran 2 Laporan Laba Rugi Komprehensif

	2011	Catatan/ Notes	2010	
PENJUALAN	4.686.457	2,21,26,29	3.592.658	SALES
BEBAN POKOK PENJUALAN	2.324.138	2,22,26	1.821.244	COST OF GOODS SOLD
LABA BRUTO	2.362.319		1.771.414	GROSS PROFIT
Beban penjualan dan distribusi	(22.873)	2,23	(26.900)	<i>Selling and distribution costs</i>
Beban umum dan administrasi	(346.276)	2,23	(344.994)	<i>General and administrative expenses</i>
Bagian atas rugi entitas asosiasi	(1.548)	2	(3.589)	<i>Share in loss of an associate</i>
Pendapatan operasi lainnya	24.849	23,26	23.194	<i>Other operating income</i>
Beban operasi lainnya, neto	(12.495)	1,2,23	(62.085)	<i>Other operating expenses, net</i>
LABA OPERASI	2.003.976	29	1.357.040	INCOME FROM OPERATIONS
Pendapatan keuangan	90.410	2,24	47.468	<i>Finance income</i>
Beban keuangan	(3.873)	2,24	(22.726)	<i>Finance costs</i>
LABA SEBELUM PAJAK PENGHASILAN	2.090.513	29	1.381.782	INCOME BEFORE INCOME TAX
Beban pajak penghasilan, neto	(389.000)	2,3,13,29	(348.453)	<i>Income tax expense, net</i>
LABA TAHUN BERJALAN	1.701.513	29	1.033.329	INCOME FOR THE YEAR
Pendapatan komprehensif lain	-		-	Other comprehensive income
TOTAL PENDAPATAN KOMPREHENSIF TAHUN BERJALAN	1.701.513		1.033.329	TOTAL COMPREHENSIVE INCOME FOR THE YEAR
Laba tahun berjalan yang dapat diatribusikan kepada:				<i>Income for the year attributable to:</i>
Pemilik entitas induk	1.701.580		1.033.329	<i>Equity holders</i>
Kepentingan non-pengendali	(67)	2	-	<i>of the parent company</i>
Total	1.701.513		1.033.329	<i>Non-controlling interest</i>
Total pendapatan komprehensif yang dapat diatribusikan kepada:				Total
Pemilik entitas induk	1.701.580		1.033.329	<i>Total comprehensive income</i>
Kepentingan non-pengendali	(67)	2	-	<i>attributable to:</i>
Total	1.701.513		1.033.329	<i>Equity holders</i>
				<i>of the parent company</i>
				<i>Non-controlling interest</i>
				Total
LABA PER SAHAM DASAR YANG DAPAT DIATRIBUSIKAN KEPADA PEMILIK ENTITAS INDUK (angka penuh)	249	2,25	151	BASIC EARNINGS PER SHARE ATTRIBUTABLE TO EQUITY HOLDERS OF THE PARENT COMPANY (full amount)

Lampiran 3 Daftar Komitmen penjualan milik PT ASG

a. Komitmen Penjualan

Pengiriman untuk komitmen penjualan yang harus dilakukan tahun 2012 dan 2011 masing-masing sebagai berikut:

a. Sales Commitments

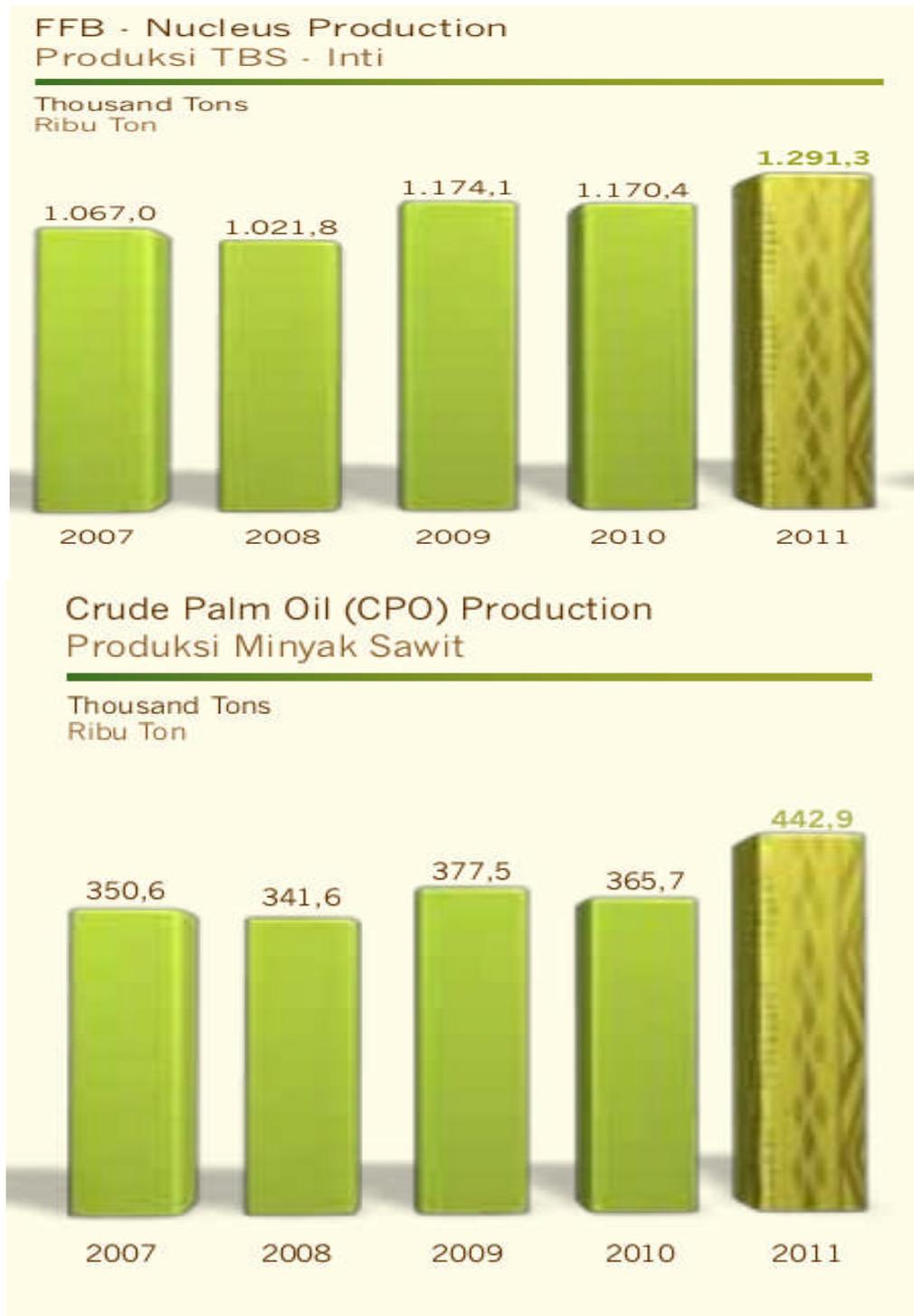
The deliveries of the outstanding sales commitments which should be completed in 2012 and 2011, respectively, are as follows:

	2011			2010			
	Ton/ Tonnes	Harga rata-rata/ton/ Average price/tonne US\$	Pengiriman/ Shipment	Ton/ Tonnes	Harga rata-rata/ton/ Average price/tonne US\$	Pengiriman/ Shipment	
Karet Ekspor	1.391	4.036,45	2012	907	5.106,72	2011	Rubber Export
Minyak kelapa sawit Lokal	46.195	775,97	2012	26.033	923,50	2011	Crude palm oil Local
Inti sawit Lokal	9.290	443,61	2012	3.578	659,88	2011	Palm kernel Local

Lampiran 4 Iktisar Operasional PT ASG

In hectares (unless otherwise stated)	2011	2010	2009	2008	2007	Dalam hektar (kecuali dinyatakan lain)
Planted Area - Nucleus	102.221	101.705	100.296	96.640	89.982	Lahan Tertanam - Inti
Oil Palm	80.732	80.372	79.268	75.615	69.472	Kelapa Sawit
• Mature	70.022	68.583	61.839	57.257	52.689	• Menghasilkan
• Immature	10.710	11.789	17.429	18.358	16.783	• Belum Menghasilkan
Age Maturity of Oil Palm Trees						Profil Umur Tanaman Kelapa Sawit
Immature	10.710	11.789	17.429	18.358	16.783	Belum Menghasilkan
4 - 6 years	14.181	16.210	13.370	9.378	5.928	4 - 6 tahun
7 - 20 years	50.035	46.751	42.734	42.052	41.220	7 - 20 tahun
>20 years	5.806	5.622	5.735	5.827	5.540	>20 tahun
Total	80.732	80.372	79.268	75.615	69.472	Total
Production Volume (Tons)						Volume Produksi (Ton)
Fresh Fruit Bunches (FFB) - Nucleus	1.291.326	1.170.398	1.174.055	1.021.822	1.067.038	Tandan Buah Segar (TBS) - Inti
Processed FFB	1.923.305	1.585.449	1.596.496	1.454.995	1.494.741	TBS Yang Diolah
Crude Palm Oil (CPO)	442.949	365.669	377.505	341.553	350.637	Minyak Sawit (CPO)
Palm Kernel (PK)*	106.737	92.170	96.785	87.001	85.999	Inti Sawit*
Oil Palm Seed (thousand seeds)	26.397	20.691	18.113	22.125	19.804	Benih Bibit Kelapa Sawit (ribu benih bibit)
Sales Volume (Tons)						Volume Penjualan (Ton)
Crude Palm Oil (CPO)	432.936	352.437	374.134	353.861	332.995	Minyak Sawit (CPO)
Palm Kernel (PK)*	105.356	90.723	93.796	82.158	78.879	Inti Sawit*
Oil Palm Seed (thousand seeds)	23.497	18.232	5.377	17.877	17.215	Benih Bibit Kelapa Sawit (ribu benih bibit)

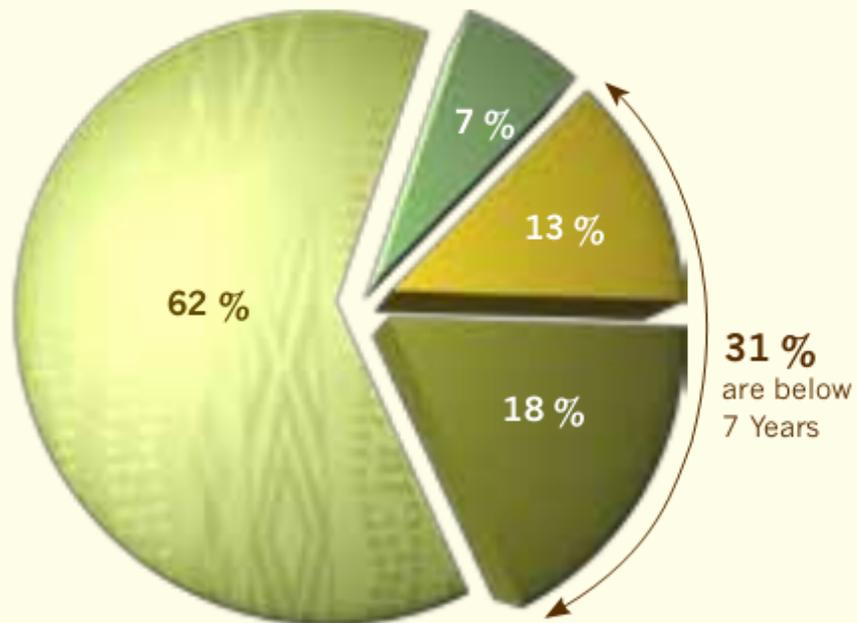
Lampiran 5 Laporan Produksi Kelapa Sawit



Lampiran 6
Persentasi umum tanaman sawit PT ASG

Oil Palm Age Profile - Nucleus
Profil Umur Kelapa Sawit - Inti

Average Age : 11.5 Years
Umur Rata-rata: 11,5 Tahun



■ Immature ■ 4-6 Years ■ 7-20 Years ■ > 20 Years