

ARAH PENGAKUAN, PENGUKURAN, DAN PENYAJIAN ASET BIOLOGIS PADA LAPORAN KEUANGAN PT. SAWIT SUMBERMAS SARANA TBK

Ida Subaida

Idaa.subaida@gmail.com

Universitas Abdurachman Saleh Situbondo

ABSTRACT

Agricultural companies have different asset classifications from other companies. Assets in agricultural companies are classified as biological assets. The purpose of this study is to analyze the direction of recognition, measurement, and disclosure of biological assets at PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk. The data collection methods carried out in this study are content analysis, literature study, and documentation studies. The analytical method used is a qualitative descriptive analysis method. The results of the study were that PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk in 2018 has recognized, measured, and disclosed its biological assets as biological assets valued at fair value under PSAK no 69 concerning Agriculture. There is a decline in the value of biological assets because of changes in fair value of 53.84%.

Keyword: Recognition, Measurement, Disclosure, Biological Asset

1. PENDAHULUAN

Indonesia merupakan salah satu negara yang memiliki sumberdaya alam yang melimpah dengan luas lahan agrikultur mencapai 9.407.900 hektar (Badan Pusat Statistik, 2019). Hal tersebut mengakibatkan perusahaan-perusahaan yang bergerak dalam bidang agrikultur mulai diminati para investor. Terdapat perbedaan antara perusahaan-perusahaan agrikultur dengan perusahaan lainnya, yakni dalam hal klasifikasi aset. Aset dalam perusahaan agrikultur di klasifikasikan sebagai aset biologis. Menurut IAS 41, aset biologis adalah hewan atau tanaman yang hidup. Sekelompok aset biologis adalah agregasi dari hewan atau tanaman hidup yang sama. Transformasi aset biologis terdiri proses pertumbuhan, degenarasi, produksi, dan prokreasi yang menyebabkan perubahan kualitatif atau kuantitatif dalam aset biologis.

Sifat dasar aset biologis berbeda dengan aset lainnya. Aset biologis akan terus tumbuh dan mempunyai nilai yang berubah baik bertambah maupun menyusut. Sehingga pengukuran, pengakuan, dan penyajian

aset biologis perlu mendapat perhatian perusahaan sesuai dengan kondisi aset biologis yang dimiliki yang mengacu pada standar akuntansi tentang aset biologis.

Namun beberapa penelitian memperoleh hasil bahwa IAS 41 menggambarkan hasil subjektifitas dan tidak terdapat perbedaan yang signifikan dalam peningkatan pendapatan perusahaan. Herbohn dan Herbohn (2006) melakukan penelitian tentang implikasi IAS 41 untuk pelaporan aset hutan Uni Eropa dengan menggunakan pengalaman dari penerapan IAS 41 oleh Australia. Dan memperoleh hasil bahwa IAS 41 jelas menggambarkan adanya subjektifitas yang tinggi dalam pengukuran nilai wajar dan keuntungan substansial yang belum direalisasi masuk dalam laba bersih tahunan yang mengakibatkan adanya peningkatan volatilitas pendapatan.

Argilés *et al* (2009) juga meneliti tentang penilaian terhadap aset biologis. Mereka Menguji secara empiris mengenai efek dari metode penilaian yang digunakan untuk aset biologis terhadap pendapatan, volatilitas laba, dan manipulasi

akuntansi. Dan memperoleh hasil bahwa metode penilaian aset biologis menggunakan nilai wajar tidak memberikan perbedaan yang signifikan dalam pendapatan dan peningkatan volatilitas, serta dalam hal manipulasi laba. Namun terdapat perbedaan yang signifikan dalam nilai rata-rata aktiva dan pendapatan.

Perbedaan yang terjadi setelah perusahaan agrikultur menerapkan *IAS 41* sebagai dasar pengukuran dan pengakuan elemen laporan keuangan yang terkait dengan aktivitas agrikultur yaitu pada laporan keuangan tidak jauh berbeda dengan laporan keuangan yang disajikan sebelum menggunakan *IAS 41*, hanya saja pada penerapan *IAS 41* ini tidak ada akumulasi depresiasi dari aset biologis dan terdapat penambahan akun untuk kenaikan atau penurunan dari aset biologis sehingga dapat diketahui kenaikan dan penurunan dari aset biologis tersebut Adita (2012).

Oleh karena itu peneliti tertarik untuk melakukan penelitian mengenai Arah Pengakuan, Pengukuran, dan Penyajian Aset Biologis dalam Laporan Keuangan pada PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk. PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk. dipilih sebagai perusahaan yang akan diteliti laporan keuangannya berkaitan dengan pengakuan, pengukuran, dan penyajian aset biologisnya karena PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk. merupakan satu-satunya perusahaan terdaftar di Bursa Efek Indonesia dari sektor perkebunan yang masuk kategori perusahaan LQ-45 periode Agustus 2018 sampai Januari 2019. Hal tersebut mengindikasikan bahwa PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk. merupakan salah satu perusahaan perkebunan yang telah beroperasi dengan baik dan mengukur, mengakui, dan menyajikan aset biologis dalam laporan keuangannya dengan baik sehingga investor merespon perdagangan saham dalam Bursa Efek Indonesia dengan baik.

2. RERANGKA TEORITIS

Aset

Aset merupakan sumber daya yang dikendalikan oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan memiliki manfaat ekonomi yang dapat dirasakan perusahaan di masa depan. aset memiliki karakteristik yaitu mempunyai manfaat ekonomi masa depan, dikendalikan oleh perusahaan, akibat peristiwa perusahaan dimasa lalu, dan dapat dipertukarkan (Godfrey *et al*, 2010:228).

Pengakuan aset pada laporan posisi keuangan perlu memperhatikan aturan pengakuan yang diatur dalam standar akuntansi. Aturan-aturan tersebut dirumuskan karena akuntan membutuhkan bukti untuk mendukung catatan mereka dalam lingkungan ketidakpastian. Akuntan ingin memastikan bahwa aset tersebut ada dan memberikan informasi yang berguna, relevan, dan dapat diandalkan. Kriteria pengakuan yang banyak diterapkan untuk membantu akuntan untuk memutuskan kapan harus mengakui aset diantaranya adalah ketergantungan pada hukum; penentuan substansi ekonomi dan transaksi atau peristiwa; dan pengakuan prinsip konservatisme (Godfrey *et al*, 2010:233).

Ketergantungan pada hukum berkaitan dengan relevan dan andal. Meskipun hak-hak hukum kepemilikan atau pengendalian manfaat sering digunakan sebagai kriteria pengakuan, namun kriteria utama dalam pengakuan adalah substansi ekonomi daripada bentuk hukum. Penentuan substansi ekonomi dan transaksi atau peristiwa berkaitan dengan relevan, andal, dan materialitas. Prinsip konservatisme adalah prinsip kehati-hatian dalam pelaksanaan penilaian yang diperlukan dalam membuat perkiraan yang diperlukan dalam kondisi ketidakpastian, sehingga nilai aset, kewajiban, pendapatan, dan beban tidak terlalu tinggi (Godfrey *et al*, 2010:233).

Pengukuran tradisional telah mengukur aset sebesar harga perolehan. *International Accounting Standard Boards* (IASB) berasumsi bahwa pendekatan pengukuran yang utama dalam akuntansi adalah model biaya. Model biaya mencerminkan pendekatan konservatif untuk pengukuran aset. Pengukuran ini adalah bahwa aset diukur sebesar harga perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan penurunan biaya. Pendukung model biaya berpendapat bahwa biaya perolehan memberikan bukti objektif dan dapat diverifikasi dari aset serta penerapan penyusutan dan penurunan nilai aset memastikan bahwa nilai aset saat ini tercermin dalam neraca (Godfrey *et al*, 2010:236).

Model pengukuran yang kedua dalam aset berwujud adalah model revaluasi. Pengukuran dapat didasarkan pada nilai pasar yang disediakan oleh penilai profesional yang memenuhi syarat. Revaluasi dapat memberikan informasi lebih lanjut tentang nilai saat ini daripada model biaya atau *historical cost*. Pendapat tentang model revaluasi adalah bahwa pengukuran ini tidak dapat diandalkan dan subjektif (Godfrey *et al*, 2010:236).

Praktik akuntansi sehubungan dengan pengukuran aset tidak berwujud adalah konservatif. Aset tidak berwujud awalnya diukur berdasarkan biaya perolehan tapi juga memungkinkan untuk menggunakan model revaluasi, namun nilai wajar tidak ditentukan berdasarkan pasar yang aktif karena aset tidak berwujud tidak memiliki pasar yang aktif. Model biaya atau *historical cost* lebih sering digunakan dalam pengukuran aset tidak berwujud (Godfrey *et al*, 2010:238).

Standar akuntansi menetapkan penyajian dan pengungkapan tiap-tiap pos aset. Walaupun aset didefinisikan sebagai manfaat ekonomi masa depan yang dikuasai oleh kesatuan usaha dan yang benar-benar timbul dari transaksi yang sah, tiap-tiap pos aset

didefinisikan lebih lanjut atau lebih spesifik sesuai dengan sifat aset tersebut. Pengungkapan dan penyajian pos-pos aset harus dipelajari dari standar yang mengatur tiap pos (Suwardjono, 2010:300).

Suwardjono (2010:301) memaparkan bahwa secara umum pedoman penyajian dan pengungkapan aset yaitu aset disajikan di sisi debit atau kiri dalam neraca berformat akun atau di bagian atas dalam neraca berformat laporan, aset diklasifikasikan menjadi aset lancar dan aset tidak lancar, aset diurutkan penyajiannya atas dasar likuiditasnya atau kelancarannya, yang paling lancar dicantumkan pada urutan pertama, dan kebijakan akuntansi yang berkaitan dengan pos-pos tertentu harus diungkapkan (misal metode depresiasi aset tetap atas dasar penilaian persediaan barang).

Aset Biologis

Aset biologis menurut IAS 41 adalah hewan atau tanaman yang hidup. Sekelompok aset biologis adalah agregasi dari hewan atau tanaman hidup yang sama. Transformasi aset biologis terdiri proses pertumbuhan, degenarasi, produksi, dan prokreasi yang menyebabkan perubahan kualitatif atau kuantitatif dalam aset biologis.

Suatu perusahaan harus mengakui suatu aset biologis atau produk hasil pertanian jika perusahaan mengendalikan aset tersebut sebagai hasil peristiwa masa lalu, terdapat kemungkinan besar bahwa perusahaan akan memperoleh manfaat ekonomi masa depan dari aset tersebut, dan nilai wajar atau biaya aset dapat diukur secara andal (*International Accounting Standard Committee*, 2008).

Dalam kegiatan pertanian kontrol terhadap aset biologis dapat dibuktikan misalnya dengan kepemilikan secara hukum dari ternak atau penandaan ternak pada akuisisi, kelahiran, atau menyapih (suatu penghentian proses menyusui anak

binatang pada umur tertentu). Manfaat masa depan biasanya dinilai dengan mengukur atribut fisik yang signifikan. Suatu hibah pemerintah tanpa syarat terkait dengan aset biologis yang diukur sebesar nilai wajarnya (dikurangi dengan estimasi biaya saat penjualan) harus diakui sebagai pendapatan hanya jika hibah tersebut menjadi dapat diterima (*International Accounting Standard Committee*, 2008).

Aset biologis harus diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap tanggal neraca sebesar nilai wajarnya dikurangi dengan estimasi biaya pada saat penjualan. Meskipun demikian, jika pada pengakuan awal ternyata dianggap nilai wajar tidak dapat diukur dengan andal, aktiva biologis tersebut harus diukur sebesar biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi depresiasi dan akumulasi kerugian penurunan nilai, jika ada. Begitu nilai wajar aktiva tersebut dapat diukur dengan andal, maka aset tersebut harus diukur pada nilai wajarnya dikurangi dengan estimasi biaya pada saat penjualan. Produk hasil pertanian yang dipanen dari aset biologis perusahaan harus diukur pada saat panen pada sebesar nilai wajarnya dikurangi dengan biaya pada saat penjualan. Pengukuran yang dilakukan adalah sebesar biaya perolehan pada tanggal ketika menerapkan IAS 2 atau IFRS lain yang sesuai (*International Accounting Standard Committee*, 2008).

Jika terdapat sebuah pasar yang aktif bagi aset biologis atau hasil panen, harga penawaran yang terdapat di pasar tersebut merupakan dasar yang memadai untuk menentukan nilai wajar aset. Jika tidak terdapat pasar yang aktif, maka perusahaan menggunakan satu atau lebih dasar untuk menentukan nilai wajar yaitu harga transaksi pasar terkini, harga pasar untuk aset sejenis, dan patokan sektor atau industri, seperti nilai hasil kebun dinyatakan per *export tray*, lot (*bushel*), atau hektar dan nilai hewan ternak dinyatakan per kilogram daging

(*International Accounting Standard Committee*, 2008).

Penelitian yang dilakukan oleh Adita (2012) mendukung pernyataan yang tercantum dalam IAS 41 tersebut. Perusahaan harus menentukan nilai wajar dari aset biologis secara andal, jika nilai wajar aset biologis tidak dapat ditentukan secara andal, maka penentuan nilai wajar untuk aset biologis ditentukan dengan mengelompokkannya sesuai dengan usia atau kualitas dari aset biologis tersebut. Metode asumsi sangat dibutuhkan dalam penentuan nilai wajar untuk setiap aset biologis yang akan dipanen guna menentukan nilai wajar dari aset biologis tersebut. Untuk menentukan harga jual dapat menggunakan perhitungan nilai wajar dikurangi dengan biaya yang digunakan untuk menjual aset, termasuk biaya angkut, biaya ekspor, dan juga biaya makelar untuk menjual aset.

Menurut Argilés *et al* (2009), metode penilaian aset biologis menggunakan nilai wajar tidak memberikan perbedaan yang signifikan dalam pendapatan dan peningkatan volatilitas, serta dalam hal manipulasi laba. Namun terdapat perbedaan yang signifikan dalam nilai rata-rata aktiva dan pendapatan.

Dalam standar akuntansi Ceko, penilaian aset biologis dilakukan dengan pendekatan biaya perolehan karena dinilai lebih objektif. Ini mencerminkan adanya prinsip konservatisme dalam standar akuntansi Ceko. Sedangkan dalam standar akuntansi internasional dalam hal ini IAS 41, lebih menekankan pada penyajian yang lebih adil dan benar dibandingkan dengan standar akuntansi Ceko. Nilai wajar merupakan metode penilaian yang sesuai dalam menilai aset biologis menurut IAS 41 (Sedláček, 2010).

Namun menurut Marsh *et al* (2013), Dalam US GAAP, biaya perolehan akan banyak digunakan karena sulitnya menentukan nilai wajar aset biologis. Kesulitan tersebut

sebagian besar disebabkan oleh karena tidak adanya pasar aktif untuk aset biologis atau aset biologis dapat dinilai lebih rendah dari biaya perolehannya jika dinilai menggunakan nilai wajar sesuai dengan standar akuntansi Internasional dalam hal ini IAS 41. Hal ini juga didukung oleh Herbohn dan Herbohn (2006), bahwa IAS 41 jelas menggambarkan adanya subektifitas yang tinggi dalam pengukuran nilai wajar dan keuntungan substansial yang belum direalisasi masuk dalam laba bersih tahunan yang mengakibatkan adanya peningkatan volatilitas pendapatan.

Perusahaan harus menyajikan nilai tercatat aset biologis secara terpisah. Perusahaan harus mengungkapkan total/agregat keuntungan atau kerugian yang timbul selama periode berjalan atas pengakuan awal aset biologis dan produk hasil pertanian dan dari perubahan dalam nilai wajar dikurangi dengan estimasi biaya saat penjualan atas aktiva biologis tersebut. Perusahaan harus menyajikan deskripsi untuk setiap kelompok aset biologis. Perusahaan harus menjelaskan hakikat kegiatan yang melibatkan setiap kelompok aset biologis, ukuran atau estimasi nonkeuangan atas jumlah fisik dari setiap kelompok aset biologis pada akhir periode dan hasil keluaran (*output*) produk pertanian selama akhir periode tersebut (*International Accounting Standard Committee*, 2008).

Perusahaan harus mengungkapkan metode dan asumsi penting yang digunakan untuk menentukan nilai wajar setiap kelompok hasil produk pertanian dan aset biologis, nilai wajar dikurangi dengan estimasi biaya pada saat penjualan atas produk hasil pertanian yang dipanen selama periode terkait, yang ditentukan pada saat panen, keberadaan dan nilai tercatat aset biologis yang hak penggunaannya terbatas, dan nilai tercatat aktiva biologis yang dijadikan jaminan atas

utang, jumlah komitmen untuk pengembangan atau akuisisi aset biologis dan strategi manajemen resiko keuangan terkait dengan kegiatan pertanian, hakikat dan lingkup hibah pemerintah yang diakui dalam laporan keuangan, syarat-syarat yang belum terpenuhi kontijensi lainnya yang menyangkut hibah pemerintah, penurunan signifikan yang diperkirakan dalam jumlah hibah pemerintah. Perusahaan harus menyajikan daftar rekonsiliasi perubahan dalam nilai tercatat aset biologis diantara awal dan akhir periode berjalan, meliputi penurunan karena penjualan, penurunan karena panen, kenaikan yang berasal dari penggabungan usaha, selisih kurs bersih yang timbul karena translasi laporan keuangan perusahaan asing, dan perubahan-perubahan lainnya (*International Accounting Standard Committee*, 2008).

Keuntungan atau kerugian atas pengakuan awal aset biologis atau produk hasil pertanian pada nilai wajarnya (dikurangi dengan estimasi biaya saat penjualan) dan dari perubahan dalam nilai wajar (dikurangi dengan estimasi biaya saat penjualan) suatu aset biologis harus dimasukkan sebagai laba atau rugi bersih untuk periode terjadinya keuntungan atau kerugian tersebut (*International Accounting Standard Committee*, 2008).

Jika suatu entitas mengukur aset biologis pada biaya dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai pada akhir periode, maka entitas harus mengungkapkan untuk aset biologis seperti deskripsi aset biologis, penjelasan mengapa nilai wajar tidak dapat diukur secara andal, jika mungkin, kisaran perkiraan dimana nilai wajar sangat mungkin untuk salah, metode penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, dan jumlah bruto tercatat dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir

periode (*International Accounting Standard Committee*, 2008).

Jika selama periode berjalan entitas mengukur aset biologis pada biaya mereka dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai, suatu entitas harus mengungkapkan setiap keuntungan atau kerugian diakui atas penjualan aset biologis tersebut dan rekonsiliasi yang diperlukan oleh untuk mengungkapkan jumlah yang terkait dengan aset biologis tersebut secara terpisah. Selain itu, rekonsiliasi harus meliputi jumlah berikut disertakan dalam laporan laba rugi yang berkaitan dengan aset biologis yaitu kerugian penurunan nilai, pembalikan rugi penurunan nilai, dan penyusutan (*International Accounting Standard Committee*, 2008).

Jika nilai wajar dari aset biologis yang sebelumnya diukur dengan biaya mereka dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai menjadi andal terukur selama periode berjalan, suatu entitas harus mengungkapkan deskripsi aset biologis, penjelasan mengapa nilai wajar telah menjadi andal terukur, dan efek dari perubahan tersebut (*International Accounting Standard Committee*, 2008).

Penelitian yang dilakukan Adita (2012) mendukung standar yang dikeluarkan oleh *International Accounting Standard Committee* (2008) dalam hal ini IAS 41, yaitu dalam pengungkapannya, perusahaan harus menjelaskan tentang pengelompokan aset biologis antara aset biologis yang dikonsumsi dan yang menghasilkan serta tanaman yang belum menghasilkan dan tanaman menghasilkan dikelompokkan berdasarkan umur dan deskripsi aset. Keuntungan/kerugian dalam periode berjalan berasal dari perubahan nilai wajar atau berasal dari pengakuan awal termasuk adanya kenaikan nilai aset karena pembelian, adanya penurunan nilai aset akibat panen. Jika aset biologis diukur menggunakan biaya perolehan dan

nilai wajar tidak dapat diukur secara andal, maka akumulasi depresiasi harus diungkapkan.

3. METODE PENELITIAN

Jenis Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data dokumenter berupa sejarah perusahaan, struktur organisasi, dan laporan keuangan Audited PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk Tahun 2018. Untuk mendukung hasil penelitian, juga diperlukan laporan tahunan dari PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk tahun 2018.

Metode Pengumpulan data

Metode pengumpulan data yang dilakukan dalam penelitian ini yaitu (1) content analysis; (2) studi pustaka, dan (3) studi dokumentasi. Content analysis merupakan metode pengumpulan data penelitian melalui teknik observasi dan analisis terhadap isi atau pesan dari suatu dokumen. Tujuan content analysis adalah melakukan identifikasi terhadap karakteristik atau informasi spesifik yang terdapat pada suatu dokumen untuk menghasilkan deskripsi objektif dan sistematis (Indriantoro dan Supomo, 2009:159). Dalam metode pengumpulan data berupa content analysis ini, laporan keuangan PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk digunakan untuk mencari informasi yang dibutuhkan untuk penerapan IAS 41 *Agriculture* pada PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk sehingga dapat diketahui metode akuntansi perusahaan yang digunakan perusahaan untuk pengakuan, pengukuran, dan penyajian terhadap aset biologis yang dimiliki.

Studi pustaka diperoleh melalui buku-buku, penelitian terdahulu, peraturan-peraturan, dan sumber tertulis lainnya yang relevan dengan masalah penelitian. Studi Dokumentasi diperoleh dari situs resmi Bursa Efek Indonesia dan situs resmi PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk.

Metode Analisis Data

Metode analisis yang digunakan adalah metode analisis deskriptif kualitatif. Metode analisis tersebut dipilih untuk menjawab masalah penelitian. Metode analisis deskriptif kualitatif yang dimaksud adalah peneliti menggunakan paradigma penelitian kualitatif, yaitu paradigma penelitian yang menekankan pada pemahaman mengenai masalah-masalah dalam kehidupan sosial berdasarkan kondisi realitas atau natural setting yang holistik, kompleks, dan rinci (Indriantoro, 2009:12) dan menggunakan studi deskriptif, yaitu bertujuan untuk menjelaskan aspek-aspek yang relevan dengan fenomena yang diamati (Indriantoro, 2009:88).

Setelah mendapatkan data-data yang dibutuhkan mengenai arah pengakuan, pengukuran, dan penyajian aset biologis yang dimiliki oleh PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk, maka data-data tersebut di analisis untuk mendapatkan gambaran mengenai arah pengakuan, pengukuran, dan penyajian aset biologis yang dimiliki PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk.

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pengakuan Aset Biologis pada Laporan Keuangan PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk

Berdasarkan laporan keuangan Audited PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk tahun 2018, pengakuan aset biologis berupa tanaman kelapa sawit adalah dengan menggunakan akun aset biologik. Pengakuan tersebut efektif mulai diterapkan perusahaan tanggal 1 Januari 2018 dengan mengacu terhadap standar akuntansi keuangan tentang aset biologis yaitu PSAK no 69 tentang Agrikultur.

Pada laporan posisi keuangan PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk tahun 2018, dalam kelompok akun aset tidak lancar juga terdapat akun aset tetap dan tanaman produktif. Akun tersebut juga meliputi tanaman kelapa sawit yang dimiliki oleh

perusahaan. Tanaman produktif dikelompokkan menjadi tanaman belum menghasilkan dan tanaman menghasilkan.

Tanaman belum menghasilkan mencakup pengembangan perkebunan kelapa sawit milik perseroan (perkebunan) termasuk alokasi biaya tidak langsung meliputi biaya umum dan administrasi untuk pengembangan tanaman belum menghasilkan serta biaya pinjaman sehubungan dengan pinjaman yang digunakan untuk membiayai pengembangan perkebunan dikapitalisasi sampai produksi komersial telah dicapai. Biaya-biaya tersebut akan dipindahkan ke tanaman menghasilkan sejak produksi komersial dimulai.

Tanaman menghasilkan dicatat sebesar biaya perolehan dan diamortisasi selama dua puluh tahun dihitung sejak produksi komersial dimulai. Umumnya tanaman kelapa sawit memerlukan jangka waktu sekitar 3 sampai 4 tahun sejak penanaman bibit di area perkebunan untuk menjadi tanaman menghasilkan. Jangka waktu untuk menjadi tanaman menghasilkan tergantung pada tingkat pertumbuhan tanaman dan penilaian manajemen.

Dari pengakuan yang dilakukan PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk, perusahaan dalam laporan keuangan tahun 2018 memang telah mengakui tanaman sawitnya sebagai aset biologis, namun masih terdapat akun aset tidak lancar berupa aset dan tanaman produktif yang juga mencakup tanaman kelapa sawit.

Pengukuran Aset Biologis pada Laporan Keuangan PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk

Aset biologis terkait dengan hasil pertanian yang tumbuh pada tanaman produksi yang disebut tandan buah segar (TBS) dan dinyatakan dengan nilai wajar setelah dikurangi dengan taksiran biaya untuk menjual TBS pada setiap tanggal pelaporan diakui dalam laba rugi untuk periode saat terjadinya.

Nilai wajar aset biologis diperkirakan dengan mengacu pada jumlah panen yang diproyeksikan dan harga pasar TBS pada tanggal pelaporan, setelah dikurangi biaya transportasi, panen dan perkiraan biaya untuk menjual.

Untuk aset dan tanaman produktif, tanaman belum menghasilkan merupakan total biaya yang terjadi sehubungan dengan pengembangan perkebunan kelapa sawit seperti pembersihan lahan, penanaman, pemupukan, dan kegiatan-kegiatan pemeliharaan lainnya sampai lahan perkebunan kelapa sawit tersebut sudah menghasilkan. Tidak dilakukan akumulasi penyusutan terhadap tanaman belum menghasilkan. Akumulasi penyusutan hanya dilakukan pada tanaman menghasilkan.

Dari pengukuran tanaman kelapa sawit PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk, untuk tanaman belum menghasilkan dan tanaman

menghasilkan masih diukur berdasarkan harga perolehannya. Sehingga untuk tanaman menghasilkan masih dilakukan penyusutan. Namun untuk akun aset biologis telah diukur berdasarkan nilai wajarnya.

Penyajian Aset Biologis pada Laporan Keuangan PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk

Aset biologis berupa tanaman perkebunan yang dimiliki oleh PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk disajikan dalam laporan keuangan yaitu laporan posisi keuangan konsolidasian dalam kelompok aset lancar sebagai aset biologis dan kelompok aset tidak lancar sebagai aset dan tanaman produktif. Aset biologis disajikan sebesar saldo awal dari aset biologis dikurangi atau ditambah dengan kerugian atau keuntungan atas perubahan nilai wajar aset biologis. Penyajian tersebut seperti pada tabel 1.

Tabel 1. Penyajian Aset Biologis PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk tahun 2018

Keterangan	31 Desember 2018	31 Desember 2017 (Disajikan Kembali)
Saldo Awal	Rp. 171.927.553.000	Rp. 145.21.112.000
(Kerugian)/Keuntungan atas perubahan nilai wajar aset biologik	Rp. (92.561.426.000)	Rp. 26.676.441.000
Saldo Akhir	Rp. 79.336.127.000	Rp. 171.927.553.000

Tabel 1 tersebut menunjukkan perbedaan yang signifikan karena aset biologis yang dimiliki oleh perusahaan diukur dan disajikan berdasarkan nilai wajarnya. Terdapat penurunan nilai sebesar Rp. 92.561.426.000 atau sebesar 53,84%. Penurunan nilai aset biologis ini juga menyebabkan total aset yang dimiliki PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk juga menurun. Investor dalam menganalisis laporan keuangan PT.

Sawit Sumbermas Sarana Tbk untuk pengambilan keputusan investasi juga dimungkinkan untuk mempertimbangkan hal tersebut. Sedangkan aset dan tanaman produktif berupa tanaman belum menghasilkan disajikan sebesar biaya perolehannya, dan untuk tanaman produktif berupa tanaman menghasilkan disajikan sebesar biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan. Penyajian tersebut seperti pada tabel 2.

Tabel 2. Penyajian Aset Dan Tanaman Produktif PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk tahun 2018

Keterangan	Saldo Awal	Penambahan	Pengurangan	Reklasifikasi	Saldo Akhir
Biaya Perolehan					
Tanaman Produktif					
Tanaman Menghasilkan	2.861.572.987.000	-	-	98.243.533.000	2.959.816.520.000
Tanaman Belum Menghasilkan	283.570.514.000	-	-	(122.064.299.000)	226.707.290.000
Akumulasi Depresiasi					
Tanaman Produktif					
Tanaman Menghasilkan	(682.939.956.000)	(144.457.783.000)	-	-	(827.397.739.000)

5. SIMPULAN, IMPLIKASI, KETERBATASAN, DAN SARAN

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk pada tahun 2018 telah mengakui, mengukur, dan menyajikan aset biologisnya sebagai aset biologis yang dinilai dengan nilai wajar berdasarkan PSAK no 69 tentang Agrikultur. Namun, masih terdapat pengakuan, pengukuran, dan penyajian aset biologis sebagai tanaman produktif yang dinilai berdasarkan nilai netto dari harga perolehan dan akumulasi depresiasi.

Tanaman Kelapa Sawit yang diakui, diukur, dan disajikan sebagai aset biologis menghasilkan perbedaan sangat signifikan dibandingkan dengan perusahaan tidak menilai dengan nilai wajarnya. Pada tahun 2018, terdapat penurunan nilai aset biologis karena perubahan nilai wajar sebesar 53,84%. Perbedaan signifikan tersebut dapat menyebabkan nilai keseluruhan aset yang dimiliki PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk juga mengalami penurunan dan memiliki peluang untuk menjadi pertimbangan investor dalam pengambilan keputusan investasinya.

Hasil penelitian ini memiliki implikasi yaitu dapat menjadi bahan masukan dalam pengambilan keputusan mengenai pengakuan, pengukuran, dan penyajian aset

biologis perusahaan agrikultur baik oleh perusahaan yang bersangkutan ataupun oleh dewan pembuat standar akuntansi keuangan di Indonesia. Keterbatasan penelitian ini adalah hanya meneliti satu perusahaan perkebunan saja. Oleh karena itu saran untuk penelitian selanjutnya dapat memperluas objek penelitian kepada semua perusahaan perkebunan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

Daftar Pustaka

- Adita, Kiswara. 2012. Analisis Penerapan *International Accounting Standard (IAS) 41* Pada PT. Sampoerna Agro, Tbk. *Dipenogoro Journal of Accounting*, Vol. 1, No. 2:1-14
- Argiles, J.M, J.G. Bladon, dan T. Monllau. 2009. *Fair Value versus Historic Cost Valuation for Biological Assets: Implications for The Quality of Financial Information*.
- Godfrey, Jayne, Allan Hodgson, Ann Tarca, Jane Hamilton, Scott Holmes. 2010. *Accounting Theory*, 7th Ed., John Wiley & Sons, Inc.
- Herbohn, K, J. Herbohn. 2006. *International Accounting Standard (IAS) 41: What are The Implications for Reporting Forest Assets?*.
- Indriantoro, N dan Supomo B. 2009. *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi &*

- Manajemen*, Edisi Pertama, BPFE Yogyakarta.
- Marsh ,T, F.Stephen, dan Fischer, M. 2013. *Accounting For Agricultural Products: US Versus IFRS GAAP*. Journal of Business & Economics Research, Vol.11, No. 2:79-87.
- PT. Sawit Sumbermas Sarana Tbk. 2019. Laporan Keuangan Konsolidasian tanggal 31 Desember 2018 dan untuk Tahun yang Berakhir Pada Tanggal Tersebut Beserta Laporan Auditor Independen.
- Sedlacek, J .2010. *The Methods of Valuation in Agricultural Accounting*. AGRIC. ECON, Vol. 56, No.2:59-66.
- International Accounting Standard Committee*. 2008. *International Accounting Standard 41 Agriculture*.
- Suwardjono .2010. *Teori Akuntansi Perekayasaan Pelaporan keuangan*. Edisi ketiga. BPFE.