

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Landasan Teori

2.1.1. Aset

2.1.1.1. Definisi Aset

Aset merupakan manfaat ekonomik di masa datang yang cukup pasti, dikuasai oleh entitas dan timbul akibat transaksi atau kejadian masa lalu. Aset mencerminkan kekayaan baik berwujud maupun tidak berwujud yang berharga atau bernilai pada sebuah perusahaan. Aset pada perusahaan terdiri dari aset tetap dan aset tidak berwujud. Menurut (IAI, 2014: 10) standar akuntansi keuangan yang berlaku di Indonesia menyebutkan bahwa: Aset perusahaan berasal dari transaksi atau peristiwa lain yang terjadi di masa lalu. Perusahaan biasanya memperoleh aset melalui pembelian atau produksi sendiri, tetapi transaksi atau peristiwa lain juga dapat menghasilkan aset.

Aset merupakan semua kekayaan yang dimiliki oleh seseorang atau perusahaan baik berwujud maupun tak berwujud yang berharga atau bernilai yang akan mendatangkan manfaat bagi seseorang atau perusahaan tersebut. Ada beberapa definisi yang menjelaskan tentang aset, dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) yang berlaku di Indonesia disebutkan bahwa: Aset adalah sumber daya yang dikuasai oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari

mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan.

Dari berbagai definisi diatas aset tersebut dapat ditarik beberapa karakteristik dari aset, yaitu:

1. Aset merupakan manfaat ekonomi yang diperoleh di masa depan;
2. Aset dikuasai oleh perusahaan, dalam artian dimiliki ataupun dikendalikan oleh perusahaan; dan
3. Aset merupakan hasil dari transaksi atau peristiwa masa lalu.

Aset dapat diklasifikasikan menjadi beberapa kelompok, seperti aset berwujud dan tidak berwujud, aset tetap dan tidak tetap. Secara umum klasifikasi aset pada neraca dikelompokkan menjadi aset lancar (*current assets*) dan aset tidak lancar (*noncurrent assets*) (Kieso:2012).

Aset lancar (*current assets*) merupakan aset yang berupa kas dan aset lainnya yang diharapkan akan dapat dikonversikan menjadi kas, atau dikonsumsi dalam satu tahun atau dalam satu siklus operasi, tergantung mana yang paling lama. Aset yang termasuk aset lancar seperti kas, persediaan, investasi jangka pendek, piutang, beban dibayar dimuka.

Aset tidak lancar (*non current assets*) merupakan aset yang tidak mudah untuk dikonversikan menjadi kas atau tidak diharapkan untuk dapat menjadi kas dalam jangka waktu satu tahun atau siklus produksi. Aset yang termasuk aset tidak lancar seperti investasi

jangka panjang aset tetap, aset tak berwujud (*intangible assets*) dan aset lainnya (Ridwan, 2011).

2.1.1.2. Pengakuan Aset

Aset diakui dalam neraca kalau besar kemungkinan bahwa manfaat ekonominya di masa depan diperoleh perusahaan dan aset tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur secara andal. Aset tidak diakui dalam neraca kalau pengeluaran telah terjadi dan manfaat ekonominya dipandang tidak mungkin mengalir ke dalam perusahaan setelah periode akuntansi berjalan. Se- bagai alternatif transaksi semacam ini menimbulkan pengakuan beban dalam laporan keuangan laba rugi. Implikasi dari transaksi tersebut bahwa tingkat ke- pastian dari manfaat-manfaat yang diterima perusahaan setelah priode akuntansi berjalan tidak cukup untuk membenarkan pengakuan aset (Ridwan, 2011: 13).

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

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

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

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

2.1.1.3. Pengukuran Aset

Karena karakteristiknya yang berbeda dengan karakteristik aset yang lain, maka dalam pengukurannya aset biologis memiliki beberapa pendekatan metode pengukuran. Transformasi biologis yang dialami oleh aset biologis membuat nilai aset biologis dapat berubah sesuai dengan nilai transformasi biologis yang dialami oleh aset biologis tersebut. Dalam IAS 41: Agrikultur, pengukuran atas nilai dari aset biologis dilakukan pada saat pengakuan awal dan pada saat tanggal neraca. Pengukuran kembali yang dilakukan tanggal neraca mengharuskan diadakannya revaluasi atas nilai dari aset biologis jika ditemukan

perbedaan antara nilai wajar yang telah tercatat dengan nilai wajar pada tanggal neraca. Selisih antara nilai wajar pada tanggal neraca dengan nilai wajar tercatat diakui sebagai laba (gain) atau rugi (losses) atas penilaian kembali.

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

Sejumlah dasar pengukuran yang berbeda digunakan dalam derajat dan kombinasi yang berbeda dalam laporan keuangan. Berbagai dasar pengukuran tersebut menurut (Ridwan, 2011: 15) adalah sebagai berikut:

1. Biaya Historis (*historical cost*). Aset dicatat sebesar pengeluaran kas atau setara kas yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan (*consideration*) yang diberikan untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan. Kewajiban dicatat sebesar jumlah yang diterima sebagai penukaran dari kewajiban (*obligation*), atau dalam keadaan

- tertentu (misalnya pajak penghasilan), dalam kas atau setara kas yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban dalam pelaksanaan usaha yang normal.
2. Biaya kini (*current cost*). Aset dinilai dalam jumlah kas atau setara kas yang seharusnya dibayar bila aset yang sama atau setara aset diperoleh sekarang. Kewajiban dinyatakan dalam jumlah kas atau setara kas yang tidak di-diskontokan (*undiscounted*) yang mungkin akan diperlukan untuk menyelesaikan kewajiban (*obligation*) sekarang.
 3. Nilai realisasi/ penyelesaian (*realizable/settlement value*). Aset dinyatakan dalam jumlah kas atau setara kas yang dapat diperoleh sekarang dengan menjual aset dalam pelepasan normal (*orderly disposal*). Kewajiban dinyatakan sebesar nilai penyelesaian yaitu jumlah kas atau setara kas yang tidak didiskontokan yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban dalam pelaksanaan usaha normal.
 4. Nilai sekarang (*Present value*). Aset dinyatakan sebesar arus kas masuk bersih dimasa depan yang didiskontokan ke nilai sekarang dari pos yang diharapkan dapat memberikan hasil dalam pelaksanaan usaha normal. Kewajiban dinyatakan sebesar arus kas keluar bersih dimasa depan yang akan didiskontokan ke nilai sekarang yang diharapkan akan diperlukan untuk menyelesaikan kewajiban dalam pelaksanaan usaha normal.

2.1.2. Aset Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK)

14 tentang Persediaan dan PSAK 16 Tentang Aset Tetap

Aset berupa hewan dan tanaman memiliki keunikan sendiri dibandingkan aset lainnya. Aset tersebut yang berupa hewan dan tanaman mengalami transformasi biologis yang terdiri atas proses pertumbuhan, degenerasi, produksi, dan prokreasi yang menyebabkan perubahan secara kualitatif dan kuantitatif dalam kehidupan hewan dan tumbuhan tersebut. Karena mengalami transformasi biologis itu maka diperlukan pengukuran yang dapat menunjukkan nilai dari aset tersebut secara wajar sesuai dengan kontribusinya dalam menghasikan aliran ke-untungan ekonomis bagi suatu perusahaan (Ridwan, 2011: 3). Aset yang berupa hewan dan tanaman tergolong dalam dua bentuk yaitu:

1. Aset Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 14 Tentang Persediaan

Menurut pernyataan standar akuntansi keuangan (PSAK, No. 14) persediaan adalah aset tersedia untuk dijual dalam kegiatan usaha normal dalam proses produksi dan atau dalam bentuk beban atau perlengkapan untuk digunakan dalam proses produksi atau pemberi jasa. Menurut (Sari dan Martini, 2012) Persediaan dalam industri perkebunan meliputi:

- a. Barang jadi tersedia untuk dijual dalam kegiatan usaha normal perusahaan Barang jadi yang tersedia untuk dijual ini disajikan

sebesar biaya perolehan atau nilai realisasi bersih mana yang lebih rendah, yaitu:

- 1) Hasil produksi perkebunan. Merupakan hasil panen atau hasil produksi perkebunan misalnya: buah-buahan, getah karet, sayuran, tanaman pangan dan bunga.
- 2) Tanaman untuk dijual. Misalnya pohon buah-buahan, bonsai dan sebagainya.

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 di panen. Pengklasifikasian sebagai persediaan tidak memperlihatkan jangka waktu dari saat di tanam sampai di panen lebih atau kurang dari satu tahun. Tanaman semusim diperlakukan seperti halnya barang setengah jadi (work in process) sampai dipanen.

c. Barang atau material yang digunakan secara langsung dalam proses produksi meliputi:

- 1) Bibit tanaman. Bibit tanaman merupakan persediaan, sedangkan bagi entitas perkebunan bibit merupakan persediaan sepanjang belum digunakan sendiri oleh entitas untuk menghasilkan secara komersial, bibit merupakan tanaman belum menghasilkan dalam aset tidak lancar.

- 2) Persediaan bahan pembantu. Persediaan bahan pembantu merupakan bahan baku atau barang yang diperlukan dalam proses tidak langsung, misalnya pestisida, pupuk dan sebagainya.
- 3) Persediaan lain. persediaan lain merupakan barang yang diperlukan dalam proses produksi entitas seperti solar, suku cadang dan sebagainya.
- 4) Barang dalam perjalanan. Barang dalam perjalanan merupakan barang atau material yang merupakan milik entitas dan disajikan sebagai bagian dari persediaan.

2. Aset Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 16 Tentang Aset Tetap

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK No.16) paragraf 5, aset tetap adalah aset berwujud yang diperoleh dalam bentuk siap pakai atau dengan dibangun lebih dahulu, yang digunakan dalam operasi perusahaan, tidak dimaksudkan untuk dijual dalam kegiatan normal perusahaan dan mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun. Aset berupa hewan dan tanaman digolongkan menjadi dua bagian yaitu: Tanaman belum menghasilkan dan tanaman menghasilkan, aset ini disajikan dalam neraca sebagai aset tidak lancar berupa aset biologis ini disebut dengan akun tanaman produksi. Tanaman produksi disajikan dalam laporan posisi keuangan sebagai tanaman perkebunan yang merupakan bagian dari aset tidak lancar (Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN berbasis IFRS, 2011: 94) adalah sebagai berikut:

a. Tanaman Belum Menghasilkan

Tanaman belum menghasilkan adalah tanaman yang dipanen lebih dari satu kali. TBM dapat diukur dengan harga perolehan. Komponen dari harga perolehan ini antara lain yang terdiri dari biaya-biaya pembibitan, persiapan lahan, penanaman, pemupukan dan pemeliharaan, alokasi biaya tidak langsung berdasarkan luas hektar yang dikapitalisasi, termasuk pula kapitalisasi biaya pinjaman dan rugi selisih kurs yang timbul dari pinjaman yang digunakan untuk menandai tanaman belum menghasilkan selama periode-periode tertentu.

Tanaman belum menghasilkan dicatat sebagai aset tidak lancar dan tidak disusutkan. Tanaman belum menghasilkan direklasifikasikan menjadi tanaman menghasilkan pada saat tanaman dianggap sudah menghasilkan. Dalam jangka waktu tanaman dapat menghasilkan ditentukan oleh pertumbuhan vegetatif dan berdasarkan taksiran manajemen.

b. Tanaman Menghasilkan

Tanaman menghasilkan adalah tanaman yang keras dan dapat dipanen lebih dari satu kali yang telah menghasilkan secara komersial. Tanaman menghasilkan dicatat sebesar biaya perolehannya saat direklasifikasi dilakukan dan disusutkan sesuai dengan metode garis lurus. Pencatatan tanaman menghasilkan sebesar

biaya perolehannya yaitu semua biaya-biaya yang dikeluarkan sampai tanaman tersebut dapat menghasilkan.

Berdasarkan penjelasan di atas yang mengatakan bahwa tanaman menghasilkan dinyatakan sebesar harga perolehan. Penjelasan ini sesuai dengan PSAK 16 yang menyatakan bahwa suatu benda berwujud yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai suatu aset dan dikelompokkan sebagai aset tetap, yang pada awalnya harus diukur berdasarkan biaya perolehan, begitu pun dengan tanaman belum menghasilkan juga menggunakan harga perolehan namun terdapat perbedaan antara tanaman menghasilkan dan tanaman belum menghasilkan dari segi penyusutannya, tanaman menghasilkan dilakukan penyusutan sedangkan tanaman belum menghasilkan tidak dilakukan penyusutan.

2.1.3. Aset biologis Berdasarkan (PSAK) 69: Agriculture

2.1.3.1. Pengertian Aset Biologis

Aset biologis adalah jenis aset berupa hewan dan tumbuhan hidup. Aset biologis merupakan aset yang sebagian besar digunakan dalam aktivitas usaha dalam rangka manajemen transformasi biologis dari aset biologis untuk menghasilkan produk yang siap dikonsumsi atau masih membutuhkan proses yang lebih lanjut. Berdasarkan PSAK 69 transformasi biologis (biological transformation) terdiri dari proses pertumbuhan, degenerasi, produksi dan prokreasi yang mengakibatkan

perubahan kualitatif atau kuantitatif aset biologis. (PSAK 69, 2015)

Transformasi biologis menghasilkan jenis keluaran sebagai berikut:

1. Perubahan aset melalui:
 - a. pertumbuhan (peningkatan dalam kuantitas atau perbaikan kualitas dari aset biologis);
 - b. Degenerasi (penurunan nilai dalam kuantitas atau deteriorasi dalam kualitas dari aset biologis); dan
 - c. Prokreasi (hasil dari penambahan aset biologis).
2. Produksi produk agriculture misalnya daun teh, wol, susu, dan lain sebagainya.

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

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

1. Aset biologis, kecuali tanaman produktif
 2. Produk agrikultur pada titik panen
 3. Hibah pemerintah yang termasuk dalam paragraf 34 dan 35
1. Akan tetapi PSAK 69 tidak dapat diaplikasikan untuk:
2. Tanah yang terkait dengan aktivitas agrikultur
 3. Tanaman produktif yang terkait dengan aktivitas agrikultur
 4. Hibah pemerintah yang terkait dengan tanaman produktif
 5. Aset tak berwujud yang terkait dengan aktivitas agrikultur

Tabel Berikut ini menyajikan contoh dari aset biologis, produk agrikultur dan produk yang merupakan hasil pemrosesan setelah panen Berdasarkan (PSAK 69, 2015: 69:2). Ruang lingkup PSAK 69 hanya mencakup kolom aset biologis dan kolom produk agrikultur, sedangkan kolom produk yang merupakan hasil pemrosesan setelah panen berdasarkan PSAK 14.

Tabel 2.1
Contoh aset biologis, produk agricultur, dan produk yang merupakan hasil pemrosesan setelah panen.

Aset biologis	Produk agricultur	Produk yang merupakan hasil pemrosesan setelah
Domba	Wol	Benang, karpet
Pohon dalam hutan kayu	Pohon tebangan	Kayu gelondongan. Potongan kayu
Sapi perah	Susu	Keju
Babi	Daging potong	Sosis, ham(daging asap)
Tanaman kapas	Kapas panen	Benang, pakaian
Tebu	Tebu panen	Gula
Tanaman tembakau	Daun tembakau	Tembakau
Tanaman teh	Daun teh	Teh
Tanaman anggur	Buah anggur	Minuman anggur
Tanaman buah-buahan	Buah petikan	Buah olahan
Pohon kelapa	Tandan buah segar	Minyak kelapa
Pohon karet	Getah karet	Produk olahan karet

Sumber: PSAK 69, 2015: 69.2

2.1.3.2. Pengungkapan Aset Biologis

Menurut IASCS (2015), entitas akan mengungkapkan untung atau rugi (gain or loss) yang terjadi selama periode berjalan pada pengakuan awal dari aset biologis dan produk agrikultural dan yang berasal dari perubahan dari nilai wajar dikurangi biaya penjualan dari aset biologis. Selain itu sebuah entitas harus menyediakan sebuah deskripsi dari masing-masing kelompok aset biologis. Dengan adanya masing-masing

kelompok dari aset biologis, dibedakan antara tanaman yang dewasa (tanaman menghasilkan) dan tanaman belum menghasilkan.

Menurut PSAK 69, entitas harus mengungkapkan keuntungan atau kerugian gabungan yang timbul selama periode berjalan pada saat pengakuan awal aset biologis dan produk agrikultur, dan dari perubahan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual aset biologis. Selain itu entitas harus menyediakan sebuah deskripsi dari masing-masing aset biologis. Dengan adanya masing-masing kelompok dari aset biologis, dibedakan antara aset biologis menghasilkan (*mature*) dan aset biologis yang belum menghasilkan (*immature*) sesuai keadaan aset biologis tersebut.

Sebagai contoh, entitas dapat mengungkapkan jumlah tercatat aset biologis yang dapat dikonsumsi dan aset biologis produktif berdasarkan kelompok. Entitas selanjutnya dapat membagi jumlah tercatat tersebut antara aset yang telah menghasilkan dan belum menghasilkan. Perbedaan ini memberikan informasi yang mungkin berguna dalam menilai waktu arus kas masa depan. Entitas mengungkapkan dasar dalam membuat perbedaan tersebut. Sebuah entitas dapat mengungkapkan harga perolehan (*carrying amounts*) dari aset biologis yang dikonsumsi dan bearer dari aset biologis. Perbedaan tersebut dapat memberikan informasi dalam penilaian dari penentuan waktu untuk arus kas masa depan. Aset biologis yang dapat dikonsumsi adalah tanaman yang sudah bisa dipanen sebagai produk agrikultur atau dijual sebagai aset biologis. Contohnya adalah hewan yang diambil

dagingnya, peternakan ikan, tanaman seperti gandum, dll. Bearer aset biologis adalah aset biologis selain yang dikonsumsi, biasanya merupakan aset yang self-regenerating. Contohnya adalah pohon buah, perkebunan anggur, dll.

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

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

1. Keuntungan atau kerugian yang timbul dari perubahan nilai wajar dikurangi biaya menjual
2. Kenaikan karena pembelian

3. Penurunan yang diatribusikan pada penjualan dan aset biologis yang diklasifikasikan sebagai dimiliki untuk dijual
4. Penurunan karena panen
5. Kenaikan yang dihasilkan dari kombinasi bisnis
6. Selisih kurs neto yang timbul dari penjabaran laporan keuangan ke mata uang penyajian yang berbeda, dan penjabaran dari kegiatan usaha luar negeri ke mata uang penyajian entitas pelapor
7. Perubahan lain

Entitas harus mengungkapkan metode dan asumsi yang dipakai dalam menentukan nilai wajar dari setiap kelompok produk agrikultural pada saat panen dan setiap kelompok dari aset biologis. Entitas juga harus mengungkapkan nilai wajar dikurangi oleh biaya penjualan dari produk agrikultural yang panen pada periode tersebut, pada saat panen. Entitas menampilkan rekonsiliasi dari perubahan dalam harga bawaan (*carrying amounts*) dari aset biologis diantara awal dan akhir dari periode berjalan. Menurut IASCF (2015) dalam widyastuti (2012), rekonsiliasi tersebut termasuk:

1. Keuntungan atau kerugian yang timbul dari perubahan nilai wajar dikurangi estimasi biaya penjualan.
2. Peningkatan aset biologis karena pembelian.
3. Penurunan aset biologis yang disebabkan oleh penjualan dan aset biologis tersebut dikategorikan sebagai aset yang dimiliki untuk dijual.

4. Adanya penurunan aset biologis karena panen.
5. Adanya peningkatan aset biologis karena penggabungan usaha.
6. Perbedaan yang timbul karena penjabaran laporan keuangan ke dalam mata uang pelaporan yang berbeda, serta perubahan lainnya.

Harga nilai wajar dikurangi biaya penjualan dari aset biologis dapat berubah dari fisik maupun perubahan harga dipasar. Oleh karena itu, dibuat pengungkapan yang dipisah dari perubahan fisik dan harga untuk menunjukkan kinerja periode berjalan dan prospek masa depan, apabila siklus produksinya lebih dari 1 (satu tahun). Transformasi biologis yang berdampak pada perubahan fisik seperti pertumbuhan, degenerasi, dan prokreasi, masing-masing bisa diobservasi dan diukur. Masing-masing dari perubahan fisik tersebut mempunyai hubungan langsung terhadap keuntungan ekonomi masa depan.

2.1.3.3. Jenis Aset Biologis

Aset biologis dapat dibedakan menjadi beberapa bagian jenis berdasarkan ciri-ciri yang melekat padanya (Ridwan, 2011: 10) yaitu:

1. Aset biologis bawaan. Aset ini menghasilkan produk agriculture bawaan yang dapat dipanen, namun aset ini tidak menghasilkan produk agriculture utama dari perusahaan tapi dapat bergenerasi sendiri. Contohnya produksi wol dari ternak domba, dan pohon yang buahnya dapat dipanen.
2. Aset biologis bahan pokok. Aset agriculture yang dapat dipanen menghasilkan bahan pokok seperti ternak untuk diproduksi daging,

padi menghasilkan bahan pangan keras, dan produksi kayu sebagai bahan kertas.

2.1.3.4. Pengakuan Aset Biologis

Entitas harus mengakui aset biologis atau produk agricultur ketika, dan hanya ketika (PSAK 69: 10):

1. Entitas mengendalikan aset biologis sebagai akibat dari peristiwa masa
2. Besar kemungkinan manfaat ekonomis aset di masa datang akan mengalir ke entitas, biasanya dinilai dengan mengukur atribut fisik; dan
3. Nilai wajar atau biaya perolehan aset biologis dapat diukur secara andal.

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

Aset biologis dalam laporan keuangan dapat diakui sebagai aset lancar maupun aset tidak lancar sesuai dengan jangka waktu transformasi biologis dari aset biologis yang bersangkutan. Aset biologis diakui ke dalam aset lancar ketika masa manfaat/masa transformasi biologisnya

kurang dari atau sampai dengan 1 (satu) tahun dan diakui sebagai aset tidak lancar jika masa manfaat/masa transformasi biologisnya lebih dari 1 (satu) tahun.

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

2.1.3.5. Pengukuran Aset Biologis

Aset biologis diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap akhir periode pelaporan pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual, kecuali untuk kasus yang dideskripsikan dalam paragraf 30 dimana nilai wajar tidak dapat diukur secara andal. Produk agrikultur yang dipanen dari aset biologis milik entitas diukur pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual pada titik panen. Pengukuran seperti ini merupakan biaya pada tanggal tersebut ketika menerapkan standart lain yang berlaku.

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

Aset biologis harus diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap akhir periode pelaporan pada nilai wajarnya dikurangi dengan

menjual. Terdapat asumsi bahwa nilai wajar aset biologis dapat diukur secara andal, namun asumsi tersebut dapat dibantah hanya pada saat pengakuan awal aset biologis yang harga kuotasi pasarnya jelas dapat diandalkan. Dalam kasus tersebut aset biologis tersebut diukur pada biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai. Ketika nilai wajar aset biologis tersebut dapat diukur secara andal, entitas mengukur aset biologis tersebut pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual. Ketika aset biologis tidak lancar memenuhi kriteria untuk diklasifikasikan sebagai dimiliki untuk dijual. Nilai wajar aset biologis didapatkan dari harga aset biologis tersebut pada pasar aktif. Pasar aktif adalah pasar dimana item yang diperdagangkan homogen, setiap saat pembeli dan penjual dapat bertemu dalam kondisi normal dan dengan harga yang dapat dijangkau.

(Mulawarman, 2012: 12), menyatakan nilai wajar (fair value) diterapkan pada IAS 41 memang merujuk pada salah satu model pengukuran dalam harga sekarang (current values). Penentuan nilai wajar menurut IAS 41 dapat menggunakan tiga pendekatan yaitu: pendekatan pasar, pendekatan biaya, pendekatan pendapatan. Ketiga dari pendekatan ini digunakan pada mekanisme penting dari pengukuran nilai wajar (fair value).

Ada beberapa pendekatan yang digunakan untuk menentukan nilai wajar pada IAS 41 yaitu:

1. Pendekatan Pasar

Menurut (Supriyanto, 2010: 27) menyatakan bahwa penilaian aset biologis dengan menggunakan pendekatan data pasar yaitu penilaian yang didasarkan pada perbandingan data dari aset biologis yang sejenis dan dilakukan dengan melakukan penyesuaian atas faktor-faktor yang berpengaruh terhadap nilai pasar biologis yang di nilai pada saat penilaian. Langkah-langkah yang diperlukan antara lain:

- a. Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi nilai dari aset biologis yang akan di nilai;
- b. Kumpulan data-data perbanding dan analisis data-data yang sesuai dengan aset biologis yang di nilai;
- c. Lakukan penyesuaian atas faktor-faktor yang mempengaruhi nilai dari aset biologis yang akan di nilai;
- d. Hitung indikasi nilai aset biologis yang akan di nilaidan kemudian lakukan pembobotan atas aset biologis perbandingan; dan
- e. Tentukan nilai pasar aset biologis tersebut.

Secara umum dapat dinyatakan dengan rumusan sebagai berikut: Indikasi nilai pasar aset biologis = Data pasar aset biologis perbandingan # penyesuaian terhadap faktor-faktor yang mempengaruhi nilai pasar aset biologis.

2. Pendekatan Biaya

Menurut (Supriyanto, 2010: 30) menyatakan bahwa penilaian aset biologis dapat juga digunakan dengan pendekatan biaya, yaitu

penilaian yang didasarkan pada besarnya biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aset biologis seperti pada saat dilakukan penilaian atau seperti kondisi pada tanggal penilaian (*cut off date*) dengan memperhatikan kondisi dari aset biologis (faktor-faktor yang mempengaruhi kondisi aset biologis). Langkah-langkah yang diperlukan:

- a. Menghitung besarnya biaya-biaya yang diperlukan untuk mendapatkan atau memperoleh aset biologis seperti kondisi pada tanggal penilaian.
- b. Tentukan penyesuaian kondisi aset biologis.
- c. Nilai pasar aset biologis = (biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aset biologis baru) – faktor-faktor konreksi kondisi aset biologis.

3. Pendekatan Pendapatan

Menurut (Supriyanto, 2010: 32) menyatakan bahwa konsep pendekatan pendapatan adalah:

- a. Berkaitan dengan prinsip penilaian:
 - 1) Prinsip antisipasi dan perubahan;
 - 2) Prinsip supply dan demand;
 - 3) Substitusi: market to market, estimasi harga pokok, hasil pertanian, biaya-biaya produksi, discount rate, capitalization rate;

- 4) Keseimbangan: lokasi & jenis aset biologis, penggunaan tanah yang seimbang terhadap sarana dan prasarana yang diperlukan, disain aset biologis yang terbaik. (highest and best use); dan
 - 5) Faktor-faktor eksternal: peraturan pemerintah, fasilitas transportasi, peraturan tata guna lahan yang berlaku.
- b. Pendekatan pendapatan dapat digunakan untuk penilaian aset biologis karena aset biologis menghasilkan pendapatan (income producing) aset.
 - c. Pendekatan pendapatan berkaitan erat dengan nilai pasar investasi aset biologis untuk jangka panjang sehingga faktor rate of return harus dapat mengkomudikasi unsur resiko dan penghasilan dari investasi aset biologis ter-sebut jangka panjang.
 - d. Pendekatan pendapatan akan dapat menggambarkan nilai pasar biologis bila prinsip penilaian yang terkait dengan pendekatan pendapatan dipenuhi dengan baik.
 - e. Nilai pasar aktif biologis merupakan fungsi dari pendapatan yang dapat dihasilkan oleh aset biologis tersebut.

2.1.4. Laporan Keuangan

Menurut Harahap (2010, h105), laporan keuangan menggambarkan kondisi keuangan dan hasil usaha suatu perusahaan pada saat tertentu atau jangka waktu tertentu.

Menurut James M. Reeve, et al (2014:22), laporan keuangan utama bagi perusahaan perseorangan adalah laporan laba rugi, laporan ekuitas

pemilik, neraca, dan laporan arus kas. Urutan laporan yang biasanya disiapkan dan karakteristik data yang disajikan dalam setiap laporan adalah sebagai berikut:

- a. Laporan laba rugi adalah ringkasan dari pendapatan dan beban untuk suatu periode waktu tertentu.
- b. Laporan ekuitas pemilik adalah ringkasan perubahan dalam ekuitas pemilik yang terjadi selama periode waktu tertentu.
- c. Neraca adalah daftar aset, kewajiban, dan ekuitas pemilik pada waktu tertentu.
- d. Laporan arus kas adalah ringkasan dari penerimaan dan pembayaran kas untuk periode waktu tertentu.

2.1.4.1. Tujuan Laporan Keuangan

Menurut SAK ETAP (IAI:2015, h2, par.2.1) adapun tujuan dari laporan keuangan adalah sebagai berikut menyediakan informasi posisi keuangan, kinerja keuangan, dan laporan arus kas suatu entitas yang bermanfaat bagi sejumlah besar pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi oleh siapapun yang tidak dalam posisi dapat meminta laporan keuangan khusus untuk memenuhi kebutuhan informasi tertentu.

Menurut PSAK No.1 (revisi 2015, h5, par.9), “ Dalam rangka mencapai tujuan laporan keuangan, laporan keuangan menyajikan informasi mengenai entitas yang meliputi: aset, liabilitas, ekuitas, pendapatan, dan beban termasuk keuntungan dan kerugian, kontribusi dari

dan distribusi kepada pemilik dalam kapasitasnya sebagai pemilik dan arus kas”.

Laporan keuangan harus dapat menyajikan laporan yang akurat mengenai kondisi keuangan perusahaan dan laporan tersebut harus terbebas dari salah saji baik yang bersifat material maupun immaterial, dimana laporan tersebut dapat membantu pihak-pihak yang memanfaatkan laporan keuangan untuk dapat mengambil tindakan yang diperlukan sehubungan dengan hasil laporan pada periode tertentu.

2.1.4.2. Elemen Laporan keuangan

Laporan keuangan adalah bagian dari proses laporan keuangan suatu perusahaan. Berdasarkan SAK ETAP (IAI:2015, h17, par.3.12), laporan keuangan entitas terdiri dari:

1. Neraca
2. Laporan laba rugi
3. Laporan perubahan ekuitas
4. Laporan arus kas
5. Catatan atas laporan keuangan yang berisi tingkatan kebijakan akuntansi yang signifikan dan informasi penjelasan lainnya.

Berikut adalah penjelasan lebih lanjut mengenai masing-masing elemen laporan keuangan:

1. Neraca

Neraca adalah bagian dari laporan keuangan suatu entitas pada suatu periode akuntansi yang menunjukkan posisi keuangan entitas tersebut pada akhir periode.

Berdasarkan SAK ETAP (IAI:2015, h19, par.4.2), terdapat pos-pos yang disajikan dalam neraca berikut:

1. kas dan setara kas
2. piutang usaha dan piutang lainnya
3. persediaan
4. properti investasi
5. aset tetap
6. aset tidak berwujud
7. utang usaha dan utang lainnya
8. aset dan kewajiban pajak
9. kewajiban estimasi
10. ekuitas.

2. Laporan laba rugi

Laporan laba rugi adalah suatu bentuk laporan keuangan sistematis yang menyajikan informasi hasil usaha perusahaan yang isinya terdiri dari pendapatan dan beban. Laporan ini menggambarkan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba ataupun kerugian dalam suatu periode tertentu. Unsur laporan ini terdiri dari:

1. Penghasilan

Adalah kenaikan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk pemasukan atau penambahan aktiva atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal (Budiarta:2014,h12).

2. Beban

Adalah “Biaya yang telah memberikan manfaat dan sekarang telah habis. Biaya yang belum dinikmati yang dapat memberikan manfaat di masa yang akan datang dikelompokkan sebagai aset. Biaya ini dimasukkan ke dalam laporan laba rugi, sebagai pengurangan dari pendapatan”. (Bustami dan Nurlela:2015:h8).

Di dalam SAK ETAP mengenai analisis beban (IAI:2015,h24,par.5.6),” entitas menyajikan suatu analisis beban dalam suatu klasifikasi berdasarkan sifat atau fungsi beban dalam entitas, yang mana memberikan informasi lebih andal dan relevan”.

1. Analisis menggunakan sifat beban

Berdasarkan metode ini, beban dikumpulkan kedalam laporan laba rugi berdasarkan sifatnya dan tidak dialokasikan kembali antara berbagai fungsi dan entitas.

Misalnya,

Pendapatan	x
Pendapatan operasi lain	xx
Perubahan persediaan barang	

jadi dan barang dalam proses	xx
Bahan baku yang digunakan	xx
Beban pegawai	xx
Beban penyusutan dan amortisasi	xx
Beban operasi lainnya	<u>xx</u>
Jumlah beban operasi	<u>(xx)</u>
Laba operasi	<u>xx</u>

2. Analisis menggunakan fungsi beban

Berdasarkan metode ini, beban dikumpulkan sesuai fungsinya sebagai bagian dari biaya penjualan atau, sebagai contoh, biaya aktifitas distribusi atau aktifitas administrasi. Sekurang-kurangnya, entitas harus mengungkapkan biaya penjualannya sesuai metode ini atau terpisah dari beban lainnya.

Misalnya,

Pendapatan	xx
Beban pokok penjualan	<u>(xx)</u>
Laba bruto	xx
Pendapatan operasi lainnya	xx
Beban pemasaran	(xx)
Beban umum dan administrasi	(xx)
Beban operasi lainnya	<u>(xx)</u>
Laba operasi	xx

Berdasarkan SAK ETAP (IAI:2015,h23,par.5.3), sedikitnya pos-pos yang disajikan dalam laporan laba rugi harus mencakup pos-pos sebagai berikut:

1. Pendapatan
2. Beban keuangan
3. Bagian laba atau rugi dari investasi yang menggunakan metode ekuitas
4. Beban pajak
5. Laba atau rugi neto.

3. Laporan Perubahan Ekuitas

Menurut SAK ETAP 6.3, entitas menyajikan laporan perubahan ekuitas yang menunjukkan:

1. Laba atau rugi untuk periode
2. Pendapatan dan beban yang diakui langsung dalam ekuitas
3. Untuk setiap komponen, ekuitas, pengaruh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan yang diakui sesuai SAK ETAP.
4. Untuk setiap komponen ekuitas, suatu rekonsiliasi antara jumlah tercatat awal dan akhir periode, diungkapkan secara terpisah perubahan yang berasal dari:
 - a. Laba atau rugi
 - b. Pendapatan dan beban yang diakui langsung dalam ekuitas
 - c. Jumlah investasi, dividen dan distribusi lainnya ke pemilik ekuitas, yang menunjukkan secara terpisah modal saham,

transaksi saham treasury, dan dividen serta distribusi lainnya ke pemilik ekuitas, dan perubahan kepemilikan dalam entitas anak yang tidak mengakibatkan kehilangan pengendalian.

2.1.4.3. Posisi Keuangan

Berdasarkan SAK ETAP 2.12, posisi keuangan suatu entitas terdiri dari Aset, kewajiban, dan ekuitas. Unsur-unsur ini didefinisikan sebagai berikut:

1. Aset adalah sumber daya yang dikuasai entitas sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi masa depan diharapkan akan diperoleh entitas.
2. Kewajiban merupakan kewajiban masa kini entitas yang timbul dari peristiwa masa lalu, yang penyelesaiannya diharapkan mengakibatkan arus keluar yang mengandung manfaat ekonomi.
3. Ekuitas adalah hak residual atas aset entitas setelah dikurangi semua kewajiban.

2.1.4.4. Kinerja keuangan

Menurut SAK ETAP 2.20, “Kinerja keuangan adalah hubungan antara penghasilan dan beban dari entitas sebagaimana disajikan dalam laporan laba rugi”. Unsur-unsur laporan keuangan yang secara langsung terkait dengan pengukuran laba adalah penghasilan dan beban yang didefinisikan berikut ini:

1. Penghasilan (*income*) adalah kenaikan manfaat ekonomi selama periode pelaporan dalam bentuk arus masuk atau peningkatan

aset, atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal.

2. Beban (expenses) adalah penurunan manfaat ekonomi selama suatu periode pelaporan dalam bentuk arus keluar atau penurunan aset, atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas yang tidak terkait dengan distribusi kepada penanaman modal.

2.1.4.5. Penyajian Laporan Keuangan

Berdasarkan SAK ETAP 3.2 laporan keuangan menyajikan dengan wajar posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas suatu entitas. Penyajian wajar mensyaratkan penyajian jujur atas pengaruh transaksi, peristiwa dan kondisi lain yang sesuai dengan definisi dan kriteria pengakuan set, kewajiban, penghasilan dan beban.

Berdasarkan SAK ETAP 3.3 entitas yang laporan keuangannya mematuhi SAK ETAP harus membuat suatu pernyataan eksplisit dan secara penuh (*explicit and unreserved statement*) atas kepatuhan tersebut atas laporan keuangan. Penyajian laporan keuangan harus dilakukan minimum satu tahun sekali.

Menurut SAK ETAP 3.5 ketika akhir periode pelaporan entitas berubah dan laporan keuangan tahunan telah disajikan untuk periode yang lebih panjang atau pendek maka entitas mengungkapkan:

1. Fakta tersebut

2. Alasan penggunaan untuk periode yang lebih panjang atau lebih pendek
3. Fakta bahwa jumlah komparatif untuk laporan laba rugi, laporan perubahan ekuitas, laporan laba rugi dan saldo laba, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan yang terkait adalah tidak dapat seluruhnya diperbandingkan.

Menurut SAK ETAP 3.9 informasi harus diungkapkan secara komparatif dengan periode sebelumnya kecuali dinyatakan lain oleh SAK ETAP. Entitas memasukan informasi komparatif untuk informasi naratif dan deskriptif jika relevan untuk pemahaman laporan keuangan periode berjalan.

2.2. Hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu merupakan hasil penelitian yang dilakukan oleh peneliti-peneliti sebelumnya. Penelitian terdahulu yang dijadikan referensi dalam penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 2.2.

Tabel 2.2
Hasil Penelitian Terdahulu

No	Judul	Analisis	Hasil
1	Analisis perlakuan akuntansi aset biologis berdasarkan PSAK no.69 tentang agrikultur pada pt. Perkebunan Nusantara X Jember Kebun Kertosari. Siti Aisyah. 2017	Deskriptif Kualitatif	Terkait pengakuan terdapat perbedaan dalam hal istilah atau nama akun untuk aset biologis, PTPN X Jember Kebun Kertosari mengakui aset biologis sebagai tanaman menghasilkan, tanaman belum menghasilkan dan persediaan hasil panen. Sedangkan menurut <i>IAS 41</i> dan PSAK 69 mengakui aset biologis sebagai aset biologis dewasa, aset biologis belum dewasa dan persediaan. Namun secara konsep tidak berbeda karena sama-sama mengikuti transformasi aset biologis.
2	Perbandingan perlakuan akuntansi aset biologis berdasarkan international accounting standard 41 dengan PSAK 69 pada PTPN IIX UUS Gunung Gumitir. Sugik Darmanto. 2016.	Deskriptif Kualitatif	<i>IAS 41</i> dan PSAK 69 kurang cocok diterapkan karena di Indonesia nilai wajar masih sulit ditentukan. Ketika nilai wajar tidak bisa diukur maka <i>IAS 41</i> dan PSAK 69 memberi opsi menggunakan biaya perolehan sebagai dasar pengukurannya, hal tersebut sama saja kembali ke dasar pengukuran menurut PSAK 16.
3	Analisis perlakuan akuntansi aset biologis berdasarkan international accounting standard 41 pada PT. Perkebunan Nusantara VII (persero). Ike Farida. 2014.		Aset biologis pada PTPN diakui sebagai persediaan dan dinilai berdasarkan nilai yang lebih rendah antara harga perolehan dan nilai realisasi bersih (<i>net realizable value</i>). Berbeda dengan <i>IAS 41</i> yang pengakuannya juga menggunakan nilai wajar sebagai dasarnya.
4	Penerapan PSAK Adopsi <i>IAS 41 Agriculture</i> . Stefanus Ariyanto; Heri Sukendar; Heny Kurniawati. 2014		<i>PSAK yang berbasis IAS 41 belum akan diterapkan dalam waktu dekat ini karena IAS 41 sendiri akan mengalami revisi yang cukup signifikan. Saat ini BUMN perkebunan dapat menggunakan PSAK BUMN Perkebunan yang telah diterbitkan.</i>

Sumber: Siti Aisyah. 2017, Sugik Darmanto. 2016, Ike Farida. 2014 dan Stefanus Ariyanto; Heri Sukendar; Heny Kurniawati. 2014

2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis

Berdasarkan dukungan landasan teoritik yang diperoleh dari eksplorasi teori yang dijadikan rujukan konsepsional, maka dapat disusun Kerangka Pemikiran sebagai berikut:

Gambar 2. 1

Kerangka Penelitian

