

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Akuntansi

2.1.1 Pengertian Akuntansi

Perusahaan menggunakan laporan keuangan yang andal dan relevan untuk pengambilan keputusan bisnis dan penyampaian informasi kepada berbagai pihak sehingga perlu penerapan sistem akuntansi yang tepat pada pencatatan laporan keuangan tersebut. Kieso, et al. (2007, p. 17) menyatakan bahwa akuntansi adalah sebuah sistem informasi dengan tiga kegiatan dasar berupa pengidentifikasian, pencatatan, dan pengkomunikasian kegiatan ekonomi suatu entitas kepada para pemangku kepentingan. Menurut *American Accounting Association* (AAA) (dikutip dalam buku Soemarso, 2016, p. 3) menyatakan bahwa akuntansi merupakan sebuah proses mengidentifikasi, mengukur, dan melaporkan informasi ekonomi yang memungkinkan pengguna informasi untuk membuat keputusan yang jelas.

2.1.2 Pengertian Aktivitas Agrikultur

Secara umum, agrikultur merupakan ilmu di dalam sektor pertanian termasuk budidaya tanaman hingga pemeliharaan hewan ternak yang memerlukan tenaga manusia untuk menghasilkan bahan makanan. Kegiatan agrikultur

mencakup sektor kehutanan berupa pemanfaatan hasil hutan, perkebunan tanaman non-konsumsi, tanaman pangan untuk konsumsi, peternakan berupa pengurusan hewan untuk konsumsi, dan perikanan laut/air asin maupun perikanan ikan tawar. Menurut Van Aarsten (1953), agrikultur adalah sebuah kegiatan pengembangbiakan yang dilakukan oleh manusia atas tumbuh-tumbuhan dan/atau hewan ternak untuk memperoleh hasil. Mosher (1968:19) menyatakan bahwa agrikultur adalah suatu upaya produksi pengolahan tumbuhan dan hewan ternak.

Sektor agrikultur dengan aset biologis dan produk agrikulturnya menjadi salah satu kunci utama kekuatan ekonomi nasional di Indonesia. Untuk memajukan sektor tersebut, perlu pengelolaan optimal dan pencatatan akuntansi berdasarkan standar akuntansi keuangan yang berlaku sehingga mampu menghasilkan informasi berupa laporan keuangan yang andal dan terpercaya. Terdapat standar akuntansi keuangan yang telah disesuaikan dengan praktik agrikultur di Indonesia dan merupakan output adopsi dari IAS-41 *agriculture (International Accounting Standard)*, yaitu Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 69 (PSAK 69). Pemberlakuan PSAK 69 bertujuan untuk mengatur perlakuan akuntansi dan pengungkapan terhadap aktivitas agrikultur secara detail dan akan diterapkan pada periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2018. Berdasarkan PSAK 69 paragraf 05, aktivitas agrikultur merupakan pengelolaan transformasi biologis hingga panen oleh perusahaan untuk dijual atau dikonversi ke produk agrikultur atau sebagai aset biologis tambahan (Ikatan Akuntan Indonesia, 2015).

Mengacu PSAK 69 tersebut, aktivitas agrikultur meliputi aktivitas peternakan, kehutanan, tanaman semusim (*annual*) atau tahunan (*perennial*), budidaya hortikultura dan perkebunan, budidaya florikultura, dan budidaya akuakultur (termasuk peternakan ikan).

Karakteristik umum yang terkait dengan berbagai aktivitas agrikultur dalam PSAK 69 adalah sebagai berikut:

1. Kemampuan untuk berubah

Kemampuan hewan dan tanaman hidup untuk mengalami transformasi biologis;

2. Manajemen Perubahan

Manajemen mendukung transformasi biologis dengan meningkatkan atau setidaknya menstabilkan kondisi yang diperlukan untuk proses transformasi seperti tingkat nutrisi, kelembaban, suhu, kesuburan, dan cahaya. Pengelolaan seperti inilah yang membedakan aktivitas agrikultur dengan aktivitas lainnya. Misalnya, proses panen dari sumber yang tidak dikelola seperti penangkapan ikan laut dan penebangan hutan, kegiatan tersebut tidak termasuk aktivitas agrikultur; dan

3. Pengukuran Perubahan

Perubahan dalam kualitas (misalnya keunggulan genetik, kepadatan, kematangan, kandungan lemak, kandungan protein, dan kekuatan serat) atau kuantitas (misalnya keturunan, berat, meter kubik, panjang atau diameter serat, dan jumlah tunas) yang dihasilkan oleh transformasi biologis atau panen secara teratur diukur dan dipantau sebagai fungsi pengelolaan.

2.2 PSAK 69 tentang Agrikultur

2.2.1 Ruang Lingkup PSAK 69

Ruang lingkup PSAK 69 mencakup perlakuan akuntansi untuk aset biologis selain tanaman produktif (*bearer plant*), produk agrikultur berupa hasil panen yang dimiliki entitas, dan hibah pemerintah yang terkait aktivitas agrikultur. PSAK 69 tidak mencakup penerapan akuntansi atas tanah terkait aktivitas agrikultur (PSAK 16 tentang Aset tetap, PSAK 13 tentang Properti Investasi, ISAK 23 tentang Hak atas Tanah), tanaman produktif terkait aktivitas agrikultur, hibah pemerintah terkait tanaman produktif (PSAK 61 tentang Akuntansi Hibah Pemerintah dan Pengungkapan Bantuan Pemerintah), dan aset tak berwujud terkait aktivitas agrikultur (PSAK 19 tentang Aset Tak Berwujud).

2.2.2 Aset Biologis atau Produk Agrikultur

Aset yang dimiliki oleh perusahaan sektor agrikultur atau disebut aset biologis (*biological assets*) memiliki karakteristik yang unik dan berbeda dari aset perusahaan sektor lain karena aset tersebut mengalami perubahan biologis seiring berjalannya waktu (Utomo dan Khumaidah, 2014). Karakteristik unik tersebut seperti terjadinya kenaikan aset melalui proses pertumbuhan dan pendapatan dikaitkan dengan pertumbuhan aset atau pada saat penjualan (Martani, 2016). Transformasi biologis atau *biological transformation* menurut PSAK 69 meliputi proses pertumbuhan berupa peningkatan kuantitas atau perbaikan kualitas hewan dan tumbuhan, degenerasi berupa penurunan kuantitas dan kualitas hewan atau tumbuhan, proses produksi berupa produk pertanian seperti karet, daun teh, wol, dan susu, dan prokreasi berupa penciptaan hewan atau tanaman hidup tambahan.

Aset Biologis (*biological assets*) berdasarkan PSAK 69 (Ikatan Akuntan Indonesia, 2015) adalah hewan atau tanaman yang hidup, sebagai contoh adalah sapi, ayam, kambing, domba, pohon buah-buahan, tanaman teh, dan tanaman kapas. Kelompok aset biologis (*group of biological assets*) adalah gabungan dari hewan maupun tumbuhan hidup yang serupa. Ridwan (2011) mendefinisikan aset biologis sebagai ternak dan tanaman yang dimiliki entitas atas kegiatan di masa lalu. Korompis (2014) mengklasifikasikan aset biologis menjadi dua jenis berdasarkan masa manfaatnya, *short term biological assets* yaitu aset biologis jangka pendek dan *long term biological assets* yaitu aset biologis jangka panjang. Aset biologis jangka pendek memiliki jangka waktu transformasi relatif kurang dari satu tahun seperti tanaman musiman, sedangkan aset biologis jangka panjang memiliki masa manfaat atau masa transformasi lebih dari satu tahun.

Produk Agrikultur menurut PSAK 69 paragraf 05 (Ikatan Akuntan Indonesia, 2015) adalah produk yang dipanen atau dikonversi dari aset biologis milik entitas seperti susu dari sapi perah, wol dari domba, dan buah dari pohon buah. Berikut adalah contoh dari aset biologis, produk agrikultur, dan juga produk yang merupakan hasil pemrosesan setelah panen berdasarkan PSAK 69.

Gambar I 1 Contoh Aset Biologis, Produk Agrikultur, Dan Produk Hasil Proses Panen

Aset Biologis	Produk Agrikultur	Produk yang merupakan hasil pemrosesan setelah panen
Domba	Wol	Benang, Karpas
Pohon dalam Hutan Kayu	Pohon tebang	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 (<i>Wine</i>)
Tanaman buah-buahan	Buah Petikan	Buah Olahan
Pohon Kelapa Sawit	Tandan Buah Segar	Minyak Kelapa Sawit
Pohon Karet	Getah Karet	Produk Olahan Karet

Sumber: PSAK 69 tentang Agrikultur

2.2.3 Pengakuan dan Pengukuran

Pengakuan merupakan proses pembentukan suatu item atau pos dalam laporan keuangan ketika terpenuhinya kriteria pencatatan yang dinyatakan dalam bentuk deskripsi ataupun nominal. Berdasarkan PSAK 69 paragraf 10 (Ikatan Akuntan Indonesia, 2015), menyatakan bahwa perusahaan akan mengakui aset biologis atau produk agrikultur jika dan hanya jika:

- a. entitas memiliki kendali atas aset biologis sebagai akibat dari peristiwa di masa lalu, pengendalian dapat dibuktikan dengan adanya kepemilikan legal secara hukum maupun penandaan pada ternak ketika akuisisi, kelahiran, atau penyapihan;

- b. entitas kemungkinan besar akan memperoleh manfaat ekonomik yang terkait dengan aset biologis di masa depan;
- c. nilai wajar atau biaya perolehan dapat ditentukan dengan andal dan tepat.

Pengukuran aset biologis atau produk agrikultur sesuai PSAK 69 tidak didasarkan dengan biaya perolehannya, akan tetapi didasarkan dengan nilai wajar (*fair value*) agar dapat selalu mencerminkan nilai yang relevan dengan masa kini. Pengukuran berdasarkan biaya perolehan akan dilakukan apabila nilai wajar sulit ditentukan secara tepat dan andal. Pada PSAK 69 paragraf 12 dan paragraf 13 (Ikatan Akuntan Indonesia, 2015), dijelaskan bahwa terhadap aset biologis dilakukan dua kali pengukuran yaitu pada pengakuan awal dan pada akhir periode pelaporan berdasarkan nilai wajar yang dikurangkan dengan biaya penjualan. Pengukuran nilai wajar atas aset biologis atau produk agrikultur dapat didasarkan pada pengelompokkan karakteristik utama yang digunakan oleh pasar sebagai dasar penentuan harga seperti usia dan kualitas. Biaya penjualan atau biaya untuk menjual (*cost to sell*) adalah biaya tambahan yang diatribusikan secara langsung karena pelepasan aset yang tidak memuat beban pembiayaan dan pajak penghasilan. Produk agrikultur yang dipanen dari aset biologis milik perusahaan dapat diukur pada nilai wajar atau *fair value* yang juga dikurangkan dengan biaya penjualan saat titik panen atau pada pengakuan pertama.

2.2.4 Penyajian dan Pengungkapan

Berdasarkan PSAK 1 (Ikatan Akuntan Indonesia, 2015) yang mengatur tentang penyajian laporan keuangan, Aset biologis disajikan secara terpisah tergantung dari umur maupun masa manfaatnya. Aset biologis akan disajikan dalam

pos aset lancar (*current assets*) di neraca apabila aset tersebut memiliki umur kurang dari satu tahun atau masa manfaat kurang dari periode pelaporan. Sebaliknya, aset biologis akan disajikan dalam pos aset non-lancar (*non-current assets*) apabila memiliki umur lebih dari satu tahun atau masa manfaat kurang dari periode pelaporan.

Perusahaan harus mendeskripsikan kelompok aset biologis berbentuk deskriptif atau kuantitatif agar dapat memberikan informasi yang dapat membantu menilai waktu arus kas masa depan. Aset biologis dapat diklasifikasikan menjadi aset biologis yang dapat dikonsumsi dan aset biologis produktif (*bearer biological assets*) atau aset biologis yang telah menghasilkan (*mature*) dan aset biologis yang belum menghasilkan (*unmature*). Tidak terdapat klasifikasi wajib dalam PSAK 69 sehingga perusahaan dapat mengklasifikasikan aset biologis maupun produk agrikulturnya sesuai keadaan dan harus diungkapkan secara rinci dalam Catatan Atas Laporan Keuangan. Perusahaan dapat melaporkan jumlah tercatat aset biologis yang dapat dikonsumsi dan produktif yang selanjutnya akan dibagi jumlah tercatatnya antara aset biologis yang telah menghasilkan dan yang belum menghasilkan.

- a. Aset biologis yang dapat dikonsumsi dan aset biologis produktif (*bearer biological assets*):
 - Aset biologis yang dapat dikonsumsi adalah aset yang dimaksudkan untuk dipanen sebagai produk agrikultur atau dijual sebagai aset biologis;

Contoh: Pohon yang ditanam untuk menghasilkan potongan kayu, tanaman panen seperti tanaman jagung, ikan yang dibudidayakan, ternak yang dimiliki dengan tujuan untuk dijual dan memproduksi daging.

- Aset biologis produktif adalah selain aset biologis konsumsi dan bukan produk agrikultur;
 - Contoh: Pohon buah untuk menghasilkan buah panen dan hewan ternak untuk menghasilkan susu.
- b. Aset biologis yang telah menghasilkan (mature) dan aset biologis yang belum menghasilkan (unmature):
- Aset biologis yang telah menghasilkan berupa aset yang telah mencapai spesifikasi untuk dipanen untuk aset biologis yang dapat dikonsumsi atau mampu menghasilkan panen yang berkelanjutan untuk aset biologis produktif.

Perusahaan juga harus melaporkan atau mengungkapkan jumlah keuntungan dan kerugian gabungan dari aset biologis atau produk agrikultur yang dihasilkan dalam periode berjalan ketika pengakuan awal terhadap nilai wajar yang dikurangi dengan biaya penjualan dan ketika terjadi perubahan nilai wajar yang juga dikurangi dengan biaya penjualan. Keuntungan dan kerugian tersebut harus diungkapkan dalam laporan laba rugi perusahaan pada saat periode terjadinya hal tersebut. Secara umum, kelahiran aset biologis menimbulkan keuntungan, dan pengakuan awalnya menimbulkan kerugian. Pada produk agrikultur, keuntungan dan kerugian dapat timbul saat pengakuan awal akibat dari hasil panen.

Jika nilai wajar aset biologis dapat diukur secara tepat dan andal, maka perusahaan harus mengungkapkan deskripsi yang relevan dari aset biologis, alasan

mengapa nilai wajar dapat diukur secara andal, dan dampak perubahan nilai wajar. Ketika nilai wajar aset biologis tidak dapat ditentukan secara andal dan perusahaan perlu mengukur aset biologis berdasarkan biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian pada akhir periode, maka perusahaan harus mengungkapkan hal-hal mengenai deskripsi aset biologis, alasan mengapa nilai wajar tidak dapat diukur secara andal, sejauh mana estimasi nilai wajar berada jika memungkinkan, metode penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, dan jumlah nilai buku dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

2.2.5 Nilai Wajar

Menurut PSAK 69 paragraf 08 (Ikatan Akuntan Indonesia, 2015), nilai wajar (*fair value*) adalah harga yang harus dibayar atau akan diterima untuk merealisasikan penjualan atau mengalihkan kewajiban dalam transaksi pada tanggal pengukuran. Pada saat pengakuan awal, jika harga kuotasi pasar tidak tersedia dan pengukuran nilai wajar alternatif tidak dapat diandalkan, maka memungkinkan bantahan atas nilai wajar aset biologis yang dapat ditentukan dengan andal. Dalam hal ini, aset biologis harus dinilai berdasarkan harga perolehannya yang dikurangi dengan akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai. Nilai wajar produk agrikultur selalu dapat ditentukan dengan andal pada saat pengukuran.

Perubahan pada aset biologis, baik secara fisik maupun harga di pasaran, dapat menyebabkan fluktuasi pada nilai wajar yang dikurangkan dengan biaya penjualan. Selain itu, fluktuasi nilai wajar aset biologis dapat juga disebabkan

karena perubahan fisik akibat transformasi biologis yang akan berhubungan langsung dengan masa manfaat di masa depan.

2.2.6 Penelitian Terdahulu

Terdapat beberapa penelitian yang sebelumnya telah dilakukan sehubungan dengan peninjauan kesesuaian penerapan PSAK 69 pada perusahaan sektor agrikultur. Penelitian tersebut menjadi referensi atau inspirasi atas kelancaran tinjauan yang penulis lakukan. Beberapa penelitian tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Penelitian oleh Muhlis Romadoni (2020), dalam penelitiannya yang berjudul “Analisis Perbandingan Kinerja Keuangan Sebelum dan Sesudah Penerapan PSAK 69 Pada Perusahaan Agroindustri di Indonesia”. Dalam penelitian ini dilakukan analisis untuk membandingkan kinerja keuangan perusahaan sebelum dan sesudah menerapkan PSAK 69 pada aset biologis maupun produk agrikulturnya. Dijelaskan bahwa penerapan PSAK 69 masih kurang relevan karena nilai wajar sulit ditentukan atau diukur terhadap aset biologis;
- b. Penelitian oleh Adhi Nugraha dan Aruna Wirjolukito (2019) dalam penelitiannya yang dipublikasikan pada Jurnal Ilmu Manajemen dan Bisnis. Penelitian tersebut berjudul “Evaluasi Penerapan PSAK 69 ‘Agrikultur’ atas Aset Biologis pada Perusahaan Sawit PT X”. Penelitian ini, mengevaluasi akuntansi aset biologis perusahaan berdasarkan PSAK 69 dan menemukan bahwa nilai wajar dapat menyebabkan perubahan dalam laporan laba rugi perusahaan dan perbedaan cara valuasi aset biologis;
- c. Penelitian yang dilakukan oleh Wike Pratiwi (2017) dalam penelitiannya yang dipublikasikan pada Prosiding Seminar Nasional dan Call For Paper Ekonomi

dan Bisnis. Penelitian tersebut berjudul “Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Berbasis PSAK-69 Agrikultur Pada PT. Perkebunan Nusantara XII Kalisanen Kabupaten Jember”. Pada penelitian ini, dilakukan analisis perlakuan akuntansi pada PTPN XII Kalisanen untuk membuktikan penerapan akuntansi agrikultur menurut PSAK 69. Berdasarkan penelitian tersebut, diungkapkan bahwa masih banyak perusahaan yang belum menerapkan PSAK 69 tersebut karena nilai wajar yang dianggap tidak sesuai untuk mengukur akuntansinya;

- d. Penelitian yang dilakukan oleh Saiful Muchlis, Suhartono, dan Husnul Khotimah R. yang dipublikasikan pada Jurnal Akuntansi Syariah. Penelitian tersebut berjudul “Perlakuan Akuntansi Agrikultur Berbasis Maqashid Al-Syariah”. Penelitian ini mendeskripsikan dampak penerapan PSAK 69 terhadap laporan keuangan PT Perkebunan Nusantara XIV Sulawesi Selatan. Penelitian ini menunjukkan bahwa pengukuran nilai wajar aset biologis berdasarkan PSAK 69 kemungkinan sulit ditentukan secara andal dan dapat mempengaruhi informasi laporan keuangan.