

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Gambaran Umum Tentang Industri Sektor Perkebunan

2.1.1 Industri Perkebunan

Perkebunan adalah segala kegiatan yang terdiri dari pengelolaan terhadap tanaman tertentu pada media tumbuhnya dan pemasaran yang dihasilkan dari tanaman perkebunan tersebut. Tanaman perkebunan adalah tanaman yang tujuan pengelolaannya untuk usaha bidang perkebunan (Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 39 Tahun 2014 Tentang Perkebunan, 2014). Tanaman perkebunan dapat terdiri dari tanaman musiman dan tanaman tahunan. Tanaman musiman yaitu tanaman yang dapat dipanen pada masa tertentu, sedangkan tanaman tahunan yaitu tanaman yang memiliki masa tumbuh yang panjang sehingga baru dapat dipanen dalam satu tahun atau lebih.

UU No. 39 Tahun 2014 mendefinisikan perusahaan perkebunan sebagai usaha berbadan hukum yang didirikan dan berkedudukan sesuai hukum yang ada di Indonesia serta mengelola usaha perkebunan. Pengolahan hasil perkebunan merupakan kegiatan-kegiatan yang dilakukan pada hasil tanaman perkebunan agar mendapatkan hasil yang optimal untuk mencapai keuntungan yang tinggi.

Industri adalah bentuk kegiatan pada bidang ekonomi yang di dalamnya melakukan kegiatan pengelolaan bahan baku dan manfaat sumber daya industri, sehingga akan menghasilkan *output* yang mempunyai nilai tambah yang tinggi (Undang-undang Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2014 Tentang Perindustrian, 2014). Terdapat beberapa macam industri yang ada di Indonesia, salah satunya adalah industri yang bergerak di industri sektor perkebunan.

Dalam industri perkebunan, semua aktivitas bisnis perusahaan bergantung pada hasil dari tanaman perkebunan, oleh karena itu tanaman perkebunan merupakan aset yang utama bagi sebuah perusahaan yang bergerak di industri perkebunan. Industri perkebunan memiliki karakteristik istimewa apabila dibandingkan dengan industri pada sektor lain karena adanya aset biologis yang dapat bertumbuh dan berkembang. Dari tanaman tersebut dapat menghasilkan suatu produk yang dapat dipanen, dikonsumsi, dan/atau diproses lebih lanjut menjadi suatu produk baru. Hal tersebut yang menyebabkan industri perkebunan memiliki aktivitas pengelolaan dan akuntansi yang khusus.

Dalam Pedoman Penyajian dan Pengungkapan Laporan Emiten atau Perusahaan Publik Industri Perkebunan yang diterbitkan oleh Badan Pengawas Pasar Modal tahun 2002 menyatakan bahwa kegiatan industri perkebunan umumnya dapat digolongkan sebagai berikut.

- a) Pembibitan dan penanaman, yaitu proses pengelolaan bibit agar menjadi bibit yang berkualitas tinggi dan selanjutnya diikuti proses penanaman bibit.

- b) Pemeliharaan, yaitu kegiatan memelihara tanaman yang terdiri dari proses pemupukan, pertumbuhan hingga tanaman tersebut dapat menghasilkan produk.
- c) Pemungutan hasil, yaitu proses panen atas hasil produksi tanaman yang selanjutnya akan dijual atau dibibitkan kembali.
- d) Pengemasan dan pemasaran, yaitu proses lanjutan berupa pengemasan agar produk tersebut siap dijual dan selanjutnya dilakukan pemasaran.

Memiliki karakteristik khusus dan berbagai macam kegiatan dalam proses industrinya, sektor perkebunan memerlukan standar yang mengaturnya terkhusus bagi tanaman perkebunan. Dengan adanya standar yang mengatur, dapat membuat industri perkebunan lebih terorganisasi dalam melakukan kegiatan operasionalnya khususnya dalam pembuatan laporan keuangan.

Laporan keuangan dapat digunakan manajemen untuk menyampaikan informasi kondisi dan kinerja perusahaannya kepada *stakeholder* atau investor. Dengan adanya standar yang mengatur, dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan, sehingga mempermudah *stakeholder* atau investor dalam memahami dan mengambil keputusan. Tanaman perkebunan merupakan aset utama bagi perusahaan, maka dengan penerapan standar yang sesuai akan meningkatkan kualitas dan menarik *stakeholder*.

2.1.2 Risiko Industri Perkebunan

Karakteristik yang istimewa menimbulkan adanya risiko yang dapat mempengaruhi proses bisnis perusahaan pada industri perkebunan. Risiko-risiko

tersebut dapat timbul dari berbagai aspek, seperti aspek internal maupun eksternal.

Risiko yang timbul di industri perkebunan seperti:

- a. Terjadinya kegagalan panen yang disebabkan oleh alam dan/atau *human error*,
- b. Adanya ikatan sehingga menimbulkan suatu kewajiban yang menyebabkan kemungkinan terjadinya dampak negatif yang harus ditanggung oleh perusahaan,
- c. Adanya peraturan perundang-undangan yang harus ditaati oleh perusahaan sehingga dapat mempersempit pergerakan perusahaan baik dalam proses produksi maupun pemasaran. Contoh peraturan perundang-undangan tersebut yaitu pembatasan lahan perkebunan, pajak, wilayah distribusi yang dibatasi sehingga perusahaan perlu melakukan perencanaan yang baik dalam menjalankan aktivitas operasionalnya,
- d. Kondisi internasional dan regional seperti terjadinya perubahan harga, kuota, perubahan nilai tukar mata uang asing, perubahan iklim, dan lain-lain,
- e. Adanya tingkat kompetisi yang semakin ketat dan kompleks disebabkan oleh bertambahnya jumlah penduduk, sehingga munculnya banyak kompetitor baik dalam maupun luar negeri,
- f. Perubahan teknologi akibat pesatnya perkembangan teknologi menyebabkan perusahaan yang masih menggunakan teknologi lama kalah saing dengan perusahaan yang menggunakan teknologi baru yang lebih canggih,
- g. Pemogokan karyawan akibat ketidakpuasan terhadap kebijakan pemerintah atau perusahaan. Ketidakpuasan yang dinyatakan dalam bentuk pemogokan tersebut dapat menimbulkan terjadinya kerusuhan,

- h. Kerusakan dan penjarahan akibat mudahnya informasi-informasi dari berbagai sumber masuk ke masyarakat. Mudahnya informasi tersebut mempengaruhi masyarakat karena kondisi ekonomi dan sosial yang kurang memadai,
- i. Adanya risiko *leverage*. Kreditor sebagai penyedia sumber dana tidak dapat dihindari keterlibatannya bagi suatu perusahaan. Semakin besarnya pendanaannya, maka semakin besar kemungkinan perusahaan kesulitan untuk melunasi utang tersebut.

2.1.3 Standar Akuntansi Tanaman Perkebunan

Perusahaan yang bergerak di bidang perkebunan dalam mengelola tanaman perkebunannya cenderung lebih rumit dalam perlakuannya. Diperlukannya standar akuntansi yang mengatur baik dalam pengidentifikasian, pengakuan, pencatatan, pengklasifikasian, dan hal lain yang dapat menghasilkan informasi untuk kepentingan dalam pengambilan keputusan.

Perkembangan dunia usaha semakin laju dan kompleks. Dalam rangka menghadapi hal tersebut diperlukan suatu kerangka acuan yang dapat dijadikan pedoman, oleh karena itu diterbitkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 32 tentang Akuntansi Kehutanan. PSAK No. 32 ini disetujui dalam Rapat Komite Prinsip Akuntansi Indonesia pada tanggal 24 Agustus 1994 dan disahkan pada tanggal 7 September 1994. PSAK ini mengatur tentang penyusunan dan penyajian laporan keuangan pada perusahaan yang bergerak di sektor kehutanan.

Pada bulan Januari 2010, PSAK No. 32 tidak diberlakukan lagi dan diganti dengan PSAK No. 14 tentang Persediaan dan PSAK No. 16 tentang Aset tetap.

PSAK No. 14 dapat digunakan bagi tanaman yang memiliki rentang waktu tanam hingga dapat dipanen untuk satu periode, sedangkan PSAK No.16 dapat digunakan bagi tanaman dengan masa tanam hingga panennya memerlukan waktu lebih dari satu periode (Aifa, 2021).

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) akhirnya menerbitkan PSAK No. 69 tentang Agrikultur pada tahun 2015. PSAK 69 merupakan hasil adopsi dari IAS 41 tentang *Agriculture* yang efektif pada 1 Januari 2016. PSAK No. 69 tentang Agrikultur mulai berlaku efektif digunakan sejak 1 Januari 2018 hingga sekarang.

2.2 Gambaran Umum Tentang Aset Biologis

2.2.1 Aset

Menurut International Financial Reporting Standards (IFRS), aset adalah “*A present economic resource controlled by entity as a result of past events or an economic resource is a right that has the potential to produce economic benefits*” (International Financial Reporting Standards, 2018). Selain itu, menurut Kieso (Weygandt et al., 2015) aset adalah “*resource a business owns*” artinya aset adalah sumber dari bisnis perusahaan.

Aset diklasifikasikan menjadi dua yaitu aset lancar dan aset tidak lancar. Aset tidak lancar biasa juga disebut dengan aset tetap. Aset lancar merupakan aset yang dapat diubah menjadi kas, dikonsumsi dan/atau dijual dalam satu periode operasional perusahaan. Aset tetap atau aset lancar adalah aset yang dimiliki perusahaan yang diharapkan dapat digunakan lebih dari satu periode operasional. Berbeda dengan aset lancar, aset tetap memerlukan adanya perhitungan akibat penyusutan dan revaluasi aset.

Aset juga dapat diklasifikasikan sebagai aset tak berwujud. Aset tak berwujud adalah aset yang dapat diidentifikasi tanpa adanya wujud fisik (PSAK No. 19). Sama seperti aset tetap, aset tak berwujud juga memerlukan penyusutan atau biasa disebut dengan amortisasi. Contoh aset tak berwujud yaitu hak paten. Hak paten tidak memiliki wujud fisik namun dapat diidentifikasi.

2.2.2 Aset Biologis

2.2.2.1 Pengertian Aset Biologis

Menurut IAS 41 tentang *Agriculture*, aset biologis adalah “*a living animal or plant*” artinya hewan atau tumbuhan hidup. Berdasarkan pengertian menurut IAS 41 tentang *Agriculture* tersebut, aset biologis dapat didefinisikan sebagai aset yang dimiliki perusahaan berupa hewan dan tumbuhan hidup. Perusahaan yang memiliki aset biologis sebagian besar merupakan perusahaan yang bergerak di industri perkebunan dan peternakan. Sama seperti IAS 41, PSAK No. 69 tentang agrikultur mendefinisikan aset biologis sebagai hewan atau tanaman hidup. Produk yang dihasilkan dari aset biologis milik perusahaan disebut dengan produk agrikultur.

2.2.2.2 Karakteristik Aset Biologis

Aset biologis memiliki karakteristik unik. Keunikan tersebut menjadi pembeda dengan aset lainnya. Aset biologis mengalami pertumbuhan atau perubahan dalam jangka waktu tertentu dan mengalami transformasi biologis (Aini & Ardiana, 2020). Transformasi yang dialami aset biologis dapat berupa perubahan aset akibat pertumbuhan sehingga meningkatkan kuantitas dan/atau kualitas hewan atau tanaman. Selain itu juga aset biologis memungkinkan mengalami degenerasi yang menyebabkan menurunnya kuantitas atau kualitas hewan atau tanaman,

prokreasi (hewan atau tanaman hidup tambahan), atau produksi produk pertanian seperti getah karet dan susu (PSAK No. 69). Perubahan-perubahan tersebut dapat mempengaruhi nilai ekonomis serta manfaat dari aset biologis di masa yang akan datang.

2.2.2.3 Jenis Aset Biologis

Aset biologis dapat diklasifikasikan sebagai aset biologis yang dapat dikonsumsi dan aset biologis produktif (*bearer biological assets*). Aset biologis yang dapat dikonsumsi adalah aset yang saat dipanen diakui sebagai produk agrikultur dan saat dijual diakui sebagai aset biologis. Contoh dari aset biologis yang dapat dikonsumsi yaitu tanaman panen seperti gandum dan jagung. Aset biologis produktif adalah aset yang menghasilkan produk agrikultur. Contoh aset biologis produktif yaitu kelapa sawit. Produk agrikultur yang dihasilkan oleh kelapa sawit adalah tandan buah segar.

Aset biologis juga dapat diklasifikasikan sebagai aset biologis menghasilkan (*mature*) dan aset biologis belum menghasilkan (*immature*). Aset biologis menghasilkan adalah aset yang sudah siap untuk dipanen (aset biologis yang dapat dikonsumsi) atau merupakan aset biologis yang dapat menghasilkan panen dalam jangka waktu tertentu (aset biologis produktif). Aset biologis belum menghasilkan adalah aset yang belum menghasilkan *output* atau masih dalam waktu pertumbuhan dan belum mencapai usia produktif

2.3 PSAK No. 69 Tentang Agrikultur

2.3.1 Ruang lingkup PSAK No. 69

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 69 tentang Agrikultur ini merupakan adopsi dari IAS 41 tentang *Agriculture* yang berlaku pada tahun 2016. PSAK No. 69 telah disahkan pada tanggal 16 Desember 2015 oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK). PSAK No. 69 ini mulai berlaku efektif 1 Januari 2018 hingga sekarang. PSAK No. 69 dibuat dengan tujuan untuk mengatur perlakuan akuntansi suatu perusahaan yang berkaitan dengan aktivitas agrikultur sehingga perusahaan dapat menyusun dan menyajikan laporan keuangan dengan baik.

PSAK No. 69 diterapkan untuk berbagai hal yang berkaitan dengan aktivitas agrikultur. Aktivitas agrikultur yang diatur dalam PSAK ini antara lain aset biologis (kecuali tanaman produktif), produk agrikultur pada titik panen, dan hibah pemerintah. Pernyataan ini tidak mengatur lebih lanjut terkait proses produk agrikultur setelah proses panen. Contoh proses setelah panen yaitu proses produksi tandan buah segar menjadi minyak kelapa sawit.

Yang dimaksud dengan produk agrikultur adalah hasil panen dari aset biologis milik perusahaan. Contohnya yaitu pohon kelapa sawit yang menghasilkan tandan buah segar. Tandan buah segar inilah yang dimaksud dengan produk agrikultur. Panen adalah pelepasan produk dari aset biologis atau waktu saat proses hidup aset biologis tersebut berhenti atau mencapai waktu produktif.

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, PSAK No. 69 ini diterapkan salah satunya untuk aset biologis kecuali tanaman yang diklasifikasikan sebagai tanaman

produktif. Yang diklasifikasikan sebagai tanaman produktif adalah tanaman yang dapat digunakan untuk proses produksi atau dapat menghasilkan suatu produk agrikultur lebih dari satu periode operasional perusahaan dan jarang dijual sebagai produk agrikultur. Contoh tanaman produktif yaitu pohon kelapa sawit, pohon karet, dan tanaman teh. Produk yang dihasilkan oleh tanaman produktif inilah yang dinamakan aset biologis dan termasuk dalam ruang lingkup PSAK No. 69.

Selain tanaman produktif, pernyataan ini juga tidak diterapkan dalam aktivitas agrikultur yang berkaitan dengan tanah, hibah pemerintah, dan aset tak berwujud. Untuk tanah, dapat merujuk pada PSAK No. 16 tentang Aset Tetap, PSAK No. 13 tentang Properti Investasi, dan ISAK 25 tentang Hak Atas Tanah. Hibah pemerintah yang terkait dengan tanaman produktif dapat dilihat pada PSAK No. 61 tentang Hibah Pemerintah dan Pengungkapan Bantuan Pemerintah. Aset tak berwujud dapat dilihat pada PSAK No. 19 tentang Aset Tak Berwujud.

2.3.2 Pengakuan Aset Biologis

Dalam pernyataan ini, perusahaan harus melakukan pengakuan terhadap aset biologisnya. Perusahaan dapat mengakui adanya aset biologis apabila entitas tersebut mempunyai hak untuk mengendalikan aset biologis sebagai akibat dari peristiwa masa lalu yang memiliki manfaat ekonomi di masa mendatang. Selain itu, aset biologis juga harus memiliki nilai wajar atau biaya perolehan yang dapat diukur secara andal. Dalam hal nilai wajar tidak dapat diukur secara andal, terdapat perlakuan khusus yang dijelaskan pada bagian subbab 2.3.3.

Pengendalian terhadap aset biologis oleh perusahaan dapat dibuktikan dengan kepemilikan hukum seperti dokumen atau bukti yang sah yang menyatakan bahwa

aset biologis tersebut merupakan milik perusahaan. Perhitungan manfaat ekonomi aset biologis dapat dilakukan dengan pengukuran fisik yang memadai dan andal.

Salah satu unsur dalam perhitungan aset biologis adalah nilai wajar. Nilai wajar tersebut dihitung setiap akhir periode untuk mengetahui nilai aset tersebut di pasar pada saat itu. Terdapat perbedaan nilai antara nilai yang melekat pada aset biologis dengan nilai yang ada di pasar. Perubahan nilai tersebut memunculkan adanya keuntungan atau kerugian, sehingga perusahaan harus mengakui adanya keuntungan atau adanya kerugian akibat perubahan nilai wajar dari aset biologis.

2.3.3 Pengukuran Aset Biologis

Aset biologis diukur dengan nilai wajar dikurangi dengan biaya untuk menjual. Pengukuran ini dilakukan pada saat pengakuan awal aset biologis dan setiap akhir periode pelaporan. Produk agrikultur yang dipanen dari tanaman produktif, diukur dengan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual saat titik panen. Hal ini dapat menunjukkan bahwa nilai wajar aset biologis dapat diukur dengan andal pada saat titik panen.

Dalam penilaian nilai wajar aset biologis, terdapat beberapa hal memungkinkan dapat terjadi yang menyebabkan nilai wajar aset biologis tidak dapat diukur secara andal. Hal tersebut contohnya seperti harga pasar aset biologis tidak terdeteksi, sehingga dalam pengukuran nilai wajarnya menjadi tidak andal. Apabila hal tersebut terjadi, maka aset biologis dapat diukur pada biaya perolehannya dikurangi dengan akumulasi penyusutan dan kerugian akibat penurunan nilai.

Pengukuran nilai wajar aset biologis dapat dipermudah dengan mengklasifikasikannya sesuai dengan atribut yang signifikan seperti berdasarkan

jenis, sifat, atau usia. Perusahaan dapat memilih jenis klasifikasi sesuai dengan pasar sehingga mempermudah dalam penentuan harga.

Dalam PSAK ini juga mengatur terkait keuntungan atau kerugian dari aset biologis yang disebabkan karena perubahan nilai. Pengukuran ini dapat dilakukan saat pengakuan awal dan saat akhir periode. Keuntungan atau kerugian ini dihitung dengan mengurangi nilai wajar terhadap biaya untuk menjual. Apabila terjadi perubahan nilai pada akhir periode maka perubahan tersebut dimasukkan ke dalam perhitungan dan dikurangi dengan biaya untuk menjual.

2.3.4 Penyajian dan Pengungkapan Aset Biologis

Perusahaan dianjurkan untuk mendeskripsikan setiap klasifikasi aset biologis baik dengan deskripsi naratif atau kuantitatif secara terinci dan terukur. Namun, PSAK ini menganjurkan perusahaan agar memberikan deskripsi dalam bentuk kuantitatif. Berdasarkan PSAK No. 69, kelompok aset biologis dapat digolongkan menjadi dua bagian yaitu antara aset biologis yang dapat dikonsumsi dengan aset biologis produktif atau aset biologis menghasilkan dengan aset biologis belum menghasilkan. Pengelompokan tersebut harus disesuaikan dengan keadaan dari aset biologis. Pengelompokan ini bertujuan untuk mempermudah penilaian arus kas di masa depan. Perusahaan harus mengungkapkan dasar dalam pembuatan perbedaan tersebut ke dalam informasi pada laporan keuangan.

Perusahaan memiliki kebijakan manajemen yang berbeda-beda. Beberapa perusahaan tidak mengungkapkan secara lengkap informasi tentang aset biologisnya. Dalam hal perusahaan tidak mengungkapkan deskripsi kelompok aset biologis dalam informasi pada laporan keuangan yang dipublikasikan, maka

perusahaan dapat menyertakan informasi tentang deskripsi sifat aktivitas dari setiap kelompok aset biologis dan mendeskripsikan ukuran atau estimasi dari kuantitas setiap kelompok pada akhir periode serta *output* produk agrikultur selama periode (PSAK No. 69).

Dalam usahanya, perusahaan mengalami adanya keuntungan atau kerugian akibat aset biologis baik pada saat pengakuan awal maupun saat terjadinya perubahan nilai wajar. Keuntungan atau kerugian tersebut diungkapkan dalam laporan laba rugi periode berjalan.

Selain mengungkapkan deskripsi setiap kelompok aset biologis serta keuntungan atau kerugiannya, perusahaan juga harus mengungkapkan beberapa hal terkait aset biologisnya yaitu sebagai berikut.

- a) Informasi tentang eksistensi dan total aset biologis yang dibatasi hak kepemilikannya dan jumlah aset biologis yang dijaminkan untuk liabilitas,
- b) Informasi tentang besarnya kewajiban dalam melakukan pengembangan atau perluasan kepemilikan aset biologis, dan
- c) Strategi manajemen perusahaan terkait risiko keuangan yang berhubungan dengan kegiatan agrikultur. Contoh risiko tersebut antara lain risiko nilai tukar atau suku bunga.

Perubahan nilai wajar tidak dapat dihindari oleh perusahaan, sehingga membuat nilai wajar aset biologis tidak dapat diukur secara andal. Banyak faktor yang dapat mempengaruhi nilai wajar suatu aset biologis, contohnya seperti adanya kemampuan aset untuk berubah, perubahan cuaca, iklim, dan lain-lain. Nilai wajar yang tidak dapat diukur secara andal ini mengakibatkan adanya tambahan

pengungkapan di laporan keuangan milik perusahaan. Terdapat 3 kondisi yang perlu diperhatikan perusahaan dalam hal tambahan pengungkapan atas nilai wajar aset biologis yang tidak dapat diukur secara andal. Penjelasan ketiga hal tersebut adalah sebagai berikut (PSAK No. 69).

1. Apabila entitas mengukur aset biologisnya dengan melakukan pengurangan antara biaya perolehan dengan akumulasi penyusutan dan kerugian akibat adanya penurunan nilai wajar pada akhir periode, maka entitas harus mengungkapkan:
 - a. Penjelasan terkait aset biologis,
 - b. Informasi tentang faktor yang menyebabkan nilai wajar aset biologis tidak dapat diandalkan,
 - c. Perusahaan mengungkapkan perkiraan nilai wajar (jika memungkinkan),
 - d. Metode penyusutan yang diterapkan oleh perusahaan,
 - e. Masa manfaat atau penyusutan yang diterapkan perusahaan, dan
 - f. Jumlah bruto dan akumulasi penyusutan yang digabungkan dengan total kerugian akibat adanya penurunan nilai.
2. Apabila entitas melakukan pengukuran dengan mengurangi antara biaya perolehan dengan akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian akibat penurunan nilai wajar, maka perusahaan mengungkapkan adanya keuntungan atau kerugian dan rekonsiliasi. Rekonsiliasi tersebut disajikan dalam laporan laba rugi.
3. Apabila nilai wajar aset biologis yang sebelumnya tidak dapat diandalkan menjadi dapat diukur secara andal, maka entitas mengungkapkan:

- a. Penjelasan yang jelas dari aset biologis tersebut,
- b. Informasi terkait alasan nilai wajar tersebut kemudian dapat diukur secara andal, dan
- c. Pengaruh akibat adanya perubahan.

PSAK No. 69 juga mengatur tentang penyajian aset biologis perusahaan. Perusahaan diharapkan dapat menyajikan rekonsiliasi terkait dengan aset biologis, yang mencakup hal-hal sebagai berikut:

- a. Keuntungan atau kerugian akibat pengurangan antara perubahan nilai wajar dengan biaya untuk menjual/pelepasan aset biologis tersebut,
- b. Kenaikan yang diakibatkan adanya aktivitas pembelian,
- c. Penurunan yang diatribusikan pada penjualan dan aset biologis yang dimiliki untuk dijual,
- d. Penurunan yang disebabkan adanya aktivitas panen,
- e. Kenaikan yang timbul dari adanya kombinasi bisnis perusahaan,
- f. Selisih kurs neto yang timbul akibat mata uang yang berbeda antara perusahaan pelapor dengan perusahaan luar negeri, dan
- g. Perubahan lain terkait dengan aset biologis.