EVALUASI PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN DALAM PELAPORAN ASET BIOLOGIS (Studi Kasus Pada Koperasi "M")

Esti Laras Aruming Tyas
Nurul Fachriyah, SE., MSA., Ak

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Brawijaya, Jl. MT. Haryono 165, Malang
Email: estilarasarumingtyas@yahoo.com dan ucok_nurul@yahoo.com

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi penerapan SAK ETAP dalam pelaporan aset biologis. Penelitian ini adalah penelitian studi kasus tunggal yang diadakan pada sebuah koperasi perkebunan "M" di kabupaten Kubu Raya, Kalimantan Barat. Proses evaluasi dilakukan berdasarkan kesesuaian aktivitas pengakuan, pengukuran, dan pelaporan khusus pada aset biologis yang dimiliki Koperasi "M". Data penelitian didapatkan melalui wawancara dengan beberapa narasumber dari Koperasi "M" dan observasi ke lokasi penelitian untuk melihat kegiatan operasional terkait pengolahan aset biologis Koperasi "M". Hasil penelitian menunjukkan bahwa pelaporan aset biologis yang dilakukan oleh Koperasi "M" belum sepenuhnya sesuai dengan SAK ETAP. Unsur yang sesuai dengan SAK ETAP adalah pengakuan akun Tanaman Belum Menghasilkan (TBM) dan Tanaman Menghasilkan (TM) serta penggunaan metode biaya historis sebagai dasar pengukuran aset tersebut. Unsur yang tidak sesuai dengan SAK ETAP adalah tidak adanya pengakuan penyusutan aset biologis yang masuk ke dalam kelompok aset tetap, tidak adanya pengukuran dan pengakuan mengenai beban kerugian atas aset yang rusak atau produk yang cacat, dan tidak terdapat akun Persediaan di dalam Laporan Posisi Keuangannya. Hasil penelitian ini memberikan makna bahwa Koperasi "M" sebaiknya melakukan beberapa poin usulan pelaporan aset biologis seperti yang diajukan oleh peneliti agar penerapan SAK ETAP bisa dilaksanakan dengan baik dan mampu menambah kualitas laporan keuangan Koperasi "M".

Kata kunci: standar akuntansi, pelaporan, aset biologis, laporan keuangan.

Abstract

The purpose of this research is to evaluate the implementation of SAK ETAP about biological asset reporting. The research method used in this research is a single case study approach with multiple sources of evidence, on the one of plantation cooperation called Koperasi "M" that is located in Kubu Raya Regency, West Kalimantan. The evaluation process is conducted based on the compatibility about recognition, measurement, and reporting, especially for Koperasi "M"s biological asset. Research data is gathered by conducting interview with some informant from Koperasi "M" and observe to this research location in order to know about their activity in the biological asset processing. The result of this research show that the biological asset reporting

has been done by Koperasi "M" is not appropriate enough with SAK ETAP. Some appropriate unsure with SAK ETAP are recognition of Unaffordable Plants and Affordable Plants and the use of historical method as a measurement basis of this asset. But, some inappropriate unsure are: no recognition about biological asset depreciation that included as a fixed assets, no recognition and measurement about damaged asset expense or defect product, and there is no recognition about inventory in their statement of financial position. This means that Koperasi "M" has to do some suggestions in biological asset reporting offered by researcher for the better implementation about SAK ETAP and in order to increase the quality of their financial report.

Keywords: accounting standard, reporting, biological asset, financial reporting.

PENDAHULUAN

Dunia bisnis saat ini berkembang dengan sangat pesat. Perkembangan tersebut terjadi dalam semua sektor industri. Semua entitas bisnis berupaya keras untuk meningkatkan kualitas bisnisnya. Peningkatan kualitas entitas bergantung pada informasi ekonomi yang bisa menjelaskan keberadaan dan perkembangan entitas tersebut bagi pihak-pihak lain yang berhubungan dengan entitas. Penyajian informasi terkait dengan aktivitas ekonomi entitas dapat dilakukaan melalui penyajian laporan keuangan.

Laporan keuangan merupakan sarana yang bisa digunakan oleh entitas untuk mengkomunikasikan keadaan terkait dengan kondisi keuangannya kepada pihak-pihak yang berkepentingan baik yang berasal dari internal entitas maupun eksternal entitas. Menurut PSAK No. 1 (2009: 13), laporan keuangan adalah penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Tujuan laporan keuangan adalah memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas yang bermanfaat bagi sebagian besar kalangan pengguna laporan dalam pembuatan keputusan ekonomi (PSAK No.1,2009:05). Laporan keuangan juga menjadi wujud pertanggungjawaban manajemen atas penggunaan sumber daya-sumber daya yang dimiliki entitas dan digunakan untuk menjalankan roda bisnis entitas. Tingginya peranan laporan keuangan dalam sebuah sistem industri membuat keberadaan laporan keuangan sangat dibutuhkan, tentunya dengan kualitas laporan keuangan yang baik. Mengingat fungsi penting dari laporan keuangan, maka mutlak bagi entitas untuk melakukan penyusunan laporan keuangan dengan baik, benar, dan sesuai standar yang berlaku. Hal ini ditujukan agar tidak terjadi asimetri informasi di kalangan pengguna laporan keuangan.

Sehubungan dengan upaya penyusunan laporan keuangan yang baik, pemilihan dan penggunaan metode akuntansi yang tepat menjadi hal yang harus diperhatikan. Metode akuntansi yang digunakan harus disesuaikan dengan jenis industri yang dijalankan oleh entitas tersebut. Perbedaan jenis industri dan skala kegiatan entitas menyebabkan pemilihan dan penggunaan metode akuntansi yang berbeda pula. Pemilihan metode akuntansi yang tepat untuk digunakan oleh entitas akan dapat memastikan kesesuaian terhadap pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan untuk masing-masing elemen laporan keuangan dengan standar yang berlaku.Perbedaan penggunaan metode untuk perlakuan akuntansi entitas sangat mungkin terjadi, khususnya pada beberapa jenis industri yang unik dan memiliki karakteristik khusus.

Kondisi wilayah Indonesia yang cocok untuk industri pertanian dan perkebunan menjadi satu alasan tersendiri mengapa di Indonesia banyak tumbuh entitas yang bergerak di dunia

agribisnis. Entitas yang bergerak pada sektor industri agribisnis, utamanya bidang perkebunan, merupakan salah satu contoh dari entitas dengan karakteristik khusus terkait dengan penyusunan laporan keuangannya. Skala usaha dari entitas-entitas tersebut juga beragam, mulai dari entitas yang berskala bisnis kecil setaraf UMKM yang belum *go public* hingga pada entitas dengan skala bisnis yang besar dan sudah *go public*.

Entitas bisnis yang bergerak di bidang perkebunan memiliki dan mengelola aset biologis berupa tanaman perkebunan yang cenderung lebih rumit perlakuannya. Proses pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan untuk sisi aset entitas, terutama pada bagian aset biologisnya, membutuhkan pemahaman yang lebih detail. Hal ini dikarenakan, pada perkembangannya saat ini, aset biologis akan mengalami klasifikasi yang berulang di sepanjang umur ekonomisnya akibat transformasi bentuk aset tersebut. Keberadaan aset biologis bagi entitas bisnis yang bergerak di bidang perkebunan menjadi sangat unik dan krusial karena jenis aset ini merupakan komoditas utama entitas. Aktivitas utama entitas dalam pengelolaan aset biologis mulai dari penanaman hingga bisa menghasilkan produk yang bisa dijual harus dikelompokkan dengan benar agar bisa menghasilkan laporan keuangan yang relevan, andal, dan dapat diperbandingkan.

Pengukuran, pengakuan, dan penyajian terhadap aset biologis harus menggunakan metode akuntansi yang tepat agar entitas bisa menentukan nilai dari semua kelompok aset biologisnya dengan wajar. Kewajaran penilaian aset biologis ini juga harus disesuaikan dengan kontribusi dari aset tersebut pada keuntungan entitas. Ini dilakukan untuk memenuhi prinsip kesesuaian antara pendapatan dan beban (*matching*) dalam penyusunan laporan keuangan entitas. Apabila entitas sudah mampu menilai secara wajar maka laporan keuangan yang akan disusun oleh entitas juga akan menampilkan informasi yang sesungguhnya terjadi di lapangan pada entitas tersebut. Sehingga, laporan keuangan yang dihasilkan tidak akan bias dan dapat memberikan informasi ekonomi yang benar kepada para penggunanya.

Entitas yang bergerak di bidang industri perkebunan juga wajib menyusun laporan keuangannya sesuai dengan standar yang berlaku, dalam hal ini di Indonesia. Standar akuntansi keuangan menjadi pedoman utama dalam menyusun laporan keuangannya. Terkait dengan pengelolaan aset biologis pada entitas bisnis perkebunan yang menjadi isu penelitian ini, standar akuntansi yang berlaku di Indonesia, yaitu SAK, tidak memunculkan secara spesifik tentang akuntansi perkebunan atau akuntansi untuk aset biologis. Namun demikian, ada beberapa peraturan yang bisa digunakan sebagai acuan untuk akuntansi aset biologis pada entitas bisnis yang bergerak di bidang perkebunan ini, seperti: Surat Edaran Ketua Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam) No: SE-02/PM/2002 tentang Pedoman Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten atau Perusahaan Publik Industri Perkebunan, Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN Berbasis IFRS yang dikeluarkan oleh PT. Perkebunan Nusantara I-IV dan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) tahun 2011, PSAK 14 tentang Persediaan, PSAK 16 tentang Aset Tetap, IAS 41 tentang *Agricultural Asset*, dan SAK ETAP.

Beberapa acuan tersebut dapat dijadikan bahan pertimbangan bagi manajemen untuk menyajikan laporan keuangan yang andal. Manajemen harus tetap membuat kebijakan yang bisa menjamin bahwa laporan keuangan yang mereka susun bisa dipercaya dan andal, sehingga para pengguna laporan keuangan tetap bisa menggunakannya sebagai bahan pertimbangan utama untuk memutuskan tindakan ekonomi atas entitas ini.

Keandalan laporan keuangan bisa diperoleh dengan cara menggunakan biaya historis dalam penyajiannya. Prinsip biaya historis menekankan pada pencatatan atas aset, utang, ekuitas, dan beban entitas berdasarkan pada harga perolehan awal dari akun tersebut. Penggunaan metode

biaya historis ini memang lebih andal karena angka nominal yang disajikan sesuai dengan kenyataannya dan dapat diperiksa kebenarannya melalui dokumen terkait. Namun demikian, sisi lemah dari metode biaya historis adalah ketidakmampuannya untuk membuat penyesuaian terhadap kondisi terkini yang bisa mempengaruhi kewajaran nilai aset yang dimiliki entitas.

Sehubungan dengan kelemahan metode biaya historis tersebut, maka saat ini munculah standar akuntansi yang berlaku internasional, yaitu IFRS. Secara garis besar, IFRS memperbolehkan adanya pengukuran aset entitas dengan menggunakan metode revaluasi atau penilaian kembali. Dengan menggunakan *fair value accounting* seperti yang dianut oleh IFRS, maka entitas diperbolehkan untuk menyajikan laporan keuangannya pada nilai yang disesuaikan dengan nilai pasarnya atau sering disebut dengan nilai wajar.

Indonesia pun saat ini sudah mulai melakukan konvergensi atas aturan yang ada dalam Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dengan *International Financial Accounting Standards* (IFRS). Entitas-entitas di Indonesia, termasuk juga entitas perkebunan, diperbolehkan untuk menerapkan metode revaluasi terhadap pencatatan aset tetapnya. Sehingga, pencatatan aset tetap akan didasarkan pada nilai wajarnya, bukan lagi berdasar pada biaya historisnya.

Terkait dengan akuntansi untuk industri perkebunan, IASB sebagai badan yang menyusun IFRS telah mengeluarkan aturan mengenai akuntansi perkebunan. Peraturan itu ada pada pada IAS 41 tentang *Accounting for Agricultural Assets*. Peraturan dalam IAS 41 melingkupi standar akuntansi yang bisa diterapkan pada sektor industri agrikultur. Standar ini dapat dijadikan bahan acuan bagi manajemen entitas perkebunan untuk menyusun laporan keuangannya sesuai dengan metode revaluasi atau nilai wajar di tengah keterbatasan standar pada SAK Indonesia.

Untuk SAK ETAP, sifatnya masih sama dengan SAK, masih menjelaskan dengan umum mengenai pedoman akuntansi. SAK ETAP didesain untuk entitas bisnis yang tidak mempunyai akuntabilitas publik. Di dalam SAK ETAP, pedoman yang bisa dijadikan acuan terkait dengan akuntansi aset biologis pada industri perkebunan adalah konsep mengenai persediaan dan aset tidak lancar serta metode pengukuran atas nilai-nilai yang akan tersaji dalam laporan keuangan entitas tersebut. Penggunaan SAK ETAP pada entitas bisnis yang bergerak di bidang perkebunan dapat dilengkapi dengan penggunaan pedoman akuntansi lain yang lebih teknis mengatur mengenai perlakuan akuntansi aset biologisnya. Hal ini dilakukan dengan tujuan untuk memperbaiki kualitas pelaporan aset biologis tersebut.

Salah satu contoh penelitian aset biologis adalah mengenai perlakuan akuntansi untuk aset biologis pada PT. Perkebunan Nusantara XIV di Makasar dan membandingkan perlakuan akuntansi yang ada dengan IAS 41 (Ridwan, 2011). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa entitas terkait mengakui aset biologis yang dimilikinya dalam dua kelompok akun yaitu tanaman belum menghasilkan dan tanaman telah menghasilkan (Ridwan, 2011). Dalam artikel yang ditulis oleh Sari dan Martini (2011) mengenai *Historical Cost vs Fair Value Accounting* atas Pengakuan dan Penilaian Tanaman Perkebunan, disebutkan bahwa industri perkebunan memiliki karakteristik khusus yang membedakannya dengan sektor industri lain, yang ditunjukkan oleh adanya aktivitas pengelolaan dan transformasi biologis atas tanaman untuk menghasilkan produk yang akan dikonsumsi atau diproses lebih lanjut. Tanaman perkebunan diklasifikasikan menjadi dua golongan yaitu persediaan dan tanaman produksi. Dengan menggunakan historical cost tanaman persediaan dicatat sebesar harga perolehan. Sedangkan apabila menggunakan *fair value accounting*, tanaman persediaan dan tanaman produksi yang terdiri dari tanaman perkebunan yang belum menghasilkan dan tanaman perkebunan yang menghasilkan harus diukur pada saat pengakuan awal (*initial recognition*) dan pada setiap tanggal neraca sebesar nilai wajarnya (*fair value*) dikurangi dengan estimasi biaya pada saat penjualan (*point of sale costs*).

Dalam penelitian ini, peneliti mengambil obyek penelitian pada Koperasi “M” sebagai salah satu entitas bisnis tanpa akuntanbilitas publik yang bergerak di bidang perkebunan khususnya perkebunan kelapa sawit. Koperasi “M” memfokuskan pengelolaan lahan tanaman kelapa sawit hanya pada penanaman hingga pemanenan berkala atas buah sawit, tanpa melakukan pengolahan lebih lanjut atas buah sawit tersebut. Aset biologis berupa tanaman kelapa sawit yang dikelola oleh Koperasi “M” terbilang cukup besar yaitu 1.776,05 ha yang sudah mulai dikembangkan sejak tahun 1998 dan akan berencana untuk memperluas lahan kelapa sawit tersebut secara berkala di tahun-tahun mendatang.

Selama ini, Koperasi “M” menerapkan SAK ETAP sebagai pedoman akuntansi dalam menyusun laporan keuangannya. Dengan demikian, apa yang tercantum di SAK ETAP juga digunakan oleh koperasi ini untuk melaporkan aset biologisnya berupa kebun kelapa sawit, meskipun pada SAK ETAP hal ini tidak secara rinci dijelaskan. Koperasi “M” belum melakukan kajian yang menyeluruh mengenai pedoman akuntansi lain yang bisa lebih detail membahas mengenai perlakuan akuntansi aset biologis tersebut. Padahal, keberadaan aset biologis berupa tanaman kelapa sawit ini adalah aset yang sangat penting dan berpengaruh besar terhadap operasional bisnis Koperasi “M”. Kondisi inilah yang mendorong peneliti untuk melakukan penelitian atas aset biologis milik Koperasi “M”.

Berdasarkan uraian di atas dan latar belakang mengenai pentingnya penyusunan laporan keuangan yang sesuai standar akuntansi untuk entitas perkebunan sebagai sarana utama pengkomunikasian informasi entitas, maka peneliti melakukan penelitian dengan rumusan masalah adalah sebagai berikut: 1) Bagaimana perlakuan akuntansi untuk aset biologis pada Koperasi “M”?, 2) Apakah informasi yang disajikan dalam laporan keuangan Koperasi “M” mengenai aset biologis sudah sesuai dengan standar akuntansi keuangan?, 3) Apabila ada ketidaksesuaian dalam perlakuan akuntansi aset biologis oleh Koperasi “M”, maka bagaimana usulan peneliti untuk pemecahan masalah ketidaksesuaian tersebut?

LANDASAN TEORI

Aset

Menurut SAK ETAP (2009:6), aset adalah sumber daya yang dikuasai oleh entitas sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh entitas. Pengertian di atas digunakan sebagai pedoman dalam pemahaman mengenai aset di Indonesia. Pengertian aset menurut SAK ETAP ini selaras dengan pengertian aset menurut International Financial Reporting Standard (IFRS).

Karakteristik yang melekat pada akun aset dalam laporan keuangan ini membedakan akun aset dengan akun lain yang muncul dalam laporan keuangan. Beberapa karakteristik mengenai aset adalah (Kieso, 2010:181):

1. Aset merupakan hasil dari transaksi ekonomi entitas yang dilakukan di masa lalu.
2. Aset merupakan sumber daya yang sepenuhnya berada dalam kekuasaan kendali manajemen entitas.
3. Aset digunakan oleh entitas untuk melaksanakan kegiatan operasional bisnis entitas untuk bisa menghasilkan pendapatan atau manfaat bagi entitas di masa mendatang.

Secara garis besar, aset diklasifikasikan sebagai aset lancar (*current assets)* dan aset tidak lancar (*non current assets)* (PSAK No.1, 2009:18). Namun, jika dilakukan pengklasifikasian dengan lebih rinci, maka aset terbagi dalam klasifikasi, yaitu: aset tetap, properti investasi, aset tidak berwujud, aset keuangan, investasi dengan menggunakan metode ekuitas, persediaan,

piutang dagang dan piutang lainnya, kas dan setara kas. Aset lancar merupakan aset yang berupa kas dan aset lainnya yang diharapkan akan dapat diubah menjadi kas, atau dikonsumsi dalam satu tahun atau dalam satu siklus operasi, tergantung mana yang paling lama (Kieso, 2010:181). Akun turunan aset lancar yang kedua adalah akun investasi jangka panjang. Akun ini merupakan akun tempat di mana entitas bisa menampilkan beragam bentuk investasi entitas yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai investasi jangka pendek. Selanjutnya, untuk kelompok akun aset tetap, merupakan kelompok akun yang terdiri dari rincian aset entitas berupa aset berwujud yang memiliki umur ekonomis lebih dari satu tahun. Aset tidak berwujud adalah aset entitas yang tidak memiliki substansi fisik dan umur ekonomisnya lebih dari satu tahun. Akun turunan dari aset yang terakhir adalah akun aset lain-lain. Secara umum, akun ini terdiri dari aset entitas yang tidak dapat dimasukkan dalam keempat klasifikasi aset yang sebelumnya.

Aset Biologis

Bagi entitas yang bergerak di industri perkebunan atau peternakan, maka akan muncul jenis aset yang khusus pada sederet klasifikasi aset yang dilaporkannya. Aset khusus yang menjadi pembeda tersebut adalah aset biologis. Aset biologis adalah aset entitas berupa hewan dan atau tanaman (IAS 41). Karakteristik khusus yang melekat pada aset biologis terletak pada adanya proses transformasi atau perubahan biologis atas aset ini sampai pada saatnya aset ini dapat dikonsumsi atau dikelola lebih lanjut oleh entitas. Karakteristik khusus inilah yang juga melekat pada entitas industri perkebunan seperti yang dijadikan obyek pada penelitian ini. Tranformasi biologis merupakan proses pertumbuhan, degenerasi, produksi, dan prokreasi yang disebabkan perubahan kualitatif dan kuantitatif pada makhluk hidup dan menghasilkan aset baru dalam bentuk produk agrikultur atau aset biologis tambahan pada jenis yang sama (Ridwan, 2011). Terkait dengan penelitian ini, maka penjelasan mengenai aset biologis dikhususkan pada aset biologis berupa tanaman perkebunan. Aset biologis, khususnya yang berbentuk tanaman perkebunan, dapat diklasifikasikan sebagai berikut (SE Bapepam, 2002): tanaman semusim, tanaman keras, tanaman yang dapat dipanen lebih dari satu kali tetapi bukan tanaman keras, tanaman holtikultura, tanaman non holtikultura, tanaman belum menghasilkan, dan tanaman menghasilkan.

Standar Akuntansi Keuangan

Standar akuntansi keuangan merupakan kerangka acuan dalam prosedur yang berkaitan dengan penyajian laporan keuangan. Standar ini diperlukan untuk menyamakan prosedur dalam segala hal terkait dengan pelaporan keuangan agar laporan keuangan yang dihasilkan oleh entitas bisa diperbandingkan dan dianalisis untuk kepentingan para pengguna laporan keuangan. Implementasi dari standar akuntansi keuangan sifatnya mengikat supaya laporan keuangan tersebut terhindar dari penyajian yang bias.

Keberadaan standar akuntansi keuangan cukup banyak yang pada umumnya digunakan untuk wilayah-wilayah tertentu. Di Indonesia, standar akuntansi keuangan yang berlaku disebut dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang mulai dipergunakan sejak tahun 1994. Wilayah Amerika Serikat menggunakan standar akuntansi keuangan yang dikenal dengan *General Accepted Accounting Principles* (GAAP) sedangkan standar akuntansi keuangan yang saat ini berlaku secara internasional adalah *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Saat ini, Indonesia sudah mulai melakukan konvergensi SAK kepada IFRS. Entitas atau entitas yang sudah harus melakukan konvergensi IFRS di Indonesia adalah entitas yang sudah *go public*. Sedangkan untuk entitas yang belum *go public* diberikan pilihan untuk menerapkan SAK Entitas

Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK ETAP) atau beralih menerapkan SAK Konvergensi IFRS, dengan catatan jika sudah memilih untuk menerapkan SAK yang konvergensi IFRS maka entitas tersebut harus konsisten dalam penerapannya dan tidak boleh kembali lagi menerapkan SAK ETAP.

Standar Akuntansi Keuangan untuk Industri Perkebunan

Di dalam Standar Akuntansi Keuangan yang digunakan di Indonesia, belum ada pernyataan yang spesifik yang mengatur mengenai perlakuan akuntansi khusus bagi industri perkebunan. Selama ini hanya ada PSAK 32 yang mengatur mengenai akuntansi kehutanan, yang juga ikut diterapkan dalam industri perkebunan. PSAK 32 ini sudah dicabut oleh IAI dan tidak dipergunakan lagi sebagai suatu standar akuntansi di Indonesia. Standar yang khusus mengenai pengungkapan atau pelaporan aset biologis belum ada. Dengan demikian, penyusunan laporan keuangan bagi entitas perkebunan dilakukan berdasarkan penyesuaian terhadap konsep dan prinsip umum mengenai pelaporan keuangan seperti yang dijelaskan pada PSAK No. 1, Peraturan Bapepam tentang industri perkebunan, dan pedoman akuntansi lain yang sesuai. Secara umum, metode akuntansi yang dapat diterapkan oleh manajemen entitas perkebunan adalah metode pencatatan dengan biaya historis (*historical cost method*). Standar akuntansi keuangan lain yang relevan dengan perlakuan akuntansi aset biologis pada industri perkebunan dapat berupa pedoman teknis dalam berbagai bentuk, yaitu: Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN Berbasis IFRS yang dikeluarkan oleh PT. Perkebunan Nusantara I-IV dan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) tahun 2011, PSAK No.14 Revisi 2008 tentang Persediaan, PSAK No. 16 Revisi 2011 tentang Aset Tetap, IAS 41 tentang Agricultural Asset, PSAK No. 23 Revisi 2010 tentang Pendapatan, dan PSAK No. 48 Revisi 2009 tentang Penurunan Nilai Aset.

Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN Tahun 2011, PSAK No. 14 Revisi 2008, dan PSAK No. 16 Revisi 2011

Kebutuhan akan adanya pedoman akuntansi yang secara detail membahas mengenai akuntansi perkebunan dan juga tuntutan keadaan global yang mengharuskan adopsi terhadap IFRS membuat PTPN I-IV bersama IAI menyusun sebuah pedoman akuntansi perkebunan BUMN berbasis IFRS. Pedoman ini merupakan produk dari regulator dan asosiasi industri yang bersangkutan. Isi dari pedoman akuntansi perkebunan BUMN ini dibuat secara lengkap dan terinci untuk semua komponen laporan keuangan yang dibutuhkan. Terkait dengan perlakuan akuntansi atas aset biologis, dalam pedoman ini yang dapat dijadikan acuan adalah penjelasan pada bagian aset persediaan dan aset tanaman tahunan. Menurut Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN (2011:47), persediaan adalah: 1) Aset yang tersedia untuk dijual dalam kegiatan usaha normal, 2) Aset dalam proses produksi atau dalam perjalanan, 3) Aset yang tersedia dalam bentuk bahan atau perlengkapan untuk digunakan dalam pemberian pelayanan, proses produksi, dan mendukung kegiatan administratif. Konsep mengenai persediaan ini mengacu pada PSAK No. 14 Revisi 2008 tentang Persediaan. Akun persediaan menampung beberapa jenis persediaan yaitu hasil tanaman, barang dalam proses, bahan baku, bahan pelengkap (Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN, 2011:47). Persediaan hasil tanaman yang dimaksud dapat berupa buah atau inti kelapa sawit, hasil sadapan karet, teh, dan lain-lain. Persediaan bahan pelengkap meliputi pupuk, obat-obatan tanaman atau pestisida, bahan bakar untuk memproduksi, dan lain-lain.

Selain pada unsur akun persediaan, bagian lain dari pedoman ini yang relevan dengan masalah penelitian ini adalah mengenai aset tanaman tahunan. Aset tanaman tahunan adalah aset tanaman perkebunan yang terdiri dari tanaman belum menghasilkan (TBM) dan tanaman telah

menghasilkan (TM) (Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN, 2011:94). Dasar pengaturan untuk aset tanaman tahunan adalah PSAK No.16 Revisi 2011 mengenai Aset Tetap dan PSAK No.48 Revisi 2009 mengenai Penurunan Nilai Aset. Proses yang dilalui menjadi untuk aset tanaman tahunan adalah dari pembibitan sampai dengan menjadi tanaman telah menghasilkan (proses dari TBM menjadi TM) dan dari tanaman telah menghasilkan sampai dengan dihentikan pengakuannya, misalnya ditebang atau diganti dengan tanaman lain (Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN, 2011:94). Terkait dengan pengakuan biaya perolehan aset biologis berupa tanaman tahunan, maka hal ini dapat diklasifikasikan atas biaya TBM, biaya TM, dan biaya untuk penyulaman atas tanaman yang rusak. Topik selanjutnya dalam pedoman akuntansi perkebunan ini adalah mengenai reklasifikasi dari TBM ke TM. Menurut Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN (2011:96), TBM direklasifikasi ke TM pada saat tanaman sudah menghasilkan. Penentuan waktu tanaman dapat menghasilkan ditentukan oleh pertumbuhan vegetatif dan berdasarkan taksiran manajemen. Nilai TBM yang direklasifikasi ke TM adalah total biaya perolehannya yang dikurangi dengan akumulasi rugi penurunan nilai. Pedoman ini juga mengatur mengenai penyusutan atas aset tanaman perkebunan. Penyusutan aset tanaman dimulai ketika TBM direklasifikasi ke TM. Penyusutan dilakukan menggunakan metode garis lurus. Penyusutan aset tanaman tahunan diakui sebagai beban produksi atau penambah biaya perolehan persediaan yang dihasilkannya. Akumulasi penyusutan aset tanaman disajikan sebagai pos pengurang jumlah tercatatnya (Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN, 2011:99). Penurunan nilai aset tanaman tahunan dapat dialami oleh entitas pada masa aset berada dalam kualifikasi TBM, TM, maupun dalam bentuk hasil produk tanamannya. Menurut Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN (2011:99), penurunan nilai diakui sebagai kerugian pada periode terjadinya. Akumulasi rugi penurunan nilai aset tanaman disajikan sebagai pos lawan jumlah tercatatnya. Pemulihan penurunan nilai diakui sebagai keuntungan.

IAS 41 *Agricultural Asset*

Aset biologis dalam agrikultur berupa tanaman dan hewan (IAS 41:5). Jika dikaitkan dengan obyek penelitian ini, maka aset biologis yang dibahas hanya terkait dengan tanaman. IAS 41 mengatur mengenai perlakuan akuntansi, penyajian, dan pengungkapan laporan keuangan terkait dengan aset biologis dan produk hasil pertanian pada saat masa panen sejauh ada kaitannya dengan kegiatan pertanian. Menurut IAS 41 (2008:10) terkait dengan pengakuan awal atas aset biologis adalah:*"An entity should recognise a biological asset or agriculture produce only when the entity controls the asset as a result of past events, it is probable that future economic benefits will flow to the entity, and the fair value or cost of the asset can be measured reliably."*

Menurut IAS 41 (2008:12), *biological assets should be measured on initial recognition and at subsequent reporting dates at fair value less estimated costs to sell, unless fair value cannot be reliably measured. Agricultural produce should be measured at fair value less estimated costs to sell at the point of harvest*. Terkait dengan hasil produk agrikultur, maka entitas harus mengukurnya pada saat panen sebesar nilai wajar dikurangi biaya penjualan. Tidak ada pengecualian terhadap nilai wajar atas bagian produk yang tidak dapat diukur dengan andal karena nilai wajar produk agrikultur selalu dapat diukur dengan andal.

PSAK No. 23 Revisi 2010 tentang Pendapatan

Tinjauan pustaka mengenai PSAK No. 23 Revisi 2010 ini ditampilkan karena dipandang ada keterkaitannya dengan pengakuan pendapatan dari transaksi penjualan barang (hasil panen

aset biologis) pada entitas bisnis perkebunan yang mengelola aset biologis sebagai komoditas utama di dalam operasional bisnisnya. Di dalam PSAK No. 23 (2010:3) pendapatan adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktifitas normal entitas selama suatu periode jika arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal. Untuk pengukuran pendapatan dilakukan dengan mengukur nilai wajar imbalan yang diterima atau dapat diterima (PSAK 23, 2010:4).

Terkait dengan bidang usaha yang diteliti, maka pendapatan entitas (Koperasi "M") yang akan dibahas dengan PSAK No.23 ini adalah pendapatan yang berasal dari transaksi penjualan barang berupa hasil panen buah kelapa sawit atau yang lebih umum dikenal dengan Tandan Buah Segar (TBS). Kondisi yang disebut dengan penjualan barang dalam bentuk TBS adalah apabila telah memenuhi kulaifikasi sebagai berikut (PSAK No.23, 2010: 6): entitas telah memindahkan resiko dan manfaat kepemilikan barang secara signifikan kepada pembeli, entitas tidak lagi melanjutkan pengelolaan yang biasanya terkait dengan kepemilikan atas barang ataupun melakukan pengendalian efektif atas barang yang dijual, jumlah pendapatan dapat diukur dengan andal, kemungkinan besar manfaat ekonomi yang terkait dengan transaksi tersebut akan mengalir ke entitas, biaya yang terjadi atau akan terjadi sehubungan dengan transaksi penjualan tersebut dapat diukur secara andal. Pengukuran mengenai nilai pendapatan atas barang yang dijual oleh entitas berupa persediaan hasil panen dari aset biologis, dalam hal ini dicontohkan dengan tandan buah segar, dilakukan berdasarkan total TBS yang terjual dikalikan dengan harga TBS yang sudah ditetapkan oleh pemerintan daerah. Biaya atas pendapatan ini dilakukan dengan mengukur nilai persediaan yang menjadi harga pokok penjualan atau beban pokok penjualannya.

PSAK No. 48 Revisi 2009 tentang Penurunan Nilai Aset

Tinjauan pustaka mengenai standar akuntansi yang mengatur mengenai penurunan nilai aset ini dibutuhkan dalam penelitian karena terkait dengan aset biologis, ternyata aset ini sangat rentan mengalami penurunan nilai dalam berbagai tahapan perkembangan vegetatifnya. Penurunan nilai aset biologis biasanya dikarenakan ada sebagian bentuk aset biologis yang cacat atau rusak sehingga tidak bisa lagi digunakan dalam operasional bisnis entitas dan otomatis mengurangi keseluruhan nilai tercatat dari aset biologis, baik dalam akun TBM, TM, maupun persediaan hasil panennya (TBS).

Entitas harus menilai adanya indikasi atas penurunan nilai asetnya. Salah satu indikasi yang bisa digunakan sebagai acuan adalah terdapat bukti mengenai keusangan atau kerusakan fisik aset (PSAK No.48, 2009:8). Di dalam praktik pengelolaan perkebunan, secara regular dilakukan pemeriksaan atas semua aset biologisnya dan di setiap panen selalu dilakukan penyortiran atas hasil panen yang rusak. Kegiatan ini akan mampu mendeteksi indikasi keusangan atau kerusakan fisik aset sebagai bentuk penurunan nilai aset tersebut.

Kerugian yang dialami entitas atas penurunan nilai asetnya diakui sebagai rugi penurunan nilai. Hal ini seperti yang dijelaskan dalam PSAK No.48 (2009: 23), yaitu: "Jika, dan hanya jika, nilai terpulihkan aset lebih kecil dari nilai tercatatnya, maka nilai tercatat aset diturunkan menjadi sebesar nilai terpulihkan. Penurunan tersebut adalah rugi penurunan nilai. Rugi penurunan nilai aset yang tidak direvaluasi diakui dalam laporan laba rugi." Apabila suatu aset mengalami penurunan nilai, maka penyusutan yang dibebankan atas aset tersebut harus juga mengalami penyesuaian. Seperti yang diungkapkan dalam standar ini bahwa setelah pengakuan rugi penurunan nilai, beban penyusutan (amortisasi) aset disesuaikan di periode mendatang

untuk mengalokasikan nilai tercatat aset revisian, setelah dikurangi nilai sisa (jika ada), secara sistematis selama sisa umur manfaatnya (PSAK No.48, 2009: 23-24).

Laporan Keuangan

Menurut PSAK No. 1 (2009: 13), laporan keuangan adalah penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Laporan ini menampilkan sejarah entitas yang dikuantifikasi dalam nilai moneter (Kieso, 2010). Laporan keuangan merupakan sarana yang bisa digunakan oleh entitas untuk mengkomunikasikan keadaan terkait dengan kondisi keuangannya kepada pihak-pihak yang berkepentingan baik yang berasal dari internal entitas maupun eksternal entitas.

Tujuan adanya laporan keuangan menurut SFAC No. 1 terbagi dalam tiga bagian utama yaitu untuk: dasar penilaian dalam kepentingan investasi dan kredit, membantu menetapkan aliran kas entitas di masa depan, dan menjelaskan tentang sumber daya yang dimiliki oleh entitas, klaim atas sumber daya tersebut, dan segala bentuk perubahan sumber daya. Untuk memenuhi semua tujuannya, maka laporan keuangan dibuat dengan komponen lengkap yang terdiri dari: laporan posisi keuangan (neraca) pada akhir periode, laporan laba rugi komprehensif selama periode, laporan perubahan ekuias selama periode. laporan arus kas selama periode. catatan atas laporan keuangan, dan laporan posisi keuangan pada awal periode komparatif yang disajikan ketika entitas menerapkan suatu kebijakan akuntansi restrospektif atau membuat penyajian kembali pos-pos laporan keuangan atau ketika entitas mereklasifikasi pos-pos dalam laporan keuangannya.

Penelitian ini juga membahas mengenai pelaporan aset biologis dalam laporan keuangan sebagai tujuan akhir dari serangkaian perlakuan akuntansinya. Secara garis besar, keberadaan aset biologis ini dapat dimasukkan dalam klasifikasi akun persediaan dan aset tidak lancar di dalam laporan posisi keuangan. Adanya konsep biaya historis dan *fair value* juga memberikan pengaruh yang mendasar pada penyajian nilai nominal aset biologis pada laporan keuangan.

Dalam penyajian aset biologis di laporan keuangan dengan menggunakan konsep biaya historis, aset biologis berupa tanaman perkebunan dikelompokkan dalam akun persediaan dan akun aset tidak lancar. Akun persediaan akan menampung tanaman perkebunan yang telah siap dijual menurut jenis usaha entitas. Akun aset tidak lancar akan menampung tanaman perkebunan milik entitas yang belum bisa dijual karena masih mengalami proses pertumbuhan. Persediaan dalam industri perkebunan disajikan sebesar biaya perolehan atau nilai realisasi bersih, mana yang lebih rendah (Sari dan Martini, 2011). Klasifikasi yang selanjutnya adalah tanaman perkebunan yang disajikan sebagai aset tidak lancar entitas. Di lingkungan industri perkebunan, aset tidak lancar berupa aset biologis ini sering juga disebut dengan akun tanaman produksi. Tanaman produksi disajikan dalam laporan posisi keuangan entitas sebagai tanaman perkebunan yang merupakan bagian dari kelompok aset tidak lancar (Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN, 2011). Akun tanaman perkebunan ini merupakan tanaman menghasilkan yang memiliki umur ekonomis panjang. Akun ini terdiri dari sub akun tanaman belum menghasilkan dan tanaman menghasilkan.

Kelemahan konsep biaya historis dalam pelaporan keuangan menyebabkan entitas diperbolehkan mengukur aset tidak lancarnya dengan menggunakan *revaluation model* jika penyajian menggunakan konsep *fair value*. Penggunaan *revaluation model* ini akan mencatat aset tersebut dalam nilai wajarnya. Sama dengan konsep sebelumnya, penyajian dengan *fair valu*e tetap mengklasifikasikan aset biologis entitas perkebunan menjadi dua kelompok besar yaitu persediaan dan aset tidak lancar. Dalam penelitian yang dilakukan oleh Sari dan Martini

(2011), produk hasil pertanian adalah hasil panen aktiva (aset) biologis entitas. Produk hasil pertanian ini dalam industri perkebunan sama dengan produk hasil perkebunan yang digolongkan sebagai persediaan. Sesuai dengan yang diterangkan dalam IAS 41, produk hasil pertanian (persediaan) yang dipanen dari aset biologis entitas harus diukur pada saat panen sebesar nilai wajar dikurangi dengan biaya pada saat penjualan. Untuk kelompok akun aset tidak lancar, juga dibagi menjadi akun tanaman belum menghasilkan dan tanaman telah menghasilkan. Menurut IAS 41, aset biologis yang masuk dalam kelompok aset tidak lancar ini harus diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap tanggal neraca sebesar nilai wajarnya dan dikurangi dengan estimasi biaya pada saat penjualannya. Jika pada saat pengakuan awal, entitas tidak dapat menentukan nilai wajarnya dengan andal, maka aset biologis ini diukur berdasarkan biaya perolehannya dikurangi dengan akumulasi depresiasi dan akumulasi kerugian penurunan nilai. Namun, ketika entitas telah dapat mengetahui nilai wajar dari aset biologis ini dengan andal, maka aset ini harus diukur pada nilai wajarnya dikurangi dengan estimasi biaya saat penjualan. Entitas wajib melakukan pengukuran kembali (revaluation) atas tanaman perkebunan yang telah menghasilkan sesuai dengan nilai wajarnya dan dikurangi dengan estimasi biaya saat penjualan, jika entitas menggunakan metode ini. Jika ada selisih dalam tahap pengukuran kembali ini, bisa berupa kerugian atau keuntungan, entitas wajib memasukkannya dalam item laporan laba rugi periode berjalan. Apabila entitas menggunakan konsep *fair value* dalam mengukur dan menyajikan aset biologisnya, maka entitas harus menyajikan daftar rekonsiliasi perubahan atas nilai tercatat pada tanaman perkebunan di antara awal dan akhir periode berjalan. Daftar rekonsiliasi ini berisi mengenai ringkasan: penurunan akibat penjualan, penurunan akibat panen, kenaikan yang diakibatkan penggabungan usaha, selisih kurs bersih akibat translasi laporan keuangan entitas asing, dan berbagai sumber perubahan lainnya.Pengukuran menggunakan konsep *fair value* ini menjawab kelemahan penyajian aset biologis jika menggunakan konsep biaya historis. Dengan konsep ini, entitas tetap dapat mengetahui laba atau rugi bersih yang dialaminya pada periode-periode selama proses transformasi biologis pada tanaman perkebunan sampai tanaman tersebut dapat menghasilkan manfaat ekonomis bagi entitas.

Penyajian selanjutnya adalah penyajian yang sesuai dengan SAK ETAP. Dalam penelitian ini ditampilkan mengenai penyajian dengan SAK ETAP karena berhubungan dengan kondisi entitas bisnis yang menjadi obyek penelitian, yakni Koperasi “M”. Seperti kebanyakan badan usaha berupa koperasi yang dapat dimasukkan dalam bagian usaha kecil dan menengah, maka Koperasi “M” menggunakan SAK ETAP sebagai dasar acuan penyusunan laporan keuangannya. Pada dasarnya, persyaratan untuk pengakuan dan pengukuran aset, kewajiban, penghasilan dan beban dalam SAK ETAP didasarkan pada prinsip pervasif dari Kerangka Dasar Penyajian dan Pengukuran Laporan Keuangan. Menurut SAK ETAP (2009:11), dasar pengukuran yang umum adalah biaya historis dan nilai wajar. SAK ETAP tidak mempunyai suatu standar yang baku dan khusus terkait dengan penyajian atas aset biologis suatu entitas. Kelompok akun aset biologis dimasukkan dalam kelompok aset tetap yang secara umum dijelaskan pada SAK ETAP Bab 15.

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kasus dengan metode deskriptif. Studi Kasus merupakan penelitian dengan karakteristik masalah yang berkaitan dengan latar belakang dan kondisi saat ini dan subyek yang diteliti serta interaksinya dengan lingkungan. Menurut Sekaran (2009: 46) studi kasus meliputi analisis mendalam dan kontekstual terhadap situasi yang mirip dalam organisasi lain, di mana sifat dan definisi masalah yang terjadi

adalah serupa dengan yang dialami dalam situasi saat ini. Menurut Sekaran (2009:158), studi deskriptif dilakukan untuk mengetahui dan menjadi mampu untuk menjelaskan karakteristik variabel yang diteliti dalam suatu situasi.

Sesuai dengan jenis dan tujuan dari penelitian ini, peneliti melakukan penelitian pada Koperasi "M". Lokasi penelitian ini berada di Desa Mega Timur Kecamatan Sungai Ambawang Kabupaten Kubu Raya, Provinsi Kalimantan Barat, Indonesia. Penelitian ini difokuskan pada evaluasi terhadap aktivitas pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan atau pelaporan atas kelompok akun aset biologis yang dimiliki oleh Koperasi "M".

Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan beberapa data yang tergolong dalam jenis data kulaitatif dan kuantitatif yang bersumber dari data primer serta data sekunder. Data primer yang diperlukan dalam penelitian ini berupa hasil wawancara dengan narasumber dari Koperasi "M" dan catatan peneliti terhadap kegiatan observasi yang dilakukan di lokasi penelitian. Sedangkan data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini adalah data mengenai: sejarah, tujuan, struktur organisasi, dan laporan keuangan dari Koperasi "M".

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode penelitian kepustakaan, wawancara, observasi, dan dokumentasi. Penelitian kepustakaan digunakan untuk mendapatkan landasan teori yang relevan dengan masalah penelitian. Peneliti melakukan wawancara langsung dengan beberapa narasumber yang berasal dari Koperasi "M" maupun dari pihak luar yang memiliki hubungan bisnis dengan Koperasi "M". Selain melakukan wawancara seperti dijelaskan sebelumnya, peneliti juga akan melakukan survei langsung terhadap objek penelitian ini serta meminta data perusahaan terkait dengan pencatatan serangkaian aset biologis yang dikelola oleh koperasi ini. Peneliti juga melakukan dokumentasi atas beberapa dokumen milik Koperasi "M" yang relevan dengan masalah penelitian.

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode analisis kualitatif. Analisis ini dilakukan dalam bentuk uraian atas data kualitatif dan data kuantitatif yang dikaitkan dengan data lainnya untuk mendapatkan kejelasan terhadap suatu kebenaran atau memperoleh gambaran baru, menguatkan gambaran yang sudah ada atau sebaliknya. Setelah mendapatkan data-data yang dibutuhkan atas Koperasi "M", maka peneliti melakukan analisis data, dimulai dengan menganalisis data keuangan aset biologis entitas ini untuk mendapatkan gambaran mengenai proses pencatatan aset biologisnya. Peneliti akan memeriksa pencatatan terkait aset biologis ini dan membandingkan kesesuaian pencatatan ini dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku bagi perusahaan perkebunan di Indonesia. Setelah mendapatkan analisis mengenai kesesuian antara laporan keuangan Koperasi "M" dengan SAK ETAP dan standar akuntansi keuangan atau pedoman akuntansi perkebunan yang lain, maka peneliti akan dapat mengidentifikasi gambaran masalah atas pelaporan aset biologis Koperasi "M". Berdasarkan hasil identifikasi tersebut, maka peneliti akan menyarankan pemecahan masalah tersebut dengan acuan SAK ETAP dan pedoman akuntansi yang relevan lainnya.

HASIL PENELITIAN

Hasil penelitian yang disampaikan dalam artikel ini dilakukan dalam ketiga aktivitas perlakuan akuntansi dan dilaporkan terpisah per aktivitas akuntansi, yaitu: pengakuan, pengukuran, dan pelaporan akuntansi atas aset biologis milik entitas Koperasi "M". Berdasarkan hasil wawancara yang dilakukan peneliti dengan narasumber dari Koperasi "M" pengakuan aset biologis berupa tanaman kelapa sawitnya adalah dengan menggunakan akun Tanaman Belum Menghasilkan (TBM) dan Tanaman Menghasilkan (TM). Akun TBM menampung semua nilai

atas aset biologis sejak penanaman hingga tanaman tersebut menghasilkan secara produktif. Kebijakan manajemen Koperasi "M" menetapkan bahwa masa tanaman berada dalam akun TBM berkisar antara 4 hingga 5 tahun. Selanjutnya, tanaman kelapa sawit tersebut akan direklasifikasi ke dalam akun TM. Apabila dalam masa perawatan, ada bagian tanaman kelapa sawit yang mengalami kerusakan, maka dilakukan penyulaman dengan pohon tanaman kelapa sawit pengganti. Koperasi "M" tidak melakukan penyusutan atas aset biologis berupa tanaman kelapa sawit yang telah masuk dalam akun TM.

Selanjutnya adalah mengenai pengukuran aset biologis yang dilakukan oleh Koperasi "M". Secara umum, keseluruhan pengukuran nilai terkait dengan aset biologis tanaman kelapa sawit yang dilakukan oleh Koperasi "M" adalah dengan menggunakan metode biaya historis. Koperasi ini mengukur biaya perolehan kelapa sawit dengan cara menjumlahkan semua total biaya mulai dari pengeringan lahan (*drainage*), pembersihan lahan (*weeding*), pembelian bibit, pembelian obat hama dan pestisida (*pest and diseases*), pemupukan (*manurin*g) yang dilakukan hingga tanaman bisa menghasilkan buah sawit yang akan dipanen. Untuk biaya tenaga kerja penanaman bibit, Koperasi "M" tidak melakukan pengakuan khusus atas bibit tanaman kelapa sawit yang bisa menambah nilai aset biologis dalam akun tanaman belum menghasilkan. Hal ini dikarenakan Koperasi "M" kesulitan melakukan identifikasi langsung atas biaya tenaga kerja yang khusus untuk menanam bibit kelapa sawit dan dikapitalisasi ke dalam akun TBM.

Reklasifikasi dari TBM ke TM dilakukan pada tahun keempat atau kelima dimana tanaman kelapa sawit sudah dianggap oleh manajemen mampu berproduksi secara rutin dan layak panen. Dalam masa panen, koperasi akan dapat melakukan panen secara berurutan di semua lahan yang dimilikinya setiap dua minggu sekali. Setiap kali panen, koperasi akan mengeluarkan biaya-biaya sebagai berikut: biaya pemanenan (*harvesting*), biaya transportasi untuk pengiriman buah sawit dari kebun sampai ke pabrik pengolahan (*transport FFB and reception*), biaya peralatan panen (*tools*), dan biaya pengawasan kegiatan pemanenan (*supervision*), biaya overhead (*overhead cost*) dan biaya perawatan (*maintenance*). Keenam unsur biaya ini akan menjadi dasar Koperasi "M" untuk melakukan pengukuran terhadap nilai beban pokok penjualan buah sawit atau tandan buah sawit (TBS) yang akan dijual ke pabrik pengolahan buah sawit. Koperasi ini tidak mengakui adanya akun persediaan TBS karena hasil panennya semua langsung disetor ke pabrik pengolahan buah kelapa sawit secepatnya.

Menurut penjelasan yang diberikan narasumber, data laporan realisasi produksi yang ada dan pengamatan yang dilakukan oleh peneliti, Koperasi "M" belum sepenuhnya menerapkan SAK ETAP dalam membuat laporan keuangannya. Peneliti tidak hanya menggunakan acuan SAK ETAP, tetapi juga menggunakan standar atau pedoman akuntansi lain yang sesuai untuk perlakuan akuntansi aset biologis karena SAK ETAP tidak mengakomodasi penjelasan yang cukup memadai atas akuntansi untuk aset biologis. Standar dan pedoman akuntansi yang juga digunakan adalah: Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN, PSAK 14, PSAK 16, dan PSAK 48. Dikatakan belum sepenuhnya sesuai karena ada beberapa unsur dalam perlakuan akuntansi aset biologis milik Koperasi "M" yang sudah sesuai dengan SAK ETAP dan ada pula beberapa unsur perlakuan akuntansi aset biologisnya yang tidak sesuai dengan SAK ETAP. Unsur yang dianggap sesuai adalah pada: pengakuan aset biologis yang diklasifikasikan dalam TBM dan TM sesuai dengan tahapan transformasi biologisnya dan pengukuran semua unsur biaya dalam pengelolaan aset biologis dengan menggunakan metode biaya historis. Sedangkan beberapa unsur perlakuan akuntansi aset biologis Koperasi "M" yang tidak sesuai adalah:

1. **Belum menerapkan penyusutan terhadap semua aset tanaman kelapa sawit yang menghasilkan.**

   Di dalam SAK ETAP Bab 15 mengenai aset tetap, disebutkan bahwa penyusutan dimulai ketika suatu aset tersedia untuk digunakan, misalnya aset berada di lokasi dan kondisi yang diperlukan sehingga mampu beroperasi sebagaimana maksud manajemen. Penyusutan dihentikan ketika aset dihentikan pengakuannya. Penyusutan tidak dihentikan ketika aset tidak digunakan atau dihentikan penggunaan aktifnya, kecuali aset tersebut telah disusutkan secara penuh. Namun, dalam metode penyusutan berdasar penggunaan (*usage method of depreciation*), beban penyusutan menjadi nol ketika tidak ada produksi. Pada pedoman akuntansi lain, yaitu Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN (2011:99) dijelaskan bahwa penyusutan aset tanaman dimulai ketika TBM direklasifikasi ke TM. Penyusutan dilakukan menggunakan metode garis lurus. Penyusutan aset tanaman tahunan diakui sebagai beban produksi atau penambah biaya perolehan persediaan yang dihasilkannya. Di dalam PSAK No,16 Revisi 2011 mengenai Aset Tetap juga dijelaskan mengenai penyusutan atas aset tetap. Menurut PSAK No.16 (2011:14), entitas mengalokasikan jumlah pengakuan awal aset pada bagian aset tetap yang signifikan dan menyusutkan secara terpisah setiap bagian tersebut. Penyusutan merupakan alokasi harga perolehan dari sebuah aset tetap sepanjang umur ekonomis secara sistematis dan rasional. Alokasi penyusutan ini untuk memenuhi prinsip *matching* atas pendapatan dan beban dalam satu periode akuntansi yang sama. Beban penyusutan untuk setiap periode harus diakui dalam laba rugi kecuali jika beban tersebut dimasukkan dalam jumlah tercatat aset lainnya (PSAK No.16, 2011:15). Berdasarkan ketiga standar akuntansi tersebut, maka penyusutan atas akun Tanaman Menghasilkan mutlak untuk dilakukan, namun hal ini belum dilakukan oleh Koperasi “M”.

2. **Belum secara jelas mengakui adanya akun persediaan dalam perlakuan akuntansi terhadap aset biologis tanaman kelapa sawit tersebut.**

   Di dalam Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN (2011: 47) dijelaskan bahwa akun persediaan menampung beberapa jenis persediaan yaitu hasil tanaman, barang dalam proses, bahan baku, bahan pelengkap. Konsep mengenai persediaan ini juga sejalan dengan yang diterapkan dalam PSAK No. 14 Revisi 2008 mengenai persediaan. Berdasarkan kedua standar tersebut, maka seharusnya hasil panen dan stok bahan pelengkap seperti pupuk, pestisida, dan sejenisnya diakui sebagai persediaan oleh Koperasi “M”. Akan tetapi, hal ini belum dilakukan oleh Koperasi “M”.

3. **Belum melakukan penghapusan terhadap bagian tanaman yang rusak atau cacat dalam masa tanaman belum menghasilkan, tanaman menghasilkan, maupun hasil dari penyortiran Tandan Buah Segar (TBS) ketika masa panen.**

   Penghapusan atas bagian tanaman (aset biologis) yang rusak atau cacat merupakan keharusan karena hal ini adalah bagian dari indikasi penurunan nilai aset seperti yang dijelaskan dalam PSAK 48 Revisi 2009. Beban kerugian atas aset yang rusak, baik signifikan nilainya ataupun tidak signifikan apabila dibandingkan dengan keseluruhan nilai aset biologis tersebut, harus diakui sebagai beban kerugian penurunan nilai (beban kerugian tanaman rusak) yang dilaporkan dalam laporan laba rugi dan diperlakukan sebagai pengurang pada akun yang terkait. Pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan atas aset yang rusak atau cacat belum dilakukan oleh Koperasi “M”. dalam praktiknya sampai saat ini, Koperasi “M” masih membebankan sebagai bagian dari beban perawatan dan mencatat hasil panen hanya dalam nilai netonya saja.

Berdasarkan beberapa poin kelemahan terkait dengan penerapan SAK ETAP atas perlakuan akuntansi aset biologis Koperasi "M" tersebut, maka peneliti memberikan usulan terkait pengakuan, pengukuran, dan pelaporan akuntansi atas aset biologis tersebut. Terkait pengakuan aset biologis, peneliti mengusulkan untuk mengakui adanya:

1. **Akun penyusutan tanaman menghasilkan**: SAK ETAP Bab 15 (Aset Tetap) yang mengharuskan adanya penyusutan atas aset tetap; Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN yang menjelaskan bahwa penyusutan aset tanaman dimulai ketika TBM direklasifikasi ke TM dan dilakukan menggunakan metode garis lurus: dan dalam PSAK No. 16 Revisi 2011 disebutkan bahwa entitas mengalokasikan jumlah pengakuan awal aset pada bagian aset tetap yang signifikan dan menyusutkan secara terpisah setiap bagian tersebut.
2. **Akun persediaan**: Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN menjelaskan bahwa akun persediaan menampung beberapa jenis persediaan yaitu hasil tanaman, barang dalam proses, bahan baku, bahan pelengkap; dan konsep mengenai persediaan sebagaimana dijelaskan dalam PSAK No.14 Revisi 2008.
3. **Akun Beban Kerugian atau Penghapusan TBS Cacat/ Tanaman Rusak**: peraturan yang ada dalam PSAK No. 48 Revisi 2009 mengenai Penurunan Nilai Aset menjelaskan bahwa penghapusan atas bagian tanaman (aset biologis) yang rusak atau cacat merupakan keharusan karena hal ini adalah bagian dari indikasi penurunan nilai aset.

Untuk masalah pengukuran aset biologis, secara umum Koperasi "M" telah sesuai dengan SAK ETAP karena telah menggunakan metode biaya historis. Peneliti memberikan tambahan usulan dalam teknis pengukuran nilai reklasifikasi TM dan nilai hasil panen yang harusnya diakui sebagai akun persediaan TBS dan nantinya akan menjadi harga pokok penjualan ketika persediaan TBS tersebut terjual.

Usulan yang ditawarkan adalah berkaitan dengan pengukuran nilai tanaman belum menghasilkan (TBM). Berdasarkan penyesuaian terhadap kegiatan operasional Koperasi "M" dan Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN,macam-macam biaya yang menjadi unsur pengukuran nilai akun TBM meliputi biaya: pengeringan lahan (*drainage)*, pembersihan lahan (*weedin*g), pembelian bibit, pembelian obat hama dan pestisida (*pest and diseases*), pemupukan (*manuring*). Dari keenam unsur biaya yang ada, semua dapat dijadikan dasar pengukuran untuk menilai besaran nominal akun tanaman belum menghasilkan. Biaya tenaga kerja untuk menanam bibit kelapa sawit seharusnya dimasukkan sebagai bagian penilaian akun TBM. Namun hal ini sulit untuk diterapkan pada Koperasi"M" karena selama ini koperasi tidak memisahkan antara tenaga kerja yang murni ditugaskan mengelola tanaman kelapa sawit dan tenaga kerja yang mengelola perawatan infrastruktur di sekeliling kebun. Biaya atas tenaga kerja dicatat dalam nilai total untuk setiap pekerja dengan asumsi mereka mengerjakan semua hal terkait pengelolaan kebun, baik yang berhubungan langsung dengan tanaman kelapa sawit maupun tidak. Oleh karena itu, khusus untuk biaya tenaga kerja, peneliti memberikan usulan pemecahan masalah pengukurannya dengan mengalokasikan total biaya tenaga kerja langsung per periode dalam persentase sesuai dengan kebijakan manajemen koperasi secara terpisah antara biaya tenaga kerja langsung yang dikapitalisasi pada aset TBM dan biaya tenaga kerja yang dianggap sebagai bagian dari beban perawatan kebun rutin.

Jika sudah memenuhi kualifikasi produktif, maka nilai yang diakui di akun tanaman belum menghasilkan akan direklasifikasi ke dalam akun tanaman menghasilkan. Nilai tanaman belum menghasilkan yang akan direklasifikasi ke akun tanaman menghasilkan adalah nilai bersihnya setelah dilakukan pengurangan terhadap tanaman yang rusak atau cacat. Perhitungan atas nilai penghapusan tanaman yang rusak atau cacat dimasukkan sebagai Beban Penghapusan Tanaman

Cacat dan dilaporkan dalam bagian beban non operasional dalam Laporan Laba Rugi. Penggantian untuk tanaman kelapa sawit yang rusak lebih mudah pengukurannya dilakukan dengan menggunakan metode pendekatan per pohon. Dalam metode pendekatan per pohon, jumlah tercatat aset TM yang diganti diakui sebagai beban periode terjadinya dan biaya aset tanaman baru diukur sebagai biaya perolehan aset tanaman tahunan (Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN, 2011: 94-95).

Koperasi "M" harus melakukan penyusutan atas aset biologis tanaman kelapa sawit ketika tanaman kelapa sawit tersebut masuk ke dalam akun tanaman menghasilkan. Cara menghitung penyusutannya adalah dengan menggunakan metode garis lurus. Umur ekonomis yang dijadikan dasar perhitungan penyusutan adalah asumsi usia produktif kelapa sawit yaitu 20-30 tahun. Koperasi "M" sebaiknya menggunakan dasar umur ekonomis 20 tahun karena seluruh tanaman kelapa sawit yang dikelola oleh Koperasi "M" berada di area lahan gambut. Dalam perhitungan penyusutan tanaman menghasilkan perlu memperhitungkan nilai sisa karena di akhir masa produktif tanaman kelapa sawit ini biasanya masih bisa dimanfaatkan sebagai bahan pupuk tanaman atau penyubur lahan.

Ketika pohon kelapa sawit mulai bisa dipanen, maka unsur biaya yang terjadi selama proses pemanenan di kebun hingga Tandan Buah Segar (TBS) siap disetorkan ke pabrik pengolahan menjadi dasar pengukuran untuk penilaian persediaan TBS. Nilai yang diakui dalam akun persediaan adalah biaya pemanenan atas Tandan Buah Segar (TBS) bersih setelah dikurangi dengan buah sawit yang cacat ditambah dengan beban penyusutan atas aset tanaman menghasilkan pada periode tersebut. Hal ini sesuai dengan pernyataan dalam Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN (2011:99) bahwa penyusutan aset tanaman tahunan diakui sebagai beban produksi atau penambah biaya perolehan persediaan yang dihasilkannya. Tidak terdapat biaya perawatan atau pergudangan persediaan karena sistem yang ada di pengelolaan kebun kelapa sawit ini menghendaki bahwa TBS yang selesai dipanen harus segera disetorkan ke pabrik. Hal ini dilakukan karena jika TBS tidak segera diolah maka kualitas TBS tersebut akan rendah dan otomatis akan mengurangi daya jual TBS yang ada. Penilaian persediaan tidak didasarkan pada harga TBS yang ditetapkan oleh Tim Penetapan Harga TBS yang dibentuk oleh pemerintah daerah terkait.

Tabel di bawah ini merupakan contoh dari pengukuran nilai persediaan pada masa pemanenan. Ilustrasi ini disesuaikan dengan kondisi kebun kelapa sawit plasma yang dikelola oleh Koperasi "M".

Ilustrasi Pengukuran Nilai Persediaan TBS

	Plasma I	**Plasma II**	**Plasma III**
Produksi (Kg):			
Bruto	xxx	xxx	xxx
Cacat	(xxx)	(xxx)	(xxx)
Netto (Kg)	**xxx**	**xxx**	**xxx**
Biaya (Rp):			
Pemanenan	xxx	xxx	xxx
Transportasi	xxx	xxx	xxx
Peralatan	xxx	xxx	xxx
Pengawasan	xxx	xxx	xxx
Penyusutan TM	xxx	xxx	xxx
Total Biaya	**xxx**	**Xxx**	**xxx**

Berdasarkan ilustrasi tersebut, maka ketika selesai melakukan pemanenan, Koperasi “M” harus membuat ayat jurnal terkait dengan pengeluaran semua biaya pemanenan, yaitu:

Beban Pemanenan	Rp xxx	
Beban Transportasi	Rp xxx	
Beban Peralatan Panen	Rp xxx	
Beban Pengawasan Panen		Rp xxx
Kas/ Utang usaha		Rp xxx

Terkait dengan unsur-unsur biaya yang dikapitalisasi pada akun persediaan, maka Koperasi “M” juga harus memasukkan unsur beban penyusutan TM pada total biaya yang akan dipindahbukukan ke akun persediaan. Alokasi beban penyutan TM dicatat dengan jurnal:

Beban Penyusutan TM	Rp xxx	
Akumulasi Penyusutan TM		Rp xxx

Selanjutnya, semua beban terkait dengan pemanenan tersebut dipindahkan ke dalam akun persediaan Tandan Buah Segar (TBS) dengan membuat ayat jurnal sebagai berikut:

Persediaan-TBS	Rp xxx	
Beban Pemanenan		Rp xxx
Beban Transportasi		Rp xxx
Beban Peralatan Panen		Rp xxx
Beban Pengawasan Panen		Rp xxx
Beban Penyusutan TM		Rp xxx

Nominal yang dimasukkan dalam ayat jurnal tersebut adalah keseluruhan nominal yang muncul pada total biaya pemanenan dari ketiga kelompok plasma.

Terkait dengan penjualan persediaan TBS, maka ada dua metode yang bisa digunakan oleh Koperasi “M” untuk mencatatnya, yaitu metode perpetual dan metode periodik. Ketika memilih menggunakan metode perpetual, maka saat persediaan berupa tandan buah segar (TBS) sudah terjual, maka Koperasi “M” harus membuat ayat jurnal:

Kas/ Piutang usaha	Rp xxx	
Penjualan TBS		Rp xxx
Harga Pokok Penjualan (HPP)	Rp xxx	
Persediaan-TBS		Rp xxx

Akan tetapi, jika Koperasi “M” memilih untuk menggunakan metode periodik, maka ketika terjadi penjualan atas persediaan TBS, koperasi hanya perlu membuat ayat jurnal:

Kas/Piutang Usaha	Rp xxx	
Penjualan TBS		Rp xxx

Koperasi perlu melakukan penyesuaian untuk perhitungan harga pokok penjualan (HPP) di setiap akhir periode menjelang penyusunan laporan keuangan. Hal ini perlu dilakukan untuk mengetahui sisa persediaan akhir TBS, HPP, dan laba (rugi) atas penjualan TBS selama periode tersebut.

Ketika Koperasi “M” membeli bahan-bahan pelengkap dalam pengelolaan kebun kelapa sawit ini, koperasi harus mencatatnya dalam akun persediaan juga. Bahan pelengkap yang dimaksudkan ialah seperti: pupuk, obat tanaman, dan pestisida. Namun, untuk memudahkan identifikasi, perlu dibuatkan sub akun dalam buku besar pembantu untuk memisahkan antara nilai persediaan dari TBS dan nilai persediaan yang mewakili pengeluaran bahan pelengkap. Ayat jurnal untuk mencatat pembelian bahan pelengkap adalah:

Persediaan-Bahan Pelengkap	Rp xxx	
Kas/ Utang usaha		Rp xxx

Terkait dengan adanya kemungkinan tanaman kelapa sawit tersebut rusak atau cacat, maka Koperasi "M" selaku pengelola harus melakukan penyulaman tanaman. Hal ini sesuai dengan yang disampaikan oleh narasumber pada sesi wawancara. Pengeluaran untuk membeli bibit pohon kelapa sawit baru, pupuk, dan pestisida kembali diakui pada akun tanaman belum menghasilkan dan diukur pada biaya historisnya.

Selanjutnya, terkait dengan masalah pelaporan akuntansi aset biologis, maka peneliti memberikan usulan pelaporan yang terfokusi pada 2 jenis laporan,yaitu laporan posisi keuangan dan laporan laba rugi. Usulan pemecahan masalah terkait pelaporan aset biologis yang ditawarkan peneliti dibuat berdasarkan usulan pengakuan dan pengukuran aset biologis seperti yang telah dibahas pada sub bab sebelumnya. Usulan yang diberikan dalam bentuk ilustrasi laporan posisi keuangan dan laporan laba rugi dengan menggunakan metode perpetual dan periodik. Usulan mengenai pelaporan aset biologis ini diberikan berdasarkan pada Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN dengan beberapa penyesuaian. Ilustrasi usulan laporannya adalah:

1. Laporan Posisi Keuangan (Parsial)

Aset Lancar	Tahun 20…	Tahun 20…
…..	xxx	xxx
Persediaan	xxx	xxx
…..	xxx	xxx
Jumlah Aset Lancar	**xxx**	**xxx**
Aset Tidak Lancar		
Aset Tetap		
…...	xxx	xxx
Tanaman Menghasilkan	xxx	xxx
Akumulasi Penyusutan Tanaman Menghasilkan	(xxx)	(xxx)
Nilai Buku Tanaman Menghasilkan	xxx	xxx
……	xxx	xxx
Jumlah Aset Tetap	**xxx**	**xxx**
Aset Lain-Lain		
……	xxx	xxx
Tanaman Belum Menghasilkan	xxx	xxx
……	xxx	xxx
Jumlah Aset Lain-Lain	**xxx**	**xxx**
Jumlah Aset Tidak Lancar	**xxx**	**xxx**
Jumlah Aset	**xxx**	**xxx**

2. Laporan Laba Rugi

Metode Perpetual:

	Tahun 20...	Tahun 20...
Penjualan Tandan Buah Segar (TBS)	**xxx**	**xxx**
Diskon Penjualan TBS*	(xxx)	(xxx)
Retur dan Potongan Penjualan TBS*	(xxx)	(xxx)
Penjualan Bersih TBS	**xxx**	**xxx**
Harga Pokok Penjualan	**(xxx)**	**(xxx)**
Laba kotor	**xxx**	**xxx**

Beban Operasional:		
…..	xxx	xxx
Beban upah pekerja kebun (40%)	xxx	xxx
Beban administrasi dan umum	xxx	xxx
…..	xxx	xxx
Beban Non Operasional:		
…..	xxx	xxx
Beban Kerugian/ Penghapusan TBS cacat	xxx	xxx
Beban Kerugian/Penghapusan TM cacat	xxx	xxx
…..	xxx	xxx
Total Beban	**(xxx)**	**(xxx)**
Laba (Rugi) Bersih	**xxx**	**xxx**

*jika ada

Metode Periodik

	Tahun 20...	Tahun 20...
Penjualan Tandan Buah Segar (TBS)	**xxx**	**xxx**
Diskon Penjualan TBS*	(xxx)	(xxx)
Retur dan Potongan Penjualan TBS*	(xxx)	(xxx)
Penjualan Bersih TBS	**xxx**	**xxx**
Perhitungan HPP:		
Persediaan TBS awal	xxx	xxx
Hasil Panen:		
Beban Pemanenan-bersih	xxx	xxx
Beban Transportasi panen-bersih	xxx	xxx
Beban Peralatan panen-bersih	xxx	xxx
Beban Pengawasan panen-bersih	xxx	xxx
Beban Penyusutan TM	xxx	xxx
Persedian TBS siap dijual	xxx	xxx
Persediaan TBS akhir	(xxx)	(xxx)
Harga Pokok Penjualan	**(xxx)**	**(xxx)**
Laba kotor	**xxx**	**xxx**
Beban Operasional:		
…..	xxx	xxx
Beban upah pekerja kebun (40%)	xxx	xxx
Beban administrasi dan umum	xxx	xxx
…..	xxx	xxx
Beban Non Operasional:		
…..	xxx	xxx
Beban Kerugian/ Penghapusan TBS cacat	xxx	xxx
Beban Kerugian/Penghapusan TM cacat	xxx	xxx
…..	xxx	xxx
Total Beban	**(xxx)**	**(xxx)**
Laba (Rugi) Bersih	**xxx**	**xxx**

Berikut ini disajikan tabel mengenai perbandingan jurnal yang dibuat oleh Koperasi "M" dan usulan jurnal yang dibuat oleh peneliti untuk mempermudah pemahaman:

No.	Jenis Aktivitas Operasional	Jurnal oleh Koperasi "M"	Rekomendasi Jurnal oleh Peneliti
1.	Persiapan lahan	TBM xxx Kas/ Utang usaha xxx	TBM xxx Kas/ Utang usaha xxx
2.	Biaya perawatan rutin sebelum usia produktif tanaman.	TBM xxx Kas/ Utang usaha xxx	TBM xxx Kas/ Utang usaha xxx
3.	Reklasifikasi TBM ke TM dengan adanya kerusakan sebagian tanaman.	TM xxx Beban perawatan xxx TBM xxx Kas/ Utang usaha xxx	TM xxx Beban kerugian tanaman rusak xxx TBM xxx TBM xxx Kas/ Utang usaha xxx
4.	Masa panen Tandan Buah Segar (TBS).	Beban pemanenan xxx Beban transportasi xxx B. peralatan panen xxx B. pengawasan panen xxx Kas/ Utang usaha xxx	Beban pemanenan xxx Beban transportasi xxx Beban peralatan panen xxx Beban pengawasan panen xxx Beban penyusutan TM xxx Kas/ Utang usaha xxx Akumulasi penyusutan TM xxx
5.	Pencatatan nilai persediaan TBS	Tidak ada jurnal	Persediaan TBS xxx Beban pemanenan xxx Beban transportasi xxx Beban peralatan panen xxx Beban pengawasan panen xxx Beban penyusutan TM xxx
6.	Pembelian bahan pelengkap	Tidak ada jurnal	Persediaan- Bahan pelengkap xxx Kas/ Utang usaha xxx
7.	Penjualan TBS	Kas/ Piutang Usaha xxx Penjualan TB xxx	Metode perpetual: Kas/ Piutang Usaha xxx Penjualan TBS xxx Harga Pokok Penjualan xxx Persediaan TBS xxx Metode periodik: Kas/ Piutang Usaha xxx Penjualan TBS xxx

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penelitian ini, dapat ditarik kesimpulan bahwa penerapan SAK ETAP dalam pelaporan akuntansi aset biologis yang telah dilakukan oleh Koperasi "M" belum sepenuhnya dilakukan dengan sesuai. Beberapa poin yang sesuai adalah mengenai pengakuan

akun TBM dan TM serta penggunaan metode biaya historis dalam pengukuran unsur-unsur biaya terkait aset biologis. Sedangkan poin ketidaksesuaiannya adalah:

1. Koperasi "M" tidak mengakui adanya penyusutan atas akun Tanaman Menghasilkan. Hal ini bertentangan dengan standar akuntansi dalam SAK ETAP Bab 15 tentang Aset Tetap, Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN 2011, dan PSAK No. 16 Revisi 2011 tentang Aset Tetap, yang semuanya mengharuskan adanya penyusutan pada aset yang telah memberikan nilai manfaat bagi entitas. Beban penyusutan atas aset biologis pada tanaman menghasilkan juga seharusnya menjadi salah satu unsur penambah dalam perhitungan nilai persediaan hasil panennya.
2. Koperasi "M" tidak mengakui adanya akun Persediaan untuk menampung nilai atas hasil panen (Tandan Buah Segar/ TBS) tanaman kelapa sawit. Selama ini Koperasi "M" langsung membebankan semua biaya perolehan TBS ke dalam beberapa akun biaya yang berhubungan dengan aktivitas panen. Hal ini bertentangan dengan konsep dan aturan mengenai persediaan yang ada dalam PSAK No. 14 Revisi 2008 dan Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN 2011.
3. Koperasi "M" tidak mengakui adanya beban kerugian atas bagian aset biologis yang mengalami kerusakan atau cacat baik dalam masa Tanaman Belum Menghasilkan (TBM), Tanaman Menghasilkan (TM) maupun pada saat penyortiran hasil Tandan Buah Segar (TBS). Pelaporan atas nilai yang berkaitan dengan reklasifikasi langsung dilakukan pada nilai bersihnya (setelah dikurangkan dengan barang rusak atau cacat). Hal ini bertentangan dengan peraturan mengenai penurunan nilai aset yang ada pada PSAK No. 48 Revisi 2009.

Melalui penelitian ini, peneliti menyarankan kepada Koperasi "M" agar bisa menerapkan usulan terkait perlakuan akuntansi aset biologis seperti yang telah diberikan oleh peneliti dengan harapan kualitas laporan keuangan yang dihasilkan bisa semakin bagus. Saran juga diberikan kepada pihak regulator yang bertugas menyusun standar akuntansi agar bisa menyempurnakan kembali isi SAK ETAP utamanya untuk pengaturan perlakuan akuntansi atas aset biologis. Hal ini ditujukan agar entitas yang kecil atau yang memilih untuk tidak *go public* bisa dengan mudah menggunakan satu acuan standar akuntansi keuangan saja dalam penyusunan laporan keuangannya secara menyeluruh. Peneliti menyadari masih banyak keterbatasan dalam penelitian ini. Dengan demikian, maka peneliti menyarankan kepada penelitian selanjutnya untuk memperluas cakupan penelitian mengenai akuntansi aset biologis dan berusaha untuk mendapatkan data laporan keuangan yang benar-benar valid yakni laporan keuangan auditan.

DAFTAR PUSTAKA

----------. 2011. *Neraca Komparatif 2010-2011 Koperasi "M".* Kubu Raya.

Arikunto, Suharsimi. 1992. *Prosedur Penelitian (Suatu Pendekatan Praktik)*. Jakarta: PT. Rineka Cipta.

BAPEPAM. 2002. *Pedoman Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten atau Perusahaan Publik Industri Perkebunan.* Surat Edaran Bapepam. www.bapepam.go.id/.

Ikatan Akuntan Indonesia. 1995. *PSAK No. 32 Akuntansi Kehutanan*. Jakarta.

Ikatan Akuntan Indonesia. 2011. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.16 Revisi 2011 Aset Tetap*. Jakarta.

Ikatan Akuntan Indonesia. 2010. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.23 Revisi 2010 Pendapatan*. Jakarta.

Ikatan Akuntan Indonesia. 2009. *Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik*. Jakarta.

Ikatan Akuntan Indonesia. 2009. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.48 Revisi 2009 Penurunan Nilai Aset*. Jakarta.

Ikatan Akuntan Indonesia. 2008. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.14 Revisi 2008 Persediaan*. Jakarta.

International Accounting Standard Committee. 2008. *International Accounting Standard 41 Agriculture.*

Kieso, Donald E, Jerry J Weygandt, Terry D Warfield. 2010. *Intermediate Accounting, Thirteenth Edition, International Student Version.* New York: John Willey & Sons Inc.

PriceWaterhouseCoopers. 2009. *A Practical Guide to Accounting for Agricultural Assets*. www.pwc.com diakses pada 13 November 2012.

PT. Perkebunan Nusantara I-XIV, Ikatan Akuntan Indonesia. 2011. *Pedoman Akuntansi Perkebunan BUMN*. Jakarta.

Ridwan, Achmad. 2011. Perlakuan Akuntansi Aset Biologis PT. Perkebunan Nusantara XIV Makasar (Persero). *Skripsi*. Makassar: Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin.

Sari, Kartika Rachma, Rita Martini. 2011. Historical Cost vs Fair Value Accounting atas Pengakuan dan Penilaian Tanaman Perkebunan. Artikel. *Jurnal Eksistansi Politeknik Negeri Sriwijaya Jurusan Akuntansi Volume 3 Tahun 2011* (362-370). www.pdii.lipi.go.id diakses pada 10 Agustus 2012.

Sekaran, Uma. 2009. *Research Methods for Business-Metodologi Penelitian untuk Bisnis Buku 1 Edisi 4*. Jakarta: Salemba Empat.

Yoo Kim-Tai, Almas Heshmati, Jihyoun Park. 2010. Decelerating Agricultural Society: Theoretical and Historical Perspectives. Artikel. *Technological Foresting and Social Change An International Journal* (479-499). *www.sciencedirect.com* diakses pada 07 September 2012.