

**ANALISIS PERLAKUAN AKUNTANSI ASET BIOLOGIS
BERDASARKAN PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN
(PSAK) NO. 69 TENTANG AGRIKULTUR PADA
PT. PERKEBUNAN NUSANTARA III MEDAN**

Rahmat Hussein Batubara

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara

Email : rahmathusseinbr@gmail.com

Abstrak: Aset biologis merupakan tanaman dan hewan yang mengalami transformasi biologis. Transformasi biologis terdiri dari proses pertumbuhan, degenerasi, produksi dan prokreasi yang menyebabkan perubahan secara kualitatif dan kuantitatif dalam kehidupan hewan dan tumbuhan tersebut. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis perlakuan akuntansi aset biologis pada PT. Perkebunan Nusantara III Medan berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 69. Adapun identifikasi masalah penelitian ini adalah PT. Perkebunan Nusantara III masih menggunakan Harga Perolehan sebagai dasar pengukurannya dan PT. Perkebunan Nusantara III belum mengungkapkan keuntungan atau kerugian gabungan yang timbul selama periode berjalan aset biologis dan produk agrikulturnya. Pendekatan yang dilakukan dalam karya ilmiah ini adalah menggunakan pendekatan penelitian deskriptif dimana metode ini digunakan untuk melihat dan menggambarkan keadaan perusahaan secara sistematis, dan kemudian menganalisisnya sehingga dapat memberikan saran – saran untuk masa yang akan datang. Penelitian ini dilaksanakan di PT. Perkebunan Nusantara III Medan yang berlokasi di Sei Batang Hari No.2 Medan Sumatera Utara. Untuk waktu penelitian dimulai dari bulan Desember 2018 sampai bulan Agustus 2019. Berdasarkan Hasil penelitian maka dapat disimpulkan bahwa Laporan Keuangan PT. Perkebunan Nusantara III Medan belum sesuai dengan PSAK 69 terkait Pengukuran dan Pengungkapan Aset Biologisnya, dimana perusahaan masih mengukur Aset Biologisnya menggunakan Harga Perolehan sehingga PT. Perkebunan Nusantara III belum mengungkapkan keuntungan atau kerugian pada saat pengakuan awal aset biologisnya.

Kata Kunci : *Perlakuan Akuntansi, Aset Biologis, PSAK 69, Akuntansi Aset*

1. Pendahuluan

Agrikultur merupakan sektor yang bergerak dalam bidang pertanian, dimana sektor ini dibagi menjadi beberapa sub bidang yaitu, perkebunan, hortikultura, kehutanan, florikultur, perikanan dan peternakan. Usaha agrikultur yang banyak dilakukan di Indonesia adalah usaha perkebunan, banyak sekali perusahaan perkebunan yang berada di Indonesia. Luas lahan di Indonesia yang digunakan dalam bidang perkebunan juga semakin meningkat. Data Biro Pusat Statistik pada tahun 2018 menunjukkan adanya peningkatan penggunaan lahan agrikultur dari tahun 1995–2015 khususnya untuk tanaman karet dan kelapa sawit.

Perusahaan – perusahaan agrikultur tersebut harus dapat memberikan informasi yang relevan dan andal terkait dengan kinerja perusahaannya. Salah satu informasi yang sangat penting di dalam perusahaan adalah informasi keuangan yang berupa laporan keuangan perusahaan. Dimana laporan keuangan ini digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan oleh manajer perusahaan.

Laporan keuangan merupakan laporan yang mencerminkan koleksi, tabulasi dan ringkasan akhir dari data akuntansi. Laporan tersebut yaitu : (1) Laporan Posisi Keuangan yang menunjukkan kondisi keuangan perusahaan pada akhir periode, (2) Laporan Laba Rugi (Laporan Laba Rugi Komprehensif) yang mengukur hasil operasi selama periode tersebut, (3) Laporan Arus Kas yang melaporkan kas yang tersedia dan digunakan untuk investasi dan pendanaan operasi selama periode tersebut, (4) Laporan laba Ditahan yang menyesuaikan saldo akun laba ditahan dari awal sampai akhir periode (Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt, 2015)

Laporan keuangan yang berlaku di Indonesia meliputi : (1) Laporan Posisi Keuangan, (2) Laporan Laba Rugi, (3) Laporan Perubahan Ekuitas, (4) Laporan Arus Kas dan (5) Catatan Atas Laporan Keuangan (Ikatan Akuntan Indonesia, 2015). Adapun tujuan laporan keuangan yang tertera dalam Standar Akuntansi Keuangan (SAK) adalah untuk menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam pengambilan keputusan ekonomi (Ikatan Akuntan Indonesia, 2015).

International Accounting Standard Committee (IASC) telah mempublikasikan dalam *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, perlakuan akuntansi bagi aset biologis diatur dalam *International Accounting Standard 41 (IAS 41)* yang melingkupi tentang akuntansi bagi sektor usaha agrikultur. Dalam SAK, perlakuan akuntansi bagi aset biologis diatur dalam PSAK 69 mengenai Agrikultur. PSAK 69 diadopsi dari *International Accounting Standard 41 (IAS 41)*. Sehingga perlakuan akuntansi aset biologis perusahaan di Indonesia mengacu kepada PSAK 69.

Mengingat bahwa karakteristik dari laporan keuangan harus disajikan secara andal dan relevan oleh perusahaan, maka PSAK 69 menggunakan nilai wajar pada pasar aktif dalam mengukur dan menilai aset biologis pada perusahaan agrikultur, karena nilai tersebut dapat menggambarkan nilai pada kondisi saat ini. Menurut (Cicik Nurhaeti, Havid Sulano, 2013) pengukuran berdasarkan nilai wajar mewajibkan proses penilaian kembali keakuratan berdasarkan nilai kini pada suatu tanggal pelaporan, sehingga pada tanggal pelaporan tersebut dapat diakui adanya laba atau rugi atas transformasi biologis.

PT. Perkebunan Nusantara III (Persero) merupakan salah satu perusahaan perkebunan yang ada di Indonesia. Berikut ini Laporan Posisi Keuangan PT. Perkebunan Nusantara III (Persero) :

Tabel 1
Pt. Perkebunan Nusantara Iii (Persero)
Laporan Posisi Keuangan
Tanggal 31 Desember 2017 Dan 2016

ASET	2017	2016
ASET LANCAR		
Kas dan Setara Kas	938.198.472.534	645.764.362.616
Piutang Usaha – Neto :		
Pihak Ketiga	-	-
Pihak Berelasi	132.337.115	132.337.115
Piutang Lain - lain – Neto :		
Pihak Ketiga	9.483.797.237	17.000.903.233
Pihak Berelasi	4.160.658.320.034	1.611.267.543.048
Persediaan	244.738.370.085	200.790.741.042
Pajak Dibayar Dimuka	239.012.038.346	89.058.737.111
Aset Lancar Lainnya	<u>23.136.535.039</u>	<u>10.126.790.715</u>
Total Aset Lancar	5.717.823.427.545	2.780.774.348.912
ASET TIDAK LANCAR		
Piutang lain – lain jangka panjang – neto:		
Pihak Ketiga	3.090.890.893	6.858.034.856
Pihak Berelasi	806.814.994.101	153.075.245.273
Investasi Saham	31.192.285.298.940	31.072.585.298.940
Tanaman Perkebunan :		
Tanaman Menghasilkan :		
Harga Perolehan	6.790.640.649.876	6.160.670.918.949
Akumulasi Penyusutan	<u>(1.662.388.701.049)</u>	<u>(1.380.094.292.391)</u>
Nilai Tercatat Neto	5.128.251.948.827	4.780.576.626.558
Tanaman Belum Menghasilkan :		
Saldo Awal	2.118.003.279.534	2.218.515.869.946

Tambahan Biaya Pengembangan	164.959.146.516	319.779.732.744
Kapitalisasi Beban Keuangan	150.841.056.909	233.583.464.600
Reklasifikasi ke tanaman menghasilkan	(645.697.459.307)	(641.440.667.470)
Lain – Lain	(100.064.788)	(12.435.120.286)
Nilai Tercatat Neto	1.788.005.958.864	2.118.003.279.534
Aset Tetap – Neto	4.609.503.684.901	4.602.869.863.139
Beban Tanggungan hak atas tanah	62.242.484.592	62.730.509.345
Pembibitan	12.236.704.350	16.952.747.536
Tagihan Pajak	349.921.662.109	349.921.662.109
Aset tidak lancar lainnya – Neto	30.262.605.939	30.482.611.521
Total Aset Tidak Lancar	43.982.616.233.516	43.194.055.878.811
TOTAL ASET	49.700.439.661.061	45.974.830.227.723

Sumber : Laporan Keuangan PT. Perkebunan Nusantara III (Persero)

Dari segi Pengukuran, PT. Perkebunan Nusantara III (Persero) masih menggunakan biaya perolehan sebagai dasar pengukuran aset biologisnya. Sementara menurut PSAK 69 paragraf 12 yang menyatakan Aset biologis diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap akhir periode pelaporan pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual.

Sedangkan dari segi Pengungkapan, PT. Perkebunan Nusantara III (Persero) belum mengungkapkan keuntungan atau kerugian gabungan yang timbul selama periode berjalan pada saat pengakuan awal aset biologis dan produk agrikultur. Sementara menurut PSAK 69 Paragraf 40 Entitas mengungkapkan keuntungan atau kerugian gabungan yang timbul selama periode berjalan pada saat pengakuan awal aset biologis dan produk agrikultur.

Berdasarkan latar belakang masalah diatas maka rumusan masalah dalam penelitian ini yaitu Bagaimana perlakuan akuntansi aset biologis pada PT. Perkebunan Nusantara III (Persero) Medan ?

2. Landasan Teori

2.1. Aset Biologis

Aset biologis merupakan jenis aset berupa hewan dan tumbuhan hidup, seperti yang didefinisikan dalam PSAK 69: “Aset Biologis adalah hewan atau tanaman hidup”

Jika dikaitkan dengan karakteristik yang dimiliki oleh aset, maka aset biologis dapat dijabarkan sebagai tanaman pertanian atau hewan ternak yang dimiliki oleh perusahaan yang diperoleh dari kegiatan masa lalu.

Karakteristik khusus yang membedakan aset biologis dengan aset lainnya yaitu bahwa aset biologis mengalami transformasi biologis.

Dalam PSAK 69 transformasi biologis dijelaskan sebagai berikut: “Transformasi biologis terdiri dari proses pertumbuhan, degenerasi, produksi dan prokreasi yang mengakibatkan perubahan kualitatif dan kuantitatif aset biologis.” Transformasi biologis menghasilkan beberapa tipe *outcome*, yaitu:

- 1) perubahan aset melalui: (i) pertumbuhan (peningkatan kuantitas atau perbaikan kualitas hewan atau tanaman), (ii) degenerasi (penurunan kualitas hewan atau tanaman), atau (iii) prokreasi (penciptaan hewan atau tanaman hidup tambahan); atau
- 2) produksi produk pertanian seperti, getah karet, daun teh, wol dan susu.

Menurut (Rahouda, 2018) Aset biologis dapat dibedakan menjadi 2 (dua) jenis berdasarkan ciri - ciri yang melekat padanya, yaitu :

- 1) Aset Biologis Bawaan. Aset ini menghasilkan produk agrikultur bawaan yang dapat dipanen, namun aset ini tidak menghasilkan produk agrikultur utama dari perusahaan tapi dapat beregenerasi sendiri, contohnya produksi wol dari ternak domba, dan pohon yang buahnya dapat dipanen.
- 2) Aset Biologis Bahan Pokok. Aset agrikultur yang dipanen menghasilkan bahan pokok seperti ternak untuk diproduksi daging, padi menghasilkan bahan pangan beras, dan produksi kayu sebagai bahan kertas.

Berdasarkan masa manfaat atau jangka waktu transformasi biologisnya, aset biologis dapat dikelompokkan menjadi 2 jenis, yaitu:

- 1) Aset biologis jangka pendek (*short term biological assets*). Aset biologis yang memiliki masa manfaat/masa transformasi biologis kurang dari atau sampai 1 (satu) tahun. Contoh dari aset biologis jangka pendek, yaitu tanaman/hewan yang dapat dipanen/dijual pada tahun pertama atau tahun kedua setelah pembibitan seperti ikan, ayam, padi, jagung, dan lain sebagainya.
- 2) Aset biologis jangka panjang (*long term biological assets*). Aset biologis yang memiliki masa manfaat/masa transformasi biologis lebih dari 1 (satu) tahun. Contoh dari aset biologis jangka panjang, yaitu tanaman/hewan yang dapat dipanen/dijual lebih dari satu tahun atau aset biologis yang dapat menghasilkan produk agrikultur dalam jangka waktu lebih dari 1 (satu) tahun, seperti tanaman penghasil buah (jeruk, apel, durian, dsb), hewan ternak yang berumur panjang (kuda, sapi, keledai, dsb.)

2.2. Pengklasifikasian Aset Biologis dalam Laporan Keuangan

Seperti yang telah diungkapkan sebelumnya, bahwa aset biologis dapat dikelompokkan berdasarkan jangka waktu transformasi biologisnya, yaitu aset biologis jangka pendek (*short term biological assets*) dan aset biologis jangka panjang (*long term biological assets*). Berdasarkan hal tersebut maka pengklasifikasian aset biologis dalam laporan keuangan dapat dimasukkan ke dalam aset lancar (*current assets*) ataupun aset tidak lancar (*noncurrent assets*) tergantung dari masa transformasi biologis yang dimiliki oleh aset biologis atau jangka waktu yang diperlukan dari aset biologis untuk siap dijual.

2.3. Pengakuan Aset Biologis

Dalam PSAK 69, perusahaan dapat mengakui aset biologis jika, dan hanya jika:

- a. perusahaan mengontrol aset tersebut sebagai hasil dari transaksi masa lalu;
- b. memungkinkan diperolehnya manfaat ekonomi pada masa depan yang akan mengalir ke dalam perusahaan; dan
- c. mempunyai nilai wajar atau biaya dari aset dapat diukur secara andal.

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

2.4. Pengukuran Aset Biologis

Di dalam SAK pernyataan tentang pengukuran aset biologis diatur dalam PSAK 69. Berdasarkan PSAK 69, aset biologis diukur berdasarkan nilai wajar. Aset biologis harus diukur pada pengakuan awal dan pada tanggal pelaporan berikutnya pada nilai wajar dikurangi estimasi biaya penjualannya, kecuali jika nilai wajar tidak bisa diukur secara andal.

Nilai wajar aset biologis didapatkan dari harga aset biologis tersebut pada pasar aktif. Yang dimaksud dengan pasar aktif (*active market*) adalah pasar dimana item yang diperdagangkan homogen, setiap saat pembeli dan penjual dapat bertemu dalam kondisi normal dan dengan harga yang dapat dijangkau. Yang termasuk ke dalam biaya penjualan adalah komisi untuk perantara atau penyalur yang ditunjuk oleh pihak yang berwenang, serta pajak atau kewajiban yang dapat dipindahkan. Biaya transportasi serta biaya yang diperlukan untuk memasukkan barang ke dalam pasar tidak termasuk ke dalam biaya penjualan ini.

2.5. Pengungkapan Aset Biologis

PSAK 69 Paragraf 50 menyatakan bahwa entitas harus menyajikan rekonsiliasi perubahan jumlah tercatat aset biologis antara awal dan akhir periode berjalan. Rekonsiliasi tersebut mencakup :

- 1) Keuntungan atau kerugian yang timbul dari perubahan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual ;
- 2) Kenaikan Karena Pembelian ;
- 3) Penurunan yang diatribusikan pada penjualan dan aset biologis yang diklasifikasikan sebagai dimiliki untuk dijual sesuai dengan PSAK 58 : Aset Tidak Lancar yang dimiliki untuk dijual dan Operasi yang dihentikan ;
- 4) Penurunan Karena Panen ;
- 5) Kenaikan yang dihasilkan dari kombinasi bisnis ;
- 6) Selisih kurs neto yang timbul dari Penjabaran Laporan Keuangan kedalam mata uang penyajian yang berbeda, dan penjabaran dari kegiatan usaha luar negeri kedalam mata uang penyajian entitas pelapor; dan
- 7) Perubahan lain.

2.6. Kerangka Berfikir

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 69 mendefinisikan aset biologis sebagai “hewan atau tanaman hidup”. Contoh-contoh umum dari aset biologis seperti Kelapa Sawit, Karet, kambing, domba, sapi, kerbau, dan lain - lain.

Aset biologis unik karena ada proses transformasi biologis yang mengakibatkan perubahan kualitatif dan kuantitatif aset biologis tersebut. PT. Perkebunan Nusantara III Medan mempunyai Aset Biologis berupa Karet dan Kelapa Sawit.

PSAK 69 agrikultur mengatur tentang Perlakuan akuntansi yang meliputi pengakuan, pengukuran serta pengungkapan yang terkait dengan aktivitas agrikultur.

Dari Pengakuan Aset biologis, PSAK 69 menganjurkan perusahaan mengakui Aset biologis sebagai Aset Biologis Belum Dewasa dan Aset Biologis Dewasa maka akan dilihat bagaimana pengakuan aset biologis di PT. Perkebunan Nusantara III Medan.

Dari Perlakuan Akuntansi Aset Biologis diatas maka akan diketahui apakah Perlakuan Akuntansi Aset Biologis pada PT. Perkebunan Nusantara III sudah sesuai atau belum sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 69.

3. Metode Penelitian

Jenis dan metode yang dikembangkan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut: Deskriptif yaitu penelitian yang dilakukan dengan cara mengumpulkan, menyusun, mengklasifikasi dan menafsirkan data sehingga dapat memberikan gambaran yang jelas mengenai masalah yang diteliti. Metode penelitian studi kasus adalah metode penelitian yang menjelaskan secara sistematis, faktual, dan akurat mengenai fakta dan karakteristik yang terjadi pada objek. Penelitian ini mempunyai ciri menjelaskan situasi atau kejadian dengan

mencari informasi faktual, mengidentifikasi masalah dan praktek yang sedang berlangsung, kemudian membuat perbandingan dan evaluasi.

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dokumentasi. Teknik dokumentasi yaitu dengan cara mengumpulkan, mencatat, mengkaji data sekunder yang berupa laporan keuangan tahunan PT. Perkebunan Nusantara III tahun 2016-2017.

Metode yang dikembangkan dalam penelitian ini adalah metode kuantitatif deskriptif, yaitu dengan memberikan gambaran tentang perlakuan aset biologis berdasarkan PSAK No. 69 pada tahun 2017. Pengolahan data dilakukan dengan menghubungkan teori yang sesuai dengan penelitian ini untuk kemudian ditarik kesimpulan tanpa melakukan ujian statistik dan pengujian hipotesis.

4. Hasil Penelitian Dan Pembahasan

4.1. Deskriptif Data

1) Pengakuan Aset Biologis PT. Perkebunan Nusantara III Medan

Aset Biologis pada PT. Perkebunan Nusantara III berupa tanaman perkebunan, yaitu Kelapa Sawit dan Karet. Berdasarkan kebijakan akuntansi PT. Perkebunan Nusantara III, tanaman perkebunan dikelompokkan menjadi tanaman belum menghasilkan dan tanaman menghasilkan.

Tanaman belum menghasilkan direklasifikasi menjadi tanaman menghasilkan pada saat tanaman perkebunan dianggap sudah dapat menghasilkan produk pertanian. Jangka waktu suatu tanaman dinyatakan mulai menghasilkan ditentukan oleh pertumbuhan vegetatif dan berdasarkan taksiran manajemen dengan ketentuan sebagai berikut:

- a) Tanaman kelapa sawit dinyatakan sebagai tanaman menghasilkan apabila tanaman telah berumur 36 bulan, dan atau antara 60% sampai 70% dari jumlah seluruh pohon per blok telah menghasilkan tanda buah dengan berat tanda di atas 3 kilogram, atau produksi rata – rata mencapai antara 4 ton sampai 6 ton per hektar per tahun.
- b) Tanaman karet dinyatakan sebagai tanaman menghasilkan apabila telah berumur 5 tahun dan 60% dari jumlah seluruh pohon per blok sudah dapat dideres dan mempunyai ukuran lilit batang 45 cm yang diukur pada ketinggian satu meter dari pertautan okulasi.

2) Pengukuran Aset Biologis PT. Perkebunan Nusantara III Medan

Aset biologis berupa Tanaman Belum Menghasilkan diukur berdasarkan harga perolehannya. Harga perolehan dari Tanaman Belum Menghasilkan meliputi biaya persiapan lahan, penanaman, pemupukan, dan pemeliharaan, termasuk kapitalisasi biaya pinjaman yang digunakan untuk membiayai pengembangan tanaman belum menghasilkan dan biaya tidak langsung lainnya. Tanaman belum menghasilkan tidak diamortisasi. Pada PT. Perkebunan Nusantara III di lihat rincian mutasi tanaman belum menghasilkan adalah sebagai berikut :

Tabel 2
Rincian Mutasi Tanaman Belum Menghasilkan
Per 31 Desember 2017

Keterangan	2017
Saldo Awal	2.118.003.279.534
Tambahan Biaya Pengembangan	164.959.146.516
Kapitalisasi Beban Keuangan	150.841.056.909

Dikurangi :	2.433.803.482.959
Reklasifikasi ke tanaman menghasilkan	645.697.459.307
Lain – lain	100.064.788
Nilai Tercatat Neto	1.788.005.958.864

Sumber : Laporan Keuangan PT. Perkebunan Nusantara III Medan

Tanaman Menghasilkan diukur pada harga perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan pengurangan tanaman menghasilkan. Harga perolehan Tanaman Menghasilkan diperoleh dari hasil reklasifikasi dari Tanaman Belum Menghasilkan. Kapitalisasi biaya-biaya seperti yang dilakukan pada Tanaman Belum Menghasilkan tidak lagi dilakukan pada Tanaman Menghasilkan karena biaya-biaya tersebut dianggap tidak lagi memberikan kontribusi bagi perkembangan Tanaman Menghasilkan.\

Tanaman Menghasilkan telah dilakukan penyusutan. Penyusutan dilakukan dengan metode garis lurus, yaitu besaran nilai penyusutan akan tetap sama dari tahun ke tahun hingga masa manfaat atau nilai ekonomis tanaman habis. PT. Perkebunan Nusantara III mengestimasi masa manfaat ekonomis Tanaman Menghasilkan antara 5 (lima) sampai dengan 25 (dua puluh lima) tahun. Tarif Penyusutan Tanaman Menghasilkan sebagai berikut:

Tabel 3
Tarif Penyusutan Tanaman Menghasilkan

Jenis Aset Tanaman	Tarif Penyusutan Per Tahun
Tanaman Menghasilkan - Kelapa Sawit	4 %
Tanaman Menghasilkan - Karet	5 %

Sumber : Laporan Keuangan PT. Perkebunan Nusantara III

Tanaman menghasilkan disajikan pada neraca dalam kelompok aset tidak lancar. Pada PT. Perkebunan Nusantara terdapat rincian Tanaman Menghasilkan untuk tahun 2017 sebagai berikut :

Tabel 4
Rincian Mutasi Tanaman Menghasilkan

Mutasi Tahun 2017	Saldo Awal	Penambahan	Pengurangan	Reklasifikasi	Saldo Akhir
Harga Perolehan :					
Kelapa Sawit	4.574.475.253.557	-	7.006.559.988	336.881.068.314	4.904.349.761.883
Karet	1.586.195.665.392	-	8.721.168.392	308.816.390.993	1.886.290.887.993
Total Harga Perolehan Akumulasi Penyusutan :					
Kelapa	6.160.670.918.949	-	15.727.728.380	645.697.459.307	6.790.640.649.876
Kelapa	1.040.455.561.559	201.440.442.034	7.006.559.239	-	1.234.889.444.354

Sawit					
Karet	339.638.730.832	94.281.912.867	6.421.387.004	-	427.499.256.695
Total Akum. Penyusutan	1.380.094.292.391	295.722.354.901	13.427.946.243	-	1.662.388.701.049
Nilai Tercatat Neto	4.780.576.626.558				5.128.251.948.827

Sumber : Laporan Keuangan PT. Perkebunan Nusantara III

Pengurangan Tanaman Menghasilkan pada Rincian Mutasi Tanaman Menghasilkan diatas merupakan penghapusan dan pemindahan tanaman menghasilkan ke kelompok aset tidak produktif yang disusutkan sekaligus pada saat pemindahan.

3) Pengungkapan Aset Biologis PT. Perkebunan Nusantara III Medan

Terdapat beberapa hal yang diungkapkan PT. Perkebunan Nusantara III Medan yaitu

- a. Rincian jenis dan jumlah aset tanaman yaitu aset tanaman belum menghasilkan dan tanaman menghasilkan.
- b. Metode penyusutan/ amortisasi yang digunakan adalah metode garis lurus.
- c. Umur manfaat dan tarif penyusutan yang digunakan. Umur manfaat untuk tanaman kelapa sawit dan karet adalah 25 tahun
- d. Jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan/ amortisasi pada akhir dan awal periode.
- e. Rekonsiliasi jumlah tercatat akhir dan awal periode menunjukkan:
 - a) Penambahan
 - b) Pengurangan
 - c) Penyusutan
- f. Pengungkapan lainnya.

4.2. Pembahasan

1. Pengakuan Aset Biologis PT. Perkebunan Nusantara III Medan

PT. Perkebunan Nusantara III Medan mengelompokkan Aset Biologisnya menjadi Tanaman Belum Menghasilkan dan Tanaman Menghasilkan. Tanaman Belum Menghasilkan pada PT. Perkebunan Nusantara III Medan yang telah memenuhi syarat untuk dapat diakui menjadi Tanaman Menghasilkan, direklasifikasi menjadi Tanaman Menghasilkan. Sedangkan pada PSAK 69 aset biologis dikelompokkan menjadi dua yaitu aset biologis yang dapat dikonsumsi dan aset biologis produktif (*bearer biological assets*) atau antara aset biologis menghasilkan (*mature*) dan aset biologis belum menghasilkan (*immature*), untuk membedakan aset biologis tersebut berdasarkan kemampuan menghasilkan produk agrikultur.

Berdasarkan penjelasan diatas dapat disimpulkan bahwa PT. Perkebunan Nusantara III Medan dan PSAK 69 sama-sama mengelompokkan aset biologis. Terkait pengelompokan aset biologis tersebut adalah untuk mengetahui kemampuan aset biologis dalam menghasilkan produk agrikultur yang berpengaruh terhadap manfaat ekonomis yang mengalir pada entitas yang di masa datang.

2. Pengukuran Aset Biologis

Pengukuran aset biologis berupa tanaman perkebunan PT. Perkebunan Nusantara III Medan menggunakan biaya perolehan sebagai dasar pengukurannya. Pada pengukuran

awalnya, tanaman belum menghasilkan diukur sebagai biaya perolehan sebesar biaya yang dikapitalisasikan ke tanaman belum menghasilkan dan tanaman menghasilkan sebesar nilai yang tercatat tanaman belum menghasilkan yang direklasifikasikan ke tanaman menghasilkan.

Pengukuran selanjutnya tanaman menghasilkan diukur pada biaya perolehan setelah dikurangi akumulasi penyusutan. Sedangkan pengukuran aset biologis berdasarkan PSAK 69 menggunakan nilai wajar. Aset biologis ini harus diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap tanggal neraca sebesar nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual.

Perbedaan dasar pengukuran antara PT. Perkebunan Nusantara III Medan dengan PSAK 69 pada PT. Perkebunan Nusantara III Medan yang menetapkan biaya perolehan sebagai dasar pengukuran yang didasari oleh pertimbangan bahwa nilai tersebut lebih terukur sehingga mampu memberikan informasi yang lebih andal tentang nilai dari tanaman perkebunan yang dimilikinya. Sedangkan pengukuran aset biologis berdasarkan PSAK 69 mampu memberikan informasi yang relevan tentang aset biologis karena aset biologis telah diukur berdasarkan nilai wajarnya, akan tetapi dasar dari pengukuran nilai wajar lebih banyak menggunakan estimasi atau perkiraan yang sulit untuk diukur keandalannya. Hal tersebutlah yang menjadi kelemahan dari pengukuran aset biologis berdasarkan nilai wajar, oleh karena itu untuk mendapatkan keandalan dari informasi dari nilai wajar, para pengguna laporan keuangan menggunakan jasa penilai aset untuk mendapatkan keyakinan akan keandalan atas informasi yang telah dihasilkan.

Berdasarkan perbedaan umum diatas, akan disajikan pencatatan transaksi yang berhubungan dengan aset biologis berdasarkan PT. Perkebunan Nusantara III dan PSAK 69 adalah sebagai berikut:

a. Pengakuan awal tanaman belum menghasilkan

Contoh, sebuah perusahaan perkebunan membeli bibit tanaman sebanyak 100 batang dengan harga satuan Rp14.000,-, maka pencatatan dari transaksi tersebut berdasarkan PT. Perkebunan Nusantara III Medan dan PSAK 69 sebagai berikut:

a) Berdasarkan PT. Perkebunan Nusantara III

Tanaman Belum Menghasilkan (D)	Rp1.400.000,-
Kas (K)	Rp1.400.000,-

(Yang dimasukkan dalam jurnal diatas adalah biaya yang dibayarkan oleh perusahaan yang dikapitalisasikan ke dalam akun tanaman belum menghasilkan)

b) Berdasarkan PSAK 69

Aset Biologis Belum Menghasilkan (D)	Rp1.400.000,-
Kas/Hutang (K)	Rp1.400.000,-

(Jurnal diatas dicatat jika biaya perolehan aset biologis sama dengan nilai wajarnya)

Aset Biologis Belum Menghasilkan (D)	Rp1.300.000,-
Kerugian Atas Aset Biologis (D)	Rp 100.000,-
Kas/Hutang (K)	Rp1.400.000,-

(Jurnal di atas dicatat jika biaya perolehan aset biologis lebih besar dari pada nilai wajarnya, misalnya nilai wajarnya Rp1.300.000,-)

Aset Biologis Belum Menghasilkan (D)	Rp1.400.000,-
	Rp1.200.000,
Kas/Hutang (K)	-
Laba atas Aset Biologis (K)	Rp 200.000,-

(Jurnal di atas dicatat jika biaya perolehan aset biologis lebih rendah dari pada nilai wajarnya, misalnya nilai wajarnya Rp1.200.000,-)

Berdasarkan ilustrasi di atas PT.Perkebunan Nusantara III Medan mencatat transaksinya sebagai tanaman belum menghasilkan disebelah debit dan kas atau utang sebelah kredit sebesar Rp 1.400.000,- adalah biaya yang dibayarkan oleh perusahaan yang dikapitalisasikan ke dalam akun aset belum menghasilkan. Sedangkan jika jurnal yang akan direkomendasikan kepada PT. Perkebunan Nusantara III Medan jika berdasarkan PSAK 69 mencatat transaksinya sebagai aset biologis belum menghasilkan disebelah debit dan kas atau utang usaha disebelah kredit sebesar Rp 1.400.000, jurnal ini dicatat jika biaya perolehan aset biologis sama dengan nilai wajarnya yang tidak akan mengakibatkan terjadinya untung atau rugi pada perusahaan. Tetapi Jika biaya perolehannya aset biologisnya lebih besar dari pada nilai wajarnya maka terjadi kerugian. Jurnalnya untuk mencari rugi perusahaan berdasarkan PSAK 69 adalah aset biologis belum menghasilkan sebesar Rp1.300.000,-, kerugian atas aset biologis Rp 100.000,- disebelah debit dan kas atau utang usaha sebesar Rp. 1.400.000,- sebelah kredit. Sebaliknya jika biaya perolehan aset biologis lebih rendah dari pada nilai wajarnya maka ada keuntungan yang diperoleh perusahaan. Untuk mencatat laba perusahaan jurnalnya adalah aset biologis belum menghasilkan sebesar Rp 1.400.000,- di sebelah debit dan kas atau utang sebesar Rp 1.200.000, laba atas aset biologis sebesar Rp200.000,- sebelah kredit.

- b. Reklasifikasi tanaman belum menghasilkan menjadi tanaman menghasilkan
 Berdasarkan PT Perkebunan Nusantara III Medan, setelah tanaman belum menghasilkan telah memenuhi kriteria untuk diakui menjadi tanaman menghasilkan

3. Pengakuan Aset Biologis

Berdasarkan tingkat pertumbuhan vegetatif dan ketentuan yang telah ditetapkan oleh seorang manajemen, maka tanaman belum menghasilkan harus segera direklasifikasi ke dalam tanaman menghasilkan. Begitupun pada PSAK 69, aset biologis belum menghasilkan yang telah memenuhi syarat untuk diakui menjadi aset biologis menghasilkan direklasifikasi ke dalam aset biologis menghasilkan. Misalnya setelah dilakukan pengecekan oleh pekerja lapangan diperoleh informasi bahwa lebih dari 70% tanaman karet belum menghasilkan pada blok A dapat dikategorikan sebagai tanaman menghasilkan sebesar Rp 2.500.000, maka semua nilai dari tanaman karet pada blok A harus direklasifikasi tanaman menghasilkan, maka dilakukan penjurnalan reklasifikasi dari kejadian tersebut berdasarkan PT Perkebunan Nusantara III Medan dan PSAK 69 sebagai berikut:

- a. **Berdasarkan PT Perkebunan Nusantara III Medan**

Tanaman menghasilkan(D)	Rp. 2.500.000,-
	Rp.
Tanaman belum menghasilkan(K)	2.500.000,-
- b. **Berdasarkan PSAK 69**

Aset biologis menghasilkan (D)	Rp. 2.500.000,-
	Rp.
Aset biologis belum menghasilkan(K)	2.500.000,-

Berdasarkan ilustrasi diatas bahwa PT Perkebunan Nusantara III Medan dan PSAK 69 sama – sama mereklasifikasikan tanamannya setelah memenuhi syarat sebagai tanaman mampu menghasilkan produk. PT Perkebunan Nusantara III Medan mencatat transaksinya sebagai tanaman menghasilkan disebelah debit dan tanaman belum menghasilkan di sebelah kredit sebesar Rp. 2.500.000,- yang akan berpengaruh pada laporan keuangan perusahaan. Sedangkan berdasarkan PSAK 69 mencatat transaksinya aset biologis menghasilkan disebelah debit dan aset biologis belum menghasilkan di sebelah kredit. Perbedaannya hanya terletak dari penamaan akun dari reklasifikasi aset biologis tersebut. Jadi pada dasarnya perlakuan menurut PT Perkebunan Nusantara III Medan dan PSAK 69 sama saja tidak ada perbedaan yang berarti, dan tidak ada perbedaan berkenaan dengan laba rugi dan neraca.

c. Penyusutan pada tanaman menghasilkan

PT Perkebunan Nusantara III Medan melakukan penyusutan/amortisasi terhadap tanaman perkebunan hanya pada tanaman menghasilkan dengan dasar bahwa tanaman menghasilkan telah mampu memberikan kontribusi ke dalam perusahaan berupa kemampuan menghasilkan produk agricultur terkait dengan penyusutan karena telah menjadi tanaman menghasilkan maka pastinya telah mampu memberikan kontribusi manfaat ke dalam perusahaan berupa kemampuan untuk menghasilkan produk agricultur, maka dari itu perlu diadakan pengukuran terhadap pemakaian manfaat tersebut ke dalam setiap periode dimana manfaat tersebut dipakai. Cara untuk mengukur pemakaian dari tanaman menghasilkan adalah dengan mengadakan penyusutan terhadap nilai tanaman telah menghasilkan yang dimanfaatkan ke dalam setiap periodenya. PT Perkebunan Nusantara III Medan melakukan penyusutan terhadap tanaman telah menghasilkan menggunakan metode garis lurus. Sedangkan PSAK 69, tidak mengakui adanya penyusutan terhadap aset biologis belum menghasilkan maupun aset biologis menghasilkan. Misalnya tanaman karet telah menghasilkan dengan nilai sebesar Rp2.500.000,- dengan umur ekonomis 25 tahun akan disusutkan dengan menggunakan metode

PT. Perkebunan Nusantara III Medan menggunakan metode garis lurus sebagai metode penyusutannya ini diungkapkan dalam Catatan Laporan Keuangan mengenai Tanaman Perkebunan. Sebaliknya PSAK 69 tidak mengakui adanya penyusutan sehingga tidak ada metode terkait dengan penyusutan aset biologisnya.

d. Umur manfaat dan tarif penyusutan yang digunakan.

PT. Perkebunan Nusantara III Medan mengungkapkan bahwa manajemen mengestimasi masa manfaat ekonomis aset tetap dan tanaman menghasilkan antara 5 sampai dengan 25 tahun dan tarif penyusutannya untuk Tanaman Kelapa Sawit garis lurus, maka diperoleh penyusutan pertahunnya sebesar Rp100.000,-, jurnal untuk mencatat penyusutan tersebut berdasarkan PT Perkebunan Nusantara III Medan dan PSAK 69 sebagai berikut :

- a. **Berdasarkan PT Perkebunan Nusantara III Medan**
- | | |
|--------------------------------|---------------|
| Beban Penyusutan Karet (D) | Rp. 100.000,- |
| | Rp. |
| Akumulasi Penyusutan Karet (K) | 100.000,- |
- b. **Berdasarkan PSAK 69**
Tidak ada.

Berdasarkan ilustrasi diatas pengakuan akumulasi penyusutan pada perusahaan diakui setelah tanaman menghasilkan disusutkan dengan menggunakan metode garis lurus. Pencatatan transaksi pada perusahaan itu beban penyusutan karet sebelah debet dan akumulasi penyusutan karet sebelah kredit sebesar Rp100.000,-. Sedangkan berdasarkan PSAK 69 tidak mengakui adanya penyusutan pada aset biologisnya, karena penilaian asetnya menggunakan nilai wajar, sehingga tiap akhir tanggal neraca ada penilaian ulang atau revaluasi. Jadi dengan tidak adanya akumulasi penyusutan pada PSAK 69 bisa saja menyebabkan kenaikan nilai laba pada laporan laba rugi perusahaan.

4. Pengungkapan Aset Biologis

PT. Perkebunan Nusantara III Medan mengungkapkan beberapa hal dalam pelaporan keuangannya yaitu :

a. Rincian jenis dan jumlah aset tanaman.

PT. Perkebunan Nusantara III Medan mengelompokkan Aset Biologisnya ke dalam dua kelompok yaitu Tanaman Menghasilkan dan Tanaman Belum menghasilkan. Ini sesuai dengan PSAK 69 Paragraf 43 yang menyatakan bahwa entitas dianjurkan untuk memberikan deskripsi kuantitatif dari setiap kelompok aset biologis, membedakan antara aset biologis yang dapat dikonsumsi dan aset biologis produktif (*bearer biological asset*) , atau antara aset biologis menghasilkan (*mature*) dan belum menghasilkan (*immature*), sesuai keadaan aset biologis. Sebagai contoh entitas dapat mengungkapkan jumlah tercatat aset biologis yang dapat dikonsumsi dan aset biologis produktif berdasarkan kelompok. Entitas selanjutnya dapat membagi jumlah tercatat aset biologis antara aset yang telah menghasilkan dan aset menghasilkan. Perbedaan ini memberikan informasi yang mungkin berguna dalam menilai waktu arus kas masa depan.

b. Metode penyusutan/ amortisasi yang digunakan

1) mengelompokkan aset biologisnya kedalam aset biologis menghasilkan dan aset biologis belum menghasilkan, sama seperti halnya PSAK 69. Tetapi PT. Perkebunan Nusantara III Medan belum mengungkapkan keuntungan atau kerugian yang timbul dari pengakuan awal aset biologisnya karena PT. Perkebunan Nusantara III masih menggunakan biaya perolehan sebagai dasar sebesar 4% pertahun sedangkan Tanaman Karet sebesar 5% pertahun. Sedangkan PSAK 69 tidak mengakui adanya penyusutan.

d. Jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan/ amortisasi pada akhir dan awal periode.

PT. Perkebunan Nusantara III Medan mengungkapkan jumlah akumulasi penyusutan setiap tahun pada akhir dan awal periode. Sedangkan PSAK 69 tidak mengakui adanya penyusutan aset biologis sehingga tidak mengungkapkan jumlah akumulasi penyusutan setiap tahunnya.

e. Rekonsiliasi jumlah tercatat awal dan akhir periode.

Secara umum beberapa Pengungkapan pada PT. Perkebunan Nusantara III sudah sesuai dengan Pengungkapan yang dinyatakan dalam PSAK 69 tetapi ada hal yang tidak diungkapkan oleh PT. Perkebunan Nusantara III Medan yaitu

keuntungan atau kerugian yang timbul pada saat pengakuan awal aset biologisnya. Sementara menurut PSAK 69 paragraf 40 menyatakan bahwa entitas mengungkapkan keuntungan atau kerugian gabungan yang timbul selama periode berjalan pada saat pengakuan awal aset biologis dan produk agricultur, dan dari perubahan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual aset biologis.

Sementara jika menggunakan PSAK 69 maka PT. Perkebunan Nusantara III Medan akan mengukur Aset Biologisnya berdasarkan nilai pasar setiap tahunnya, sehingga akan muncul akun keuntungan maupun kerugian yang terjadi setiap periode yang dilaporkan pada Laporan Laba Rugi. Pengukuran dengan Nilai Wajar juga tidak mengakui adanya akun Penyusutan yang kemungkinan besar akan meningkatkan laba perusahaan.

5. Kesimpulan dan Saran

a. Kesimpulan

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan pada PT. Perkebunan Nusantara III Medan diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

- 1) Terkait pengakuan terdapat perbedaan dalam hal istilah atau nama akun untuk aset biologis, PT. Perkebunan Nusantara III Medan mengakui aset biologis sebagai tanaman menghasilkan, dan tanaman belum menghasilkan. Sedangkan menurut PSAK 69 mengakui aset biologis sebagai aset biologis dewasa, aset biologis belum dewasa. Namun secara konsep tidak berbeda karena sama-sama mengikuti transformasi aset biologis.
- 2) Dari segi pengungkapan PT. Perkebunan Nusantara III Medan sudah baik
- 3) Perbedaan perlakuan akuntansi aset biologis antara PT. Perkebunan Nusantara III Medan dengan PSAK 69 lebih kepada aspek pengukurannya, dimana PT. Perkebunan Nusantara III Medan lebih didasarkan pada harga perolehan sehingga mengenal adanya penyusutan, sedangkan PSAK 69 diukur sebesar nilai wajar dikurangi taksiran biaya untuk menjual. pengukurannya berbeda dengan PSAK 69 yang menggunakan nilai wajar sebagai dasar pengukuran aset biologisnya, sehingga apabila menggunakan nilai wajar maka akan timbul keuntungan atau kerugian yang timbul dari pengakuan awal aset biologis.

b. Saran

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan mengenai perlakuan akuntansi aset biologis pada PT. Perkebunan Nusantara III (Persero) Medan, adapun saran yang dapat penulis sampaikan yaitu :

- 1) Bagi perusahaan: PT. Perkebunan Nusantara III (Persero) Medan sebagai perusahaan yang bergerak dibidang agrikultur akan lebih baik apabila mengukur nilai Aset Biologisnya sesuai dengan PSAK 69 yaitu dengan nilai wajar. Karena pengukuran dengan nilai wajar lebih mencerminkan nilai aset saat ini. Pengukuran dengan nilai wajar juga tidak mengakui adanya penyusutan sehingga akan berpengaruh pada laporan laba rugi perusahaan.
- 2) Bagi peneliti selanjutnya: Penelitian dalam ini hanya menekankan pada perlakuan akuntansi berupa Pengakuan, Pengukuran, dan Pengungkapan aset biologis berupa tanaman saja. Oleh karena itu sebaiknya peneliti yang akan datang memberikan gambaran aset biologis pada hewan ternak sehingga mampu melengkapi penelitian ini.

Referensi

- Badan Pusat Statistik. (2018). Hasil Survei Pertanian Antar Sensus (SUTAS) (T. Sutas, Ed.). Retrieved January 26, 2019, from <https://www.bps.go.id>
- Cicah Nurhaeti, Havid Sulano, Y. E. R. (2013). Perlakuan Akuntansi Aset Biologis PT. Perkebunan Nusantara IX (Persero) Kebun Kaligua. *Jurnal Ekonomi Bisnis Dan Akuntansi (JEBA) Universitas Jenderal Soedirman*, 15(2), 1–32.
- Farida, I. (2013). Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Berdasarkan International Accounting Standard 41 Pada PT. Perkebunan Nusantara VII (persero). *Jurnal Akuntansi Unesa*, 2(1), 1–23.
- Hafsah, & Diana, M. (2013). Analisis Pelaporan Keuangan Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah. *Jurnal Pembangunan Dan Perkotaan*, 1–23.
- Hafsah, Lubis, H. Z., & Khairani, F. (2016). *Akuntansi Keuangan Menengah 1* (S.Rahayu, Ed.). Medan: Perdana Publishing.
- Harahap, R. U., Sanjaya, S., Fahmi, M., & Sebayang, M. M. B. (2017). Nilai Wajar Satwa. *Proceeding Simposium Ilmiah Akuntansi I*, 1–20. Medan.
- IAS Plus. (2018). International Financial Reporting Standart. Retrieved from <http://www.iasplus.com>
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2015). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK)*. Jakarta: Salemba Empat.
- Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt, T. D. W. (2015). *Intermediate Accounting* (Emil Salim, Ed.). Jakarta: Erlangga.
- Lubis, A. I., Noch, M. Y., Lesmana, S., & Ritonga, P. (2017). *Teori Akuntansi* (2nd ed.). Medan: Penerbit Madenatera.
- Pratiwi, W. (2017). Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Berbasis Psak-69 Agrikultur Pada Pt.Perkebunan Nusantara XII Kalisanen Kabupaten Jember. *Prosiding Seminar Nasional Dan Call For Paper Ekonomi Dan Bisnis (SNAPER-EBIS 2017)*, 140–150. Jember.
- Putri, S. R. (2014). Analisis Perbandingan Pelaporan dan Pengungkapan Aset Biologis Sebelum dan Setelah Penerapan IAS (International Accounting Standard) 41 pada PT. Astra Agro Lestari, TBK. *Jurnal Akuntansi Unesa*, 2(2), 1–21.
- Rahouda, A. (2018). Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Biologis Pada PT. Perkebunan Nusantara III (Persero) Medan. *Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara*.
- Sugiyono. (2016). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung, Alfabeta