

# MOZAIK RISET AKUNTANSI

**Mozaik Riset Akuntansi** adalah buku yang menyajikan kumpulan studi yang menganalisis secara kritis berbagai topik di bidang akuntansi. Buku ini diterbitkan Jurusan Akuntansi FEB Unila menyusul dua buku terdahulu yang berjudul "Akuntansi: Sebuah Kajian Terhadap Kebijakan Perusahaan dan Pemerintah" dan "Contemporary Accounting Research: A Collection of Accounting Research Reports". Penerbitan buku ini didorong oleh keinginan para peneliti untuk mendesiminasikan pemikiran mereka dalam bentuk karya ilmiah ke masyarakat luas. Konsistensi dalam menghasilkan karya ilmiah sebagai hasil penelitian empiris di bidang akuntansi adalah salah satu bukti kemampuan jurusan ini dalam mengemban tugas tridarma perguruan tinggi, khususnya darma penelitian. Berbagai topik disajikan, mulai dari masalah lingkungan hingga kinerja yang merugikan perusahaan, dan dari penipuan hingga masalah budaya kerja di perusahaan dan juga lembaga pemerintah. Selain itu, ada pula penelitian yang melakukan perbandingan kinerja perusahaan Indonesia dengan negara lain. Sebuah kajian menarik, yang akan memberikan kepuasan bagi pembacanya. Selamat membaca.



f penerbit pusaka  
✉ pusakamedia@gmail.com  
@pusaka\_media

ISBN 978-623-7560-92-0



9 786237 560920

MOZAIK RISET AKUNTANSI

LINDRIANASARI | DEWI SUKMASARI

LINDRIANASARI | DEWI SUKMASARI

# MOZAIK RISET AKUNTANSI

FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS LAMPUNG  
2020

---

# THE COMPARATIVE ANALYSIS OF AGRICULTURE SECTOR REGULATIONS BEFORE AND AFTER IMPLEMENTATION OF PSAK 69 AGRICULTURE

---

**Samuel Simanjuntak, Lindrianasari,  
Ninuk D. Kesumaningrum, dan Reni Oktavia**  
*Accounting Department, Faculty of Economics and Business, University of  
Lampung*  
email: [lindrianasari@feb.unila.ac.id](mailto:lindrianasari@feb.unila.ac.id)

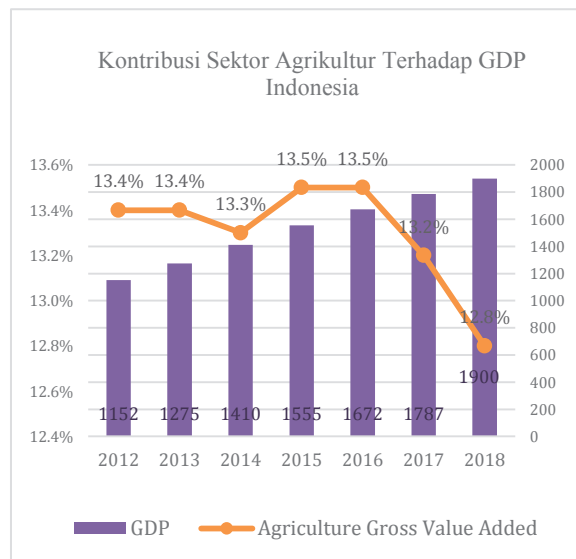
## ABSTRACT

Implementation of PSAK 69 Agriculture was second year implemented, since 1 January 2018. Mostly, every new regulation have a pro and contra for assumed this regulation. PSAK 69 is the hope of agriculture business actors regarding the clarity of regulations that accommodate agricultural business activities. Because before PSAK 69 was inforced, there is no regulation can accommodate the agriculture business on specific. So, this study wants to explain how implementation PSAK 69 for annual report in many agriculture companies, and give an explains what's the difference of the regulation before implementation PSAK 69 and after implementation PSAK 69.

**Keywords:** *Earnings response coefficient, agriculture, implementation PSAK 69, and regulation.*

## I. PENDAHULUAN

Sektor pertanian secara historis berfungsi sebagai pilar ekonomi Indonesia. Menyediakan pekerjaan untuk sekitar 25.01% dari populasi total tenaga kerja dan berkontribusi 13% dari PDB negara dan menyediakan 35,7 juta orang dengan lapangan kerja (Badan Pusat Statistik, 2018), sektor ini dipandang oleh pemerintah sebagai hal yang penting secara strategis. Setiap tahun tingkat produk domestik Indonesia meningkat, dapat dilihat pada gambar 1. Namun nilai *gross value added* sektor agrikultur terhadap GDP Indonesia mengalami penurunan dalam 2 (dua) tahun terakhir (dalam Simanjutak dkk., 2020).



Gambar 1. Tingkat produk domestik Indonesia  
Sumber: Badan Pusat Statistik, 2018



Gambar 2. Nilai pasar Agrikultur Indonesia  
Sumber: Badan Pusat Statistik, 2018

Perbedaan nilai produk agrikultur Indonesia di pasar, dapat dilihat pada gambar 2. Pertumbuhan nilai produk agrikultur terus meningkat dalam kurun waktu 5 tahun terakhir. Eksistensi sektor agrikultur dalam perekonomian Indonesia tidak dapat dikesampingkan dengan tingkat *gross value added* 12,8% pada tahun 2018 terhadap *gross domestic product* dan nilai tingkat pertumbuhan *products market value* 16,5% pada sektor agrikultur. Ketidakseiramaan antara nilai produk agrikultur dengan kontribusi sektor agrikultur terhadap peningkatan PDB Indonesia ini dipengaruhi banyak hal. Salah satu yang paling signifikan adalah sebuah peraturan atau kebijakan dalam hal ini yakni standar akuntansi yang berlaku.

Penerapan PSAK 69 agrikultur merupakan bentuk usaha untuk mengembangkan dan memajukan sektor agrikultur. Implementasi PSAK 69 berusaha mengakomodir dalam segala pelaporan laporan keuangan perusahaan dan mampu mendorong minat investor atas pelaporan keuangan yang baik.

## II. TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1. Teori Regulasi

Di dalam Scott (2015, teori regulasi dapat dijelaskan dalam dua sisi yaitu *public interest theory (PIT)* dan *interest group theory*. PIT hadir sebagai kebijakan yang merespon dari permintaan publik untuk mengkoreksi kegagalan pasar. Sementara itu yang dimaksud di dalam *interest group theory* merupakan kebijakan berdasarkan hasil negosiasi yang disampaikan dan dilakukan individu atau kelompok untuk mempertahankan dan kepentingan mereka kepada pihak penguasaan (pemerintah). Teori regulasi menjadi model yang digunakan dalam literatur ekonomi keuangan, selanjutnya menjadi salah satu teori yang menjadi asumsi dasar studi ini. Di mana, kebijakan yang dibuat adalah untuk memenuhi kebutuhan pengguna sesuai dengan standar atau regulasi yang telah ditetapkan dan disepakati, sehingga tercapainya kesamaan standar yang dipatuhi demi mencapai tujuan industri dan bisnis.

### 2.2. Surat Edaran Bapepam No. SE-02/PM/2002

Dalam Surat Edaran Bapepam No. SE-02/PM/2002 (lampiran 8) yang berisi tentang perlakuan akuntansi untuk sektor agrikultur dengan mengatur tanaman semusim dan tanaman bukan semusim dengan mengkategorikan tanaman menghasilkan dan tanaman belum menghasilkan. Dalam tanaman semusim dimasukkan pada akun inventory, dan sedangkan yang tidak semusim atau jangka panjang dimasukkan pada akun aset tetap.

### 2.3. PSAK 69 Tentang Agrikultur

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) nomor 69 (selanjutnya disingkat menjadi PSAK 69) adalah standar yang mengatur aset biologis atau produk agrikultur. Standar ini menjelaskan bahwa aset biologis atau produk agrikultur diakui saat beberapa kriteria yang sama dengan kriteria pengakuan aset sudah terpenuhi. Aset biologis atau produk agrikultur diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap akhir periode pelaporan keuangan dengan menggunakan nilai wajar dikurangi biaya yang dikeluarkan perusahaan pada proses penjualan. PSAK 69 mengatur bagaimana perlakuan akuntansi dan pengungkapan yang harus dilakukan pada aktivitas agrikultur hasil panen dari aset biologis.

Martani (2018) menjelaskan bahwa aktivitas agrikultur merupakan suatu manajemen transformasi biologis dan panen pada aset biologis yang dilakukan oleh entitas dalam tujuan penjual atau untuk tujuan dikonversi kembali menjadi produk agrikultur atau menjadi aset biologis tambahan. Dengan kata lain PSAK 69 ini menjelaskan bahwa aset biologis atau produk agrikultur ini diukur menggunakan nilai wajar pada saat panen dilakukan, untuk tujuan penjualan maupun untuk tujuan dikonversi menjadi produk agrikultur yang akan dilanjutkan proses produksinya di perusahaan. Selain itu, PSAK 69 juga mengatur pengakuan dalam proses transformasi biologis sejak proses pertumbuhan, degenerasi, produksi, hingga proses prokreasi yang mengakibatkan adanya perubahan kualitatif atau kuantitatif pada aset biologis tersebut.

Ikatan Akuntan Indonesia (2016), PSAK 69 dapat diaplikasikan untuk akun-akun berikut, terkait aktivitas agrikultur:

- a. Aset biologis, kecuali tanaman produktif,
- b. Produk agrikultur pada titik panen,
- c. Hibah pemerintah yang termasuk dalam paragraf 34 dan 35.

Akan tetapi PSAK 69 tidak dapat diaplikasikan untuk:

- a. Tanah, terkait dengan aktivitas agrikultur,
- b. Tanaman produktif, terkait dengan aktivitas agrikultur,
- c. Hibah pemerintah, terkait dengan tanaman produktif
- d. Aset tak berwujud, terkait dengan aktivitas agrikultur.

Pernyataan dalam PSAK 69 ini diterapkan untuk produk agrikultur, yaitu produk yang dihasilkan (dipanen) dari aset biologis milik entitas tertentu, pada titik panen tertentu.

### **2.3.1. Pengakuan**

Di laporan keuangan, aset biologis diakui sebagai aset lancar maupun aset tidak lancar sesuai dengan jangka waktu yang ditetapkan dalam transformasi biologis aset biologis yang bersangkutan. Aset biologis diakui (dikelompokkan) sebagai aset lancar ketika masa manfaat biologisnya kurang dari atau sampai dengan 1 (satu) tahun. Sementara itu, jika aset biologis itu memiliki masa manfaat/masa transformasi biologis lebih dari 1 (satu) tahun maka aset biologis dikelompokkan ke dalam aset tidak lancar jika. Menurut PSAK 69, entitas mengakui aset biologis atau produk agrikultur ketika, dan hanya:

- a. Ketika entitas mengendalikan aset biologis sebagai akibat dari peristiwa masa lalu;
- b. Ketika terdapat probabilitas aset biologis memiliki manfaat ekonomik masa depan untuk entitas; dan
- c. Ketika nilai wajar atau biaya perolehan aset biologis tertentu dapat diukur secara andal.

Dengan tiga kriteria tersebut, aktivitas agrikultur membutuhkan pengendalian yang baik untuk dapat membuktikan (sebagai contoh) kepemilikan legal pada ternak dan merek atau penilaian atas ternak pada saat akuisisi terjadi, saat kelahiran, atau saat penyapihan. Dengan kata lain, sepanjang pertumbuhan yang membutuhkan penilaian, PSAK 69 mengatur pengukuran nilai aset biologis dan produk agrikultur ini. Sehingga, entitas akan berhati-hati dalam pengendalian untuk memperoleh nilai pengukuran atribut fisik yang signifikan atas manfaat masa depan.

### **2.3.2. Pengukuran**

Pada bagian sebelumnya dijelaskan bahwa PSAK 69 bahwa aset biologis diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap akhir periode pelaporan pada nilai wajar yang selanjutnya dikurangi biaya untuk proses penjualan, kecuali untuk kasus agrikultur yang nilai wajar tidaknya dapat diukur secara andal (dideskripsikan dalam paragraf 30 pada PSAK 69). Produk agrikultur yang dipanen dari aset biologis milik entitas diukur pada nilai wajar dikurangi biaya

untuk menjual pada titik panen. Pengukuran seperti ini merupakan biaya pada tanggal tersebut ketika menerapkan standar yang diakui.

Pengukuran nilai wajar aset biologis/produk agrikultur dapat dilakukan melalui pengelompokan aset biologis/produk agrikultur sesuai dengan atribut yang berarti atau signifikan, misal pengelompokan berdasarkan pada usia atau kualitas aset biologis/produk agrikultur. Selanjutnya perusahaan dapat menentukan pemilihan atribut yang sesuai dengan atribut yang digunakan di pasar untuk selanjutnya menentukan harga pasar yang sesuai yaitu menggunakan nilai wajar (*fair value*).

### 2.3.3. Pengungkapan

PSAK 69 menjelaskan bahwa entitas harus melakukan disclosure (pengungkapan) atas (1) keuntungan atau kerugian gabungan yang muncul pada periode berjalan saat pengakuan awal aset biologis dan produk agrikultur, dan (2) dari perubahan yang terjadi sebagai akibat dari nilai wajar dikurangi biaya dalam proses penjualan aset biologis. Entitas juga diwajibkan untuk menyajikan penjelasan aset biologis yang dimiliki. Dengan pengelompokan aset biologis tersebut, entitas dapat dengan mudah melakukan pengelompokan antara aset biologis menghasilkan (*mature*) dan aset biologis yang belum menghasilkan (*immature*) sesuai dengan kondisi sebenarnya dari aset biologis tersebut.

Entitas selanjutnya diminta untuk menyajikan laporan rekonsiliasi perubahan jumlah tercatat aset biologis antara awal dan akhir periode berjalan. Ikatan Akuntan Indonesia (2016) menjelaskan bahwa rekonsiliasi harus mencakup beberapa hal, yaitu:

- a. Menjelaskan keuntungan atau kerugian yang timbul dari perubahan nilai wajar dikurangi biaya menjual;
- b. Mencatat kenaikan yang terjadi karena pembelian;
- c. Mencatat terjadinya penurunan yang diatribusikan pada penjualan dan aset biologis yang diklasifikasikan untuk dimiliki untuk dijual;
- d. Mencatat penurunan nilai yang terjadi saat panen;
- e. Mencatat kenaikan yang dihasilkan dari kombinasi bisnis ;
- f. Mencatat selisih kurs neto yang timbul dari penjabaran laporan keuangan ke mata uang dalam penyajian yang berbeda, dan penjabaran dari kegiatan usaha luar negeri ke mata uang penyajian entitas pelapor; dan
- g. Mencatat terjadinya perubahan lain.

Perubahan yang terjadi akibat perubahan fisik maupun perubahan harga pasar dapat mempengaruhi nilai wajar dikurangi biaya penjualan dari aset biologis. Pengungkapan yang dilakukan akibat adanya perubahan fisik dan harga sangat dibutuhkan untuk menunjukkan kinerja periode berjalan dan prospek masa depan entitas, terutama jika siklus produksinya lebih dari satu tahun. Pertumbuhan, degenerasi, dan prokreasi, masing-masing bisa diobservasi merupakan bentuk transformasi biologis yang akan berdampak pada perubahan fisik. Pengukuran setiap perubahan sangat dibutuhkan untuk dapat menetapkan nilai aset biologis dan produk agrikultur yang mendekati kebenaran. Karena setiap perubahan fisik tersebut memiliki hubungan langsung terhadap keuntungan ekonomi masa depan sebuah entitas.

#### **2.4. Perkembangan Pedoman Akuntansi Terkait Aktivitas Agrikultur**

PSAK 32 tentang Akuntansi Kehutanan dan Pedoman Pelaporan Keuangan Perusahaan Hutan (PPKPH) ini salah satu dari standar akuntansi dan pedoman yang berkaitan dengan sektor agrikultur. Namun PSAK 32 ini lebih *concern* kepada pengelolaan hutan tanaman industri dan konservatif hutan. PPKPH dan PSAK 32 merupakan dua ketentuan yang saling bertentangan dalam pencatatan aset. Maka Kementerian Kehutanan mengeluarkan Pedoman Pelaporan Keuangan Pemanfaatan Hutan Produksi dan Pengelolaan Hutan (DOLAPKEU-PHP2H) yang disahkan dalam Peraturan Menteri Kehutanan No P.69/Menhut-II/2009. (DOLAPKEU-PHP2H) merupakan bentuk revisi dari PPKPH dan PSAK 32 (Martani, 2010), Kegiatan pemanfaatan hutan adalah kegiatan yang dilakukan untuk memanfaatkan hasil hutan berupa kayu dan hasil hutan lain tanpa melakukan kerusakan lingkungan dan tidak pula mengurangi fungsi pokok hutan sebagai konservasi dan penyeimbang alam.

Karakteristik khusus pemanfaatan hutan antara lain adalah adanya transformasi biologis atas tanaman untuk menghasilkan produk yang dapat dikonsumsi atau diolah lebih lanjut. Namun selama ketentuan tersebut berlaku, semua kegiatan yang berkaitan dengan transformasi biologis tidak terekam oleh pencatatan, pengakuan, pengungkapan dan penyajian akuntansi yang sesuai dengan standar akuntansi agrikultur yang ada pada saat itu di dunia.

Selain PSAK 32 tentang Akuntansi Kehutanan dan Pedoman Pelaporan Keuangan Perusahaan Hutan (PPKPH) terdapat ketentuan dalam perlakuan akuntansi yang berkaitan dengan sektor agrikultur yakni Surat Edaran Bapepam No. SE-02/PM/2002. Surat Edaran Bapepam No. SE-02/PM/2002 ini mengatur tentang tanaman semusim dan bukan semusim. Tanaman



semusim menggambarkan tanaman yang masa produksinya hanya 1x panen lalu tanaman itu mati atau ditebang, tanaman bukan semusim menggambarkan tanaman yang masa produksinya lebih dari satu musim. Nilai pengakuan tanaman semusim akan dimasukkan ke dalam inventory dan nilai pengakuan tanaman bukan semusim masuk ke dalam aset tetap. Dalam tanaman bukan semusim ini terdapat dua klasifikasi dalam pengakuannya yakni tanaman menghasilkan dan belum bukan menghasilkan. Dalam Surat Edaran Bapepam No. SE-02/PM/2002 tidak terdapat ketentuan yang jelas dalam perekaman transformasi biologis.

Proses transformasi biologis terdapat masa pertumbuhan, perkembangbiakan, menghasilkan produk,, dan masa pertumbuhan titik tertentu. Semua itu tidak terekam oleh SE Bapepam, PPKPH dan PSAK 32 tentang Akuntansi Kehutanan. Output dari transformasi biologis adalah produk agrikultur dan aset biologis. Martani (2018), pada masa ketentuan sebelum PSAK 69 ini berlaku yang terjadi adalah transformasi biologis dinilai berdasarkan tumpukan-tumpukan harga perolehan. Lalu ada juga ketentuan yang diadopsi oleh Indonesia yaitu IAS 41. PSAK 69 terbit di tahun 2015 namun masih menjadi ED PSAK 69 dan berlaku per tanggal 1 Januari 2018. PSAK 69 merupakan pengadopsian dari IAS 41

## **2.5. Pengembangan Hipotesis**

Sebuah pemahaman dan pengertian akan sebuah regulasi atau peraturan yang tepat dan baik memiliki dampak terhadap *output* yang dihasilkan, apakah itu *output* yang positif ataupun *output* yang negatif. Tergantung pada pemahamannya ketika mendapatkan informasi yang jelas. Umumnya peraturan atau ketentuan dibuat memiliki tujuan yang berkelanjutan, sehingga tidak hanya menfokuskan pada hal yang minor, melainkan terhadap yang lebih luas. Dalam dunia usaha sebuah kebijakan atau ketentuan memiliki andil yang cukup besar terhadap respon para pemangku kepentingan, contohnya dalam hal ini adalah PSAK 69 agrikultur. PSAK 69 merupakan terobosan dan solusi dalam penyelesaian terkait praktik akuntansi agrikultur dan aset biologis yang masih bias (Martani, 2018). Pemahaman yang baik terhadap PSAK 69 agrikultur memungkinkan untuk tersampainya informasi keuangan yang jelas dan teliti pada perusahaan sektor agrikultur.

### III. METODE PENELITIAN

Penelitian ini pada dasarnya dimaksudkan untuk memahami bagaimana perbandingan penerapan sebelum dan setelah penerapan PSAK 69 agrikultur pada perusahaan sektor agrikultur. Metode analisa data yang digunakan adalah analisis kualitatif komparatif. Analisis kualitatif komparatif yaitu analisis yang dilakukan dengan membandingkan antara suatu variabel yang berpasangan dengan perbedaan faktor yang mempengaruhi suatu variabel, baik itu perbedaan waktu, tempat, dan sebagainya yang bisa memberikan dampak perbedaan (Thiem, Spöhel, dan Dusa, 2016; Dusan dan Thiem, 2019).

Dalam penelitian ini berusaha memaparkan perihal perbedaan atau perbandingan dalam penyusunan laporan keuangan khususnya masalah pengukuran, pengakuan, dan pengungkapan atas akuntansi agrikultur. Data dalam penelitian ini berupa studi literatur dan penelitian-penelitian sebelumnya serta data sekunder berupa laporan keuangan yang telah dipublikasikan. Data studi literatur merujuk pada surat edaran ketua Bapepam No. SE-02/PM/2002, PSAK 32 tentang kehutanan dan PSAK 69 tentang agrikultur, dan data penyajian laporan keuangan perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia yang tergolong sektor agrikultur selama periode penelitian yakni tahun 2017 hingga tahun 2019 pada kuartal ke 3. Analisis yang dilakukan dalam studi kualitatif ini adalah dengan melakukan perbandingan antara laporan keuangan perusahaan dengan perlakuan akuntansi menggunakan PSAK 69 tentang akuntansi agrikultur, terutama terkait dengan penerapan fair value terhadap aset biologis. Analisis kualitatif dilakukan untuk memberikan informasi penjelasan dampak dan penerapan PSAK 69 tentang akuntansi agrikultur pada semua perusahaan di industri agrikultur Indonesia.

### IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

#### 4.1. Analisis Kualitatif Komparatif

Dalam penelitian ini menganalisis penerapan PSAK 69 tentang akuntansi agrikultur dengan cara membandingkan sebelum dan setelah diterapkan PSAK 69. Penelitian ini terjadi dengan perbedaan periode waktu penerapan dimana PSAK 69 berlaku secara efektif 1 Januari 2018. Secara garis besar PSAK 69 membahas tentang perlakuan aset biologis yang masih penuh pertimbangan dalam penerapannya. Dengan analisis kualitatif komparatif studi ini menjelaskan perbedaan PSAK 32 Kehutanan, surat edaran ketua Bapepam SE-

02/PM/2002 serta PSAK 69 tentang akuntansi agrikultur. Studi ini juga melakukan menjelaskan secara terpisah (namun dalam table yang sama, lihat pada table 1) berdasarkan (a) ruang lingkup dan format pelaporan, (b) deskripsi tentang aset biologis, (c) pengakuan aset biologis, (d) pengakuan aset selain aset biologis, (e) pengakuan nilai wajar, (f) hibah pemerintah, (g) keuntungan/kerugian, (h) laporan laba/rugi, dan (i) laporan arus kas (lihat tabel 2).

**Tabel 1.**  
**Perbandingan PSAK 69, SE Bapepam No. SE-02/PM/2002 dan PSAK 32**

Keterangan	Dasar Ketentuan	Isi Analisis
Jenis	PSAK 69	Aset biologis & produk agrikultur
	SE Bapepam No. SE-02/PM/2002	Tanaman semusim dan tanaman tidak semusim. Tanaman semusim terdiri tanaman menghasilkan & tanaman belum menghasilkan (plasma & inti) yang tergolong dalam persediaan, sedangkan tanaman bukan semusim digolongkan dalam aset tetap.
	PSAK 32	Hutan Alam & Hutan Tanaman Industri
Pengakuan	PSAK 69	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Entitas mengendalikan aset biologis sebagai akibat dari peristiwa masa lalu, sehingga nilai <i>present value</i> aset biologis didapat dari akumulasi biaya selama proses pertumbuhan hingga masa <i>harvest</i></li> <li>b. Besar kemungkinan manfaat ekonomik masa depan yang terkait dengan aset biologis tersebut akan mengalir ke entitas</li> <li>c. Nilai wajar atau biaya perolehan aset biologis dapat diukur secara andal dengan pendokumentasian proses transformasi biologis berlangsung.</li> </ul>
	SE Bapepam No. SE-02/PM/2002	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Tanaman diakui sebagai persediaan adalah tanaman yang akan dijual</li> <li>b. Tanaman diakui sebagai tanaman menghasilkan ketika reklasifikasi tanaman belum menghasilkan</li> </ul>

		<p>c. Tanaman belum menghasilkan dicatat sebagai aktiva tidak lancar dan tidak disusutkan</p>
	<b>PSAK 32</b>	<p>a. Biaya tangguhan yang berhubungan dengan pelaksanaan pembangunan hutan tanaman produksi harus dipisahkan pengakuannya dengan biaya tangguhan lainnya.</p> <p>b. Ketika tidak didapati pohon yang siap ditebang, maka biaya-biaya yang dikeluarkan berhubungan dengan proses penanaman akan dikapitalisasi dan diakui ke dalam akun terpisah yakni hutan tanaman industri dalam pengembangan.</p> <p>c. Ketika telah didapati pohon yang siap ditebang maka seluruh biaya selama proses produksi akan dibukukan sebagai biaya produksi.</p>
Pengukuran	<b>PSAK 69</b>	<p>a. Aset biologis diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap akhir periode pelaporan dengan nilai wajar aset biologis dikurangi biaya untuk menjual. Pengukuran aset biologis berdasarkan nilai wajar merupakan pengukuran yang andal</p> <p>b. Namun nilai wajar aset biologis dapat diukur secara tidak andal, ketika pengakuan awal aset biologis yang harga kuotasi pasarnya tidak tersedia dan yang alternatif pengukuran nilai wajarnya secara jelas tidak dapat diandalkan. Maka dalam kasus ini pengukuran nilai wajar digantikan dengan nilai biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai.</p> <p>Produk agrikultur yang dipanen dari hasil aset biologis milik entitas diukur berdasarkan nilai wajar dikurangi</p>

		seluruh biaya untuk menjual pada titik panen/harvest.
	<b>SE Bapepam No. SE-02/PM/2002</b>	<p>a. Tanaman belum menghasilkan diukur berdasarkan biaya perolehan ditambah seluruh biaya yang dikeluarkan selama proses pembibitan hingga tahap sebelum dipanen yang mana seperti barang setengah jadi (<i>work in process</i>)</p> <p>b. Tanaman menghasilkan terdiri dari hasil akhir produksi perkebunan atau peternakan, tanaman atau hewan itu sendiri dan bahkan bibit tanaman atau hewan itu sendiri.</p>
	<b>PSAK 32</b>	Untuk hutan alam, perusahaan diberikan hak untuk mengelola hutan yang tanamannya siap ditebang. Perusahaan tidak melakukan proses transformasi tanaman sampai dengan pohon tersebut siap tebang. Konsekuensinya, nilai tanaman tidak dapat dihitung karena diserahkan pengelolaannya oleh negara bersamaan dengan pemberian izin. Sebagai gantinya, negara mewajibkan entitas untuk membayar iuran wajib dan melakukan penanaman kembali hutan yang telah ditebang. Beban yang timbul–terkait dengan kegiatan penanam dan pemeliharaan kembali hutan serta pembayaran iuran–diakui sebagai harga pokok produksi pada saat terjadinya.
Keuntungan atau kerugian	<b>PSAK 69</b>	<p>Pengakuan keuntungan dan kerugian merupakan penjumlahan antara produk agrikultur dan aset biologis yakni ;</p> <p>a. Pada produk agrikultur pengakuan kerugian atau keuntungan didapat dari pengakuan awal produk agrikultur pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual</p> <p>b. Pada aset biologis pengakuan kerugian atau keuntungan pengakuan awal aset</p>

		biologis pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual dan dari perubahan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual aset biologis
	<b>SE Bapepam No. SE-02/PM/2002</b>	Selisih antara seluruh pendapatan yang diperoleh dari kegiatan usaha dan diluar usaha dikurangi beban dan biaya yang berkaitan usaha dan non-usaha perusahaan.
	<b>PSAK 32</b>	Pada prinsipnya PSAK 32 mengatur tentang keuntungan dan kerugian berdasarkan pada PABU (prinsip akuntansi berterima umu). Hanya saja pada PSAK 32 menitik beratkan pada klasifikasi harga pokok produksi kayu tebangan dan hasil hutan lainnya meliputi beban yang terjadi dalam hubungannya dengan kegiatan-kegiatan. Harga pokok penjualan kayu tebangan dan kayu olahan harus dipisahkan.
Penyusutan	<b>PSAK 69</b>	PSAK 69 mengikuti berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum perihal penyusutan yang diatur dalam pasal 11 undang-undang PPh dan prinsip akuntansi berterima umum
	<b>SE Bapepam No. SE-02/PM/2002</b>	Penyusutan pada tanaman menghasilkan tergantung pada jenis tanaman, umumnya menggunakan garis lurus; sedangkan tanaman belum menghasilkan tidak disusutkan.
	<b>PSAK 32</b>	Dalam PSAK 32 mengenai ketentuan penyusutan pada aset, hanya memberi penjelasan terkait amortisasi dapat dilakukan dengan menggunakan metode garis lurus atau metode Unit of Production, selebihnya berdasarkan pasal 11 undang-undang PPh dan prinsip akuntansi berterima umum
Pengungkapan	<b>PSAK 69</b>	Pengungkapan secara khusus tidak ada, namun dalam penjelasan PSAK 69 terdapat pengungkapan umum, berikut penjelasannya :

		<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pengungkapan terkait keuntungan atau kerugian gabungan yang timbul selama periode berjalan pada saat pengakuan awal aset biologis dan produk agrikultur, dan dari perubahan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual aset biologis.</li> <li>2. Pendeskripsian setiap kelompok aset biologis (berbentuk deskripsi naratif atau kuantitatif) sesuai dengan keadaan aset biologis.</li> <li>3. Pengungkapan jika tidak diungkapkan informasi pada bagian lain pada laporan keuangan maka perusahaan harus mengungkapkan berdasarkan sifat aktivitasnya yang melibatkan setiap kelompok aset biologis dan ukuran atau estimasi nonkeuangan dari kuantitas spesifik</li> </ol>
	<p style="text-align: center;"><b>SE Bapepam No. SE-02/PM/2002</b></p>	<p>Pengungkapan atas pos-pos laporan keuangan dan pengungkapan lainnya secara gambaran besar memiliki kesamaan dengan industri lainnya. Namun hanya saja dalam industri perkebunan terlebih dalam SE Bapepam No SE-02/PM/2002 memberi rincian pada pengungkapan tanaman menghasilkan dan tanaman belum menghasilkan</p> <p>a). Pengungkapan tanaman telah menghasilkan:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Memberi perincian nilai tercatat dan akumulasi penyusutan menurut jenis tanaman</li> <li>2. Rekonsiliasi nilai tercatat awal tahun dan akhir tahun tanaman untuk setiap kelompok selama paling tidak 2 tahun terakhir.</li> <li>3. Status tanah yang digunakan untuk menanam.</li> <li>4. Nilai tanaman telah menghasilkan</li> </ol>

		<p>berdasarkan area/lokasi penanaman</p> <p>5. Perbandingan saldo tanaman belum menghasilkan selama paling tidak 2 tahun.</p> <p>6. Tanaman yang dijamin.</p> <p>b). Pengungkapan tanaman belum menghasilkan</p> <p>1. Mutasi tanaman belum menghasilkan</p> <p>2. Nilai tanaman dalam Perkebunan Inti Rakyat / Perkebunan Inti Plasma yang menjadi milik perusahaan (inti) dan tanaman yang bukan milik perusahaan (perkebunan rakyat/perkebunan plasma).</p> <p>3. Cadangan kerugian yang mungkin timbul pada plasma.</p>
	<b>PSAK 32</b>	Pengungkapan PSAK 32 kehutanan tidak memberikan pemahaman yang jelas, hanya saja memberi penjelasan terkait perusahaan hutan baik hak yang diperoleh entitas dan kewajiban yang harus dilaksanakan entitas untuk negara.

Sumber: Data Sekunder yang Diolah, 2019 (Simanjutak dkk., 2020).

**Tabel 2.**  
**Analisis Perbandingan Sebelum dan Setelah Penerapan PSAK 69 Tentang Akuntansi Agrikultur pada Perusahaan di Industri Agrikultur**

No	Indikator	Subjek	Analisis
1	Dasar Ketentuan	Menurut Perusahaan (Sebelum Penerapan PSAK 69)	Surat Edaran Bapepam No. SE-02/PM/2002 (Lampiran 12 & 13) dan PSAK 32 tentang Kehutanan
		Menurut Perusahaan (Sesudah Penerapan PSAK 69)	PSAK 69 tentang Akuntansi Agrikultur dan PSAK 16 tentang Aset Tetap (Amandemen)



		Kesimpulan Analisis	Antara PSAK 69 dengan regulasi atau ketentuan standar akuntansi sebelum diterapkan PSAK 69 (SE Bapepam & PSAK 32) memiliki perbedaan yang mendasar yakni dalam PSAK 69 mengakui proses transformasi biologis pada aset biologis
2	Ruang Lingkup Pelaporan	Menurut Perusahaan (Sebelum Penerapan PSAK 69)	Perusahaan tidak hanya mengatur dan mengungkapkan aset biologis saja, tetapi juga sampai menjadi produk jadi. Untuk produk yang sampai pada titik panen contohnya seperti produk sawit berupa CPO ( <i>Crued Palm Oil</i> ) dan inti sawit pada industri perkebunan sawit.
		Menurut Perusahaan (Sesudah Penerapan PSAK 69)	PSAK 69 banyak membahas aset biologis dan produk agrikultur, meskipun secara keseluruhan hewan dan tanaman adalah aset biologis, namun PSAK 69 memiliki pengecualian pada tanaman hidup yang disebut tanaman produktif PSAK 16 Aset Tetap. Pengecualian tersebut memiliki kriteria; digunakan dalam produksi atau penyediaan produk agrikultur, tanaman hidup diharapkan untuk menghasilkan produk untuk jangka waktu lebih dari satu periode dan memiliki kemungkinan yang sulit untuk dijual sebagai produk agrikultur (kecuali penjualan sisa <i>incidental</i> ).
		Kesimpulan Analisis	Periode sebelum PSAK 69 diterapkan klasifikasi mesamaratakan baik tanaman produktif atau bukan. Sedangkan dalam PSAK 69 klasifikasi sangat jelas mengklasifikasikan tanaman produktif dan produk agrikultur walaupun awalnya dari sebuah aset biologis. Jadi sebaiknya entitas dalam penyusunan pelaporan keuangan harus menentukan apakah suatu tanaman atau hewan merupakan tanaman produktif atau bukan (terlebih pada tanaman perkebunan). Karena

			penyajian, pengukuran, pengakuan dan pengungkapannya amat berbeda. Tanaman produktif diatur PSAK 16 sedangkan produk agrikultur diatur PSAK 69.
3	Format pelaporan keuangan yang digunakan	Menurut Perusahaan (Sebelum Penerapan PSAK 69)	Laporan keuangan terdiri dari : a. Laporan posisi keuangan konsolidasi b. Laporan laba rugi komprehensif c. Laporan perubahan ekuitas d. Laporan arus kas konsolidasi e. Catatan atas laporan keuangan konsolidasi
		Menurut Perusahaan (Sesudah Penerapan PSAK 69)	Laporan keuangan terdiri dari: a. Laporan posisi keuangan konsolidasi b. Laporan laba rugi komprehensif c. Laporan perubahan ekuitas d. Laporan arus kas konsolidasi e. Catatan atas laporan keuangan konsolidasi
		Kesimpulan Analisis	Secara umum format pelaporan keuangan yang digunakan tidak ada perbedaan yang mencolok . PSAK 69 tentang akuntansi agrikultur tidak mengatur mengenai format pelaporan keuangan.
4	Deskripsi tentang aset biologis	Menurut Perusahaan (Sebelum Penerapan PSAK 69)	Pada periode sebelumnya, aset biologis meliputi tanaman menghasilkan dan belum menghasilkan masuk ke dalam aset tetap
		Menurut Perusahaan (Sesudah Penerapan PSAK 69)	Entitas memberikan deskripsi yang dihitung berdasarkan kelompok aset biologisnya untuk membedakan aset biologis berdasarkan umur, level atau tingkatan klasifikasian baik itu untuk tanaman atau pun hewan
		Kesimpulan Analisis	Setelah diterapkan tentang deskripsi aset biologis yang tercatat dalam catatan laporan keuangan. Deskripsi ini berguna untuk mengetahui tanaman apa saja yang dimiliki serta berapa umur dan luasnya.

			Sebelumnya tidak ada spesifikasi yang jelas pada pengelompokan aset biologis. Aset biologis menjadi lebih ketika dikelompokkan berdasarkan umur, luas wilayah, dan jumlah produksinya. Namun beberapa perusahaan sebelum PSAK 69 ini diterapkan telah melakukan klasifikasi tersendiri dalam asetnya seperti perusahaan berkode INDF, SGRO, dan beberapa perusahaan lainnya
5	Pengukuran	Menurut Perusahaan (Sebelum Penerapan PSAK 69)	Pengukuran dilakukan berdasarkan biaya perolehan ditambah seluruh biaya selama proses pengusahaan aset biologis hingga dipanen.
		Menurut Perusahaan (Sesudah Penerapan PSAK 69)	Pengukuran berdasarkan pengakuan awal nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual. Pendokumentasian transformasi biologis mendukung pelaporan nilai aset perusahaan
		Kesimpulan Analisis	Pengukuran terkait aset biologis setelah penerapan PSAK 69 begitu berbeda dengan sebelum penerapan PSAK 69 dikarenakan sebelum PSAK 69 berdasarkan nilai biaya perolehan sedangkan setelah diterapkan PSAK 69 berdasarkan nilai wajar. Pendokumentasian transformasi biologis membantu perusahaan dalam melaporkan aset biologis secara rinci yang sesungguhnya.
6	Pengakuan	Menurut Perusahaan (Sebelum Penerapan PSAK 69)	Pengakuan aset biologis diklasifikasikan berdasarkan tanaman semusim dan tanaman bukan semusim. Tanaman semusim nilainya akan diakui sebagai persediaan yakni tanaman menghasilkan dan tanaman belum menghasilkan, sedangkan tanaman bukan semusim akan dimasukkan ke dalam aset tetap. Pengakuan awal aset biologis berdasarkan

			biaya perolehan dan pengakuan biaya yang dikeluarkan hanyalah berdasarkan akumulasi-akumulasi saja yang belum dipastikan menrefleksikan nilai yang dikapitalisasi pada aset tersebut
		Menurut Perusahaan (Sesudah Penerapan PSAK 69)	Pengakuan aset biologis mengklasifikasikan antara produk agrikultur dan tanaman produktif yang diatur PSAK 16 Aset Tetap. PSAK 69 mendokumentasikan dalam mengakui biaya-biaya yang dikeluarkan selama proses transformasi biologis. Sehingga nilai yang digambarkan pada laporan keuangan merupakan nilai <i>real</i> .
		Kesimpulan Analisis	Perbedaan pengakuan terjadi sangat lah jelas, ketika sebelum diterapkannya PSAK 69 perusahaan aset biologis hanya didasari pada biaya perolehan dan pengakuan nilai aset tersebut berdasarkan akumulasi-akumulasi biaya belum tentu menggambarkan keadaan sesungguhnya. Sedangkan dengan diterapkannya PSAK 69, seluruh proses transformasi terdokumentasikan dengan melalui klasifikasi aset dengan jelas dan pengakuan aset berdasarkan nilai wajar.
7	Hibah Pemerintah	Menurut Perusahaan (Sebelum Penerapan PSAK 69)	Dalam SE Bapepam No. SE-02/PM/2002 dan PSAK 32 Kehutanan tidak mengatur hibah pemerintah yang diterapkan perusahaan
		Menurut Perusahaan (Sesudah Penerapan PSAK 69)	Hibah pemerintah terkait aset biologis terbagi menjadi dua yakni bersyarat dan tanpa syarat. Dikatakan hibah tanpa syarat terkait aset biologis ketika aset biologis diakui dalam laba rugi ketika dan hanya ketika menjadi piutang. Sedangkan hibah pemerintah yang bersyarat terkait aset biologis ketika aset biologis nilai ukur aset biologis tidak diakui dalam laporan

			laba rugi.
		Kesimpulan Analisis	Pada laporan keuangan sebelum penerapan PSAK 69 tidak mengatur secara jelas pengungkapan hibah pemerintah, namun pada PSAK 69 diterapkan pengungkapan tentang hibah pemerintah dijelaskan pada paragraf 34-38 dan sangat berhubungan dengan PSAK 61 tentang hibah pemerintah
8	Keuntungan / kerugian	Menurut Perusahaan (Sebelum Penerapan PSAK 69)	Dalam Surat Edaran Bapepam No. SE-02/PM/2002 dan PSAK 32 Kehutanan tidak mengatur secara jelas dan rinci.
		Menurut Perusahaan (Sesudah Penerapan PSAK 69)	Pengakuan keuntungan dan kerugian merupakan penjumlahan antara produk agrikultur dan aset biologis yakni; a. Pada produk agrikultur pengakuan kerugian atau keuntungan didapat dari selisih pengakuan awal produk agrikultur pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual b. Pada aset biologis pengakuan kerugian atau keuntungan selisih dari pengakuan awal aset biologis pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual dan dari perubahan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual aset biologis
		Kesimpulan Analisis	Pengakuan keuntungan dan kerugian sebelum penerapan berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum, sedangkan PSAK 69 memiliki karakteristik yang unik terlebih pada pengakuan keuntungan atau kerugian terkait aset biologis dan produk agrikultur dengan berdasarkan nilai wajar atas aset biologis dan produk agrikultur.
9	Laporan laba/rugi	Menurut Perusahaan (Sebelum	Secara penyajian tidak jauh berbeda hanya saja yang membedakan adalah biaya terkait produksi tanaman semusim

		Penerapan PSAK 69)	dan tanaman bukan semusim yang pengklasifikasiannya yang berbeda yakni, segala sesuatu dalam proses produksi yang berkaitan tanaman semusim maka akan menjadi harga pokok penjualan sedangkan tanaman bukan semusim akan dikapitalisasi ke dalam aset tetap
		Menurut Perusahaan (Sesudah Penerapan PSAK 69)	Perubahan nilai pada aset biologis dan produk agrikultur merupakan pendapatan utama pada laporan laba rugi. Sedangkan atas penjualan yang berkaitan atau dengan tanaman produktif maka diakui sebagai pendapatan atau biaya kerugian atas pelepasan aset. Seluruh biaya transformasi biologis bisa meningkatkan nilai aset biologis dan nilai produk agrikultur.
		Kesimpulan Analisis	Diterapkannya PSAK 69 terkait laporan laba rugi begitu <i>concern</i> terhadap aset biologis, produk agrikultur dan tanaman produktif. Tanaman produktif diatur PSAK 16 sedangkan PSAK 69 aset biologis dan produk agrikultur, penentuan klasifikasi tanaman atau hewan tergolong tanaman produktif atau tidak akan menjadi penentu besaran laba rugi periode berjalan.
11	Laporan Arus Kas	Menurut Perusahaan (Sebelum Penerapan PSAK 69)	Berdasarkan penerapan Surat Edaran Bapepam No. SE-02/PM/2002 pada perusahaan agrikultur, Arus kas disusun berdasarkan konsep biaya historis dengan menggunakan metode langsung. Sedangkan pada masa berlakunya PSAK 32 Kehutanan, arus kas tidak diatur dengan jelas, hanya saja berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum (PABU)
		Menurut Perusahaan (Sesudah	Dalam PSAK 69 tidak dijelaskan mengenai konsep laporan arus kas secara jelas, beberapa perusahaan menggunakan

		Penerapan PSAK 69)	metode fair value yaitu nilai yang saat ini sedang berlaku, untuk metode yang digunakan tidak ada ketentuan secara pasti dan ada juga yang menggunakan biaya historis.
		Kesimpulan Analisis	Dalam PSAK 2 yang mengatur tentang laporan arus kas mensyaratkan menggunakan metode langsung dan tidak langsung pada aktivitas operasi entitas.

**Sumber: Data Sekunder yang Diolah, 2019 (Simanjutak dkk., 2020).**

## V. SIMPULAN

Sektor agrikultur merupakan sektor harus dipandang penting dalam mendukung perekonomian Indonesia. PSAK 69 tentang agrikultur merupakan bentuk upaya mendorong kemajuan sektor agrikultur untuk menyajikan laporan keuangan yang lebih jelas dan tertata. Pencatatan secara *accrual* dalam pengakuan aset berdasarkan nilai wajar dan bersifat informatif terhadap perkembangan nilai atas proses transformasi biologis pada aset biologis dan produk agrikultur terdokumentasi dengan jelas adalah manfaat implementasi PSAK 69 ini.

Hal yang paling mendasar pada PSAK 69 tentang agrikultur ini adalah pengklasifikasian aset tanaman sejak dari bibit hingga panen (*harvest*) dan dokumentasi pencatatan yang baik. Penerapan PSAK 69 tentang agrikultur, khususnya terkait dengan pengungkapan atas laporan keuangannya dapat dinilai secara *adequate disclosure* (pengungkapan yang memadai), *fair disclosure* (pengungkapan wajar) dan *full disclosure* (pengungkapan penuh) (Soewardjono, 2010). Oleh karena itu, kemanfaatan PSAK 69 ini sangat besar dalam menjelaskan kandungan informasi agrikultur kepada pihak luar perusahaan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan. 2002. *Surat Edaran Bapepam No. SE-02/PM/2002 Pedoman Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten atau Perusahaan Publik*. Jakarta: Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan.
- Badan Pusat Statistik. 2018. *Data Statistik Sektor Pertanian*. Jakarta: Badan Pusat Statistik
- Brigham, Eugene F., dan Houston, Joul F. 2014. *Dasar-dasar Manajemen Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Dusa, Adrian., dan Thiem, Alrik. 2019. *Qualitative Comparative Analysis with R; A User's Guide*. New York Heidelberg Dordrecht London: Springer
- Ikatan Akuntan Indonesia. 1994. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 32 Tentang Kehutanan*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2016. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 69 Tentang Agrikultur*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan
- Kehutanan PSAK 32. *Economic Business & Accounting Review Volume III No. 1* 2010
- Martani, Dwi. 2010. *Dampak Pencabutan PSAK: akuntansi*
- Martani, Dwi. 2018. *Pemahaman Akuntansi Agrikultur PSAK No.69, Workshop Pendidikan Profesi Lanjutan Akuntansi*. Bandarlampung. 1-2 November 2018.
- Scott, William R. 2015. *Financial Accounting Theory 7th Edition*. Canada: Pearson.
- Simanjuntak, S., Lindrianasari, Kesumaningrum, N.D., Oktavia, R. 2020. Analisis Perbandingan Regulasi di Sektor Pertanian Sebelum dan Setelah Implementasi PSDAK 69 Agrikultur. *CURRENT, Jurnal Kajian AKuntansi dan Bisnis Terkini* Volume 1, No. 2: pp.23-264.
- Soewardjono. 2010. *Teori Akuntansi: Pengungkapan dan Sarana Interpretatif, Edisi Ketiga*. Yogyakarta: BPF
- Thiem, A., R. Spöhel and A. Duşa. 2016. Enhancing Sensitivity Diagnostics for Qualitative Comparative Analysis: A Combinatorial Approach. *Political Analysis* Volume 24, Issue 1 Winter: pp. 104-120.