

TINJAUAN RENCANA ADOPSI IAS 41 PADA PERUSAHAAN AGRIKULTUR DI BURSA EFEK INDONESIA

Heny Kurniawati

Accounting and Finance Department, Faculty of Economics and Communication, BINUS University
Jln. K. H. Syahdan No. 9, Palmerah, Jakarta Barat 11480
hkurniawati@binus.edu

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze the adoption plan of IAS 41 Agriculture as a part of IFRS Convergence in Indonesia by investigating the characteristics of biological assets and agriculture produce in public listed companies in Bursa Efek Indonesia (BEI). The methodology used in this study is qualitative approach by investigating financial statements of agricultural public listed companies for the year 2011. The study shows that the biological assets recorded in the public listed companies range from consumable biological assets and bearer biological assets. It also shows that many bearer biological assets need more than one reporting period to be ready to produce other biological assets or agriculture produce to be harvest. According to IAS 41, these biological assets should be recorded using fair value model, however this model will not be appropriate. This findings lead to another questions what is the valuation appropriate for biological assets which have different characteristics.

Keywords: IAS 41, agriculture, fair value, biological assets, agriculture produce

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menganalisis rencana adopsi IAS 41 Agriculture sebagai bagian dari konvergensi IFRS di Indonesia dengan meneliti karakteristik perusahaan agrikultur yang terdaftar di BEI dan karakteristik aset biologis yang dimiliki oleh perusahaan-perusahaan tersebut. Metode yang digunakan adalah pendekatan kualitatif dengan meneliti laporan keuangan dari perusahaan-perusahaan agrikultur yang terdaftar untuk tahun buku 2011. Hasil penelitian menunjukkan bahwa aset biologis yang aset biologis yang tercatat dalam laporan keuangan perusahaan terdaftar meliputi consumable biological assets dan bearer biological assets. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa banyak aset biologis yang memerlukan pengembangan lebih dari satu periode akuntansi untuk dapat menghasilkan aset biologis lain atau hasil agrikultur yang dapat dipanen. Menurut IAS 41 aset biologis ini harus dicatat menggunakan model nilai wajar, namun penggunaan model ini akan kurang tepat. Hasil penelitian ini mendorong penelitian selanjutnya untuk menjawab pertanyaan apakah pengukuran yang lebih tepat untuk aset biologis yang mempunyai karakteristik yang berbeda-beda.

Keywords: IAS 41, agrikultur, nilai wajar, aset biologis, hasil agrikultur

PENDAHULUAN

Indonesia, sebagai salah satu anggota G20, telah ikut serta dalam kesepakatan pemimpin negara G20 di Washington, D.C. 15 November 2008 mengenai pencaanangan prinsip-prinsip G20. Prinsip G20 tersebut kemudian diperdalam dalam pertemuan G20 di London, 2 April 2009 yang salah satunya adalah “strengthening Financial Supervision and Regulation” dengan salah satu butirnya berbunyi “...*achieve a single set of high-quality global accounting standards.*”

Berdasarkan kesepakatan tersebut, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) melaksanakan amanat dari Pemerintah RI tersebut dengan melakukan konvergensi standar akuntansi nasional ke standar akuntansi internasional. Standar akuntansi internasional yang dimaksud adalah standar yang dikembangkan oleh International Accounting Standard Board (IASB). Dengan demikian, arah standar akuntansi berubah dari yang semula berkiblat ke United States Generally Accepted Accounting Standard Principle (US GAAP) ke IFRS. Konvergensi IFRS tersebut diharapkan dapat: (1) memudahkan pemahaman atas laporan keuangan dengan penggunaan Standar Akuntansi Keuangan yang dikenal secara internasional (*enhance comparability*), (2) meningkatkan arus investasi global melalui transparansi, (3) menurunkan biaya modal dengan membuka peluang fund raising melalui pasar modal secara global, dan (4) menciptakan efisiensi penyusunan laporan keuangan.

Untuk dapat mencapai hal-hal yang diharapkan tersebut, Dewan Standar IAI telah menyusun *roadmap* konvergensi IFRS sebagai berikut: (1) tahap adopsi (2008-2010) dengan agenda mengadopsi seluruh IFRS ke PSAK, mempersiapkan infrastruktur yang diperlukan, dan mengevaluasi serta mengelola dampak adopsi terhadap PSAK yang berlaku; (2) tahap persiapan akhir (2011) dengan agenda menyelesaikan persiapan infrastruktur yang diperlukan dan menerapkan secara bertahap beberapa PSAK berbasis IFRS; (3) tahap implementasi (2012) dengan agenda menerapkan PSAK berbasis IFRS secara bertahap dan mengevaluasi dampak penerapan PSAK secara komprehensif.

Standar akuntansi internasional merupakan satu standar yang diharapkan menjadi standar dengan kualitas andal dan mempunyai banyak manfaat. Salah satu manfaat pentingnya yaitu meningkatkan kemampuan daya banding laporan keuangan terutama laporan keuangan perusahaan multinasional (Saudagaran, 2001). Beberapa manfaat lain dari standar akuntansi internasional menurut Ball adalah bahwa suatu standar akuntansi internasional dapat membuka kemungkinan perbandingan laporan keuangan antar Negara, meningkatkan transparansi dalam pelaporan keuangan, mengurangi biaya informasi, dan menekan informasi yang tidak simetris (Ball, R., 2006). Terlebih lagi untuk negara berkembang, yang belum mampu untuk membuat standar akuntansi yang kuat, adopsi standar akuntansi internasional dapat memperkuat kemampuan kompetitif dalam pasar modal (Peavy & Webster, 1990).

Namun, adopsi standar akuntansi internasional juga mempunyai isu kontroversial, seperti dalam penelitian Choi yang menyimpulkan bahwa adopsi standar akuntansi internasional hanya akan bermanfaat untuk perusahaan multinasional, sedangkan untuk perusahaan dengan skala yang lebih kecil, standar tersebut tidak akan banyak bermanfaat dan justru memberatkan (Choi & Meek, 2005). Penelitian lain mengindikasikan bahwa negara yang kemungkinan besar akan berhasil dalam adopsi standar akuntansi internasional adalah negara yang mempunyai pasar modal yang kuat dengan akuntansi berbasis Anglo-American (Zeghal & Mhedhbi, 2006). Hambatan lain dari adopsi standar akuntansi internasional adalah bahwa keseragaman penerapan standar akuntansi yang sulit karena setiap perusahaan mempunyai tujuan dan strategi yang berbeda, kebijakan investasi dan pembiayaan serta situasi politik yang berbeda pula (Ball, R., 2006). Lebih lanjut, seperti diketahui standar akuntansi internasional dikembangkan di negara-negara maju yang akan lebih cocok untuk pengambilan keputusan di negara maju, dan belum tentu akan cocok jika diterapkan untuk pengambilan keputusan pada negara berkembang (Perera, 1989a).

Salah satu standar akuntansi yang akan diadopsi adalah *International Accounting Standards 41* tentang *Agriculture*. IAS 41 diterbitkan oleh *International Accounting Standard Committee* (IASB) pada Februari 2001, merupakan standar akuntansi untuk perusahaan-perusahaan berbasis agrikultur (IASB, 2001). Ciri utama dari standar akuntansi ini adalah penggunaan model nilai wajar (*fair value model*) untuk pengukuran aset biologis dan hasil agrikulturnya.

Penelitian ini akan memfokuskan pada tinjauan atas rencana adopsi *IAS 41: Agriculture* terutama terutama oleh perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia yang berbasis agrikultur. Tinjauan tersebut dilakukan dengan mengidentifikasi karakteristik perusahaan-perusahaan berbasis agrikultur yang terdaftar di BEI, karakteristik aset-aset biologis perusahaan-perusahaan tersebut serta kendala mengadopsi IAS 41.

Studi Pustaka

Aktivitas agrikultur, berdasarkan IAS 41: *Agriculture* adalah suatu aktivitas pengelolaan transformasi biologi aset biologis oleh suatu perusahaan menjadi hasil agrikultur atau menjadi tambahan aset biologis yang dimiliki perusahaan (IASB, 2001). Yang dimaksud transformasi aset biologis dalam standar ini dapat berupa pertumbuhan, degenerasi, prokreasi, dan produksi. Aset biologis dapat mengalami pertumbuhan baik secara kuantitas maupun kualitas. Sedangkan degenerasi artinya aset biologis dapat berkurang secara kuantitas maupun menurun kualitasnya. Selain itu aset biologis dapat mengalami transformasi prokreasi yaitu menghasilkan aset biologis baru berupa tanaman ataupun ternak baru (IASB, 2001). Jadi, yang diatur dalam IAS 41 meliputi aset biologis dan hasil agrikultur yang dihasilkan dari transformasi aset biologis tersebut.

Hal yang paling krusial pada IAS 41 adalah pengukuran aset biologis dan hasil agrikultur. Pengukuran adalah suatu proses untuk menentukan jumlah moneter dari komponen laporan keuangan untuk diakui dan disajikan dalam laporan posisi keuangan dan laporan laba rugi. (Lam & Lau, 2009)

Pertama mengenai pengukuran aset biologis. Aset biologis dicatat pada awal pengakuan dan setelah pengakuan menggunakan metode nilai wajar dikurangi dengan biaya penjualan kecuali metode nilai wajar tersebut tidak dapat diperoleh dengan andal. Keuntungan atau kerugian yang terjadi akibat perbedaan nilai wajar antar periode pada aset biologis disajikan dalam laporan laba rugi periode yang bersangkutan. Sedangkan biaya-biaya yang terjadi yang terkait aset biologis tersebut diakui sebagai biaya pada periode terjadinya. Kedua, mengenai hasil agrikultur. Hasil agrikultur diukur pada saat titik panen menggunakan metode nilai wajar dikurangi dengan biaya penjualan. Keuntungan yang diperoleh pada saat pengukuran awal dari hasil agrikultur diakui dalam laporan laba rugi pada saat terjadinya. (IASB, 2001)

Model Biaya Perolehan dan Model Nilai Wajar

Penilaian menggunakan metode nilai wajar sebenarnya mengandung banyak arti. Nilai wajar dapat berupa nilai likuidasi (*liquidation value*), nilai pengganti (*replacement value*), atau nilai ekonomis (*discounted cash flow*). Namun umumnya penyusun standar menganggap nilai wajar (*fair value*) adalah *liquidation value* (Jensen, R.E., 2007).

Model nilai wajar merupakan pendekatan alternatif dari model sebelumnya yaitu model biaya perolehan (*historical cost*). Model biaya perolehan merupakan model pengukuran utama yang telah digunakan profesi akuntansi dan merupakan model yang dianggap obyektif, memenuhi konsep *matching*, dan memberikan jejak audit (*audit trail*) yang lebih akurat, konsisten, dengan lebih kecil kemungkinan terjadi kekeliruan. Selain itu model biaya menurut penelitian lebih mempunyai *predictive value* (Jensen, R.E., 2007).

Walaupun demikian, model biaya perolehan mempunyai beberapa kelemahan. Pertama, model ini tidak dapat digunakan pada transaksi yang kompleks seperti transaksi turunan instrumen keuangan yang tidak mempunyai biaya perolehan namun mempunyai "nilai". Kedua, model biaya perolehan dianggap lebih objektif, namun dalam akuntansi banyak sekali digunakan estimasi yang sifatnya subjektif. Ketiga, model biaya perolehan hanya bisa digunakan dengan asumsi perusahaan tersebut akan *going concern*. Terakhir, sering kali model biaya membandingkan antara dua hal yang berbeda untuk perbandingan pendapatan dan biayanya (Jensen, R.E., 2007).

Di lain pihak, penggunaan model alternatif, yaitu model nilai wajar, semakin banyak digunakan oleh pembuat standar dalam pengukuran aset dan liabilitas. Beberapa alasan pendukung digunakannya model nilai wajar ini antara lain bahwa model nilai wajar memberikan informasi pengukuran yang lebih tepat waktu dan dapat dibandingkan apa pun keadaan pasar, informasi pengukuran yang lebih mutakhir secara teratur, dan diyakini mengurangi kemungkinan manipulasi laba oleh perusahaan (Ryan, S. G., 2008). Namun, penggunaan model nilai wajar juga banyak menuai kritik karena model ini dianggap dapat memberikan informasi laba atau rugi yang keliru karena laba atau rugi yang dilaporkan tersebut belum terealisasi atau mungkin tidak akan pernah terealisasi. Selain itu, nilai wajar seringkali sulit untuk diperoleh dan diestimasi secara andal dan pelaporan rugi mendorong kerugian yang lebih besar sehingga dapat mengganggu sistem keuangan (Ryan, S. G., 2008).

Model Nilai Wajar dalam IAS 41

Penggunaan model nilai wajar dalam IAS 41 untuk aset biologis dan hasil agrikultur ini diyakini merupakan standar akuntansi yang menyediakan *a good conceptual framework* (Argiles & Slof, 2001). Penggunaan model nilai wajar didukung karena model ini dianggap mendorong transparansi dan pengambilan keputusan yang baik karena model nilai wajar ini mencerminkan kondisi pasar saat itu (Laux & Leuz, 2009).

Namun di sisi lain, penggunaan model nilai wajar ini menuai banyak kritik karena beberapa hal. Salah satu kontroversi tersebut adalah anggapan bahwa pendekatan yang digunakan IAS 41 *too academic* dan tidak fokus pada praktik pelaporan aset biologis (Herbohn, K.; Herbohn, J., 2006). Lebih jauh, terkait penggunaan model nilai wajar beberapa penelitian meragukan keunggulan penggunaan model nilai wajar ini. Penggunaan nilai wajar lemah dari sisi keandalan informasi dan kemudahan untuk dipahami karena nilai wajar berpijak pada harga pasar arbitrer yang subjektif (Barlev & Haddad, 2003), (Penman, 2007), (Benston, 2008). Penggunaan model nilai wajar memakan biaya dalam mendapatkan informasi harga wajar, terutama untuk entitas-entitas pelapor pada negara-negara berkembang (Elad, 2004). Selain itu, penggunaan nilai wajar menimbulkan volatilitas pada laba rugi yang dilaporkan entitas dan sering kali gagal untuk menangkap substansi ekonomi yang sebenarnya terjadi (Fargher, 2001), (Penman, 2007).

Dari sisi karakteristik kualitatif laporan keuangan sesuai dengan kerangka dasar penyusunan dan penyajian laporan keuangan, terdapat empat karakteristik kualitatif utama dalam pelaporan keuangan agar laporan keuangan dapat dapat memberikan informasi yang berguna bagi pemakai. Empat karakteristik tersebut adalah (1) dapat dipahami (*understandability*), (2), relevan (*relevance*), (3) keandalan (*reliability*), (4) dapat diperbandingkan (*comparability*) (IASB, 2001).

Penggunaan model nilai wajar dan pengaruhnya terhadap karakteristik kualitatif laporan keuangan dalam beberapa penelitian sebelumnya menunjukkan beberapa hal yang dapat dicermati. Pertama, karakteristik kualitatif dapat dipahami (*understandability*). Beberapa penelitian sebelumnya menyimpulkan bahwa penerapan *mark-to-market* sulit dipahami baik oleh penyusun maupun pengguna laporan keuangan karena terlalu akademis dan akan sangat sulit dipahami lagi pada negara berkembang (Elad, 2004).

Kedua, karakteristik kualitatif relevan (*relevance*). Informasi yang relevan pada industri pertanian berfokus pada pengukuran yang secara tradisional menggunakan model biaya perolehan. Tingkat relevansi penggunaan model biaya perolehan telah dipertanyakan dan menjadi perdebatan. Salah satu ukuran yang dianggap lebih relevan adalah menggunakan model nilai wajar. Model nilai wajar dinilai lebih relevan dengan diakuinya keuntungan atau kerugian yang belum direalisasi dalam laporan laba rugi sehingga memberikan informasi yang berguna dan tepat waktu bagi penggunaannya tentans investasi mereka. Selanjutnya, volatilitas keuntungan menunjukkan risiko inheren yang terdapat dalam investasi produk agrikultur (Herbohn, K., 2005). Sedangkan di lain pihak, penggunaan model nilai wajar dalam industri agrikultur ditentang karena realisasi dari keuntungan atau kerugian pendapatan agrikultur mengandung tingkat ketidakpastian yang tinggi (Herbohn, K., 2006).

Ketiga, karakteristik kualitatif keandalan (*reliability*). Keandalan lebih mengutamakan bagaimana informasi tersebut merupakan penyajian yang tulus atau jujur dan dapat diverifikasi dan bukan informasi yang harus tepat (Johnson, 2005). Penggunaan nilai wajar dalam IAS 41 mengalami kesulitan jika pasar sebagai tolak ukur untuk penilaian nilai wajar tidak ada. Dalam hal demikian, perusahaan dapat menggunakan perkiraan nilai wajar dengan pendekatan *net present value* arus kas masa depan. Namun penggunaan model penilaian ini menjadi subjektif karena sangat tergantung pada berbagai asumsi termasuk tingkat diskonto dan proyeksi pertumbuhan yang digunakan dalam perhitungan tersebut (Dowling & Godfrey, 2001).

Keempat, karakteristik kualitatif dapat dibandingkan (*comparability*). Kemampuan daya banding ini merupakan salah satu tujuan dari IAS 41 (IASB, 2001). Namun, keragaman penggunaan pendekatan pengukuran model nilai wajar akan menjadikan informasi keuangan justru menjadi beragam sehingga mengurangi daya bandingnya (Herbohn, K., 2006).

Penelitian pada beberapa negara yang telah menerapkan IAS 41 ini menunjukkan hasil yang beragam. Penelitian di negara-negara Uni Eropa menunjukkan bahwa penggunaan nilai wajar dibandingkan dengan nilai biaya perolehan tidak menunjukkan perbedaan yang signifikan dalam pendapatan atau laba perusahaan tersebut, begitu pula dengan volatilitas laba, justru penggunaan nilai wajar meningkatkan kemampuan *predictive value* laba masa depan (Argiles, Bladon, & Monllau, 2009). Sementara, penelitian penerapan IAS 41 di Australia, Prancis, dan Inggris menunjukkan hal yang berbeda. Penelitian ini menunjukkan bahwa penggunaan model nilai wajar tidak dapat memenuhi karakteristik kualitatif dapat dibandingkan karena model nilai wajar yang diterapkan dengan berbagai metode. Selain itu, biaya yang dikeluarkan lebih besar dari manfaat yang diperoleh, terdapat volatilitas *earning*, data yang kurang dapat diandalkan, dan ketidaksepahaman antara penyusun laporan keuangan dan auditor (Eland & Herbohn, 2011).

Sedangkan beberapa negara masih enggan untuk mengadopsi IAS 41 karena beberapa hal. Malaysia, salah satu negara yang masih belum mengadopsi IAS 41, mempunyai beberapa alasan yaitu adanya kesulitan dalam mengidentifikasi atribut untuk aset biologis, pertimbangan biaya penerapan model nilai wajar, serta pertimbangan volatilitas dan kurangnya informasi yang relevan. (Bhakil, M.I.T., 2010). Dewan Penyusun Standar Malaysia juga mempertimbangkan bahwa perlakuan akuntansi yang disarankan dalam IAS 41 tidak dapat diterapkan dalam aset biologis berupa tanaman kelapa sawit, karena akan memberikan laba yang besar pada saat pengakuan awal, kemudian nilai aset biologis akan menurun secara drastis setelah itu stabil.

Indonesia, merupakan salah satu negara yang belum mengadopsi IAS 41, walaupun standar ini telah masuk ke dalam agenda konvergensi. Namun, Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam) telah mengeluarkan pedoman untuk perusahaan-perusahaan yang mempunyai properti kelapa sawit. Pedoman tersebut dituangkan dalam Surat Edaran No. 9/BL/2012 tentang Pedoman Penilaian dan Penyajian laporan penilaian properti perkebunan kelapa sawit di Pasar Modal pada 12 Juli 2012. Pedoman ini agak berbeda dengan IAS 41 terutama dalam hal klasifikasi aset biologis dan

pengukurannya. Dalam pedoman ini, aset tanaman perkebunan kelapa sawit dikategorikan menjadi tiga yaitu tanaman belum menghasilkan (TBM), tanaman menghasilkan (TM), dan bibit tanaman.

Dalam hal pengukuran, pedoman ini masih menganut pendekatan model biaya perolehan untuk TBM dan bibit tanaman. Sedangkan untuk aset tanaman menghasilkan menggunakan pendekatan *income (Income Approach)*. Pendekatan Income ini memperbolehkan perusahaan untuk menggunakan tingkat diskonto menggunakan data pasar, metode penjumlahan (*summation method*), dan pendekatan *band of investment*. Hal ini agak berbeda dengan IAS 41 yang mengutamakan penggunaan harga pasar dalam nilai wajar. Walaupun jika tidak diperoleh, harga pasar wajar dapat menggunakan pendekatan *discounted cash flow*.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode penelitian analisis kualitatif dengan pengumpulan data berupa studi literatur dan penelitian-penelitian sebelumnya serta data sekunder berupa laporan keuangan yang telah dipublikasikan. Laporan keuangan yang dianalisis adalah laporan keuangan perusahaan-perusahaan yang terdaftar di BEI yang berbasis agrikultur untuk tahun buku 2011.

Berdasarkan Indonesian *Capital Market Directory (ICMD)* terdapat 12 perusahaan yang diklasifikasikan sebagai sektor *Agriculture, Forestry and Fishing*, dan tiga perusahaan yang dikategorikan di sektor *lumber*. Hasil pengumpulan data kemudian akan dianalisis menggunakan pendekatan induktif yang akan membantu peneliti untuk memberikan kesimpulan mengenai perlukah adopsi IAS 41 di Indonesia.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dua belas perusahaan dalam ICMD yang diklasifikasikan dalam bidang *Agriculture, Forestry*, dan *Fishing* beserta total asetnya adalah sebagai berikut.

Tabel 1 Dua Belas Perusahaan Agriculture, Forestry dan Fishing dalam ICMD beserta Aset

Nama Perusahaan	Kode	Total Aset (dalam juta rupiah)
Salim Ivomas Pratama	SIMP	25,510,399
Bakrie Sumatra Plantation	UNSP	18,702,295
Astra Argo Lestari	AALI	10,204,495
PP London Sumatera Indonesia	LSIP	6,791,859
BW Plantation	BWPT	3,589,032
Sampoerna Agro	SGRO	3,411,026
Gozco Plantation	GZCO	2,834,598
Jaya Agra Wattie	JAWA	1,942,441
Bisi International	BISI	1,518,534
Inti Agri Resources	IIKP	382,378
Dharma Samudera Fishing Industries	DSFI	161,729
Wahana Pronatural	WAPO	79,991

Sedangkan tiga perusahaan dalam ICMD yang diklasifikasikan dalam bidang *Lumber* dan total asetnya adalah sebagai berikut.

Tabel 2 Tiga Perusahaan Lumber dalam ICMD beserta Aset

Nama Perusahaan	Nama Perusahaan	Total Aset (dalam juta rupiah)
Barito Pacific Timber	BRPT	18,843,727
Sumalindo Lestari Jaya	SULI	1,695,019
Tirta Mahakam Resources	TIRT	577,182

Enam perusahaan dalam ICMD diklasifikasikan sebagai *Animal Feed and Husbandry* adalah sebagai berikut.

Tabel 3 Enam Perusahaan Animal Feed and Husbandry dalam ICMD beserta Aset

Nama Perusahaan	Nama Perusahaan	Total Aset (dalam juta rupiah)
Multibreeder Adirama Indonesia	MBAI	1,366,154
Malindo Feed Mill	MAIN	1,327,801
Sierad Produce	SIPD	2,641,603
Central Proteinaprima	CPRO	7,062,598
Japfa Comfeed Indonesia	JPFA	8,266,417
Charoen Pokphand Indonesia	CPIN	8,848,204

Berdasarkan laporan keuangan audit untuk tahun buku 2011, kegiatan usaha perusahaan tersebut yang terkait dengan aktivitas agrikultur adalah sebagai berikut.

Tabel 4 Kegiatan Usaha Perusahaan Terkait dengan Aktivitas Agrikultur

Nama Perusahaan	Kode	bidang	Kegiatan usaha
Salim Ivomas Pratama	SIMP	perkebunan	Kelapa sawit, teh, kakao, tebu
Bakrie Sumatra Plantation	UNSP	perkebunan	Karet, kelapa sawit
Astra Argo Lestari	AALI	perkebunan	Karet, Kelapa sawit
PP London Sumatera Indonesia	LSIP	perkebunan	Karet, kelapa sawit
BW Plantation	BWPT	perkebunan	Kelapa sawit
Sampoerna Agro	SGRO	perkebunan	Kelapa sawit, karet, benih sawit, hutan bukan kayu (sagu)
Gozco Plantation	GZCO	pertanian	Kelapa sawit
Jaya Agra Wattie	JAWA	Pertanian dan perkebunan	Karet, kopi, teh, kakao, kelapa sawit
Bisi International	BISI	pertanian	Pembibitan dan perdagangan benih jagung, sayuran dan buah-buahan, padi
Inti Agri Resources	IKP	perikanan	Budidaya ikan arwana
Dharma Samudera Fishing Industries	DSFI	perikanan	Perikanan laut
Wahana Pronatural	WAPO	Pertanian dan kelautan	Perdagangan hasil pertanian dan kelautan

Barito Pacific Timber	BRPT	Kehutanan dan perkebunan	Hutan tanaman Industri
Sumalindo Lestari Jaya	SULI	kehutanan	Hutan tanaman Industri
Tirta Mahakam Resources	TIRT	Perdagangan hasil hutan	Kayu lapis
Multibreeder Adirama Indonesia	MBAI	Peternakan	Pembibitan ternak
Malindo Feed Mill	MAIN	peternakan	Pembibitan ternak
Sierad Produce	SIPD	Peternakan	Pembibitan ternak
Central Proteinaprima	CPRO	Peternakan	Pembibitan ternak
Japfa Comfeed Indonesia	JPFA	Peternakan	Pembibitan ternak
Charoen Pokphand Indonesia	CPIN	Peternakan	Pembibitan ternak

Dari kedua belas perusahaan bidang *Agriculture, Forestry, and Fisheries* yang terdaftar di BEI tersebut dua perusahaan yaitu DSFI dan WAPO bukan merupakan perusahaan agrikultur seperti yang dimaksud dalam IAS 41, karena kedua perusahaan tersebut tidak melakukan pengelolaan transformasi aset biologis yang dimiliki. Kedua perusahaan tersebut hanya memperdagangkan dan mengolah hasil perikanan. Sisanya, yaitu sepuluh perusahaan merupakan perusahaan yang merupakan sasaran IAS 41, dengan kegiatan utama perkebunan dan perikanan. Sektor perkebunan terutama karet dan kelapa sawit mendominasi perusahaan agrikultur yang terdaftar yaitu sebanyak delapan perusahaan atau 80%. Sedangkan budidaya perikanan hanya satu buah perusahaan (10%) dan pertanian berupa pembibitan tanaman pertanian satu buah perusahaan (10%).

Untuk perusahaan bidang *lumber*, dua perusahaan yaitu BRPT dan SULI yang merupakan perusahaan agrikultur seperti yang dimaksud dalam IAS 41, sedangkan satu perusahaan yaitu TIRT lebih ke perdagangan hasil hutan yang bukan merupakan cakupan IAS 41. Sedangkan perusahaan bidang *animal feed and husbandry*, seluruh perusahaan merupakan perusahaan peternakan yang kegiatan usahanya adalah pembibitan ternak berupa ayam, sapi, dan pertambakan udang.

Praktik Akuntansi yang Berlaku

Praktik akuntansi yang selama ini berlaku untuk pengakuan, pengukuran dan penyajian aset biologis perusahaan agrikultur di Indonesia adalah menggunakan PSAK 16 tentang Aset Tetap. Perusahaan agrikultur yang mempunyai aset berupa tanaman sawit dan karet, mengklasifikasikan tanamannya menjadi dua klasifikasi yaitu tanaman yang belum menghasilkan dan tanaman yang sudah menghasilkan. Tanaman yang belum menghasilkan dicatat sebesar biaya perolehan yaitu biaya-biaya yang meliputi biaya persiapan lahan, penanaman, pemupukan, dan pemeliharaan termasuk kapitalisasi biaya pinjaman serta alokasi biaya tidak langsung lainnya. Tanaman belum menghasilkan tidak disusutkan, dan akan direklasifikasikan menjadi tanaman menghasilkan setelah tanaman tersebut siap untuk menghasilkan. Untuk tanaman kelapa sawit, umumnya berumur 3 – 4 tahun untuk dapat menghasilkan, sedangkan untuk tanaman karet membutuhkan waktu sekitar 5 – 6 tahun. Tanaman yang sudah menghasilkan dicatat sebesar biaya perolehan (biaya reklasifikasi) dikurangi dengan amortisasi penyusutan. Amortisasi penyusutan yang umumnya digunakan adalah metode garis lurus antara 20 – 30 tahun. Beberapa perusahaan mencatat pembibitan sebagai akun tersendiri dan dicatat sebesar biaya perolehan dengan mengkapitalisasi biaya-biaya untuk persiapan pembibitan, pembelian kecambah, dan pemeliharaan, namun ada pula perusahaan yang mencatat pembibitan sebagai bagian dari tanaman yang belum menghasilkan.

Perusahaan yang mempunyai tanaman tebu sebagai salah satu asetnya mencatat biaya-biaya yang terkait dengan tanaman tebu sebagai beban ditanggungkan. Beban ditanggungkan tersebut akan

diakui sebagai beban pada saat tanaman tebu dipanen. Biaya-biaya untuk persiapan lahan dan penanaman diamortisasi selama tiga tahun sejak saat panen pertama dilakukan.

Inti Agro Resources (IIKP) mencatat aset biologisnya berupa ikan arwana sebagai persediaan dengan nama akun Persediaan Ikan. Pada kebijakan akuntansinya disebutkan bahwa persediaan Ikan terdiri dari hewan ternak tersedia untuk dijual, hewan ternak yang belum mencapai umur produktif, dan persediaan. Hewan ternak tersedia untuk dijual dicatat sebesar mana yang lebih rendah antara cost dan *net realizable value*. Hewan ternak yang belum mencapai umur produktif diukur menggunakan biaya perolehan yaitu biaya pemeliharaan. Akumulasi biaya tersebut akan direklasifikasi ke dalam hewan ternak tersedia untuk dijual setelah mencapai umur produktif yaitu sekitar lima tahun atau berukuran 50 cm. Hewan ternak produktif yang dapat menghasilkan hewan ternak baru (indukan) diamortisasi menggunakan metode garis lurus.

Bisi Internasional (BISI) mempunyai kegiatan usaha pembibitan dan perdagangan benih jagung, sayuran dan buah-buahan, dan padi tidak mencatatkan aset terkait agrikulturnya. Hal ini kemungkinan karena proses pembibitannya yang kurang dari satu tahun.

Untuk perusahaan-perusahaan yang bergerak dalam bidang kehutanan, aset biologisnya berupa hutan tanaman industri yang diklasifikasikan sebagai hutan tanaman industri yang sudah berproduksi dan hutan tanaman industri yang dalam tahap pengembangan. Pengukuran aset tersebut berdasarkan biaya perolehan. Biaya perolehan yang direkapitalisasi dalam aset ini umumnya berupa biaya perencanaan, penanaman, pemeliharaan, pembinaan hutan, dan biaya bunga pinjaman dana reboisasi. Biaya tersebut diamortisasi berdasarkan umur manfaat hak perusahaan HTI dengan metode garis lurus.

Perusahaan-perusahaan yang mempunyai kegiatan usaha di bidang peternakan mencatat aset biologisnya dalam akun Hewan ternak Produksi – berumur pendek. Hewan ternak tersebut diklasifikasikan dalam hewan ternak yang telah menghasilkan dan hewan ternak yang belum menghasilkan. Hewan ternak belum menghasilkan dicatat berdasarkan biaya perolehan yang berupa biaya pembelian ditambah dengan biaya pemeliharaan sampai dengan hewan ternak tersebut siap untuk berproduksi. Akumulasi biaya tersebut kemudian direklasifikasi ke dalam akun hewan ternak yang siap berproduksi. Hewan ternak yang telah menghasilkan diamortisasi/didepleksi sesuai dengan masa manfaatnya. Khusus untuk CPRO yang bergerak di bidang pertambakan udang, perusahaan ini tidak mengklasifikasikan aset biologis secara khusus. Pertambakan udang diklasifikasikan dalam persediaan.

Dengan menggunakan PSAK 16 aset tetap, total aset biologis perusahaan tersebut dibandingkan dengan total asetnya adalah sebagai berikut.

Tabel 5 Total Aset Biologis Dibandingkan Total Aset

Nama Perusahaan	Kode	Total Aset (dalam juta Rp)	Total Aset Biologis (dalam juta Rp)	Persentase aset biologis terhadap total aset
Salim Ivomas Pratama	SIMP	25,510,399	6,480,984	25%
Bakrie Sumatra Plantation	UNSP	18,702,295	3,701,702	20%
Astra Argo Lestari	AALI	10,204,495	4,147,128	41%
PP London Sumatera Indonesia	LSIP	6,791,859	2,076,179	31%
BW Plantation	BWPT	3,589,032	2,245,135	63%
Sampoerna Agro	SGRO	3,411,026	1,328,049	39%
Gozco Plantation	GZCO	2,834,598	1,073,040	38%

Jaya Agra Wattie	JAWA	1,942,441	971,144	50%
Bisi International	BISI	1,518,534	-	0%
Inti Agri Resources	IIKP	382,378	199,235	52%
Barito Pacific Timber	BRPT	18,843,727	403,224	2%
Sumalindo Lestari Jaya	SULI	1,695,019	235,564	14%
Multibreeder Adirama Indonesia	MBAI	1,366,154	339,326	25%
Malindo Feed Mill	MAIN	1,327,801	88,097	7%
Sierad Produce	SIPD	2,641,603	146,577	6%
Central Proteinaprima	CPRO	7,062,598	-	0%
Japfa Comfeed Indonesia	JPFA	8,266,417	382,422	5%
Charoen Pokphand Indonesia	CPIN	8,848,204	527,496	6%

Karakteristik Aset Biologis dan Hasil Agrikultur Perusahaan Agrikultur di BEI

IAS 41 mengklasifikasikan aset biologis menjadi dua yaitu aset biologis yang dipanen kemudian dijual (*consumable biological assets*) dan aset biologis yang menghasilkan aset biologis lain yang dipanen dan dijual (*bearer biological assets*). Klasifikasi aset biologis dalam perusahaan-perusahaan agrikultur di BEI adalah sebagai berikut.

Tabel 6 Klasifikasi Aset Biologis dan Hasil Agrikultur Perusahaan Agrikultur di BEI

Klasifikasi Aset Biologis	Aset Biologis
<i>Consumable Biological Assets</i>	Tebu, udang, ikan arwana, sagu (HTI), Kayu (HTI), benih: jagung, sayuran dan buah-buahan, padi
<i>Bearer Biological Assets</i>	Kelapa sawit, karet, teh, kakao, ayam indukan, sapi indukan, ikan arwana indukan

Namun, IAS 41 tidak mengklasifikasikan lebih jauh terhadap aset biologis yang semusim atau kurang dari satu periode pelaporan dan aset biologis yang dapat menghasilkan lebih dari satu periode. Tebu, misalnya, dapat menghasilkan hasil agrikultur kurang dari satu periode, sedangkan tanaman kelapa sawit dan karet baru dapat berproduksi setelah lebih dari satu periode. Hasil produksi kedua tanaman pun dapat mencapai 20 hingga 30 tahun sehingga perlakuan akuntansinya lebih mirip akuntansi aktiva tetap (Ariyanto, Y.H., 2011). Lebih lanjut, aset biologis tersebut juga memerlukan waktu lebih dari satu periode yaitu antara 3 sampai dengan 5 tahun untuk siap berproduksi. Pengukuran menggunakan model nilai wajar akan menjadi sulit dan kemungkinan akan memerlukan biaya yang lebih mahal dari pada manfaatnya untuk aset biologis yang belum menghasilkan. Hal inilah yang kemungkinan menjadi dasar Bapepam untuk menggunakan model pengukuran yang berbeda dari IAS 41 yang masih belum diadopsi oleh dewan standar Indonesia, walaupun masih terbatas untuk kelapa sawit.

Sedangkan untuk aset biologis berupa Hutan Tanaman Industri, tanaman semusim, dan peternakan kemungkinan kendala penerapan IAS 41 lebih rendah. Hal ini karena pasar aktif yang sudah tersedia walaupun hal tersebut tidak menutup kemungkinan bahwa laporan keuangan akan menjadi lebih *volatile* dengan tingkat ketidakpastian yang tinggi yang merupakan risiko bawaan dari agrikultur.

SIMPULAN

IAS 41 tentang *Agriculture* masih belum diadopsi di Indonesia walaupun telah dijadwalkan untuk diadopsi sesuai dengan rencana konvergensi IFRS. Penelitian pada beberapa negara yang telah mengadopsi IAS 41 masih terdapat kendala penerapan maupun kemungkinan penerapan standar tersebut justru tidak sesuai dengan tujuan laporan keuangan dan bertentangan dengan karakteristik kualitatif laporan keuangan.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa aset biologis yang tercatat dalam laporan keuangan perusahaan terdaftar meliputi *consumable biological assets* dan *bearer biological assets*. Sebagian besar aset biologis yang dimiliki oleh perusahaan yang terdaftar di BEI berupa *bearer biological assets* yang memerlukan waktu pengembangan lebih dari satu periode pelaporan (3 sampai dengan 5 tahun) dan dapat berproduksi dalam jangka waktu panjang (20 sampai 30 tahun).

Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa banyak aset biologis yang memerlukan pengembangan lebih dari satu periode akuntansi untuk dapat menghasilkan aset biologis lain atau hasil agrikultur yang dapat dipanen. Menurut IAS 41 Aset biologis ini harus dicatat menggunakan model nilai wajar, namun penggunaan model ini akan kurang tepat. Hasil penelitian ini mendorong penelitian selanjutnya untuk menjawab pertanyaan jika pengukuran yang lebih tepat untuk aset biologis yang mempunyai karakteristik yang berbeda-beda.

DAFTAR PUSTAKA

- Argiles, J., & Slof, E. (2001). New Opportunities for Farm Accounting. *The European Accounting Review* , 10 (2), 361-383.
- Argiles, J., Bladon, J., & Monllau, T. (2009). *Fair Value versus Historic cost valuation for biological assets: Implications for the quality of financial information*. Retrieved february 2013, from Social Science Research Network: www.ssrn.com
- Ariyanto, Y.H. (2011, April). *Social Science Research Network*. Retrieved february 2012, from www.ssrn.com
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. *Accounting and Business Research* , 5-27.
- Barlev, B., & Haddad, J. (2003). Fair value accounting and management of the firm. *Critical Perspectives on Accounting* , 14 (4), 383-415.
- Benston, G. (2008). The shortcomings of fair-value accounting described in SFAS 157. *Journal of Accounting and Public Policy* , 27 (2), 101-114.
- Bhakir, M.I.T. (2010). Applying IAS 41 in Malaysia. *Accountant Today* , 32-33.
- Choi, F., & Meek, G. (2005). *International Accounting. 5th edition*. Prentice Hall.
- Dowling, C., & Godfrey, J. (2001). AASB 1037 sows the seeds of change: A survey of SGARA measurement methods. *Australian Accounting Review* , 11 (1), 45-51.

- Elad, C. (2004). Fair value accounting in the agricultural sector: Some implications for international accounting harmonisation. *European Accounting Review* , 13 (4), 621-641.
- Eland, C., & Herbohn, K. (2011). Implementing Fair Value in the Agricultural Sector. *SATER* .
- Fargher, N. (2001). Management perceptions of fair-value accounting for all financial instruments. *Australian Accounting Review* , 11 (2), 62-72.
- Herbohn, K. (2006). Accounting for SGARA: A stocktake of accounting practice before compliance with AASB 141 Agriculture. *Australian Accounting Review* , 16 (2), 62-76.
- Herbohn, K. (2005). International Accounting Standards: How adequately are forest assets reported in the balance sheet and income statements. *IUFRO World Conference*. Brisbane, Australia.
- Herbohn, K.; Herbohn, J. (2006). International Accounting Standards (IAS) 41: What are the implications for reporting forest assets. *Small-scale Forest Economics, Management and Policy* , 5 (2), 175-189.
- IASB. (2001). Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. *International Accounting Standards Board* .
- IASC. (2001). International Accounting Standard 41: Agriculture. *International Accounting Standards Committee* .
- Jensen, R.E. (2007). Fair Value Accounting in the USA. In P. Walton, *The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting* (p. 21). Routledge.
- Johnson, T. L. (2005, February). Relevance and Reliability. *The FASB Report* .
- Lam, N., & Lau, P. (2009). *Intermediate Financial Reporting*. Singapore: McGraw Hill.
- Laux, C., & Leuz, C. (2009). The crisis of fair-value accounting: Making sense of the recent debate. *Accounting, Organizations and Society* , 34 (6-7), 826-834.
- Peavy, D., & Webster, S. (1990). Is GAAP the Gap to International Market? *Management Accounting* , 72, 31-35.
- Penman, S. H. (2007). Financial reporting quality: is fair value a plus or a minus? *Accounting and Business Research* (Special issue: International Accounting Policy Forum), 33-44.
- Perera, M. (1989a). Accounting in Developing Countries: A Case for Localized Uniformity. *British Accounting Review* , 21 (2), 141-148.
- Ryan, S. G. (2008). Fair Value Accounting: Understanding the issue raised by the credit crunch. *Council of Institutional Investors*. New York.
- Saudagaran, S. (2001). *International Accounting: A User Perspective*. . South Western College Publishing.
- Zeghal, D., & Mhedhbi, K. (2006). An analysis of Factors Affecting the Adoption of International Accounting Standards by Developing Countries. *International Journal of Accounting* , 41 (4), 373-386.