

EVALUASI PENERAPAN AKUNTANSI ASET BIOLOGIS PADA PERUSAHAAN SEKTOR PETERNAKAN

Ratih Listyawati

Politeknik Keuangan Negara STAN

Amrie Firmansyah

Politeknik Keuangan Negara STAN

amrie.firmansyah@gmail.com

Abstract

This study aims to evaluate the implementation of biological asset accounting to livestock sector companies by taking CV Sumber Berkas as the object with entity category without public accountability. The evaluation conducted in this study covers the practice of applying biological asset accounting to public accountant entity in accordance with accounting standards applicable in Indonesia.

The research used in this study uses qualitative methods. The items of the question posed related to the recognition policy, measurement, recording, and presentation of accounting of biological asset applied by the company.

The results suggests that the accounting records that have been conducted by CV Sumber Berkas is still relatively simple. The result of the accounting records that have been conducted still less reliable if used as a basis to make corporate management decisions. The financial reporting applied by CV Sumber Berkas specifically in recording biological asset transactions is less likely to describe the actual situation in the company. Overall, the biological asset accounting treatment conducted by the company differs from the accounting treatment of biological assets in SAK 69 (2015), such as the recognition of unacceptable depreciation expense and the company has not yet recognized the value of the egg product produced.

Keywords: *accounting treatment, Abstrak, biological assets, recording, reporting.*

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk melakukan evaluasi penerapan akuntansi aset biologis pada perusahaan sektor peternakan dengan mengambil objek CV Sumber Berkas dengan kategori entitas tanpa akuntabilitas publik. Evaluasi yang dilakukan dalam penelitian ini meliputi praktek penerapan akuntansi aset biologis pada entitas akuntabilitas publik sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku di Indonesia.

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan metode kualitatif. Item pertanyaan yang diajukan terkait dengan tentang kebijakan pengakuan, pengukuran, pencatatan, dan penyajian akuntansi aset biologis yang diterapkan oleh perusahaan.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa pencatatan akuntansi yang telah dilakukan oleh CV Sumber Berkas masih tergolong sederhana. Hasil pencatatan akuntansi yang telah dilakukan masih kurang handal jika dijadikan dasar membuat keputusan manajemen perusahaan. Pelaporan keuangan yang diterapkan oleh CV Sumber Berkas khususnya dalam mencatat transaksi aset biologis kurang menggambarkan keadaan yang sebenarnya terjadi di perusahaan. Secara keseluruhan perlakuan akuntansi aset biologis yang dilakukan perusahaan berbeda dengan perlakuan akuntansi aset biologis yang ada di SAK 69 (2015) seperti pengakuan beban penyusutan yang kurang sesuai dan perusahaan belum mengakui nilai produk telur yang dihasilkan.

Kata Kunci: aset biologis, pencatatan, pelaporan, perlakuan akuntansi.

I. LATAR BELAKANG

Industri peternakan khususnya peternakan ayam dan petelur nasional telah mengalami swasembada, yaitu mampu mencukupi kebutuhan sendiri akan permintaan daging ayam dan telur ayam nasional. Ketua Umum Forum Masyarakat Perunggasan

Indonesia (2011) menyatakan bahwa industri ayam dan petelur nasional mampu menyediakan protein hewani nasional (www.kabarbisnis.com). Bahkan ketika Pemerintah Australia menutup keran impor sapi sebesar 500.000 ton, industri peternakan ayam dan petelur nasional siap mengisi pangsa pasarnya. Industri peternakan ayam dan petelur nasional sudah swasembada dan mampu memenuhi kebutuhan protein hewan masyarakat.

Kesuksesan dalam industri peternakan tentu tidak terlepas dari suatu masalah. Banyaknya jumlah pengusaha di industri peternakan tentu tidak terhindarkan dari persaingan bisnis yang semakin ketat. Setiap perusahaan di industri peternakan terutama pada perusahaan kecil, harus bisa mempertahankan eksistensinya agar tetap bisa bersaing dengan perusahaan sejenis. Dalam mempertahankan eksistensinya, suatu perusahaan perlu merencanakan keberlangsungan usahanya. Langkah penting yang harus perusahaan lakukan dalam merencanakan keberlangsungan usahanya adalah dengan mencatat semua transaksi yang terjadi pada perusahaan. Sebagaimana yang disampaikan Magginson (2000) bahwa informasi akuntansi mempunyai peranan penting untuk mencapai keberhasilan usaha, termasuk bagi usaha kecil. Tanpa catatan tersebut, sulit untuk menentukan rencana kedepan suatu perusahaan. Pencatatan akuntansi suatu transaksi di Indonesia memiliki aturan yang berbeda tiap transaksinya. Seperti dalam transaksi pendapatan, beban, aset tetap, dan aset biologis memiliki aturan yang berbeda dalam pencatatannya.

Industri peternakan memiliki aset makhluk hidup berupa ayam. Aset tersebut disebut aset biologis. Seperti yang dinyatakan dalam SAK 69 (2015) bahwa aset biologis (*Biological Asset*) adalah hewan atau tanaman hidup” (Ikatan Akuntan Indonesia, 2015). Aset biologis memiliki karakteristik yang berbeda dengan aset lainnya sehingga perusahaan yang memiliki aset biologis harus mampu menerapkan metode pencatatan akuntansi yang paling tepat dalam menentukan nilai aset biologis tersebut. Meskipun dikatakan sebagai aset, aset biologis berkaitan dengan makhluk hidup sehingga tidak bisa langsung disusutkan setelah perolehannya seperti perhitungan akuntansi aset tetap pada umumnya. Berbeda dengan nilai aset tetap yang selalu menyusut, nilai aset biologis akan selalu berkembang.

Seperti yang diungkapkan oleh Ketua Jurusan Produksi Ternak Fakultas Peternakan Universitas Jenderal Soedirman (2017), hingga saat ini sektor peternakan

merupakan mesin penggerak pembangunan nasional maupun daerah karena memegang peran penting dalam perekonomian masyarakat (jateng.antaranews.com). Namun, pengetahuan masyarakat maupun peternak terhadap aset biologis yang ada di industri peternakan masih kurang. Ditambah dengan belum adanya peraturan yang jelas mengatur tentang aset biologis. Namun, pada 16 Desember 2015 Ikatan Akuntan Indonesia telah mengesahkan pernyataan standar akuntansi keuangan (SAK) 69 Agrikultur yang mengatur tentang perlakuan akuntansi aset biologis yang diharapkan dapat menjadi standar dalam perlakuan akuntansi aset biologis di Indonesia.

Peraturan tentang akuntansi aset biologis terhitung masih baru, sedangkan artikel yang mengulas tentang akuntansi aset biologis tergolong masih sedikit. Penelitian terkait tentang akuntansi aset biologis telah dilakukan oleh Cahyani dan Aprillina (2014) yang mengulas pengakuan, pengukuran dan penyajian aset biologis pada perusahaan peternakannya dengan basis standar akuntansi keuangan tanpa akuntabilitas publik (SAK ETAP). Sementara itu, Ariyanto et al. (2014) melakukan penelitian yang mengulas penerapan SAK yang diadopsi dari IAS 41 pada Badan Usaha Milik Negara (BUMN) Perkebunan di mana pada saat itu BUMN Perkebunan masih belum menggunakan SAK tersebut. Penelitian lainnya dilakukan oleh Dewi dan Dewi (2017) yang menganalisis sistem akuntansi aset biologis perusahaan akuakultur. Hasil penelitian itu menyimpulkan bahwa perusahaan tidak menerapkan standar akuntansi keuangan di Indonesia, sehingga informasi atas aset biologis perusahaan tersebut yang diungkapkan dalam laporan keuangan tidak andal. Selanjutnya, Pratiwi (2017) menganalisis konsep akuntansi sebelum dan sesudah SAK 69 (2015) pada tanaman karet PTPN XII.

Penelitian ini bertujuan untuk melakukan evaluasi penerapan akuntansi aset biologis pada perusahaan sektor peternakan dengan mengambil objek CV Sumber Berkat yang berlokasi di Kabupaten Temanggung. Apabila dilihat dari karakteristik CV Sumber Berkat, maka perusahaan dapat dikategorikan pada entitas tanpa akuntabilitas publik karena perusahaan tidak memiliki akuntabilitas publik yang signifikan dan tidak menerbitkan laporan keuangan untuk tujuan umum bagi pengguna eksternal. Penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya karena penelitian ini mengevaluasi praktek penerapan akuntansi aset biologis pada entitas akuntabilitas publik sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku di Indonesia.

Adapun operasi CV Sumber Berkat dimulai dengan memelihara anak ayam umur sehari (*day old chick/DOC*) hingga mencapai pembentukan tubuh yang ideal serta berat badan dan asupan pakan yang sesuai dengan standar dari perusahaan pembibitan. Dalam operasi perusahaan diharapkan mampu menghasilkan produk telur yang berkualitas dengan manajemen pemeliharaan, manajemen pakan dan perkandangan yang baik. Dari sisi operasinya, transaksi yang dilakukan oleh CV Sumber Berkat Tergolong masih tergolong sederhana dan telah melakukan pencatatan akuntansi aset biologis.

II. TINJAUAN LITERATUR

SAK 69 (2015) menyatakan bahwa aset biologis adalah hewan atau tanaman hidup, sedangkan produk agrikultur adalah produk yang dipanen dari aset biologis yang dimiliki oleh entitas. Sejalan dengan pengertian menurut SAK 69 (2015) , Weygandt et al. (2015) menyatakan bahwa aset biologis diklasifikasikan sebagai aset tidak lancar adalah hewan atau tumbuhan hidup, seperti domba, sapi, pohon buah, atau tanaman kapas. Hasil pertanian adalah produk yang dipanen dari aset biologis, seperti wol dari domba, susu dari sapi perah, mengambil buah dari pohon buah, atau kapas dari tanaman kapas.

Di dalam SAK ETAP tidak ada penjelasan mengenai pengertian dan perlakuan akuntansi aset biologis. Di dalam SAK ETAP hanya dijelaskan pengertian aset, yaitu sumber daya yang dikuasai entitas sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh entitas. Menurut Ventura et al. (2016), aset biologis merupakan sumber daya berupa makhluk hidup yang mengalami transformasi biologis sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dapat memberikan manfaat bagi perusahaan di masa yang akan datang. Dapat disimpulkan bahwa aset biologis adalah sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan berupa hewan atau tumbuhan yang diharapkan dapat memberikan manfaat di masa depan bagi perusahaan. Aset biologis ini sengaja dimiliki oleh perusahaan untuk dirawat dan diambil hasilnya untuk mendapat keuntungan.

Menurut Hendrawan (2013), karakteristik khusus yang membedakan aset biologis dengan aset lainnya adalah transformasi biologis. Aset biologis mengalami transformasi biologis yang terdiri dari proses pembibitan (*process of growth*), proses produksi, proses kemunduran (*degeneration*), dan prokreasi (*procreation*) yang disebabkan oleh

perubahan kualitatif dan kuantitatif pada makhluk hidup dan menghasilkan aset baru dalam bentuk produk agrikultur atau aset biologis tambahan pada jenis yang sama.

SAK 69 (2015) mencontohkan suatu kelompok yang dapat dijadikan dasar klasifikasi aset biologis yang dapat memudahkan entitas untuk mendapat informasi yang mungkin berguna dalam menilai waktu arus kas masa depan, seperti aset biologis yang dapat dikonsumsi dan aset biologis produktif, atau aset biologis menghasilkan dan aset biologis yang belum menghasilkan. Dijabarkan lebih lanjut pengertian tiap klasifikasi aset biologis dalam SAK 69 (2015), yaitu Aset biologis yang dapat dikonsumsi, Aset biologis produktif, Aset biologis menghasilkan (*mature*), aset biologis belum menghasilkan (*immature*).

Menurut Ridwan (2011), aset biologis dapat dikelompokkan berdasarkan masa manfaat atau jangka waktu transformasi biologisnya menjadi 2 jenis. Pertama, aset biologis jangka pendek (*short term biological assets*). Aset biologis yang memiliki masa manfaat atau masa transformasi biologis kurang dari atau sampai 1 tahun. Contohnya adalah tanaman atau hewan yang dapat dipanen/dijual pada tahun pertama atau tahun kedua setelah pembibitan seperti ikan, ayam, padi, jagung, dan lain sebagainya. Kedua, aset biologis jangka panjang (*long term biological assets*), yaitu, aset biologis yang memiliki masa manfaat atau masa transformasi biologis lebih dari 1 tahun, contohnya tanaman penghasil buah (jeruk, apel, durian), hewan ternak yang berumur panjang (kuda, sapi, keledai).

Menurut SAK ETAP (2009), Pengakuan unsur laporan keuangan merupakan proses pembentukan suatu pos dalam neraca atau laporan laba rugi yang memenuhi definisi suatu unsur serta memenuhi kriteria pengakuan seperti kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang terkait pos tersebut akan mengalir ke entitas dan pos tersebut memiliki nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Pengakuan dilakukan dengan menyatakan pos tersebut baik dalam kata-kata maupun dalam jumlah uang dan mencantulkannya ke dalam neraca atau laporan laba rugi. Dalam SAK 69 (2015) menyebutkan bahwa entitas mengakui aset biologis jika, dan hanya jika entitas mengendalikan aset biologis sebagai akibat dari peristiwa masa lalu; besar kemungkinan manfaat ekonomi masa depan yang terkait dengan aset biologis akan mengalir ke entitas; dan nilai wajar atau biaya perolehan aset biologis dapat diukur secara andal.

Selanjutnya dijelaskan juga bahwa keuntungan atau kerugian dapat timbul pada saat pengakuan awal aset biologis dan pengakuan awal produk agrikultur. Kerugian mungkin timbul pada saat pengakuan awal aset biologis, karena biaya untuk menjual dikurangkan dalam menentukan nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual aset biologis. Namun keuntungan mungkin timbul pada saat pengakuan awal aset biologis, seperti ketika anak sapi lahir. Keuntungan dan kerugian yang timbul pada saat pengakuan awal aset biologis, pengakuan awal produk agrikultur, ataupun dari perubahan nilai wajar yang dikurangi biaya untuk menjual dimasukkan dalam laba rugi pada periode dimana keuntungan atau kerugian terjadi.

SAK 69 (2015) hanya mengatur produk agrikultur yang merupakan hasil panen dari aset biologis pada titik panen. Selanjutnya SAK 14 (2015) Persediaan atau pernyataan lain yang berlaku diterapkan untuk produk agrikultur tersebut. SAK 69 (2015) juga menganjurkan entitas untuk mengungkapkan secara terpisah atas perubahan fisik maupun perubahan harga untuk menilai kinerja periode berjalan dan prospek masa depan. Namun hal ini tidak dianjurkan ketika siklus produksi berusia kurang dari 1 tahun karena informasi umumnya kurang berguna (sebagai contoh, ketika beternak ayam atau menanam tanaman biji-bijian). Penghentian pengakuan terjadi ketika aset biologis mati, dijual, atau kejadian lainnya yang dapat menghentikan perusahaan dalam mengendalikan aset biologis tersebut.

Weygandt et al. (2015) menjelaskan bahwa aset biologis diukur pada pengakuan awal dan pada setiap akhir periode pelaporan pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual (nilai realisasi bersih). Perusahaan mencatat keuntungan atau kerugian karena perubahan nilai bersih yang dapat direalisasi dari aset biologis dalam pendapatan ketika pendapatan itu terjadi. Pengertian tersebut sejalan dengan SAK 69 (2015) yang menyatakan bahwa aset biologis diukur pada saat pengakuan awal dan setiap akhir periode pelaporan diukur pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual. Dijelaskan lebih lanjut bahwa apabila saat pengakuan awal aset biologis harga kuotasi pasarnya tidak tersedia dan alternatif pengukuran nilai wajarnya secara jelas tidak dapat diandalkan maka aset biologis dapat diukur pada biaya perolehannya dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai. Dijelaskan dalam SAK 69 (2015) juga bahwa nilai wajar (fair value) adalah harga yang akan diterima untuk menjual suatu

aset atau harga yang akan dibayar untuk mengalihkan suatu liabilitas dalam transaksi teratur antara pelaku pasar pada tanggal pengukuran.

Selanjutnya SAK 69 (2015) mengatur produk agrikultur yang dipanen dari aset biologis milik entitas diukur pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual pada titik panen. Namun pengukuran nilai produk agrikultur sebesar nilai wajarnya hanya dapat diterapkan pada saat produk agrikultur dipanen. Setelah itu produk agrikultur diperlakukan sebagai persediaan dan perlakuan akuntansinya berubah menggunakan SAK 16 tentang persediaan atau standar lain yang berlaku. Dalam hal ini produk agrikultur dapat menerapkan SAK ETAP tentang persediaan. Untuk memudahkan pengukuran nilai wajar aset biologis atau produk agrikultur dapat didukung dengan mengelompokkannya sesuai dengan atribut yang signifikan. Sebagai contoh, berdasarkan usia atau kualitas. Entitas dapat memilih atribut yang sesuai dengan atribut yang digunakan di pasar sebagai dasar penentuan harga.

Weygand et al. (2015) menyebutkan bahwa aset biologis diklasifikasikan sebagai aset tidak lancar. Namun dalam penerapannya penyajian aset biologis tetap dibagi berdasarkan masa transformasi atau masa ekonomisnya. Aset biologis dapat diklasifikasikan menjadi aset lancar atau aset tidak lancar. Seperti yang disebutkan oleh Mardiana (2014) dalam laporan keuangan 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*). Jika suatu aset biologis memiliki masa manfaat kurang dari atau sampai 1 tahun maka aset biologis diklasifikasikan sebagai aset lancar dan digolongkan ke dalam persediaan atau aset lancar lainnya. Sebaliknya, jika masa manfaat yang akan diperoleh perusahaan lebih dari satu tahun, maka aset biologis diklasifikasikan dalam aset tidak lancar dan digolongkan ke aset lainnya.

Sementara itu, SAK ETAP (2009) menyatakan tujuan dari penyusunan laporan keuangan adalah menyediakan informasi posisi keuangan, kinerja keuangan, dan laporan arus kas suatu entitas yang bermanfaat bagi sejumlah besar pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi oleh siapapun yang tidak dalam posisi dapat meminta laporan keuangan khusus untuk memenuhi kebutuhan informasi tertentu. Ventura, et al (2016) menyatakan bahwa penyusunan laporan keuangan bagi perusahaan agribisnis lebih mengacu pada SAK 16 dan 48 dalam melaporkan dan menilai aset biologis yang mereka

miliki, sedangkan untuk perusahaan tanpa akuntabilitas publik, perusahaan lebih mengacu kepada SAK ETAP. Dame (2014) berpendapat bahwa perlakuan akuntansi aset biologis di Indonesia selama ini lebih mengacu pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) 14 tentang persediaan dan SAK 16 tentang aset tetap, yang lebih menyinggung aset 'sebagai benda mati' dan bukan aset biologis 'sebagai benda hidup' yang mengalami transformasi biologis.

Dalam membuat pertimbangan ketika tidak ada SAK ETAP yang secara spesifik mengatur suatu transaksi, manajemen juga mempertimbangkan persyaratan dan pengaduan dalam SAK non-ETAP yang berhubungan dengan isu serupa dan terkait. Jika panduan tambahan diperlukan untuk membuat keputusan, maka manajemen dapat mempertimbangkan pengaturan terkini dari badan penyusun standar lain yang menggunakan kerangka dasar yang serupa untuk mengembangkan standar akuntansi, literatur akuntansi lain dan praktik industri yang berterima umum, sepanjang tidak bertentangan dengan sumber-sumber yang ada.

Di dalam SAK ETAP (2009) tidak dijelaskan lebih lanjut mengenai transaksi yang berhubungan dengan aset biologis bagi perusahaan tanpa akuntabilitas publik. Manajemen dalam suatu perusahaan bebas melakukan berbagai pertimbangan (*judgement*) untuk memutuskan standar apa yang akan diambil atau diterapkan untuk memperlakukan transaksi aset biologis. Meskipun bebas menetapkan standar apa yang akan diterapkan, suatu perusahaan tetap harus menerapkan standar yang paling sesuai dengan apa yang terjadi di perusahaan. Oleh karena itu, dalam penelitian ini lebih menekankan manajemen untuk menerapkan standar yang ada di SAK 69 (2015) tentang agrikultur dalam mencatat perlakuan akuntansi aset biologis.

III. METODOLOGI PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan metode kualitatif. Penelitian dilakukan selama periode bulan Januari-Mei 2018. Wawancara dilakukan untuk mendapatkan informasi atas penerapan akuntansi atas aset biologis di CV Sumber Berkat. Wawancara dilakukan dengan pemilik peternakan CV Sumber Berkat. Pertanyaan yang diajukan menyangkut tentang kebijakan yang digunakan perusahaan dalam mencatat perlakuan akuntansi aset biologis seperti cara pengakuan, pengukuran, pencatatan, dan penyajian akuntansi aset biologis yang diterapkan oleh

perusahaan. Selain wawancara dilakukan dengan review literatur dan review dokumen yang diberikan oleh informan. Untuk studi kepustakaan dilakukan dengan mengumpulkan, membaca, dan mempelajari teori-teori yang dijadikan landasan dalam penyusunan penelitian ini.

IV. PEMBAHASAN

IV.1. Analisis Pencatatan Aset Biologis Pada CV Sumber Berkat

Perlakuan akuntansi yang diterapkan oleh suatu perusahaan akan berpengaruh pada kelangsungan operasi yang terjadi di perusahaan serta akan berpengaruh pada pengambilan keputusan yang akan diambil oleh manajemen perusahaan. Perlakuan akuntansi di Indonesia diatur oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang dituangkan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan yang telah mencakup ke berbagai sektor. Semua perusahaan yang ada di Indonesia, baik perusahaan besar maupun kecil diharapkan mampu menyusun dan menyajikan laporan keuangan sesuai dengan aturan yang ada. Seperti yang disebutkan dalam SAK ETAP (2009) tujuan dalam penyusunan laporan keuangan adalah menyediakan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, dan laporan arus kas suatu entitas yang bermanfaat bagi sejumlah besar pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi oleh siapapun yang tidak dalam posisi dapat meminta laporan keuangan khusus untuk memenuhi kebutuhan informasi tertentu. Diharapkan suatu perusahaan dapat melakukan pencatatan akuntansi dan membuat laporan keuangan yang sesuai dengan apa yang terjadi di perusahaan agar dapat dijadikan dasar informasi yang handal oleh manajemen untuk membuat keputusan dan perencanaan masa depan perusahaan.

CV Sumber Berkat merupakan perusahaan yang memiliki ruang lingkup usaha yang cenderung kecil dan merupakan entitas tanpa akuntabilitas publik. Dengan demikian, dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan menggunakan standar akuntansi yang telah dibuat oleh Ikatan Akuntan Indonesia khusus untuk entitas tanpa akuntabilitas publik yaitu SAK ETAP. CV Sumber Berkat dapat menyusun laporan keuangan sederhana sesuai dengan SAK ETAP seperti laporan laba rugi, neraca, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Sebagaimana disebutkan oleh Cahyani dan Aprilina (2014), laporan keuangan yang dibuat berdasarkan SAK ETAP dapat memberikan keuntungan bagi perusahaan. Pertama, perusahaan dapat

menyusun laporan keuangan sendiri. Kedua, penyusunan laporan keuangan lebih sederhana dibanding SAK dan IFRS sehingga mudah dalam implementasinya. Ketiga, laporan keuangan dapat menjadi dasar opini audit, sehingga laporan keuangan dapat digunakan untuk memperoleh dana tambahan untuk mengembangkan usaha, seperti pinjaman dari kreditur (bank). Keempat, memberikan informasi yang handal dalam penyajian laporan keuangan perusahaan dan informasi atas analisis rasio-rasio sebagai dasar untuk menilai kemampuan *likuiditas*, *solvabilitas*, dan berbagai ukuran lain bagi kepentingan pengambilan keputusan manajemen lainnya.

Terkait dengan perlakuan akuntansi aset biologis, CV Sumber Berkas tidak memiliki standar khusus dalam mencatat transaksi akuntansi aset biologis. Perusahaan cenderung menggunakan standar yang digunakan untuk aset tetap karena mencatat dan mengakui beban penyusutan dalam menilai aset biologis. Sementara itu untuk mendapatkan nilai yang *reliable* perusahaan dapat menggunakan nilai wajar untuk mencatat nilai aset biologis mengingat transaksi yang terjadi di Indonesia terkait jual beli ayam dan telur (aset biologis) sangat banyak sehingga dapat dengan mudah mengetahui nilai wajar atau nilai pasar aset biologis.

Apabila perusahaan menggunakan nilai wajar dalam pencatatan aset biologis seperti yang disebutkan di SAK 69 (2015), perusahaan dapat memiliki informasi teraktual terkait aset biologisnya sehingga manajemen dapat mengatur perkembangan aktivitas produksi secara langsung dan dapat membuat keputusan dengan cepat dan tepat ketika terdapat kejadian luar biasa terjadi. Sebagai contoh, ketika nilai wajar ayam di pasaran menurun sedangkan biaya pakan untuk ayam meningkat, perusahaan dapat mencari solusi yang paling tepat untuk mengatasi masalah tersebut sebelum perusahaan mengalami kerugian. Jika masih berpatokan pada nilai perolehan ayam DOC dan kapitalisasi biaya langsung dalam menilai aset biologis seperti yang diterapkan perusahaan saat ini, perusahaan tidak dapat membuat keputusan yang banyak ketika terjadi masalah karena perusahaan sangat mengandalkan biaya yang dikeluarkan untuk aset biologis dalam menilai aset biologisnya.

IV.2. Perbandingan Pelaporan Aset Biologis CV Sumber Berkas Dalam Laporan Keuangan Terhadap Keadaan yang Sebenarnya di Perusahaan

Dalam pencatatan akuntansi aset biologis yang dilakukan perusahaan cukup sesuai dengan keadaan yang terjadi di perusahaan karena nilai aset biologis ayam pullet

(*immature*) dinilai sebesar biaya perolehan ayam umur sehari ditambah kapitalisasi biaya langsung untuk merawat ayam hingga ayam siap memproduksi yang nilainya sesuai dengan biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk memperoleh aset biologis ayam pullet. Namun dalam mencatat nilai aset biologis ayam layer (*mature*) perusahaan mengakui adanya biaya penyusutan. Meskipun benar bahwa aset biologis ayam layer dianggap mampu memberikan manfaat ekonomi di masa depan, namun penyusutan yang dilakukan perusahaan dianggap kurang sesuai dengan keadaan yang terjadi di perusahaan. Beban penyusutan tidak dapat mencerminkan pengurangan nilai aset biologis ayam layer yang sesungguhnya. → mungkin perlu dikaji kembali kalimat ini mengingat penyusutan tidak berkaitan dengan pengurangan nilai, akan tetapi lebih kepada alokasi biaya.

Selain itu dalam pencatatan persediaan telur dan persediaan ayam di perusahaan belum cukup menggambarkan keadaan yang sebenarnya di perusahaan. Ketika aset biologis menghasilkan telur, perusahaan tidak melakukan pencatatan terhadap nilai produk agrikultur. Seharusnya pada saat itu perusahaan mengakui keuntungan terhadap produk agrikultur yang dihasilkan oleh aset biologis. Begitu juga dengan persediaan ayam, ketika ada ayam yang mati perusahaan tidak mengakui kerugian. Padahal seharusnya perusahaan mencatat kerugian tersebut ketika benar-benar terjadi atau jauh sebelum kerugian tersebut benar-benar terjadi, yaitu ketika kerugian tersebut dapat diestimasi.

IV.3. Perbandingan Perlakuan Akuntansi Aset Biologis CV Sumber Berkat Terhadap Standar Akuntansi Aset Biologis yang Berlaku di Indonesia

CV Sumber Berkat mengakui ayam petelur sebagai asetnya dan mengklasifikasikannya menjadi 2 jenis, yaitu ayam pullet dan ayam layer. Pengklasifikasian tersebut berdasarkan kemampuan ayam dalam memproduksi telur. Ayam pullet adalah ayam yang masih dalam masa pertumbuhan dan perkembangan untuk menjadi dewasa dan belum mampu menghasilkan telur, sedangkan ayam layer adalah ayam yang sudah siap dan mampu memproduksi telur. Menurut SAK ETAP, ayam petelur dapat dikategorikan sebagai aset dan menurut SAK 69 (2015) ayam petelur dapat dikategorikan sebagai aset biologis karena merupakan hewan yang hidup. Pengklasifikasian aset biologis pada CV Sumber Berkat sudah sesuai dengan SAK 69 (2015) karena menggolongkan aset biologisnya menjadi aset biologis menghasilkan

(*mature*) dan aset biologis belum menghasilkan (*immature*). Dalam pengakuan ayam petelur yang tidak produktif, CV Sumber Berkas menggolongkannya ke dalam persediaan (*inventory*) perusahaan. Sementara itu, dalam SAK 69 (2015) tidak menyarankan reklasifikasi aset biologis tersebut. Namun demikian perusahaan bebas melakukan perlakuan akuntansi terhadap asetnya selama tidak melanggar peraturan yang berlaku.

Hasil yang diharapkan oleh perusahaan dalam kegiatan operasi adalah telur ayam. Namun perusahaan tidak mencatat nilainya dicatat perusahaan sehingga HPP (harga pokok produksi) dari telur ayam tidak diketahui. Perusahaan hanya mengakui pendapatannya ketika telur ayam dijual dan tidak mengakui adanya keuntungan dalam penjualan. Karena pendapatan utama perusahaan adalah menjual produk telur ayam, seharusnya perusahaan dapat mengakui dan mencatat nilai telur dan keuntungannya dalam catatan perusahaan. Menurut SAK 69 (2015) telur ayam merupakan produk agrikultur yang harus diakui perusahaan ketika panen.

Dalam melakukan pencatatan terhadap aset biologis, CV Sumber Berkas mengakui adanya beban penyusutan pada aset biologis setiap akhir periode. Namun, akibat aset biologis perusahaan mudah diketahui nilai wajarnya di pasaran, perusahaan harus mengukur nilai aset biologis sebesar nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual, sehingga pada akhir periode perusahaan tidak mengakui beban penyusutan, melainkan mengakui penyesuaian nilai wajar aset biologis. Selain itu, ketika ada aset biologis yang mati, perusahaan tidak mengakui adanya kerugian. Padahal seharusnya perusahaan mengakuinya dalam catatan perusahaan seperti bunyi asas akuntansi konservatisme bahwa jika perusahaan mengalami kerugian ataupun memiliki potensi untuk rugi, perusahaan harus mengakuinya di laporan keuangan.

CV Sumber Berkas mengukur nilai aset biologis sebesar biaya perolehan ayam umur sehari dan akumulasi biaya langsung yang dikeluarkan untuk merawat ayam hingga ayam siap bertelur. Kemudian ketika ayam siap bertelur, aset biologis direklasifikasi dan nilainya diukur sebesar nilai akhir ayam siap berproduksi dan dikurangi akumulasi penyusutan. Menurut SAK 69 (2015), baik aset biologis menghasilkan maupun aset biologis yang belum menghasilkan diukur sebesar nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual dan setiap akhir periode disesuaikan nilai wajarnya. Setiap akhir periode, perusahaan harus mengakui keuntungan atau kerugian dalam perubahan nilai wajar aset biologis. Selain itu, pada saat panen atau saat ayam menghasilkan telur,

perusahaan juga harus mencatat keuntungan dalam mengukur nilai produk agrikultur sebesar nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual pada titik panen.

Ketika ayam petelur atau aset biologis sudah tidak produktif lagi perusahaan mencatat nilainya sebesar nilai akhir ayam layer dikurangi dengan akumulasi penyusutan. Sementara itu dengan menerapkan SAK 69 (2015) pengukuran nilai ayam yang sudah tidak produktif diukur sebesar nilai wajarnya dikurangi biaya untuk menjual.

Dalam pencatatan nilai aset biologis perusahaan, hal yang paling mencolok dalam mencatat nilai aset biologisnya adalah pencatatan beban penyusutan pada akhir periode. Namun demikian menurut SAK 69 (2015) dalam kasus pencatatan nilai aset biologis CV Sumber Berkat lebih relevan dan handal jika dicatat sebesar nilai wajar dan mengakui penyesuaian nilai wajar aset biologis di akhir periode. Selain itu, perusahaan tidak perlu mengkapitalisasi biaya langsung (biaya kandang, pakan, vitamin, vaksin, dll) dalam menghitung nilai aset biologis. Biaya langsung tersebut dapat langsung dibebankan ke beban operasional perusahaan di laporan laba rugi.

Reklasifikasi aset biologis menghasilkan (*mature*) ke aset biologis belum menghasilkan (*immature*) di catatan perusahaan tidak terdapat perbedaan dengan SAK 69 (2015). Begitu juga dengan reklasifikasi aset biologis menghasilkan (*mature*) menjadi persediaan ayam yang sudah tidak produktif, tidak terdapat masalah. Hanya nilai yang diakui harus sebesar nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual. Perlu diperhatikan bahwa CV Sumber Berkat harus mengakui dan mencatat nilai produk agrikulturnya (telur ayam) sebesar nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual pada titik panen.

Terkait dengan hal tersebut, aset biologis - *immature* dicatat sebesar nilai wajar dikurangi estimasi biaya untuk menjual. Kas dicatat sebesar harga perolehan dalam mendapatkan aset biologis. Jika ada selisih nilai pada dua akun tersebut, selisih nilai dimasukkan ke dalam akun keuntungan atau kerugian dari perubahan nilai aset biologis. Akun keuntungan atau kerugian dari perubahan nilai aset biologis dapat berada di debit atau di kredit. Di debit jika mengalami kerugian, dan di kredit jika mengalami keuntungan.

Jika penyesuaian nilai aset biologis terdapat selisih dengan nilai aset biologis awal, perusahaan harus mencatat jurnal penyesuaian. Mengakui produk agrikultur ketika panen. Langsung diakui sebagai persediaan namun nilainya diukur sebesar nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual. Dalam laporan keuangan semua transaksi yang telah

terjadi diperusahaan dilaporkan ke dalam laporan laba rugi dan neraca. Transaksi yang masuk ke laporan laba rugi diantaranya Penjualan, Harga Produk Penjualan, keuntungan atau kerugian dari perubahan nilai aset biologis, beban operasi perusahaan, dan lain sebagainya.

Pada tabel IV.1. di bawah ini merupakan ringkasan perbandingan yang telah dibahas pada subbab sebelumnya. Tabel tersebut merupakan perbandingan perlakuan akuntansi aset biologis serta produk agrikulturnya yang diterapkan oleh CV Sumber Berkat dan SAK 69 (2015) .

Tabel IV.1. Perbandingan Perlakuan Akuntansi Aset Biologis

No	Perlakuan Akuntansi	Aset Biologis	CV Sumber Berkat	SAK ETAP	SAK 69 (2015)
1	Pengakuan	Aset Biologis	Aset Biologis Pullet dan Aset Biologis Layer		Aset Biologis <i>Mature</i> dan Aset Biologis <i>Immature</i>
		Produk Agrikultur	-	Persediaan telur	Persediaan telur
2	Pengukuran	Aset Biologis	biaya perolehan ditambah akumulasi biaya langsung dan mengakui penyusutan		Nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual
		Produk Agrikultur	harga jual	Nilai yang lebih rendah antara biaya perolehan dan harga jual dikurangi biaya menjual	Nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual
3	Pencatatan	Aset Biologis	Aset Biologis pada Kas		Aset Biologis pada Kas, mengakui <i>gain or loss</i>
		Produk Agrikultur	-	Persediaan pada <i>gain</i>	Persediaan telur pada <i>gain</i>
4	Penyajian	Aset Biologis	-		Current Asset
		Produk Agrikultur	-	Current Asset	Current Asset

Sumber : data diolah sendiri

Berdasarkan penjabaran bab sebelumnya terkait perlakuan akuntansi aset biologis yang dilakukan CV Sumber Berkat serta pembahasan hasil analisis pada subbab sebelumnya, dapat diketahui bagaimana persamaan dan perbedaan perlakuan akuntansi terhadap aset biologis antara perusahaan dan SAK 69 (2015). Perlakuan akuntansi

khususnya pada aset biologis yang dilakukan perusahaan sudah cukup baik. Namun dalam perlakuannya masih bisa ditingkatkan lagi agar dapat memberikan informasi perusahaan yang lebih handal dan terpercaya. Perusahaan perlu membuat laporan keuangan sederhana agar dapat melakukan manajemen terhadap proses produksi yang berlangsung agar menghasilkan produk yang maksimal dengan proses yang efektif dan efisien.

Selain itu perusahaan juga perlu mengubah pengukuran aset biologisnya agar nilainya lebih *update* sesuai dengan keadaan yang sebenarnya dipasaran. Jika perusahaan mendasarkan penilaian aset biologisnya terhadap biaya langsung seperti pakan, obat, vaksin, dan lain-lain perusahaan akan kesulitan ketika biaya langsung yang dikeluarkan tiba-tiba naik. Sebaliknya, jika perusahaan mengukur nilai aset biologisnya sebesar nilai wajar yang ada dipasaran, perusahaan dapat memantau nilai aset biologisnya dari keadaan yang merugikan atau peluang untuk mendapatkan keuntungan lebih. Sebagai contoh ketika perusahaan mengakui nilai aset biologis sebesar nilai wajar, ketika nilai wajar aset biologis dipasaran meningkat lebih dari biasanya, perusahaan dapat menjual persediaan ayam lebih cepat dari biasanya untuk mendapat keuntungan lebih atau ketika nilai wajar dipasaran sedang turun, perusahaan dapat menunda penjualan persediaan ayam untuk mengurangi kerugian yang akan hadapi.

Perusahaan juga harus melakukan penilaian terhadap persediaan telurnya mengingat penjualan telur merupakan usaha utama perusahaan dalam mendapat keuntungan. Ketika nilai produk agrikultur diketahui, perusahaan dapat menentukan keuntungan yang ingin didapat dan harga yang akan diterapkan dalam menjual produk agrikultur. Jangan sampai harga yang ditetapkan perusahaan ketika menjual produk agrikultur terlalu kecil dari biaya-biaya yang telah dikeluarkan.

Pada dasarnya setiap perusahaan bebas menerapkan standar akuntansi pencatatan aset biologisnya namun dalam disarankan perusahaan untuk menggunakan standar SAK 69 (2015) dalam pencatatan aset biologisnya karena dinilai lebih handal dan lebih relevan dalam memberikan informasi di laporan keuangan. SAK 69 (2015) juga sangat membantu manajemen dalam merencanakan rencana bisnisnya kedepan melalui pengakuan dan pencatatan aset biologis yang sesuai dengan nilai yang sebenarnya terjadi dipasaran.

V. KESIMPULAN, KETERBATASAN, IMPLIKASI

V.1. Simpulan

CV Sumber Berkat melakukan pencatatan akuntansi terhadap transaksi yang berlangsung di perusahaannya, terutama pencatatan terhadap aset biologis. Aset biologis diakui sebesar nilai perolehan dan ditambah dengan kapitalisasi biaya langsung. Perusahaan juga mengakui beban penyusutan pada aset biologis untuk mengakui pemakaian manfaat ekonomi yang didapat dari merawat aset biologis. Namun untuk hasil produk aset biologis (telur ayam), perusahaan belum melakukan pencatatan akuntansi yang sesuai dengan nilainya. Pencatatan akuntansi yang telah dilakukan oleh CV Sumber Berkat masih tergolong sederhana. Hasil pencatatan akuntansi yang telah dilakukan masih kurang handal jika dijadikan dasar membuat keputusan manajemen perusahaan.

Pelaporan keuangan yang diterapkan oleh CV Sumber Berkat khususnya dalam mencatat transaksi aset biologis kurang menggambarkan keadaan yang sebenarnya terjadi di perusahaan. Terbukti dalam perlakuan akuntansi terkait aset biologis - ayam layer (*mature*), persediaan ayam, dan persediaan telur (produk agrikultur) belum menggambarkan keadaan yang sesungguhnya terjadi di perusahaan. Namun, pencatatan aset biologis - ayam pullet (*immature*) cukup menggambarkan keadaan yang sesungguhnya di perusahaan.

SAK 69 (2015) merupakan salah satu kebijakan terkait perlakuan akuntansi aset biologis yang berlaku di Indonesia. Secara keseluruhan perlakuan akuntansi aset biologis yang dilakukan CV Sumber Berkat berbeda dengan perlakuan akuntansi aset biologis yang ada di SAK 69 (2015). Hal ini dapat dilihat dari pengakuan nilai pada aset biologis yang berbeda dengan SAK 69 (2015), pengakuan beban penyusutan yang kurang sesuai, serta perusahaan belum mengakui nilai produk telur yang dihasilkan. Meskipun demikian, terdapat beberapa hal yang sama terkait perlakuan akuntansi aset biologis antara perusahaan dengan SAK 69 (2015), yaitu pengklasifikasian aset biologis berdasarkan aset biologis yang mampu menghasilkan (*mature*) dan aset biologis yang belum menghasilkan (*immature*).

V.2. Keterbatasan Penelitian

Informasi dan data yang diberikan oleh perusahaan terbatas karena mereka juga harus melindungi data yang merupakan rahasia perusahaan, penelitian perlakuan akuntansi terhadap aset biologis karena peraturan yang diterapkan di Indonesia terkait

aset biologis masih tergolong baru sehingga belum banyak sumber literatur yang membahas tentang perlakuan akuntansi aset biologis, penelitian ini hanya memfokuskan pada penelitian perlakuan akuntansi terhadap aset biologis hewan ternak sedangkan jenis aset biologis yang lain masih banyak.

V.3. Implikasi

Untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan CV Sumber Berkas, untuk dapat memberikan informasi yang handal dan terpercaya, perusahaan dapat melakukan pembukuan sederhana dengan standar SAK ETAP serta dalam pencatatan akuntansi aset biologis perusahaan dapat menerapkan SAK 69 (2015) tentang Agrikultur yang telah mengatur tentang perlakuan akuntansi untuk aset biologis. Ketika terdapat kebijakan atau standar baru mengenai perlakuan akuntansi aset biologis (SAK 69, 2015) yang lebih handal dari kebijakan sebelumnya, perusahaan dapat mengadopsi standar tersebut untuk mendapatkan informasi bisnis yang lebih baik. Selanjutnya, agar perusahaan dapat menetapkan keuntungan dan harga sesuai yang diharapkan, perusahaan perlu melakukan pencatatan terkait nilai produk agrikultur (persediaan telur). Selain itu bagi badan penyusun standar yaitu kepada IAI untuk mengatur lebih lanjut tentang transaksi aset biologis atau aktivitas Agrikultur dalam SAK ETAP mengingat di Indonesia ini banyak perusahaan kecil yang membuka usaha di bidang agrikultur contohnya peternakan.

Sementara itu, untuk penelitian selanjutnya ketika mengevaluasi perlakuan akuntansi untuk aset biologis perlu lebih berhati-hati mencari dasar peraturan yang berlaku di Indonesia karena setiap tahun kemungkinan dapat terjadi perubahan peraturan ataupun pembaruan peraturan.

DAFTAR PUSTAKA

- Ariyanto, S., Sukendar, H., Kurniawati, H. (2014). Penerapan SAK Adopsi IAS 41 Agriculture. *Binus Business Review*, 5(1): 186-193.
- Cahyani, R.C., Aprilina, V. (2014). Evaluasi penerapan SAK ETAP dalam pelaporan aset biologis pada Peternakan Unggul Farm Bogor. *Jurnal JRAK V* (1); 14-37.
- Dewi, N.W.Y.D., Dewi, G.A.R.S. (2017) Analisis sistem akuntansi aset biologis perusahaan akuakultur (studi kasus pada CV Dewata Laut. *Seminar Nasional Riset Inovatif*: 758-766.
- Hendrawan, B. (2013). Proses perhitungan harga pokok produksi ayam pedaging dan penilaian hewan ternak produksi pada PT. Main. *Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia*.

- Ikatan Akuntan Indonesia. 2009. *Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2015. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 69: Agrikultur*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Mardiana (2014). Analisis perbandingan penyusutan aset biologis karet Pada PT. Perkebunan Nusantara VII (Persero) Unit Usaha Musilandas. *Jurnal Akuntansi Politeknik Sekayu*, I (1): 11-23.
- Pratiwi, W. (2017). Analisis perlakuan akuntansi aset biologis berbasis SAK-69 Agrikltur pada PT Perkebunan Nusantara XII Kalisanen Kabupaten Jember. *Prosiding Seminar Nasional dan Call For Paper Ekonomi dan Bisnis*: 140-150
- Ridwan, A. (2011). *Perlakuan Akuntansi Aset Biologis PT. Perkebunan Nusantara XIV Makasar (Persero)*. Skripsi: Fakultas Ekonomi da Universitas Hasanuddin.
- Simanjorang, R.D. (2014). *Praktik perlakuan akuntansi aset biologis pada perusahaan perkebunan (persero) di Indonesia*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Kristen Satya Wacana.
- Ventura, A., Pangemanan, S.S., Wokas, H. R. N. Wokas. (2016). Analisis perbandingan perlakuan akuntansi terhadap aset biologis dan non biologis. *Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Sam Ratulangi*: 11-21.
- Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., Kieso, D. E. (2015). *Financial Accounting: IFRS Edition, 3th Edition*. New York: John Willey & Sons Inc.
- <http://www.kabarbisnis.com/read/2823638/ri-tak-perlu-impor-telur-dan-daging-ayam> diakses tanggal 2 Juli 2018
- <https://jateng.antaranews.com/detail/akademisi-sektor-peternakan-berperan-tumbuhkan-ekonomi-daerah.html> diakses tanggal 2 Juli 2018