

**METODE PENILAIAN AKUNTANSI AGRIKULTUR  
BERDASARKAN IAS 41 :  
IMPLEMENTASI *FAIR VALUE ACCOUNTING***

**Anang Subardjo**

Staf Pengajar STIESIA Surabaya

**ABSTRACT**

*Agricultural activity is the management by an entity of the biological transformation of biological assets for sale, into agricultural produce or into additional biological assets. Biological transformation comprises the processes of growth, degeneration, production, and procreation that cause qualitative or quantitative changes in biological asset.*

*IAS 41 prescribes, among other things, the accounting treatment for biological assets during the period of growth, degeneration, production, and procreation, and for the initial measurement of agricultural produce at the point of harvest. Measurement and valuation in IAS 41 is consistent with a systematic shift in the dominant measurement paradigm away from traditional historical cost accounting model. Implementing Fair Value Accounting proponents point to the enhanced decision usefulness and transparency of fair value information attributable to its timely reflection of current market conditions.*

*Keywords: Biological Assets, degeneration, procreation, fair value,*

**PENDAHULUAN**

Pada era ekonomi global, *International Financial Reporting Standards* (IFRS) menjadi topik yang menarik untuk dibicarakan oleh para akuntan, top manajemen perusahaan, auditor dan para akademisi di perguruan tinggi di Indonesia. Hal tersebut tidak terlepas adanya kesepakatan negara-negara yang

tergabung dalam G20 pada forum di Washington DC, 15 Nopember, yang menghasilkan prinsip-prinsip: (1) *strengthening transparency and Accountability*. (2) *Enhancing Sound Regulation*. (3) *Promoting Integrity in Financial Markets*. (4) *Reinforcing International Cooperation*. (5) *Reforming International Financial Institutions*. Kesepakatan tersebut kemudian dilanjutkan dengan adanya pertemuan pada tanggal 2 April 2009 di London dengan menghasilkan 29 kesepakatan salah satunya adalah *strengthening Financial Supervision and Regulation*.

Indonesia sebagai salah satu negara yang tergabung dalam G20 telah melakukan kovergensi IFRS untuk memperlancar adopsi secara penuh IFRS/IAS pada tahun 2012. Hal tersebut dimaksudkan untuk memudahkan pemahaman atas laporan keuangan dengan penggunaan *International Accounting Standard (IAS)* sehingga laporan keuangan perusahaan atau instansi dapat diperbandingkan (*enhance comparability*) dan menciptakan efisiensi penyusunan laporan keuangan.

Salah satu standar akuntansi Internasional yang menjadi perhatian khusus adalah IAS 41 tentang agrikultur yang mengatur aktiva biologis. Aktiva biologis merupakan tanaman dan hewan yang mengalami transformasi biologis yang meliputi proses pertumbuhan, degenerasi, prokreasi dan produksi yang berakibat pada perubahan secara kuantitatif dan kualitatif dalam kehidupan tumbuhan dan yang berwujud sama. Adanya proses transformasi tersebut diperlukan pengukuran yang dapat menunjukkan nilai aktiva yang wajar (*fair value*), sehingga diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam menghasilkan aliran tingkat keuntungan ekonomis perusahaan.

Aktiva biologis memiliki karakteristik khusus seperti: merupakan tumbuhan dan hewan hasil produksi yang tidak bersifat mekanistik karena banyak faktor yang mempengaruhi, dimana hasil pertumbuhan dipengaruhi kombinasi beberapa faktor yang berada diluar kendali manajemen, sehingga Penerapan Akuntansi agrikultur harus mempertimbangkan karakteristik khusus yang dimiliki oleh aktiva biologis. Dengan demikian sulit untuk menerapkan *historical cost* dalam akuntansi agrikultur karena perkembangan dan pertumbuhan (*growth and*

*regeneration*), dimana proses alokasi biaya yang sulit dan kurang mencerminkan keadaan yang sebenarnya (*irrelevance*). Argiles dan Slof (2001), menyatakan *historical* menimbulkan kesulitan karena proses transformasi yang kompleks. Bahkan Kroll (1987); Lewis dan Jones (1980) menyatakan *historical cost* tidak informatif, dikarenakan alokasi biaya dilakukan secara arbitrer.

Adanya kelemahan *historical cost* tersebut, maka *fair value* dinilai sebagai konsep yang paling sesuai dan relevan untuk penyusunan laporan keuangan pada perusahaan agrikultur sebab menggambarkan nilai pasar yang sebenarnya. IAS 41 tentang agrikultur dalam mengukur dan menilai aktiva biologis berdasarkan *fair value*, hal tersebut sangat sesuai dengan pergeseran paradigma menuju ekonomi global dan pengukurannya jauh dari model pendekatan *historical cost*, sehingga IAS 41 sangat cocok untuk diterapkan pada agrikultur.

Dalam *fair value* perubahan nilai wajar yang terjadi pada aktiva biologis diakui dalam laba rugi, dengan adanya perlakuan akuntansi tersebut, Pentinen et. al. (2004), menyatakan *fair value* menimbulkan fluktuasi laba yang tidak realistis dalam perusahaan perhutani. Herbohn dan Herbohn (2006); Godfrey (2001), menyatakan *fair value* dapat meningkatkan volalitas, manipulasi dan laporan laba yang subjektif. Bahkan Elad (2004), menyatakan bahwa IAS 41 yang menggunakan *fair value* melanggar konsep nilai historis dan dapat menurunkan keandalan laporan keuangan karena mengakui *unrealized gain* dan meningkatkan volalitas laba

Sedangkan Argiles dan Slof (2001), mengungkapkan bahwa *fair value* dapat mengurangi kompleksitas dalam mengukur biaya. Argiles dan Blandon (2005), menyatakan bahwa *fair value* tidak terbukti terjadinya fluktuasi dan peningkatan laba. *Fair value* dapat mengurangi kompleksitas kalkulasi biaya. Dengan adanya kontradiksi hasil penelitian dari berbagai sumber diatas menunjukkan penerapan IAS 41 di Indonesia memerlukan penelitian lanjutan khususnya bagi perusahaan yang bergerak di bidang agrikultur dan perkebunan.

## **KONSEP DASAR AKTIVA BIOLOGIS PADA IAS 41**

Tujuan dari *International Accounting Standard 41* adalah untuk mengatur perlakuan akuntansi dan pengungkapan yang terkait dengan kegiatan pertanian. IAS 41 paragraf 5 menyebutkan beberapa definisi yang terkait mengenai agrikultur. Aktivitas pertanian adalah kegiatan pengelolaan oleh entitas dari transformasi biologis dan panen aktiva biologis untuk dijual atau dikonversi menjadi hasil pertanian atau menjadi tambahan aktiva biologis. Sedangkan yang dimaksud dengan aktiva biologis adalah hewan yang hidup atau tanaman yang meliputi: (a) domba dan ternak, (b) tanaman pohon dan hutan, (c) tanaman yang dipanen, misalnya gandum, tebu dan lain-lain, (d) Pohon, tanaman kebun dan semak-semak dari hasil pertanian dipanen, misalnya buah, teh, tembakau dan lain-lain. Produk pertanian menurut IAS 41 adalah produk panen aktiva biologis dari suatu entitas. Transformasi biologis terdiri dari proses pertumbuhan, degenerasi, produksi, dan prokreasi yang menyebabkan perubahan kualitas atau kuantitas dalam asset biologis. Sedangkan Panen adalah proses pemisahan produk hasil dari aktiva biologis atau penghentian proses hidup aktiva biologis. Biaya untuk menjual adalah biaya yang langsung terkait dengan penjualan aset, tidak termasuk biaya tanam dan pajak penghasilan.

Akresi adalah kenaikan nilai akibat pertumbuhan alamiah atau proses penuaan terhadap suatu tanaman ataupun hewan. Apakah akresi merupakan pendapatan? Haruskah diakui sebagai pendapatan? Paton & Littleton (1940:46) menyebutkan bahwa akresi bukanlah pendapatan, tetapi mungkin layak diukur dan dilaporkan sebagai data pelengkap. Selama jangka waktu yang panjang persiapan atau pertumbuhan semua biaya yang benar mungkin terjadi akumulasi biaya yang berlaku untuk pendapatan yang diharapkan selama periode produksi.

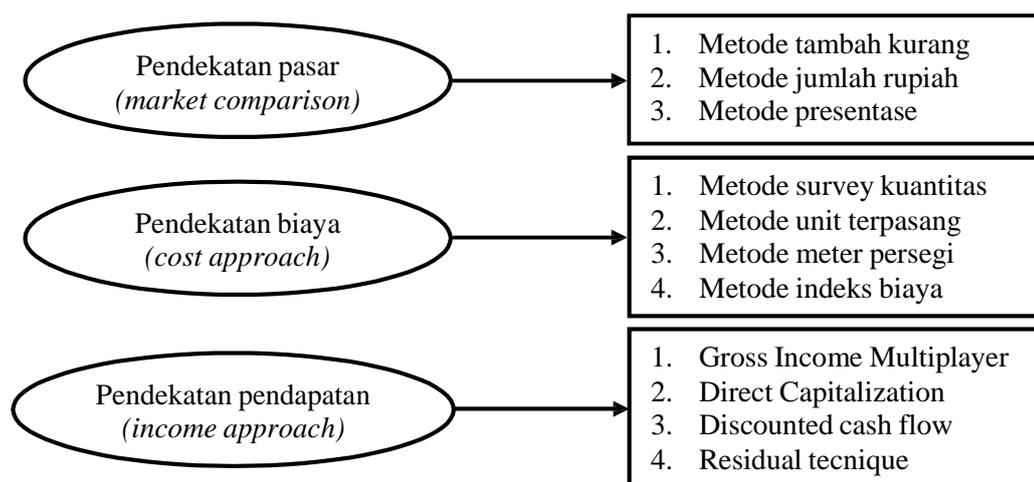
Penanggungan atas akresi atau peningkatan secara alamiah tidak harus dilaporkan sebagai pendapatan efektif tidak menyangkal realitas atau pentingnya fenomena dari sudut pandang neraca. Aset aktual ditambah dengan proses pertumbuhan fisik dan jumlahnya sering dikenakan pengukuran yang akurat. Disini tidak ada keberatan yang serius untuk pelaporan secara hati-hati terhadap estimasi akresi asalkan penambahan untuk aset tersebut ditangani dengan cara

yang tidak mengaburkan pencatatan biaya dan bahwa kredit yang dihasilkan diberi label dengan jelas dan dikeluarkan dari pendapatan yang terealisasi (Paton & Littleton, 1940:52).

## PENDEKATAN PENILAIAN AKTIVA BIOLOGIS

Pendekatan yang bisa digunakan dalam penilaian aktiva biologis terdapat tiga pendekatan yaitu pendekatan pasar (*market comparison approach*), pendekatan biaya (*cost approach*), dan pendekatan pendapatan (*income approach*) dan ketiga pendekatan tersebut bersifat *mutually exclusive*. Ketiga pendekatan dapat dijelaskan pada gambar 1.

**Gambar 1**  
Pendekatan penilaian aktiva biologis



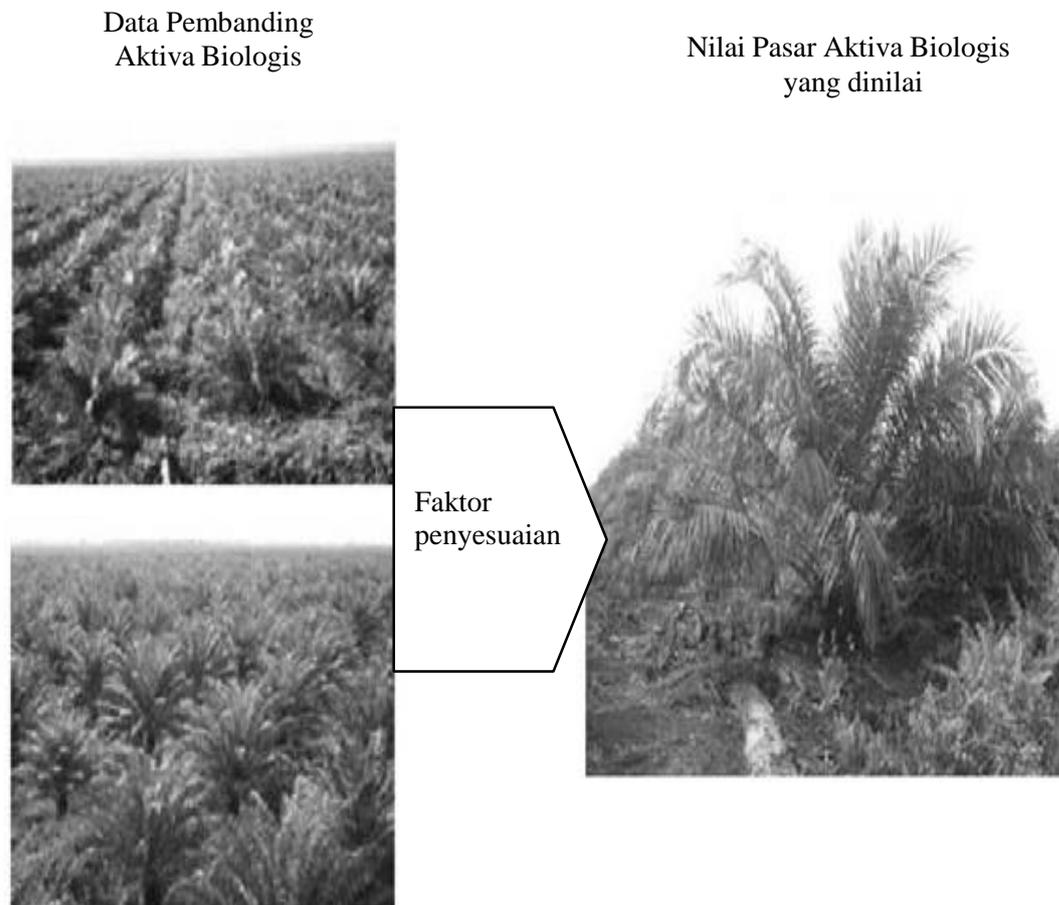
*Sumber: Supriyanto, 2010, 26*

Penilaian aktiva biologis dengan menggunakan pendekatan pasar yaitu penilaian yang mendasarkan pada perbandingan data dari aktiva biologis yang sejenis dan dilakukan dengan melakukan penyesuaian atas faktor-faktor yang berpengaruh terhadap nilai pasar biologis yang dinilai pada saat penilaian. Secara umum rumusan dalam penilaian dengan pendekatan pasar yaitu:

Indikasi Nilai Pasar aktiva biologis = Data Pasar aktiva biologis pembanding  $\pm$  Penyesuaian terhadap faktor faktor yang mempengaruhi Nilai pasar aktiva biologis.

Penilaian Pendekatan pasar dapat diilustrasikan seperti pada gambar 2 berikut ini:

**Gambar 2**  
**Ilustrasi Pendekatan Pasar**



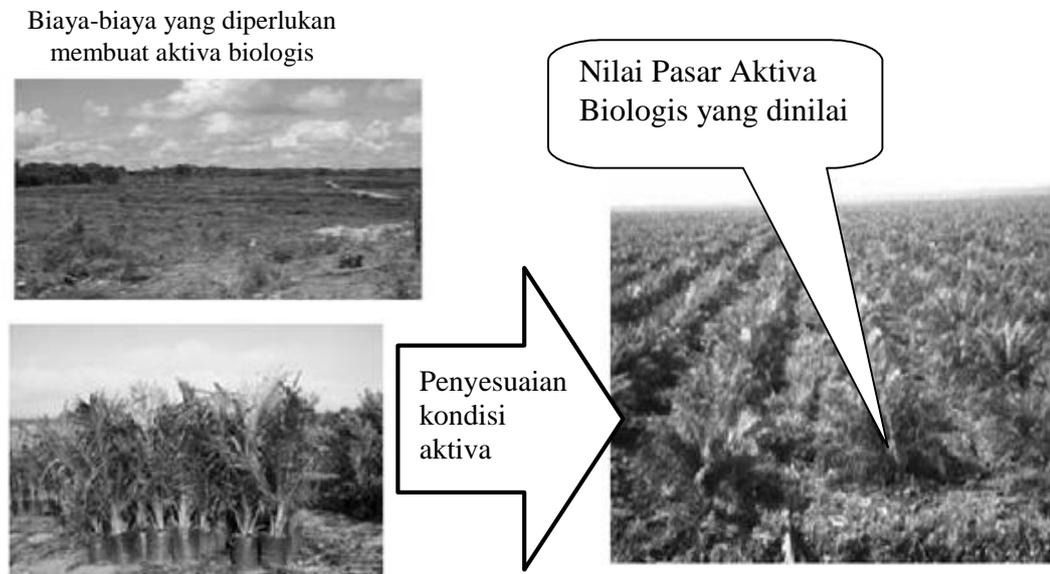
Sumber: Supriyanto, 2010:29

Penilaian aktiva biologis dengan menggunakan pendekatan biaya yaitu penilaian yang mendasarkan pada besarnya biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aktiva biologis seperti pada saat dilakukan penilaian atau seperti kondisi pada tanggal penilaian (*cut off date*) dengan memperhatikan kondisi dari aktiva biologis (faktor-faktor koreksi yang mempengaruhi kondisi aktiva biologis). Secara umum rumusan dalam penilaian dengan pendekatan biaya yaitu:

Nilai Pasar aktiva biologis = (Biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aktiva biologis Baru) – Faktor faktor koreksi kondisi aktiva biologis.

Pendekatan biaya dapat dilustrasikan pada gambar 3 berikut ini :

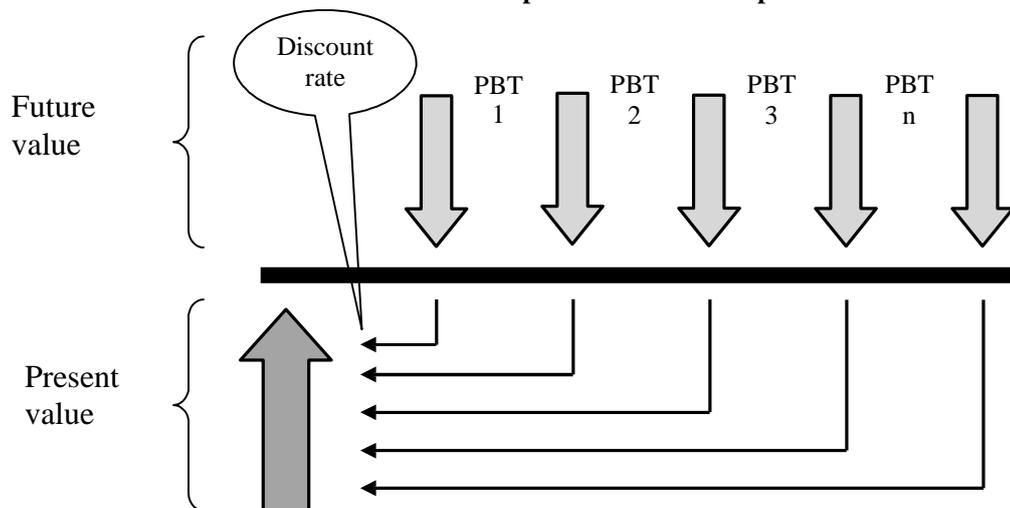
**Gambar 3**  
**Ilustrasi pendekatan biaya**



Sumber: Supriyanto, 2010:31

Penilaian aktiva biologis dapat juga dilakukan dengan menggunakan selain pendekatan pasar dan pendekatan biaya, yaitu pendekatan pendapatan yang digunakan untuk penilaian aktiva biologis karena aktiva biologis menghasilkan pendapatan (*income producing asset*) sebagaimana dapat diilustrasikan pada gambar 4 berikut ini.

**Gambar 4**  
**Konsep Pendekatan Pendapatan**



Sumber: Supriyanto, 2010:34



## **PENGUKURAN AKTIVA BIOLOGIS**

Menurut IAS 41 paragraf 11, manfaat dimasa depan biasanya dihitung dengan mengukur atribut yang signifikan, pengendalian dapat ditunjukkan oleh fakta bahwa aktiva biologis secara hukum diadakan (misalnya dalam kasus sapi, dengan menandai saat anak sapi lahir atau dibeli).

### **(a) Ketentuan umum Pengukuran**

Menurut IAS 41 , paragraf 12, pengukuran aktiva biologis diakui pada awal dan pada setiap tanggal neraca akan dilakukan pada nilai wajar setelah dikurangi biaya penjualan. Oleh karena itu, perbedaan antara awal pengukuran dan pengukuran selanjutnya penyimpangan menjadi lebih besar. Akibatnya depresiasi dan penurunan aktiva yang disebutkan oleh IAS 41 tidak diperlukan.

Pengecualian jika, nilai wajar tidak dapat dihitung secara andal, pengukuran awal dilakukan pada pembelian saat ini atau berdasarkan biaya produksi. Tidak seperti standar lainnya sebagaimana dalam IAS 16, atau 40 pengakuan pada pembelian atau biaya produksi bukan merupakan metode pengukuran alternatif, melainkan “kredibilitas pengecualian”. Alasannya adalah bahwa IAS 41 paragraf 30 beranggapan bahwa, pada prinsipnya nilai wajar aktiva biologis dapat ditentukan dengan andal dan terdapat pertentangan hanya pada awal pengakuan aset biologis. Ini hanya mungkin terjadi bila tidak ada harga atau nilai pasar dan ketika alternatif pengukuran nilai wajar aktiva biologis yang jelas tidak dapat diandalkan.

### **(b) Ketentuan khusus Pengukuran**

Serupa dengan standar lainnya, nilai wajar didefinisikan dalam IAS 41 paragraf 8 sebagai jumlah aktiva yang dapat dipertukarkan, atau kewajiban yang dapat diselesaikan, diketahui antara pihak-pihak yang bertransaksi dalam jangka panjang. IAS 41, paragraf 9 mengatur bahwa nilai wajar harus didasarkan pada lokasi saat ini dan di Negara dimana aktiva biologis berada, oleh karena itu, pada tanggal pengukuran harus mencerminkan informasi kondisi sekarang . akibatnya untuk aktiva biologis seperti sapi memiliki harga pasar dikurangi dengan biaya

transportasi dan biaya lain yang dikeluarkan oleh yang membawa di pasar berbeda dengan sebagian besar standar lainnya, IAS 41 berisi rincian peraturan tentang penentuan nilai wajar. Dari nilai wajar aktiva biologis atau dari produk pertanian akan dikurangi dengan biaya penjualan yang diperkirakan saat panen.

Dalam IAS 41. Paragraf 14 disebutkan sebagai contoh adalah :komisi dari broker dan dealer, pajak yang dikenakan oleh organ peraturan dan bursa saham barang, serta transfer dari pajak kustom. Biaya transportasi dan biaya lain-lain untuk pemasaran produk tidak termasuk dalam perkiraan biaya penjualan dan harus dipertimbangkan langsung ketika menentukan nilai wajar. Sebagai pengecualian jika perkiraan biaya penjualan lebih tinggi dari nilai wajar dan tidak kontrak penjualan yang mengikat, maka pengakuan jumlah yang diperlukan adalah nol.

## **PENGAKUAN AKTIVA BIOLOGIS**

IAS 41, paragraf 10 mendefinisikan kriteria khusus untuk pengakuan aktiva biologi dan produksi pertanian, dicatat sebagai aktiva. Menurut konsepsi ini, Aktiva Biologis diakui sebagai aktiva jika dan hanya jika:

- Aktiva tersebut dikendalikan oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu;
- Besar kemungkinan manfaat ekonomi masa depan terkait dengan aktiva tersebut akan mengalir ke perusahaan dan
- Nilai wajar atau harga perolehan/biaya produksi dapat diukur dengan andal.

Sementara menurut IAS 41. paragraf, mnafaat dimasa depan manfaat biasanya dihitung dengan mengukur atribut fisik yang signifikan, pengendalian dapat ditunjukkan oleh fakta bahwa mereka secara hukum diadakan (misalnya, dalam kasus sapi dengan mereka menandai saat anak sapi lahir atau dibeli).

## **LANGKAH-LANGKAH PENILAIAN FAIR VALUE AKTIVA BIOLOGIS :**

Ada beberapa langkah-langkah dalam melakukan penilaian aktiva biologis dengan tiga pendekatan, yaitu pendekatan pasar, pendekatan biaya, pendekatan pendapatan yang dapat diuraikan sebagai berikut :

### **1. Penilaian pendekatan pasar**

Penilaian aktiva biologis dengan menggunakan pendekatan pasar (market data approach), yaitu penilaian yang didasarkan pada perbandingan data dari aktiva biologis yang sejenis dan dilakukan dengan melakukan penyesuaian atas faktor-faktor yang berpengaruh terhadap nilai pada saat penilaian.

Langkah-langkah yang diperlukan :

- a. Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi nilai dari aktiva biologis yang akan dinilai
- b. Kumpulkan data-data pembanding dan analisa data-data yang sesuai dengan aktiva biologis yang dinilai
- c. Lakukan penyesuaian atas faktor-faktor yang mempengaruhi nilai, dari aktiva biologis yang dinilai
- d. Hitung, indikasi nilai aktiva biologis yang dinilai, dan kemudian lakukan pembobotan atas aktiva biologis pembanding
- e. Tentukan nilai pasar aktiva biologis tersebut.

### **2. Penilaian pendekatan biaya**

Penilaian aktiva biologis dengan pendekatan biaya, yaitu penilaian yang didasarkan pada besarnya biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aktiva biologis seperti pada saat dilakukan penilaian atau seperti kondisi pada tanggal penilaian (*cut off date*) dengan memperhatikan kondisi dari aktiva biologis (faktor koreksi yang mempengaruhi kondisi aktiva biologis).

Langkah-langkah yang diperlukan :

- a. Menghitung besarnya biaya-biaya yang diperlukan untuk mendapatkan/memperoleh aktiva biologis seperti kondisi pada tanggal penilaian.
- b. Tentukan penyesuaian kondisi aktiva biologis
- c. Nilai pasar aktiva biologis = (biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aktiva biologis baru) – faktor-faktor koreksi kondisi aktiva biologis

### 3. Pendekatan Pendapatan

Dalam menetapkan *fair value* aktiva biologis dengan pendekatan pendapatan dapat digunakan beberapa teknik penilaian. Beberapa teknik penilaian yang dapat digunakan dengan pendekatan pendapatan antara lain :

1. Teknik penyisaan (residual teknik)  
langkah kerja yang diperlukan adalah :
  - a. menghitung besarnya *income* dan *expense* dari aktiva biologis dan non aktiva biologis yang berbasis pasar (*mark to market*)
  - b. menetapkan besarnya tingkat diskonto (*discount rate*) yang sesuai dengan kondisi pasar
  - c. menghitung nilai sekarang atas semua pendapatan dari aktiva biologis dan aktiva non biologis
  - d. menghitung nilai pasar atas aktiva non biologis dengan pendekatan data pasar maupun dengan pendekatan biaya
  - e. nilai aktiva biologis diperoleh dengan mengurangi nilai sekarang atas semua pendapatan aktiva dengan nilai pasar aktiva non biologis
2. Teknik kapitalisasi atas aset-aset non aktiva biologis
  - a. menghitung besarnya *Income dan Expense* (pendapatan dan pengeluaran) dari aktiva biologis saja dengan memperlakukan aktiva non biologis sebagai aktiva yang disewa dari pihak lain tetapi semuanya tetap berbasis pasar (*mark to market*). Ini dilakukan dengan menghitung nilai pasar dari aktiva non biologis dengan pendekatan

data pasar maupun dengan pendekatan biaya untuk menetapkan nilai sewa pasar sebagai beban biaya.

- b. Menetapkan nilai sekarang atas semua pendapatan dari aktiva biologis, penjumlahan ini akan mencerminkan nilai pasar dari aktiva biologis.

Dengan tiga metode pendekatan tersebut perusahaan-perusahaan yang bergerak di bidang agrikultur khususnya diperkebunan dapat memilih salah satu alternatif karena sifat yang *mutual exclusive* dalam menilai aktiva biologis sehingga laporan keuangannya dapat disajikan secara *fair value*.

## KESIMPULAN

Indonesia adalah salah satu negara yang tergabung dalam kelompok G20 telah terikat perjanjian untuk memperkuat regulasi dan pengawasan keuangan dengan melakukan konvergensi *International Accounting Standards* (IAS) yang didasarkan pada *fair value* (nilai wajar), bahkan Indonesia akan mengadopsi secara penuh IAS pada tahun 2012. Hal tersebut dimaksudkan untuk mempermudah pemahaman laporan keuangan yang menerapkan *International Accounting Standards* sehingga laporan keuangan perusahaan dapat diperbandingkan (*enhance comparability*) dan dapat meningkatkan efisiensi laporan keuangan.

Salah satu *International Accounting Standards*, yaitu IAS 41 yang berisi tentang bagaimana mengukur dan menilai aktiva biologis pada agrikultur dengan berdasarkan *fair value*. Ada tiga pendekatan penilaian terhadap aktiva biologis berdasarkan IAS 41, yaitu: pendekatan pasar, pendekatan biaya dan pendekatan pendapatan.

Dengan perlakukannya IAS 41 tentang agrikultur akan menjadi tantang tersendiri bagi perusahaan-perusahaan BUMN yang bergerak pada agrikultur khususnya perkebunan, untuk siap menyajikan laporan keuangannya yang sesuai dengan IAS 41. Selama ini sebagian perusahaan BUMN yang bergerak di perkebunan kurang transparan bahkan cenderung tertutup dalam menyajikan

laporan keuangan. hal tersebut sangat bertentangan dengan prinsip *strengthening transparency and Accountability*.

#### **DAFTAR PUSTAKA**

- Argiles, J., 2001, *Accounting Information and The Prediction of Farm Accounting*, The European Accounting Review, Vol. 10 No 1.
- Argiles J & Slof, E., 2001, *New Opportunities for Farm Accounting*, The European Accounting Review, Vol. 10 No 2.
- Barlev, B & Haddad. J., 2003, *Fair Value Accounting and The Management of The Firm*, Critical Prespective on Accounting, Vol 14 No 4.
- Beston, G, 2008, *The Shortcomings of Fair Value Accounting Described in SFAS 157*, Journal of Accounting and Public Policy, Volume 27 No 2.
- Elad, C, 2004, *Fair Value Accounting in The Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonisation*, European Accounting Review, Vol 13 No. 1.
- Elad, Charles dan Kathleen Herbohn, 2011, *Implementing Fair Value Accounting In The Agricultural Sector*, Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Farger, N., 2001, *Management Perception of Fair Value Accounting for All Financial Instruments*, Australian Accounting Review, Vol. 11 no 2.
- Paton, W.A. dan Littleton, A.C., 1940, *An Introduction To Corporate Accounting Standards*, Illinois: American Accounting Association.
- Penman, S, H., 2007, *Financial Reporting Quality is Fair Value a Plus or Minus?*, Accounting and Business Research, Special issue: International Accounting Policy Forum.
- Supriyanto Benny, 2010, *Biological Asset Valuation untuk Keperluan Laporan Keuangan (IAS 41)*, Makalah Seminar diselenggarakan IAI Jakarta, 12 Oktober 2010.