

Desain Manajemen Kos Kebun: Pedoman Akuntansi BUMN Perkebunan Berbasis IFRS yang Tidak Selaras dengan Statements on Auditing Standards (SAS) No. 101

Dieni Nurul Aliyya
Magister Akuntansi, Universitas Gadjah Mada, Indonesia
e-mail: dieni.nurul.a@mail.ugm.ac.id

Abstrak

Tujuan – Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis desain manajemen kos kebun dan hubungannya dengan audit serta kelangsungan usahanya.

Metode Penelitian – Studi kasus dilakukan pada PT Perkebunan Nusantara (PTPN) VIII melalui teknik analisis dokumen, observasi, dan wawancara. Analisis dokumen paling utama dilakukan terhadap Pedoman Akuntansi BUMN Perkebunan Berbasis IFRS. Desain manajemen kos kebun dianalisis secara deskriptif melalui reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan atas hubungannya dengan audit dan kelangsungan usaha perkebunan.

Temuan – Hasil penelitian menunjukkan bahwa konsep dalam perlakuan akuntansi untuk kos kebun di PTPN VIII telah sesuai dengan prinsip pengakuan dan pembebanan kos (Suwardjono 2014) dan gambaran praktik perkebunan yang lazim (Kelsey 1994 dalam Plank dan Plank 1994). Namun, desain manajemen kos kebun yang diterapkan PTPN VIII masih bersifat global dengan menganggap semua blok kebun seolah-olah sama. Padahal, kondisi dan sifat tiap blok kebun berbeda sehingga dapat menciptakan pendapatan dan biaya yang berbeda pula.

Originalitas – Penelitian ini menganalisis desain manajemen kos kebun yang diterapkan PTPN VIII karena belum ada standar manajemen kos kebun yang berterima secara umum.

Kata Kunci: Manajemen Kos Kebun, Audit

1. Pendahuluan

Sebagai anak perusahaan Holding Perkebunan Nusantara, produktivitas teh PTPN VIII dinilai paling rendah di antara anak perusahaan Holding Perkebunan Nusantara lainnya. Bahkan, nilainya berada di bawah angka rata-rata produktivitas teh

nasional. Padahal, manajemen telah berusaha melakukan berbagai upaya dalam efisiensi biaya sampai dengan membuat program *cutting cost*. Berdasarkan hal itu, peneliti menduga bahwa dalam kegiatan operasi PTPN VIII terdapat masalah ketidaktepatan desain manajemen kos.¹

¹ Penelitian ini menggunakan istilah kos sebagai padan kata *cost* seperti yang digunakan Suwardjono (1991) dalam artikelnya yang berjudul *What Does Cost Really Mean?* Penggunaan beberapa istilah biaya sebagai padan kata *cost* dalam Bab IV penelitian ini hanya untuk menyampaikan isi Pedoman Akuntansi BUMN Perkebunan Berbasis

IFRS (2011) yang seharusnya diubah menjadi kos. Istilah biaya yang lainnya merupakan padan kata *expense*. Istilah beban yang digunakan dalam penelitian ini merupakan padan kata *expense* yang masih digunakan Pedoman Akuntansi BUMN Perkebunan Berbasis IFRS (2011) yang seharusnya diubah menjadi biaya.

Desain sistem manajemen kos yang diterapkan suatu entitas memiliki peran penting dalam menentukan kelangsungan usahanya. Pertama, desain yang strategis sangat diperlukan agar suatu entitas mampu menyesuaikan sistem manajemen kosnya dengan realita lingkungan bisnisnya (Lockamy 2003). Kedua, desain manajemen kos yang strategis sangat diperlukan entitas untuk meningkatkan profitabilitasnya karena memungkinkan entitas untuk melakukan pemangkasan terhadap biaya yang tidak relevan sehingga membantu entitas mencapai target pendapatannya (Peccei 2004). Ketiga, menerapkan desain manajemen kos yang tepat mengurangi angka ketidakpastian dalam kegiatan usaha suatu entitas karena informasi yang dihasilkan lebih relevan dan berkualitas (Blocher, Stout, dan Cokins 2011). Keempat, menerapkan desain manajemen kos yang tepat dapat meningkatkan integrasi antar tim fungsi bisnis dalam suatu entitas sehingga masalah dalam entitas dapat ditangani secara simultan (Blocher, Stout, dan Cokins 2011).

Selain itu, sistem manajemen kos menghasilkan informasi yang kemudian diolah dalam sistem akuntansi keuangan. Hasil dari sistem akuntansi keuangan itu merupakan informasi utama yang akan digunakan oleh auditor independen yang akan disimpulkan dalam bentuk opini audit

untuk memberikan keyakinan kepada para pemangku kepentingan mengenai kinerja keuangan suatu entitas. Auditor independen dalam melaksanakan tugasnya harus memenuhi standar pengauditan yang berterima secara umum yaitu *Statements on Auditing Standards (SAS)*. Maka, peneliti beranggapan bahwa desain manajemen kos yang benar harus dibentuk secara selaras dengan SAS sehingga penerapannya dapat menghasilkan laporan keuangan yang *auditable* dan *traceable*.

Sementara itu, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) saat ini belum memiliki standar pengauditan khusus untuk aset biologis, seperti tanaman perkebunan. Namun, AICPA melalui SAS Nomor 101 memberikan panduan bagi auditor independen untuk mengaudit pengukuran nilai wajar dan pengungkapan yang terkandung dalam laporan keuangan. SAS Nomor 101 ini dapat dijadikan acuan bagi suatu entitas dengan komoditas agrikultur dalam mendesain manajemen kosnya ketika penilaian aset biologis yang digunakan adalah berbasis nilai wajar sesuai dengan tuntutan International Financial Reporting Standards (IFRS) dalam International Accounting Standard (IAS) 41 tentang aset biologis.

Ketidaktepatan desain manajemen kos kebun yang diduga terjadi di PTPN VIII

dapat menyebabkan laporan keuangan yang disajikan tidak relevan dan tidak andal sehingga tidak mendukung proses audit. Oleh karena itu, perlu dianalisis lebih dalam isi pedoman akuntansi yang mengatur perlakuan kos kebun di PTPN VIII untuk mengidentifikasi jika ada ketidaktepatan perlakuan kos aset komoditasnya.

Hingga saat ini, PTPN VIII dalam praktiknya telah mengacu pada buku Pedoman Akuntansi BUMN Perkebunan Berbasis IFRS (selanjutnya disebut “Pedoman”) (2011). Pedoman itu disusun secara bersama-sama oleh Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) dengan PTPN I– XIV dan PT Rajawali Nusantara Indonesia. Namun, pedoman itu tampaknya belum dapat membantu entitas perkebunan untuk mencapai kinerja yang baik. Berdasarkan Laporan Tahunan 2016, Holding Perkebunan Nusantara membukukan kerugian konsolidasi sebesar Rp1.387 miliar yang merupakan kontribusi kerugian dari PTPN I sebesar Rp87 miliar, PTPN II sebesar Rp307 miliar, PTPN VII sebesar Rp547 miliar, PTPN VIII sebesar Rp377 miliar, PTPN IX sebesar Rp304 miliar, PTPN X sebesar Rp156 miliar, PTPN XIII sebesar Rp658 miliar, PTPN XIV sebesar Rp138 miliar dan PT Riset Perkebunan Nusantara Rp162 miliar.

Berdasarkan permasalahan di atas, peneliti ingin menganalisis masalah desain manajemen kos yang diterapkan manajemen PTPN VIII. Untuk itu, peneliti melakukan studi perbandingan antara standar akuntansi yang PTPN VIII acui yaitu Pedoman (2011) dengan gambaran praktik akuntansi kebun (Kelsey 1994 dalam Plank dan Plank 1994) yang lazim berjalan di Amerika. Studi perbandingan itu dilakukan untuk mengetahui penyebab dari standar yang diacu PTPN VIII menghasilkan kondisi rendahnya produktivitas perkebunan teh. Perbandingan serupa pernah dilakukan Marsh dan Fischer (2013) pada pedoman akuntansi agrikultural internasional dan AS.

2. Tinjauan Literatur

Di balik pentingnya standar akuntansi untuk agrikultur, ternyata standar akuntansi agrikultur pada level internasional, yaitu IAS 41, masih menuai banyak pro dan kontra yang dibuktikan oleh beberapa hasil penelitian. Hal itu dikarenakan IAS 41 menawarkan perubahan penilaian aset agrikultur dari berbasis nilai historis ke penilaian berbasis nilai wajar.

Kurniawan, Mulawarman, dan Kamayanti (2014) memandang bahwa penerapan IAS 41 untuk agrikultur di Indonesia mungkin tidak tepat karena perbedaan kondisi. Penilaian berdasarkan harga pasar dinilai tidak memiliki relevansi

dengan usaha dan pengorbanan badan agrikultur untuk mendapatkan atau menciptakan aset biologisnya. Penilaian nilai wajar IAS 41 juga dianggap tidak dapat diandalkan karena penuh subjektivitas tanpa argumen kuat.

Aryanto (2011) dalam penelitiannya menyampaikan ketidakberhasilan penerapan IAS 41 di beberapa negara. Dalam studi teoritisnya, ditemukan bahwa terdapat overgeneralization dalam konsep akresi pada standar itu. IAS 41 sebagai standar internasional dianggap harus dapat mengakomodasi aset biologis di berbagai alam dan karakteristik yang ada di semua bagian dunia. Sementara itu, Argiles dan Slof (2001) menilai bahwa IAS 41 telah menawarkan kesederhanaan sebagai perbaikan untuk praktik-praktik entitas agrikultur selama ini dengan mendefinisikan penilaian yang jelas dan sederhana untuk aset biologis. Meski demikian, akan sangat membantu jika standar itu dilengkapi dengan alat untuk pelaksanaannya (standar atau acuan yang lebih bersifat teknis) dan mekanisme untuk transfer pengetahuan akuntansi.

3. Metode Penelitian

Desain penelitian yang digunakan adalah model penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus yang dilakukan pada

PTPN VIII terkait isu desain manajemen kos kebunnya.

Sumber Data

Data dalam penelitian ini bersumber dari data primer dan sekunder. Data primer penelitian ini bersumber dari hasil wawancara, hasil observasi, dan hasil dokumentasi yang digunakan untuk menggali informasi desain manajemen kos PTPN VIII. Sedangkan data sekunder yang peneliti gunakan ialah buku Pedoman (2011), Laporan Tahunan Holding Perkebunan Nusantara Tahun 2016, Laporan Keuangan PTPN VIII Tahun 2017, dan diagram alur kos dan biaya PTPN VIII.

Teknik Pengumpulan Data

Data yang dibutuhkan dalam penelitian ini dikumpulkan melalui dokumentasi, observasi, dan wawancara. Dokumen yang digunakan dalam penelitian ini ialah laporan keuangan, laporan tahunan, Pedoman (2011), dan diagram alur kos kebun, serta dokumen lainnya.

Peneliti melakukan kunjungan langsung ke PTPN VIII untuk melakukan observasi terhadap aktivitas yang terkait dengan perlakuan akuntansi pada kos kebun. Adapun observasi tidak langsung dilakukan melalui analisis mendalam terhadap dokumen buku laporan keuangan, laporan tahunan, dan Pedoman (2011).

Teknik wawancara yang digunakan peneliti ialah wawancara kualitatif

(qualitative interviews) (Yin 2014, 141). Wawancara dilakukan kepada Tjahyo Adi selaku kepala divisi akuntansi PTPN VIII, Adji Kaniawan selaku kepala subdivisi akuntansi dan pelaporan PTPN VIII, dan Gillank Perdhana selaku staf subdivisi akuntansi dan pelaporan PTPN VIII.

Teknik Analisis Data

Data penelitian ini dianalisis dengan cara pengorganisasian data, penjabaran data ke dalam unit-unit data, penyintesisan data, penyusunan data ke dalam pola tertentu, pemilihan data yang penting untuk dipelajari lebih lanjut, serta penyimpulan yang dapat diceritakan sehingga mudah untuk dipahami oleh diri sendiri maupun orang lain. Tiga cara yang dapat dilakukan untuk menganalisis data penelitian kualitatif yaitu reduksi data, penyajian data, dan penarikan simpulan (Miles dan Huberman 2014).

4. Hasil dan Pembahasan

Desain Manajemen Kos Kebun PTPN VIII

PTPN VIII merupakan perusahaan perkebunan yang melakukan kegiatan perusahaan budi daya tanaman dengan mengelola 41 unit kebun yang tersebar di sebelas kabupaten/kota Provinsi Jawa Barat yaitu Bogor, Sukabumi, Cianjur, Kabupaten Bandung, Kabupaten Bandung Barat, Kota Bandung, Subang, Purwakarta, Garut, Tasikmalaya, dan Ciamis serta di Kabupaten Lebak, Provinsi Banten (Laporan Tahunan

PTPN VIII Tahun 2017). Adapun komoditas inti yang dikelolanya ialah teh, kelapa sawit, dan karet. Di samping itu, terdapat komoditas tambahan yaitu hortikultura, kina, kopi, dan lain-lain. Di samping unit usaha kebun, terdapat tiga unit usaha nonkomoditi yang terdiri dari Industri Hilir Teh, Agrowisata, dan Aneka Usaha. Pusat kegiatan usaha atau kantor pusat PTPN VIII berada di Jalan Sindangsirna Nomor 4, Kota Bandung.

Setiap kebun milik PTPN VIII dibagi-bagi berdasarkan luas areal dan disesuaikan dengan kontur tanahnya. Mula-mula, tiap kebun dibagi menjadi beberapa afdeling dengan luas rata-rata 200-300 hektar. Kemudian, tiap afdeling itu dibagi lagi menjadi beberapa blok dengan luas antara dua hektar sampai dengan sepuluh hektar.

Dengan adanya sumber daya yang besar tersebut, informasi kos yang andal dan relevan bagi PTPN VIII sangat diperlukan agar pengambilan keputusan bisnis dilakukan dengan tepat (Kumar dan Shafabi 2011). Selain itu, sifat bisnis perkebunan yang dinilai unik terkait siklus yang bisa jadi tidak sesuai dengan kalender bisnis perusahaan (Kelsey 1994 dalam Plank dan Plank 1994). Hal itu menambah urgensi atas kebutuhan informasi kos yang tepat agar pembukuannya pun tidak tumpang tindih.

Swardjono (2014, 409) menyatakan bahwa dua tahap yang dinilai kritis pada

perlakuan kos ialah tahap pengakuan berupa aliran masuk kos sebagai aset dan tahap pembebanan berupa aliran keluar kos sebagai biaya. Di antara kedua tahap itu kos mungkin mengalami proses penelusuran berupa penggabungan, pemecahan, dan reklasifikasi sebelum dibebankan ke pendapatan. Secara konseptual dan berdasarkan konsep kontinuitas usaha, awalnya kos diperlakukan sebagai aset dan baru selanjutnya diperlakukan sebagai beban pendapatan atau biaya.

Semua komoditas utama PTPN VIII tergolong ke dalam kategori tanaman tahunan. Tanaman tahunan ialah tanaman yang memerlukan waktu dua tahun atau lebih untuk menyelesaikan siklus hidupnya. Artinya, diperlukan waktu tunggu beberapa tahun dari masa tanam hingga masa tanaman itu berproduksi dan dapat dipanen. Dalam Laporan Keuangan Konsolidasian PTPN VIII pun, aset tanaman perkebunan disajikan menjadi dua bagian yaitu Tanaman Menghasilkan (TM) dan Tanaman Belum Menghasilkan (TBM).

Terdapat dua proses yang harus dilalui suatu komoditas untuk menjadi aset tanaman tahunan sebagaimana diuraikan dalam Pedoman (2011) paragraf 3.301. Proses pertama ialah proses mulai dari pembibitan komoditas sampai dengan komoditas menjadi tanaman yang telah

menghasilkan atau dengan kata lain proses mulai dari komoditas dikategorikan sebagai tanaman belum menghasilkan (TBM) sampai dengan komoditas dikategorikan sebagai tanaman menghasilkan (TM). Selanjutnya, proses kedua ialah proses mulai dari komoditas dikategorikan sebagai tanaman telah menghasilkan sampai dengan komoditas dihentikan pengakuannya.

Pada proses pertama, yaitu proses dari TBM menjadi TM, terdapat kos-kos yang dapat diakui sebagai harga pemerolehan awal aset tanaman tahunan (kapitalisasi) yang diatur dalam paragraf 3.302. Kos-kos itu antara lain ialah kos input, kos proses, dan alokasi kos tidak langsung. Kos input merupakan harga pemerolehan bibit dan kos lainnya yang dikeluarkan entitas sampai dengan bibit itu siap tanam.

Nilai tercatat aset TBM harus direklasifikasi ke akun aset TM sebagai harga pemerolehan pada saat aset tanaman perkebunan itu mulai menghasilkan. Jangka waktu aset tanaman perkebunan mulai dapat menghasilkan ditentukan oleh pertumbuhan vegetatif dan berdasarkan taksiran manajemen.

Setelah aset tanaman perkebunan diakui sebagai TM, maka kos-kos yang terjadi diakui sebagai biaya periode saat terjadinya kecuali kos-kos yang memenuhi syarat untuk dikapitalisasi. Sementara itu,

kos-kos yang dikeluarkan untuk memelihara aset tanaman perkebunan yang tidak menambah nilai manfaat ekonomis aset tanaman bersangkutan, atau kos-kos yang mengembalikan aset tanaman ke kondisi normalnya, maka kos itu dibebankan pada periode terjadinya, misalnya kos pemupukan rutin. Aset tanaman perkebunan mulai disusutkan pada saat TBM direklasifikasi ke TM. Penyusutan dilakukan menggunakan metode garis lurus.

Untuk pengukuran setelah pengakuan awal, Pedoman menggunakan model biaya sebagai kebijakan akuntansi yang artinya aset tanaman perkebunan dicatat pada harga pemerolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai aset. Selanjutnya, aset tanaman perkebunan dapat dihentikan pengakuannya saat aset itu ditebang, dijual, atau dengan cara lainnya.

Aliran kos yang telah diakui sebagai aset selanjutnya mengalami proses penelusuran berupa dipecahnya aliran kos menjadi dua bagian (Suwardjono 2014, 397). Bagian pertama ialah aliran kos yang merupakan biaya periode berjalan yang harus dibebankan ke pendapatan yang digunakan untuk penentuan laba periodik. Bagian kedua ialah aliran kos yang merupakan biaya untuk periode-periode berikutnya yang masih dapat dikapitalisasi. Pedoman (2011) mengguna-

kan istilah 'beban' dalam menyebut aliran kos pertama.

Biaya disajikan dalam laporan laba rugi komprehensif berdasarkan fungsinya sebagai harga pokok penjualan, beban kegiatan usaha, dan beban kegiatan bukan usaha. Penyajian seperti itu dinilai dapat memberikan informasi yang lebih relevan kepada para pengguna laporan keuangan. Namun demikian, dinyatakan bahwa alokasi biaya ke masing-masing fungsi seperti itu merupakan proses arbitrase dan membutuhkan banyak pertimbangan.

Secara umum, beban diakui dalam laporan laba rugi komprehensif jika penurunan manfaat ekonomi di masa datang yang berkaitan dengan penurunan aset atau peningkatan liabilitas telah terjadi dan dapat diukur dengan andal. Adapun beban harus segera diakui dalam laporan laba rugi komprehensif jika:

1. pengeluaran tidak menghasilkan manfaat ekonomi masa mendatang; atau
2. sepanjang manfaat ekonomi masa datang tidak memenuhi syarat / tidak lagi memenuhi syarat untuk diakui sebagai aset; atau
3. pada saat timbul liabilitas tanpa adanya pengakuan aset.

Pembebanan aliran kos yang sebelumnya telah diakui sebagai aset tanaman perkebunan perlu dibedakan

berdasarkan kategorinya. Seperti halnya penyusutan pada aset tanaman perkebunan yang baru diakui pada saat aset itu mulai menghasilkan, pembebanan aliran kos aset tanaman perkebunan terhadap pendapatan pun dilakukan pada saat aset itu telah direklasifikasi ke TM.

Aliran keluar kos aset tanaman perkebunan disebut sebagai beban pendapatan karena merupakan kos yang dibebankan terhadap pendapatan. Beban pendapatan disebut “Beban Pokok Penjualan” dalam Pedoman (2011). Beban pokok penjualan didefinisikan sebagai biaya suatu produk yang dijual (Pedoman 2011, 193). Secara umum biaya dibagi menjadi biaya produksi (product cost) dan biaya periode atau (period cost). Biaya produksi itulah yang merupakan beban pokok penjualan.

Biaya produksi terdiri dari biaya langsung dan biaya overhead produksi. Biaya langsung yang terdiri dari biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung dibebankan dengan metode atribusi langsung berdasarkan biaya-biaya yang terjadi pada tiap tahapan produksi karena hal itu dapat ditelusuri dengan mudah. Biaya overhead produksi terdiri dari biaya overhead tetap dan biaya overhead variabel yang dialokasikan secara sistematis ke persediaan.

Bila biaya produksi merupakan biaya produksi untuk menghasilkan lebih dari satu produk, maka biaya produksi itu harus dibebankan terhadap masing-masing produk. Metode alokasi biaya yang digunakan PTPN VIII dalam hal ini ialah dengan menggunakan persentase pendapatan yang diterima dan biaya yang dikeluarkan untuk produk terkait. Adapun, PTPN VIII menggunakan sistem periodik untuk mengakui beban pokok penjualannya. Dalam sistem ini, beban pokok penjualan diukur sebesar selisih antara nilai persediaan awal dan penambahan persediaan selama periode berjalan dikurangi nilai persediaan akhir.

Hubungan Desain Manajemen Kos Kebun dengan Kelangsungan Usaha

Kelsey (1994) dalam Plank dan Plank (1994) telah memberikan gambaran praktik akuntansi yang lazim dilakukan oleh perkebunan di Amerika. Gambaran itu menjelaskan praktik akuntansi yang perlu diterapkan manajemen perusahaan perkebunan agar perusahaan dapat mempertahankan kelangsungan usahanya melalui pencapaian keuntungan maksimum. Berikut ini merupakan ringkasan praktik akuntansi kebun (Kelsey 1994 dalam Plank dan Plank 1994).

1. Informasi pendapatan, biaya, dan laba kebun dicatat untuk setiap blok kebun secara terpisah.

2. Kebun dibagi menjadi beberapa blok kebun dengan sedetail dan serelevan mungkin dengan sifat bisnisnya. Misalkan, pembagian blok kebun berdasarkan jenis tiap tanaman atau berdasarkan usia tanaman.
3. Akumulasi aliran kos kebun dikapitalisasi sebagai investasi modal selama masa pengembangan.
4. Akumulasi aliran kos kebun dibebankan sebagai penyusutan selama usia produktif kebun setelah kebun mencapai hasil komersial.
5. Alokasi pendapatan dan biaya dikombinasikan antara pembebanan dan pengkreditan langsung ke masing-masing blok serta membebankan biaya ke akun perusahaan baru kemudian direklasifikasi ke akun biaya masing-masing blok saat pendapatan telah dihasilkan.
6. Hasil panen dari tiap blok kebun dipisahkan melalui metode tertentu sehingga pengkreditan akun pendapatan dilakukan pada blok kebun yang tepat.
7. Biaya managerial dan kantor dicatat pada akun terpisah yang dibebankan ke blok kebun pada akhir tahun berdasarkan perkiraan waktu yang dihabiskan, total kos kebun, atau luas kebun.
8. Biaya mesin dikapitalisasi terlebih dulu baru dibebankan ke blok kebun dan

dikreditkan untuk pekerjaan yang telah selesai berdasarkan tarif jam kerja mesin.

9. Persediaan yang digunakan segera harus dengan segera juga dibebankan ke blok kebun terkait. Persediaan yang dibeli untuk penggunaan masa mendatang dikapitalisasi ke akun persediaan dan dikreditkan sebagai bahan yang digunakan dan dibebankan ke blok kebun terkait saat telah digunakan.
10. Biaya overhead dialokasikan ke tiap kebun pada akhir tahun akuntansi.

Secara garis besar, desain manajemen kos kebun yang diterapkan PTPN VIII berdasarkan pada Pedoman (2011) telah sesuai dengan prinsip-prinsip perlakuan akuntansi untuk kos yang dikemukakan oleh Suwardjono (2014) dan gambaran praktik akuntansi kebun yang digambarkan oleh Kelsey (1994) dalam Plank dan Plank (1994). Aliran kos kebun mula-mula diakumulasi dan dicatat sebagai aset dan selanjutnya baru diperlakukan sebagai biaya atau beban pendapatan saat aset itu telah mencapai hasil komersial. Praktik seperti itu penting untuk dilakukan PTPN VIII karena sifat komoditasnya yang tergolong ke dalam kategori tanaman tahunan yang baru bisa berproduksi setelah dua tahun atau lebih setelah ditanam sehingga berpotensi terjadi pencatatan kos yang tumpang tindih.

Hal detail yang sangat penting dari konsep yang digambarkan Kelsey (1994) dalam Plank dan Plank (1994) ialah pembagian kebun menjadi beberapa blok atas dasar hal yang paling relevan dengan sifat bisnis perkebunan dan penyajian informasi pendapatan, biaya, dan laba tiap blok itu secara terpisah. Bisnis utama PTPN VIII dijalankan melalui 41 unit kebun yang setiap kebunnya memiliki satu komoditas dan beberapa kebun juga ditambahi dengan tanaman ‘tumpang sari.’ Setiap kebun dibagi menjadi beberapa afdeling yaitu bagian kebun dengan luas areal rata-rata 200-300 hektar. Selanjutnya, tiap afdeling dibagi lagi menjadi beberapa blok dengan luas areal tiap blok antara dua sampai dengan sepuluh hektar. Adapun proses kultural (penyiapan lahan sampai dengan panen) yang diberikan pada keseluruhan areal dalam satu blok dilakukan dalam suatu periode yang sama (LD4-1). Dengan demikian, kebun PTPN VIII telah dibagi menjadi beberapa blok berdasarkan luas areal, usia tanaman, dan kontur tanahnya (LD4-1) sehingga sifat setiap blok kebun ialah berbeda-beda.

Pembagian blok kebun berdasarkan usia tanaman sangat baik untuk dilakukan karena dapat membantu proses analisis dan evaluasi produktivitas kebun menjadi lebih akurat. Tanaman perkebunan yang berusia panjang berpotensi mengalami degradasi

sehingga dapat menurunkan produktivitasnya (Kamau 2008). Dengan adanya catatan pendapatan, biaya, dan laba tiap blok kebun, informasi produktivitas tiap blok dapat diketahui dengan mudah dan cepat. Selanjutnya, berdasarkan informasi itu, dapat diketahui dengan mudah juga usia degradasi tiap tanaman perkebunan. Pada akhirnya, pengambilan keputusan untuk perbaikan operasi atau produktivitas kebun dapat dilakukan lebih akurat.

Namun, pencatatan yang dilakukan secara per blok kebun di PTPN VIII baru meliputi biaya-biaya yang terjadi saja. Oleh karena itu, pembebanan kos kebun terhadap setiap produk dapat dilakukan dengan mudah menggunakan metode atribusi langsung. Pendapatan dicatat global secara per kebun. Hal itu dapat berakibat pada aktivitas analisis dan evaluasi tingkat produktivitas tanaman perkebunan menjadi tidak dapat dilakukan dengan tingkat akurasi yang tinggi dan keputusan yang diambil bisa tidak tepat sasaran.

Pencatatan yang dilakukan PTPN VIII juga menimbulkan kemungkinan terjadinya ketidakakuratan dalam proses penandingan pendapatan dan biaya. Suwardjono (2014) menyatakan penandingan yang tepat terjadi jika terdapat asosiasi yang layak atau masuk akal antara pendapatan dan biaya. Adapun konsep

penandingan mengharuskan pendapatan yang diakui pada suatu perioda ditandingkan dengan biaya yang dianggap memang telah menghasilkan pendapatan itu. Hal itu harus dilakukan untuk memperoleh laba periodik yang bermakna.

Penandingan antara pendapatan yang dicatat global untuk keseluruhan kebun dengan biaya yang dicatat secara spesifik per blok kebun dinilai tidak memiliki basis asosiasi yang layak. Hal itu dikarenakan adanya kondisi sifat setiap blok kebun yang berbeda-beda. Oleh karena itu, pendapatan sebaiknya dicatat secara per blok kebun juga untuk ditandingkan dengan biaya yang telah dicatat per blok kebun agar tercipta asosiasi yang layak dan logis. Selain itu, sesuai praktik yang digambarkan Kelsey (1994) dalam Plank dan Plank (1994), hasil panen dari setiap blok kebun harus dipisah agar pengkreditan pendapatan dapat dilakukan terhadap blok kebun yang tepat. Pada akhirnya, laba periodik yang disajikan pun dapat menjadi bermakna sehingga laporan keuangan yang dihasilkan dapat memberikan relevansi yang baik untuk penilaian kinerja kebun dan pengambilan keputusan.

Pencatatan dan penyajian informasi tentang pendapatan, biaya, dan laba tiap blok kebun secara terpisah perlu dilakukan seperti halnya penyajian informasi atas segmen operasi yang diatur dalam PSAK No. 5.

Seperti halnya sifat segmen operasi yang didefinisikan dalam PSAK itu, blok kebun juga dapat diperlakukan sebagai suatu entitas yang menjalankan aktivitas bisnisnya tersendiri yang menghasilkan pendapatan dan menimbulkan biaya. Selain itu, hasil operasi tiap blok kebun perlu dikaji ulang secara teratur oleh pengambil keputusan operasional dalam rangka pembuatan keputusan tentang sumber daya yang dialokasikan pada blok kebun itu dan penilaian kinerjanya. Pada blok kebun itu juga tersedia informasi keuangan yang dapat dipisahkan.

Gambar 1 menunjukkan ilustrasi penyajian informasi per blok kebun dan per kebun yang dilakukan PTPN VIII selama ini. Sementara, Gambar 2 menunjukkan ilustrasi penyajian informasi per blok kebun dan per kebun berdasarkan praktik yang digambarkan oleh Kelsey (1994) dalam Plank dan Plank (1994). Jika pemangku kepentingan melihat pada laporan kebunnya saja, dapat diketahui informasi nilai laba yang sama dari kedua praktik itu yaitu laba kebun senilai 35.000 yang berasal dari pendapatan senilai 145.000 dikurangi dengan biaya-biaya senilai 110.000. Namun, jika pemangku kepentingan ingin menganalisis dengan baik kondisi kebun, pemangku kepentingan butuh untuk menelusuri informasi dalam laporan kebun tersebut ke

laporan atau pencatatan yang lebih rinci dan akurat. Untuk itu, blok kebun sebagai bagian yang lebih spesifik dari kebun harus dapat memenuhi kebutuhan pemangku kepentingan itu.

Laporan kebun dalam Gambar 1 menunjukkan relevansi dan keandalan yang belum baik. Hal itu karena laporan itu hanya dapat ditelusuri biaya-biaya per blok kebunnya saja, sedangkan pendapatan dan laba tidak dapat ditelusuri ke tiap blok

| | |
|---------------|---------------|
| Blok 1 | |
| Biaya x | Rp 15.000.000 |
| Biaya y | Rp 20.000.000 |
| Jumlah | Rp 35.000.000 |
| Blok 2 | |
| Biaya x | Rp 25.000.000 |
| Biaya y | Rp 15.000.000 |
| Jumlah | Rp 40.000.000 |
| Blok 3 | |
| Biaya x | Rp 20.000.000 |
| Biaya y | Rp 15.000.000 |
| Jumlah | Rp 35.000.000 |

| | |
|------------------|-----------------|
| Kebun ABC | |
| Pendapatan | Rp 145.000.000 |
| Biaya x | -Rp 60.000.000 |
| Biaya y | -Rp 50.000.000 |
| | -Rp 110.000.000 |
| Laba | Rp 35.000.000 |

Gambar 1 Ilustrasi penyajian informasi per blok kebun dan per kebun dalam praktik yang dilakukan PTPN VII

| | |
|---------------|----------------|
| Blok 1 | |
| Pendapatan | Rp 30.000.000 |
| Biaya x | -Rp 15.000.000 |
| Biaya y | -Rp 20.000.000 |
| | -Rp 35.000.000 |
| Laba | -Rp 5.000.000 |
| Blok 2 | |
| Pendapatan | Rp 65.000.000 |
| Biaya x | -Rp 25.000.000 |
| Biaya y | -Rp 15.000.000 |
| | -Rp 40.000.000 |
| Laba | Rp 25.000.000 |
| Blok 3 | |
| Pendapatan | Rp 50.000.000 |
| Biaya x | -Rp 20.000.000 |
| Biaya y | -Rp 15.000.000 |
| | -Rp 35.000.000 |
| Laba | Rp 15.000.000 |

| | |
|------------------|-----------------|
| Kebun ABC | |
| Pendapatan | Rp 145.000.000 |
| Biaya x | -Rp 60.000.000 |
| Biaya y | -Rp 50.000.000 |
| | -Rp 110.000.000 |
| Laba | Rp 35.000.000 |

Gambar 2 Ilustrasi penyajian informasi per blok kebun dan per kebun berdasarkan praktik yang digambarkan Kelsey (1994) dalam Plank dan Plank (1994)

kebunnya. Jika pengambil keputusan ingin memperbaiki nilai laba kebun, maka

kemungkinan besar tindakan yang akan diambil ialah memangkas biaya di Blok kebun 2 yang tampak paling besar nilainya yaitu Rp40.000.000. Atau dengan kata lain, Blok 2 akan menjadi perhatian utama para pengambil keputusan karena terlihat menimbulkan biaya yang paling tinggi dibandingkan dengan blok kebun lainnya.

Padahal, jika berdasarkan ilustrasi dalam Gambar 2, ternyata Blok 2 tidak menunjukkan kondisi yang buruk. Biaya besar yang timbul pada Blok 2 ternyata memang menghasilkan pendapatan yang paling tinggi di antara blok kebun lainnya sehingga Blok 2 pun memberikan kontribusi laba yang tinggi bagi Kebun ABC. Sementara itu, ternyata blok kebun yang perlu diperhatikan dan diperbaiki kondisinya berdasarkan ilustrasi Gambar 2 ialah Blok 1. Meskipun jumlah biaya yang ditimbulkan adalah sama dengan Blok 3 yaitu senilai Rp35.000.000, namun Blok 1 menghasilkan pendapatan yang paling rendah dibandingkan blok kebun lainnya hingga menyumbangkan kerugian bagi Kebun ABC sebesar Rp5.000.000. sementara itu, Blok 3 masih menyumbangkan keuntungan senilai Rp15.000.000 dari pendapatannya senilai Rp50.000.000. Maka dari itu, praktik yang diilustrasikan oleh Gambar 2 memiliki relevansi dan keandalan informasi yang lebih baik dibandingkan dengan ilustrasi pada

Gambar 1. Hal itu karena para pemangku kepentingan dapat mengambil keputusan yang lebih baik, akurat, dan tepat sasaran untuk memperbaiki kondisi kebunnya berdasarkan informasi yang telah disajikan.

Kos kebun yang merepresentasi biaya secara spesifik untuk suatu blok kebun bisa jadi dilekatkan secara tidak tepat terhadap pendapatan atas produk dari kebun yang dicatat global karena produk itu belum tentu merupakan hasil dari biaya blok kebun yang direpresentasi kos kebun itu. Dengan demikian, informasi kos kebun yang dihasilkan dari manajemen kos kebun seperti itu menjadi tidak akurat.

Kos kebun yang merepresentasi aset dikategorikan ke dalam aset tidak lancar dan dicatat sebagai pos aset tanaman perkebunan dalam pelaporan yang dilakukan oleh PTPN VIII. Hal itu sedikit berbeda dengan kos kebun dalam praktik yang digambarkan oleh Kelsey (1994) dalam Plank dan Plank (1994) yang dicatat sebagai pos investasi modal namun tetap bersifat sebagai aset tidak lancar. Maka dari itu, dan karena sifat tanaman tahunan, maka pos aset tanaman perkebunan dibagi menjadi dua.

Bagian pertama dari pos aset tanaman perkebunan ialah pos TBM (tanaman belum menghasilkan) yang merupakan bagian aliran kos kebun yang dikapitalisasi. Berdasarkan asersi manajemen dalam Laporan Keuangan

PTPN VIII, bagian itu meliputi akumulasi kos kebun yang terjadi dalam aktivitas persiapan lahan, pembibitan, pemupukan, pemeliharaan, dan alokasi biaya tidak langsung lainnya sampai dengan saat tanaman yang bersangkutan dinyatakan menghasilkan dan dapat dipanen. Semua aktivitas itu terjadi dalam masa pengembangan (development period) (Kelsey 1994 dalam Plank dan Plank 1994). Kos dalam masa pengembangan itu dikelompokkan menjadi kos input, kos proses, dan alokasi kos tidak langsung (Pedoman 2011). Namun, pengelompokan kos itu tidak disajikan dalam Laporan Keuangan PTPN VIII.

Bagian kedua pos aset tanaman perkebunan ialah bagian pos TBM yang mengalami proses penelusuran berupa reklasifikasi ke pos TM (tanaman menghasilkan). Reklasifikasi itu dilakukan terhadap bagian pos TBM yang dinilai telah mencapai jangka waktu mulai menghasilkan. Nilai yang direklasifikasi ialah sebesar akumulasi kos kebun bagian pos TBM yang telah memenuhi ketentuan itu. Jadi, pada saat bagian aset TBM mencapai hasil komersial terjadi proses pemecahan aliran kos kebun menjadi aliran kos kebun yang tetap merepresentasi aset yang dicatat dan direklasifikasi sebagai pos TM dan aliran kos kebun yang merepresentasi biaya yang mulai

dibebankan terhadap pendapatan. Maka dari itu, bagian 'kapitalisasi biaya pada tahun berjalan' dalam pos TBM harus disajikan terperinci agar bagian aliran kos kebun yang dipecah itu dapat ditelusuri secara mudah dan tepat.

Saat telah diklasifikasikan sebagai aset TM, akumulasi kos pemerolehannya mulai disusutkan secara sistematis dan aliran kos yang terjadi pada aset itu mulai dibebankan secara langsung terhadap pendapatan. Hal itu telah sesuai dengan praktik yang digambarkan oleh Kelsey (1994) dalam Plank dan Plank (1994) yaitu saat kebun telah mencapai hasil komersial maka akumulasi kos untuk menumbuhkan tanaman dapat disebar sebagai penyusutan selama masa produktif kebun. Hal itu juga telah sesuai dengan prinsip pengakuan biaya (Suwardjono 2014) tentang saat pengakuan.

Aliran kos yang merepresentasi biaya periode berjalan disajikan dalam Laporan Laba Rugi Komprehensif PTPN VIII berdasarkan fungsinya yaitu harga pokok penjualan, beban kegiatan usaha, dan beban kegiatan bukan usaha. Masalah pembagian fungsi biaya ini sudah cukup relevan dengan tujuan penyajian laporan keuangan dan sesuai dengan praktik yang digambarkan oleh Kelsey (1994) dalam Plank dan Plank (1994) yaitu biaya managerial dan kantor dicatat pada akun terpisah yang dibebankan ke blok

kebun pada akhir tahun berdasarkan perkiraan tertentu.

Adapun alokasi biaya-biaya tidak langsung ke setiap produk dilakukan PTPN VIII berdasarkan proporsi biaya produksi dan omzet. Meski konsep pengalokasian itu sudah benar, namun adanya masalah dalam penandingan pendapatan dan biaya serta pelekatan kos, menjadikan informasi kos produk yang dihasilkan pengalokasian itu tetap tidak akurat.

Jadi, manajemen kos kebun PTPN VIII masih bersifat global. Meskipun informasi biaya sudah dicatat secara per blok, namun informasi pendapatan dicatat global secara per kebun sehingga proses penandingan pendapatan dan biaya dilakukan global secara per kebun juga. Dengan begitu dapat dikatakan bahwa PTPN VIII menganggap semua blok kebun ialah sama. Padahal, sifat tiap blok kebun dalam suatu kebun ialah berbeda-beda sesuai dengan konsep pembagian kebun yang telah dilakukan PTPN VIII. Perbedaan sifat itu menciptakan pendapatan dan biaya yang berbeda pula pada setiap bloknya. Dengan demikian, tidak masuk akal untuk menandingkan pendapatan dan biaya secara global berdasarkan kebun karena dapat menghasilkan informasi laba yang kurang bermakna.

Manajemen kos kebun yang tidak tepat tersebut menghasilkan informasi kos kebun yang tidak tepat juga. Padahal, kos merupakan bahan dasar yang diolah dalam aktivitas akuntansi. Ketidaktepatan informasi kos kebun menjadikan laporan keuangan yang dihasilkan PTPN VIII tidak dapat menunjukkan relevansi dan keandalan untuk pengambilan keputusan.

Ketidaktepatan informasi kos kebun yang dihasilkan laporan kebun juga menjadikan laporan keuangan PTPN VIII tidak mudah untuk ditelusuri secara akurat dalam proses audit laporan keuangan. Kos kebun tidak dapat ditelusuri ke produknya secara akurat. Padahal, audit laporan keuangan membutuhkan laporan keuangan dan rincian bukti yang akurat agar kualitas auditnya tinggi. Artinya, kondisi ketertelusuran laporan keuangan yang tidak baik menjadikan tingkat auditable (dapat diaudit) laporan keuangan itu rendah karena informasi yang ada tidak selaras dengan kebutuhan proses audit.

Pedoman (2011) masih mengacu pada penilaian aset tanaman perkebunan yang berbasis nilai pemerolehan. Kondisi itu memungkinkan auditor cukup kesulitan untuk mengaudit nilai aset tanaman perkebunan. Hal itu terlihat dari penyajian dan pengungkapan dalam Catatan atas Laporan Keuangan PTPN VIII. Penyajian

rincian TBM hanya berupa luas areal per komoditasnya saja tanpa ada nilai rupiahnya dan rincian luas areal itu pun tidak diaudit. Sementara itu, pihak manajemen menyatakan kekhawatirannya jika harus menerapkan penilaian aset tanaman perkebunannya dengan berbasis nilai wajar. Manajemen khawatir tentang biaya yang tinggi dan juga memang belum ada kesepakatan dari pihak perusahaan Holding untuk menerapkan penilaian berbasis nilai wajar.

Padahal, IFRS telah menerbitkan IAS 41 yang berorientasi pada nilai wajar dalam menilai aset biologis termasuk tanaman agrikultur seperti tanaman perkebunan. AICPA pun telah menerbitkan SAS No. 101 sebagai panduan bagi auditor eksternal dalam mengaudit komponen-komponen laporan keuangan yang disajikan dalam nilai wajar. Basis nilai wajar dianggap lebih relevan dan andal untuk pengambilan keputusan yang efektif dibandingkan dengan basis nilai pemerolehan. Jadi, kondisi PTPN VIII yang mengacu pada Pedoman (2011) tersebut belum selaras dengan kondisi telah adanya SAS No. 101 yang dapat memperlancar proses audit.

Manajemen kos yang tepat juga seharusnya dapat menghasilkan efisiensi dalam pengelolaan sumber daya suatu entitas sehingga memberikan keuntungan bagi operasinya. Untung atau rugi merupakan

salah satu indikator kinerja entitas. Sementara itu, manajemen kos kebun yang tidak tepat dapat mengaburkan suatu penilaian auditor atas kinerja kebun. Informasi yang dihasilkan dari manajemen kos yang tidak tepat bisa jadi memunculkan penilaian kinerja kebun menjadi baik atau menjadi buruk namun tidak sesuai dengan realitanya. Dengan demikian, studi ini menyatakan bahwa manajemen kos kebun yang tidak tepat tidak dapat mendukung proses audit kinerja kebun.

Atas dasar kondisi-kondisi tersebut, PTPN sebaiknya mulai memperbaiki produktivitasnya melalui beberapa cara. Pertama, PTPN perlu merevisi Pedoman (2011) menjadi berbasis nilai wajar agar selaras dengan perkembangan standar akuntansi dan audit yang ada yaitu IAS 41 dan SAS No. 101. Kedua, informasi pendapatan, biaya, dan laba disajikan secara spesifik per blok kebun agar penandingan pendapatan dan biaya serta pelekatan kos produk menjadi lebih akurat. Ketiga, segala informasi terkait kos kebun dalam laporan keuangan sebaiknya disajikan dengan pengklasifikasian, penjelasan, dan pengungkapan yang semestinya untuk mendukung proses audit menjadi lebih baik. Untuk itu, pihak auditor juga sebaiknya memberikan management letter kos kebun PTPN VIII agar dikelola dan disajikan serinci

mungkin. Keempat, diacunya Pedoman (2011) yang masih bersifat terlalu prinsipil sebaiknya didampingi oleh alat atau pedoman tambahan untuk mengimplementasikan manajemen kos kebun secara teknis di kebun-kebun. Hal itu seperti hasil penelitian Argiles dan Slob (2001) yang menyarankan penerapan IAS 41 yang bersifat konseptual didampingi oleh FADN sebagai panduan teknisnya.

5. Simpulan

Desain manajemen kos kebun yang diterapkan PTPN VIII masih bersifat global karena informasi pendapatan masih dicatat global secara per kebun meskipun informasi biaya telah dicatat spesifik secara per blok kebun. Kondisi itu memungkinkan terjadinya ketidaktepatan dalam proses penandingan pendapatan dengan biaya serta pelekatan kos produk kebun. Selain itu, informasi kos kebun yang dihasilkan juga menjadi tidak akurat. Meski demikian, konsep dalam perlakuan akuntansi untuk kos kebun di PTPN VIII telah sesuai dengan prinsip pengakuan dan pembebanan kos (Suwardjono 2014) dan gambaran praktik perkebunan yang lazim (Kelsey 1994 dalam Plank dan Plank 1994).

Ketidakakuratan informasi kos kebun menjadikan laporan keuangan yang dihasilkan PTPN VIII tidak dapat menunjukkan relevansi dan keterandalan

yang baik dalam pengambilan keputusan. Selain itu, peran informasi kos yang seharusnya digunakan sebagai pengendali produktivitas tidak berjalan dengan baik. Dengan demikian, ketidaktepatan dalam manajemen kos kebun yang dialami PTPN VIII dapat mengganggu kelangsungan usahanya. Pedoman (2011) bisa menghasilkan banyak laporan keuangan yang merugi karena sifatnya yang masih terlalu konseptual dengan menganggap semua kebun seolah-olah sama dan tidak menjelaskan hal-hal teknis yang perlu diimplementasikan kebun sebagai unit usaha utama perusahaan perkebunan. Dapat dikatakan bahwa Laporan Keuangan PTPN VIII tidak memberikan nilai relevansi yang baik karena laba periodik yang disajikannya dinilai kurang bermakna. Hal itu akibat dari ketidakakuratan dalam proses penandingan pendapatan dan biaya di kebun. Adanya kondisi itu menyebabkan proses audit tidak dapat dilaksanakan dengan semestinya karena proses penelusuran kos kebun tidak dapat dilakukan secara akurat.

Referensi

Argiles, J. M. dan Slof, E. J. 2001. "New opportunities for farm accounting." *The European Accounting Review* 10, no. 2: 361-383.

Aryanto, Y. Handoko. 2011. *Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture*. Tersedia dalam jaringan di SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1808413>

atau
<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1808413>

- Blocher, Stout, dan Cokins. 2011. *Manajemen Biaya: Penekanan Strategis*. Jakarta: Salemba Empat.
- Creswell, John. 2016. *Research Design Quantitative, Qualitative and Mixed Method Approach*. California: Sage Publication Inc.
- Hennink, M., Inge Hutter, dan Ajay Bailey. 2011. *Qualitative Research Methods*. Sage Publications Ltd.: London.
- Kamau, D. M. 2008. "Productivity and resource use in ageing tea plantations." Disertasi Gelar PhD. Wageningen University. Diakses dalam jaringan di <http://edepot.wur.nl/121950> pada tanggal 20 Februari 2019 pukul 16:26 WIB.
- Kelsey, Myron P. 1994. *Orchard Accounting, Encyclopedia of Accounting Systems*. Second Edition. New Jersey: Prentice Hall.
- Kumar, A. dan Shafabi. 2011. "Strategic cost management – suggested framework for 21st Century." *Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR)* Volume 5, Issue 2: 118-130.
- Kurniawan, R., Aji D. Mulawarman, dan Ari Kamayanti. 2014. "Biological assets valuation reconstruction: A critical study of IAS 41 on agricultural accounting in Indonesian farmers." *Procedia - Social and Behavioral Sciences* No.164: 68-75.
- Laporan Keuangan yang Telah Diaudit PT Perkebunan Nusantara VIII Tahun 2017.
- Laporan Tahunan Holding Perkebunan Nusantara Tahun 2016.
- Laporan Tahunan Holding Perkebunan Nusantara Tahun 2017.
- Lockamy, Archie III. 2003. "A Constraint-Based Framework for Strategic Cost Management." *Industrial*

- Management and Data Systems 103, no. 8: 591-599.
- Marsh, T. dan Fischer, M. 2013. "Accounting for Agricultural Products: US Versus IFRS GAAP." *Journal of Business & Economics Research* 11, no. 2: 79-88.
- Miles, M. B. dan A. M. Huberman. 2014. *Qualitative Data Analysis*: Beverly Hills. Sage Publication Inc.
- Peccei, M. 2004. "Want to Grow the Top Line? Manage Costs Better." *Journal of Business Strategy* 25, no. 3: 35-38.
- Pedoman Akuntansi BUMN Perkebunan Berbasis IFRS. 2011.
- Plank, Tom M. dan Plank, Lois R. 1994. *Encyclopedia of Accounting Systems*. Second Edition. New Jersey: Prentice Hall.
- Sebastian, E. G., C. Danut., dan Dindire L. Maria. 2014. "Relevance and credibility of the fair value measurement during the crisis." *Procedia Economics and Finance* 8: 306-312.
- Sekaran, Uma., dan Bougie, Roger. 2013. *Research Methods for Business*. Sixth Edition. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- Siswadi. 2016. *Panduan Praktis Agribisnis Kelapa Sawit Rakyat Berwawasan Lingkungan*. Yogyakarta: Deepublish.
- Statemenets on Auditing Standards No. 101 AU Section 328 about Auditing Fair Value Measurements and Disclosures. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).
- Suwardjono. 2014. *Teori Akuntansi Perikayasaan Pelaporan Keuangan*. Edisi Ketiga. Yogyakarta: BPF.
- Trussel, J. M. dan Larry N. Bitner. 1998. "Strategic Cost Management: an Activity-Based Management Approach." *Management Decision* 36, no. 7: 441-447.
- Yin, Robert K. 2014. *Case Study Research: Design and Methods*. Applied Social Research Methods Series; Vol. 5. California: SAGE Publications.
- Yin, Robert K. 2016. *Qualitative Research from Start to Finish*. Second Edition. New York: The Guilford Press.