

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 Aset Biologis**

Aset biologis saat ini masih menjadi pembahasan baru dalam dunia akuntansi. Selain memiliki keunikan dari segi bentuknya yakni berupa hewan atau tanaman hidup, aset biologis juga mengalami transformasi biologis. Hal ini akan dibahas pada sub bab ini:

##### **2.1.1.1 Definisi Aset Biologis**

Aktivitas yang ada pada perusahaan agrikultur memiliki perbedaan dengan perusahaan di bidang lainnya. Hal ini dapat dilihat dari adanya aktivitas agrikultur yang berupa pengelolaan serta transformasi biologis yang terjadi terhadap aset yang dimiliki. Aset yang mengalami transformasi biologis inilah yang dinamakan dengan aset biologis.

PSAK 69 paragraf 5 menyatakan bahwa aset biologis (*biological asset*) merupakan:

“Hewan atau tanaman hidup”

Sedangkan (Argiles & Eric, 2001) menjabarkan pengertian dari aset biologis sebagai berikut:

“Aset biologis didefinisikan sebagai hewan dan tumbuhan hidup yang dikendalikan sebagai hasil dari peristiwa masa lalu, dan hasil pertanian sebagai produk yang dipanen dari aset biologis perusahaan.”

Pendapat tersebut sejalan dengan (Abdullah, 2011), yang menyatakan bahwa jika dikaitkan dengan karakteristik yang dimiliki oleh aset, maka aset biologis dapat dijabarkan sebagai tanaman pertanian atau hewan ternak yang dimiliki oleh perusahaan yang diperoleh dari kegiatan masa lalu.

Contoh aset biologis dari produk agrikultur menurut PSAK 69 paragraf 4 disajikan dalam tabel 2.1.

**Tabel 2.1 Contoh Aset Biologis, Produk Agrikultur, dan Produk yang Merupakan Hasil Pemrosesan Setelah Panen**

Aset Biologis	Produk Agrikultur	Produk yang merupakan hasil pemrosesan setelah panen
Domba	Wol	Benang, Karpét
Pohon dalam Hutan Kayu	Pohon Tebangan	Kayu Gelondongan, Potongan Kayu
Sapi Perah	Susu	Keju
Babi	Daging Potong	Sosis, Ham (Daging Asap)
Tanaman Kapas	Kapas Panen	Benang, Pakaian
Tebu	Tebu Panen	Gula
Tanaman Tembakau	Daun Tembakau	Tembakau
Tanaman Teh	Daun Teh	Teh
Tanaman Anggur	Buah Anggur	Minuman Anggur ( <i>Wine</i> )
Tanaman Buah-buahan	Buah Petikan	Buah Olahan
Pohon Kelapa Sawit	Tandan Buah Segar	Minyak Kelapa Sawit
Pohon Karet	Getah Karet	Produk Olahan Karet

Sumber: PSAK 69 Agrikultur

Berdasarkan definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa aset biologis merupakan aset yang dimiliki oleh perusahaan agrikultur yang berupa tanaman

pertanian atau hewan ternak sebagai hasil dari kegiatan di masa lalu yang dalam aktivitas pengelolaannya mengalami transformasi biologis.

### 2.1.1.2 Karakteristik Aset Biologis

Aset biologis berperan penting dalam setiap aktivitas agrikultur yang terjadi dalam perusahaan. Dalam PSAK 69 paragraf 5, aktivitas agrikultur dijelaskan sebagai berikut:

“Aktivitas agrikultur (*agricultural activity*) adalah manajemen transformasi biologis dan panen aset biologis oleh entitas untuk dijual atau dikonversi menjadi produk agrikultur atau menjadi aset biologis tambahan.”

Karakteristik khusus yang membedakan aset biologis dengan aset lainnya adalah bahwa aset biologis mengalami transformasi biologis sebagai bagian dari aktivitas agrikultur yang terjadi dalam perusahaan. Akibat dari transformasi biologis tersebut, aset biologis akan terus mengalami perubahan kualitatif dan kuantitatif mulai dari meraka tumbuh, turun, hingga menghasilkan output.

Transformasi biologis juga dijelaskan dalam PSAK 69 paragraf 5 sebagai berikut:

“Transformasi biologis (*biological transformation*) terdiri dari proses pertumbuhan, degenerasi, produksi, dan prokreasi yang mengakibatkan perubahan kualitatif atau kuantitatif aset biologis”.

Transformasi biologis menghasilkan jenis keluaran (*outcome*) seperti yang disebutkan dalam PSAK 69 paragraf 7, yaitu:

- a) perubahan aset melalui (i) pertumbuhan (peningkatan kuantitas atau perbaikan kualitas hewan atau tanaman), (ii) degenerasi (penurunan kuantitas atau penurunan kualitas hewan atau tanaman), atau (iii) prokreasi (penciptaan hewan atau tanaman hidup tambahan); atau
- b) produksi produk pertanian seperti getah karet, daun teh, wol, dan susu.

### 2.1.1.3 Jenis Aset Biologis

Aset biologis berdasarkan ciri-ciri yang melakat padanya dapat dibedakan menjadi 2 (dua) jenis, yaitu: (Abdullah, 2011)

- a) *Aset Biologis Bawaan*. Aset ini menghasilkan produk agrikultur bawaan yang dapat dipanen, namun aset ini tidak menghasilkan produk agrikultur utama dari perusahaan, akan tetapi aset ini dapat bergenerasi sendiri, contohnya produksi wol dari ternak domba serta pohon yang buahnya dapat dipanen.
- b) *Aset Biologis Bahan Pokok*. Aset agrikultur yang dipanen menghasilkan bahan pokok seperti hewan ternak untuk memproduksi daging, padi yang menghasilkan bahan pangan beras, serta produksi kayu sebagai bahan pembuatan kertas.

Berdasarkan masa manfaat atau jangka waktu transformasi biologisnya, aset biologis dikelompokkan menjadi 2 (dua) jenis, yaitu: (Abdullah, 2011)

- a) *Aset biologis jangka pendek (short term biological assets)*. Aset biologis yang memiliki masa manfaat atau masa transformasi biologis kurang dari atau sampai 1 (satu) tahun. Contoh dari aset biologis jangka pendek yaitu tanaman atau hewan yang dapat dipanen atau dijual pada tahun pertama dan tahun kedua setelah pembibitan, seperti ikan, ayam, padi, jagung, dan lain sebagainya.
- b) *Aset biologis jangka panjang (long term biological assets)*. Aset biologis ini memiliki masa manfaat atau masa transformasi biologis lebih dari 1 (satu) tahun. Contoh dari aset biologis jangka panjang yaitu tanaman atau hewan yang dapat dipanen atau dijual lebih dari satu tahun atau aset biologis yang dapat menghasilkan produk agrikultur dalam jangka waktu lebih dari 1 (satu) tahun, seperti tanaman penghasil buah (jeruk, apel, durian, dan lain sebagainya), hewan ternak yang berumur panjang (kuda, sapi, keledai, dan lain sebagainya).

Sedangkan berdasarkan PSAK 69 paragraf 45, aset biologis dapat diklasifikasikan sebagai berikut:

- a) *Aset biologis menghasilkan*. Adalah aset yang telah mencapai spesifikasi untuk dipanen (untuk aset biologis yang dapat dikonsumsi) atau mampu menghasilkan panen yang berkelanjutan (untuk aset biologis produktif).
- b) *Aset biologis belum menghasilkan*. Adalah aset yang belum mencapai spesifikasi untuk dipanen atau belum mampu menghasilkan panen yang berkelanjutan.

#### 2.1.1.4 Pengakuan Aset Biologis

Pengakuan (*recognition*) merupakan proses pencatatan formal atau mencatat item-item tertentu ke dalam laporan keuangan, atau berapa rupiah suatu item harus dicatat dan diungkapkan dalam laporan keuangan (Yadiati, 2007:65).

Dalam PSAK 69 paragraf 10, perusahaan mengakui aset biologis atau produk agrikultur jika, dan hanya jika:

- a) entitas mengendalikan aset biologis sebagai akibat dari peristiwa masa lalu;
- b) besar kemungkinan manfaat ekonomi masa depan yang terkait dengan aset biologis tersebut akan mengalir ke entitas; dan
- c) nilai wajar atau biaya perolehan aset biologis dapat diukur secara andal.

Apabila dikaitkan sebagai unsur dalam laporan keuangan, maka aset biologis dapat diakui dengan melihat jangka waktu dari transformasi biologis yang terjadi pada aset biologis yang bersangkutan. Menurut (Abdullah, 2011), aset biologis diakui ke dalam aset lancar ketika masa manfaat atau masa transformasi biologisnya kurang dari atau sampai dengan 1 (satu) tahun dan diakui sebagai aset tidak lancar apabila manfaat atau masa transformasi biologisnya lebih dari 1 (satu) tahun. Sedangkan menurut (Trina, 2017), penyajian aset biologis di dalam laporan keuangan disajikan ke dalam kelompok aset tidak lancar. Hal ini berdasarkan pengklasifikasian aset biologis ke dalam dua kelompok, yakni aset biologis dewasa (aset biologis menghasilkan) dan aset biologis belum dewasa (aset biologis belum

menghasilkan). Aset Biologis dikatakan dewasa (menghasilkan) apabila aset biologis tersebut telah mencapai spesifikasi untuk dipanen (khusus untuk aset biologis yang dapat dikonsumsi) atau aset biologis tersebut termasuk aset yang produktif sehingga menghasilkan panen yang berkelanjutan.

### 2.1.1.5 Pengukuran Aset Biologis

Pengukuran (*measurement*) merupakan pemetaan (*mapping*) suatu angka kepada objek atau peristiwa menurut aturan tertentu. Akuntansi merupakan pengukuran dari peristiwa dan transaksi-transaksi bisnis dari suatu entitas yang telah diidentifikasi dengan angka-angka dan dengan atribut yang relevan (Yadiati, 2007:65).

Adapun pengukuran aset biologis dalam PSAK 69 paragraf 12-15 adalah sebagai berikut:

“Aset biologis diukur pada saat pengakuan awal dan pada setiap akhir periode pelaporan pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual, kecuali untuk kasus di mana nilai wajar tidak dapat diukur secara andal.

Produk agrikultur yang dipanen dari aset biologis milik entitas diukur pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual pada titik panen.

Pengukuran nilai wajar aset biologis atau produk agrikultur dapat didukung dengan mengelompokkan aset biologis atau produk agrikultur sesuai dengan atribut yang signifikan, sebagai contoh, berdasarkan usia atau kualitas. Entitas memilih atribut yang sesuai dengan atribut yang digunakan di pasar sebagai dasar penentuan harga.”

Berdasarkan penjelasan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa pengukuran aset biologis harus dilakukan pada saat pengakuan awal dan pada setiap akhir periode pelaporan berikutnya berdasarkan nilai wajar yang dikurangi estimasi biaya penjualannya. Nilai wajar sendiri diperoleh dari harga aset biologis

yang terdapat pada pasar aktif. Nilai wajar tersebut mencerminkan kondisi pasar pada saat ini di mana pelaku pasar yakni pembeli dan penjual melakukan transaksi.

Menurut (Abdullah, 2011), yang dimaksud dengan pasar aktif (*active market*) adalah pasar di mana item yang diperdagangkan homogen, setiap saat pembeli dan penjual dapat bertemu dalam kondisi normal dan dengan harga yang dapat dijangkau.

(Trina, 2017) mengungkapkan bahwa:

“Jika ada pasar yang aktif untuk aset biologis atau hasil panen, maka harga yang ditetapkan pada pasar tersebut adalah suatu dasar yang tepat untuk menentukan nilai wajar aset, akan tetapi jika pasar aktif tidak ada maka entitas dapat menggunakan satu atau lebih cara berikut dalam menentukan nilai wajar:

1. Harga transaksi pasar yang baru atau terkini;
2. Harga pasar untuk aset yang sama atau yang memiliki kemiripan;
3. Acuan pada sektor tertentu seperti nilai dari kebun, buah-buahan yang dinyatakan per tray ekspor, gantang atau hektar dan nilai ternak yang dinyatakan per kilogram daging.

(Trina, 2017) juga menjelaskan:

“Apabila dalam keadaan tertentu harga berdasarkan harga pasar yang dapat diandalkan mungkin tidak tersedia untuk aset biologis pada kondisi saat ini, maka entitas harus menentukan nilai wajar dari rujukan pada nilai kini atas arus kas neto yang diharapkan dari aset yang didiskonto dengan tarif yang ditentukan pasar saat ini.”

Sedangkan menurut (Abdullah, 2011), dalam keadaan terbatas, biaya dapat menjadi indikator dari nilai wajar, hal ini berlaku jika transformasi biologis telah terjadi sejak biaya perolehan telah dicatat, atau terdapat efek yang tidak diharapkan yang terjadi akibat perubahan biologis yang sifatnya material.



## 2.1.2 *Biological Assets Intensity*

### 2.1.2.1 Definisi *Biological Asset Intensity*

Semakin besar nilai investasi aset biologis yang dimiliki perusahaan, maka semakin terdorong perusahaan untuk mengungkapkan intensitas dari aset biologis yang dimilikinya dalam laporan keuangan. Hal ini menunjukkan bahwa *biological asset intensity* atau intensitas aset biologis merupakan cerminan dari besarnya nilai investasi perusahaan terhadap aset biologis.

Menurut (Yurniwati et al., 2018) *biological asset intensity* (intensitas aset biologis) dalam perusahaan yaitu:

“Menggambarkan seberapa besar investasi perusahaan terhadap aset biologis yang dimiliki perusahaan tersebut”

Perusahaan akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi untuk melakukan pengungkapan ketika perusahaan tersebut memiliki jumlah aset non-keuangan yang lebih besar (Amiraslani, Iatridi, & Pope 2013; Heitzman, Wasley, & Zimmerman 2010) dalam (Goncalves & Patricia, 2015).

Berdasarkan pengertian di atas, maka dapat disimpulkan bahwa *biological asset intensity* (intensitas aset biologis) merupakan gambaran dari besarnya tingkat investasi perusahaan terhadap aset biologis yang dimiliki. Meningkatnya intensitas aset biologis akan menyebabkan meningkatnya pula pengungkapan aset biologis dalam laporan keuangan.



### 2.1.2.2 Pengukuran *Biological Asset Intensity*

Menurut (Goncalves & Patricia, 2015), *biological asset intensity* sesuai dengan rasio antara aset biologis dan total aset. Ukuran tersebut akan mengidentifikasi perusahaan mana yang memiliki proporsi yang relatif tinggi terhadap aset biologis, atau apakah suatu perusahaan memiliki proporsi yang relatif tinggi terhadap aset biologis. Berdasarkan hal tersebut, maka pengukuran terkait *biological asset intensity* menurut (Goncalves & Patricia, 2015) adalah dengan membagi aset biologis dengan total aset yang dimiliki, seperti berikut ini:

$$Biological\ Asset\ Intensity = \frac{Aset\ Biologis}{Total\ Aset}$$

### 2.1.3 Ukuran Perusahaan

#### 2.1.3.1 Definisi Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan merupakan skala yang menunjukkan besar kecilnya perusahaan. (Machfoedz, 1994) dalam (Yurniwati et al., 2018) menyatakan bahwa:

“Ukuran perusahaan merupakan skala yang dapat mengklasifikasikan perusahaan menjadi perusahaan besar dan kecil dengan berbagai cara seperti total aset perusahaan, nilai pasar saham, rata-rata tingkat penjualan, serta jumlah penjualan.”

Menurut Peraturan Menteri Perdagangan Republik Indonesia No.46/M-DAG/PER/9/2009 Pasal 3 tentang Penerbitan Surat Izin Usaha Perdagangan, pengklasifikasian ukuran perusahaan dapat dilihat dalam tabel 2.2 sebagai berikut berikut:

**Tabel 2.2 Ukuran Perusahaan Menurut Mentri Perdagangan RI**

<b>Kategori</b>	<b>Kekayaan Bersih (tidak termasuk tanah dan bangunan)</b>
Perusahaan Kecil	Rp. 50.000.000,- s/d Rp. 500.000.000,-
Perusahaan Menengah	Rp. 500.000.000,- s/d Rp. 10.000.000.000,-
Perusahaan Besar	> Rp. 10.000.000.000,-

Sumber: Peraturan Mentri Perdagangan RI No. 46 Tahun 2009

Berdasarkan tabel 2.2, menunjukkan bahwa perusahaan yang memiliki kekayaan bersih lebih dari Rp. 50.000.000,- sampai dengan Rp. 500.000.000,- (tidak termasuk tanah dan bangunan) maka perusahaan tersebut termasuk ke dalam perusahaan kecil. Sedangkan perusahaan perusahaan yang memiliki kekayaan bersih lebih dari Rp. 500.000.000,- sampai dengan Rp. 10.000.000.000,- (tidak termasuk tanah dan bangunan) maka perusahaan tersebut termasuk ke dalam perusahaan menengah, dan perusahaan yang memiliki kekayaan bersih lebih dari Rp. 10.000.000.000,- (tidak termasuk tanah dan bangunan) maka perusahaan tersebut termasuk ke dalam perusahaan besar.

Beberapa penelitian menunjukkan bahwa ukuran perusahaan adalah sebagai penentu kepatuhan terhadap standar pelaporan (Amiraslani, Iatridis, & Pope, 2013; Glaum, Schmidt, Street, & Vogel, 2012; Olivera, Rodrigues, & Craig, 2006) dalam (Goncalves & Patricia, 2015). Berdasarkan hal tersebut, dapat dikatakan bahwa semakin besar ukuran suatu perusahaan maka semakin tinggi pula tuntutan serta tingkat kepatuhan perusahaan terhadap keterbukaan informasi di dalam laporan keuangan.

(Glaum, Schmidt, Street, & Vogel, 2012) dalam (Goncalves & Patricia, 2015) menjelaskan bahwa:

“Perusahaan besar cenderung memiliki lebih banyak sumber daya yang ditunjuk untuk departemen akuntansi yang memungkinkan kualitas pelaporan keuangan yang lebih tinggi daripada perusahaan kecil.”

Menurut (Almilia, 2008) terdapat beberapa argumentasi yang mendasari hubungan antara ukuran perusahaan dengan tingkat pengungkapan, yang dijelaskan sebagai berikut:

1. Perusahaan besar yang memiliki sistem informasi pelaporan yang lebih baik cenderung memiliki sumber daya untuk menghasilkan lebih banyak informasi dan biaya untuk menghasilkan informasi tersebut lebih rendah dibandingkan dengan perusahaan yang memiliki keterbatasan dalam sistem informasi pelaporan.
2. Perusahaan besar memiliki insentif untuk menyajikan pengungkapan sukarela, karena perusahaan besar dihadapkan pada biaya dan tekanan politik yang lebih tinggi dibandingkan perusahaan kecil.
3. Perusahaan kecil cenderung untuk menyembunyikan informasi penting dikarenakan *competitive disadvantage*.

Berdasarkan berbagai penjelasan mengenai ukuran perusahaan, maka dapat dikatakan bahwa ukuran perusahaan merupakan ukuran atas besar atau kecilnya kekayaan bersih yang dimiliki oleh perusahaan yang dapat dilihat dari total aset, nilai pasar saham, rata-rata tingkat penjualan, serta jumlah penjualan sehingga menjadikan perusahaan tersebut dapat dikatakan perusahaan besar, perusahaan menengah atau perusahaan kecil.

### **2.1.3.2 Pengukuran Ukuran Perusahaan**

Ukuran perusahaan adalah skala yang mengklasifikasikan suatu perusahaan menjadi perusahaan besar dan perusahaan kecil dengan berbagai cara pengukuran.

Menurut (Goncalves & Patricia, 2015) ukuran perusahaan diukur berdasarkan logaritma dari total aset yang dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Ukuran Perusahaan (Size)} = \ln \text{ Total Aset}$$

Keterangan:

$\ln$  = Logaritma natural

## 2.1.4 Tingkat Internasionalisasi

### 2.1.4.1 Definisi Tingkat Internasionalisasi

Suatu perusahaan dikatakan melakukan proses internasionalisasi apabila perusahaan tersebut telah memiliki aktivitas di luar negeri (Handoko, 2013). Sedangkan (Feng dan Jui, 2012) dalam (Pithaloka & Andry, 2016) menjelaskan bahwa internasionalisasi fokus sebagai strategi perusahaan yang berekspansi dalam penjualan barang maupun jasa pada pasar asing.

Menurut (Johanson dan Vahlne, 1977) dalam (Lestari, 2016) internasionalisasi perusahaan didefinisikan sebagai berikut:

“Internasionalisasi merupakan sebuah proses dimana perusahaan secara bertahap meningkatkan keterlibatan atau aktivitasnya di tingkat internasional dengan cara memiliki anak perusahaan di luar negeri.”

Berdasarkan penjelasan tersebut, dapat dikatakan bahwa internasionalisasi adalah proses di mana perusahaan melakukan penyesuaian terhadap lingkungan internasional dengan meningkatkan aktivitas penjualan, strategi, sumber daya, serta struktur di tingkat internasional. Perusahaan yang telah melakukan proses

internasionalisasi pasti memiliki banyak pemangku kepentingan yang menginginkan sebuah transparansi pengungkapan informasi.

#### 2.1.4.2 Pengukuran Tingkat Internasionalisasi

Internasionalisasi pada perusahaan mengharuskan perusahaan memberikan pengungkapan informasi yang lebih luas. Menurut (Goncalves & Patricia, 2015) tingkat internasionalisasi sesuai dengan rasio antara penjualan asing dengan total penjualan yang dilakukan dengan membagi penjualan asing dengan total penjualan.

$$\text{Tingkat Internasionalisasi} = \frac{\text{Penjualan Asing}}{\text{Total Penjualan}}$$

#### 2.1.5 Pengungkapan Aset Biologis

##### 2.1.5.1 Definisi Pengungkapan

Menurut (Owusu-Ansah, 1988) dalam (Yurniwati et al., 2018), pengungkapan didefinisikan sebagai komunikasi informasi ekonomi yang dilakukan oleh perusahaan baik itu informasi keuangan maupun non keuangan, informasi kuantitatif maupun informasi lain yang mencerminkan posisi dan kinerja perusahaan. Sedangkan (Suwardjono, 2006:578) menjelaskan pengungkapan (*disclosure*) sebagai berikut:

“Pengungkapan sering dimaknai sebagai penyediaan informasi yang disampaikan dalam bentuk statemen keuangan formal yang hanya menyangkut hal-hal terkait pelaporan keuangan, sementara informasi di luar lingkup pelaporan keuangan tidak masuk dalam pengungkapan, seperti misalnya pernyataan manajemen dalam surat kabar atau media masa.”

(Suwardjono, 2006:580) juga menambahkan bahwa tujuan dari pengungkapan dalam laporan keuangan adalah menyajikan informasi yang dipandang perlu untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk melayani berbagai pihak yang mempunyai kepentingan berbeda-beda.

Berdasarkan pengertian di atas, maka pengungkapan dapat diartikan sebagai penyajian informasi baik informasi keuangan maupun non keuangan secara formal dalam bentuk statemen keuangan yang mencerminkan posisi serta kinerja perusahaan yang bertujuan untuk disajikan kepada para pemangku kepentingan.

#### **2.1.5.2 Pengungkapan Aset Biologis Menurut PSAK 69**

Berdasarkan PSAK 69 paragraf 40-50 pengungkapan aset biologis yang dilakukan perusahaan adalah:

“Entitas mengungkapkan keuntungan atau kerugian gabungan yang timbul selama periode berjalan, deskripsi kuantitatif dari setiap kelompok aset biologis, jika tidak diungkapkan sebagai informasi yang dipublikasikan dengan laporan keuangan, maka entitas harus mendeskripsikan sifat aktivitas yang melibatkan setiap kelompok aset biologis dan ukuran atau estimasi nonkeuangan dari kuantitas fisik. Entitas juga mengungkapkan keberadaan dan jumlah tercatat aset biologis yang kepemilikannya dibatasi dan yang dijamin untuk liabilitas, jumlah komitmen untuk pembangunan atau akuisisi aset biologis serta strategi manajemen risiko keuangan yang terkait dengan aktivitas agrikultur. Entitas juga harus menyajikan daftar rekonsiliasi perubahan jumlah tercatat aset biologis antara awal dan akhir periode berjalan.”

#### **2.1.5.3 Pengukuran Pengungkapan Aset Biologis**

Pengungkapan aset biologis diukur dengan menggunakan indeks yang disusun berdasarkan pengungkapan yang disyaratkan oleh PSAK 69. Persyaratan disusun dalam bentuk item pengungkapan yang kemudian dipilih dan dimasukkan

dalam indeks pengungkapan. Dengan indeks pengungkapan inilah pengungkapan aset biologis pada laporan tahunan perusahaan diukur melalui pemberian skor. Berdasarkan penelitian terdahulu tentang topik penelitian yang sama (Goncalves & Patricia, 2015), indeks pengungkapan yang digunakan bersifat dikotomi dan tidak berbobot. Pertama, cara pemberian skor pengungkapan ini dikenal dengan *dichotomous* atau dikotomi, di mana sebuah item pengungkapan diberi skor 1 apabila diungkapkan dan diberi skor 0 jika tidak diungkapkan. Jumlah maksimum item adalah 36. Kedua, model pengungkapan tidak diberi bobot, sehingga semua item pengungkapan diperlakukan secara sama.

Skor yang diperoleh kemudian dijumlahkan untuk mendapatkan skor total. Selanjutnya perhitungan indeks dilakukan dengan cara membandingkan skor total yang diperoleh dengan total skor yang diwajibkan yang diukur dengan menggunakan *index of methodology* seperti indeks Wallace. Indeks Wallace dinyatakan dengan rumus sebagai berikut:

$$\text{Indeks} = \frac{n}{k}$$

Keterangan:

n = Skor total yang diperoleh

k = Skor total yang diwajibkan

## 2.2 Penelitian Terdahulu

Terdapat beberapa penelitian terdahulu yang digunakan sebagai landasan teori dan acuan dalam memecahkan masalah dalam penelitian ini, di mana



penelitian terdahulu tersebut adalah penelitian yang berkaitan dengan hubungan *biological asset intensity*, ukuran perusahaan, dan tingkat internasionalisasi dengan pengungkapan aset biologis.

Penelitian terdahulu yang digunakan oleh peneliti sebagai referensi disajikan dalam tabel 2.3.

**Tabel 2.3 Penelitian Terdahulu**

No.	Nama Peneliti	Judul	Kesimpulan/ Hasil	Persamaan	Perbedaan
1	Duwu, dkk (2018)	Pengaruh <i>Biological Aseet Intensity</i> , Ukuran Perusahaan, Konsentrasi Kepemilikan, Jenis KAP, dan Profitabilitas Terhadap <i>Biological Asset Disclosure</i> (Pada Perusahaan Agrikultur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2012-2016)	Hasil penelitian menunjukkan bahwa <i>biological asset intensity</i> dan ukuran perusahaan berpengaruh terhadap <i>biological asset disclosure</i> . Sedangkan konsentrasi kepemilikan, jenis KAP dan profitabilitas tidak berpengaruh terhadap <i>biological asset disclosure</i> .	Persamaannya adalah pada variabel independennya menggunakan variabel <i>biological asset intensity</i> , dan ukuran perusahaan. Sedangkan pada variabel dependennya menggunakan <i>biological asset disclosure</i> (pengungkapan aset biologis). Perusahaan yang diteliti sama, yaitu perusahaan agrikultur.	Perbedaannya terletak pada pada variabel independennya dimana peneliti tidak memasukkan konsentrasi kepemilikan, jenis KAP, dan profitabilitas ke dalam penelitian ini. Perbedaan lainnya terletak pada periode penelitian, serta item pengungkapan aset biologis yang berdasarkan PSAK 69.
2	Yurniwati, dkk. (2018)	Effect of Biological Asset Intensity, Company	Hasil penelitian menunjukkan bahwa <i>biological asset intensity</i> dan ukuran perusahaan	Persamaannya adalah pada variabel independennya menggunakan	Perbedaannya terletak pada pada variabel independennya dimana

		Size, Ownership Concentration and Type Firm (KAP) Against Biological Asset Disclosure (In Agricultural Companies Listed of Indonesia Stock Exchange for Periode 2012-2015)	berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan aset biologis. Konsentrasi kepemilikan tidak berpengaruh terhadap pengungkapan aset biologis dan jenis KAP berpengaruh negatif signifikan terhadap <i>biological asset disclosure</i> .	variabel <i>biological asset intensity</i> , dan ukuran perusahaan. Sedangkan pada variabel dependennya menggunakan pengungkapan aset biologis. Perusahaan yang diteliti sama, yaitu perusahaan agrikultur.	peneliti tidak memasukkan konsentrasi kepemilikan, dan jenis KAP. Perbedaan lainnya terletak pada periode penelitian, serta item pengungkapan aset biologis yang berdasarkan PSAK 69.
3	Goncalves dan Patricia (2015)	Accounting in Agriculture: Disclosure Practices of Listed Firms	Hasil penelitian menunjukkan bahwa <i>biological asset intensity, firm size, ownership concentration, sector, legal status (common low country and the cluster I)</i> berpengaruh positif terhadap <i>mandatory and voluntary disclosure concerning biological assets. Auditor type, internationalization level, dan listing status</i> berpengaruh negatif terhadap <i>mandatory and voluntary disclosure concerning biological assets</i> .	Persamaannya adalah pada variabel independennya menggunakan variabel <i>biological asset intensity, firm size</i> (ukuran perusahaan) dan <i>internationalization level</i> (tingkat internasionalisasi). Sedangkan pada variabel dependennya menggunakan <i>mandatory and voluntary disclosure concerning biological assets</i> (pengungkapan wajib dan sukarela atas aset biologis).	Perbedaannya adalah pada variabel independennya peneliti tidak memasukkan <i>ownership concentration, auditor type, sector, legal status, listing status, dan profitability</i> ke dalam penelitian ini. Perbedaan lainnya adalah peneliti hanya menggunakan perusahaan agrikultur yang berada di Indonesia.

			Sedangkan <i>profitability</i> tidak berpengaruh terhadap <i>mandatory and voluntary disclosure concerning biological assets</i>		
4	Goncalves dan Patricia (2014)	Firm-specific Determinants of Agricultural Financial Reporting	Hasil penelitian menunjukkan bahwa <i>biological asset intensity, firm size, dan ownership concentration</i> berpengaruh positif terhadap <i>mandatory disclosure concerning biological assets</i> . Sedangkan <i>auditor type</i> dan <i>international stakeholders</i> berpengaruh negatif terhadap <i>mandatory disclosure concerning biological assets</i> .	Persamaannya adalah pada variabel independennya menggunakan variabel <i>biological asset intensity</i> , dan <i>firm size</i> (ukuran perusahaan). Sedangkan pada variabel dependennya menggunakan <i>mandatory disclosure concerning biological assets</i> (pengungkapan wajib atas aset biologis).	Perbedaannya adalah pada variabel independennya peneliti tidak memasukkan <i>ownership concentration, auditor type, dan international stakeholders</i> .  Perbedaan lainnya adalah peneliti hanya menggunakan perusahaan agrikultur yang berada di Indonesia.

Sumber: Penelitian Terdahulu

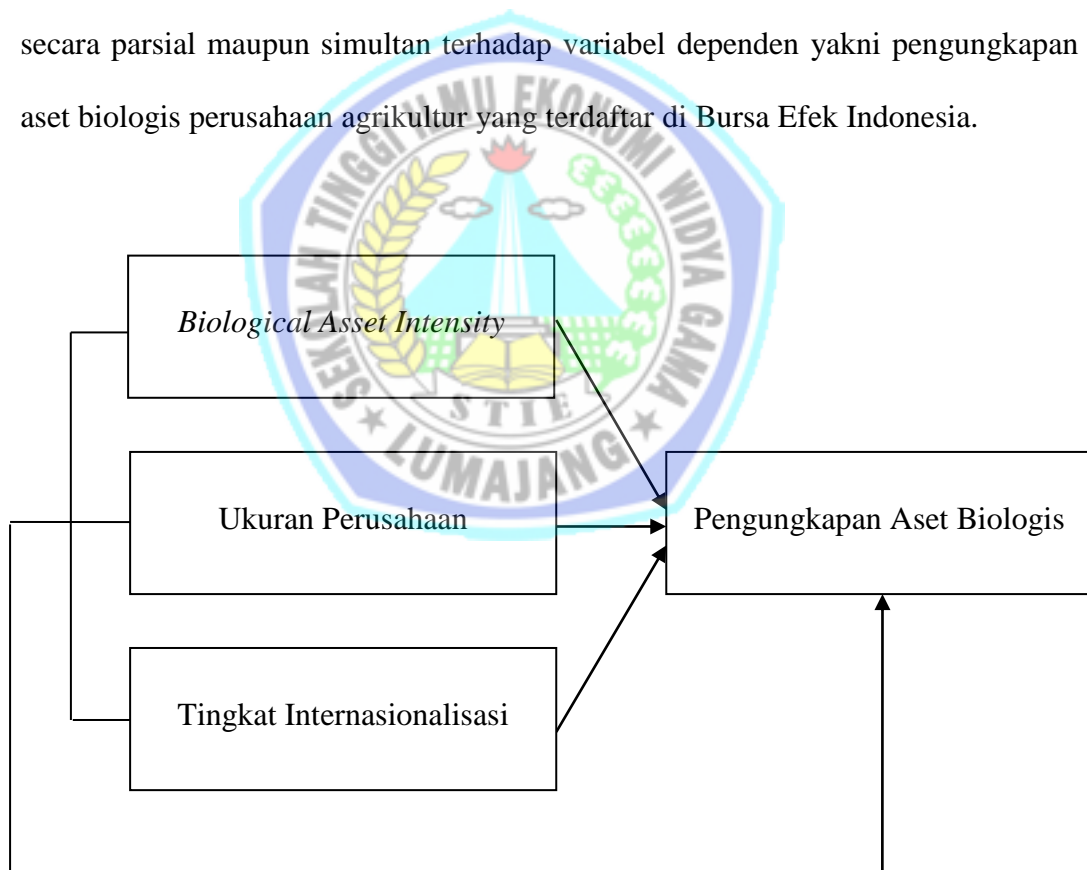
### 2.3 Kerangka Penelitian

Pengungkapan aset biologis yang dilakukan oleh perusahaan dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor. Berdasarkan uraian yang telah dijelaskan dalam landasan teori mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan aset biologis, maka peneliti mengindikasikan bahwa faktor *biological asset intensity*,

ukuran perusahaan, dan tingkat internasionalisasi adalah variabel independen yang mempengaruhi pengungkapan aset biologis sebagai variabel dependen penelitian.

Berdasarkan rumusan masalah, tujuan penelitian, landasan teori, serta hasil penelitian terdahulu, maka sebagai dasar untuk merumuskan hipotesis, berikut peneliti sajikan kerangka pemikiran yang dituangkan pada gambar 2.1.

Kerangka pemikiran menunjukkan pengaruh variabel independen yakni *biological asset intensity*, ukuran perusahaan, dan tingkat internasionalisasi baik secara parsial maupun simultan terhadap variabel dependen yakni pengungkapan aset biologis perusahaan agrikultur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.



**Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran**

Sumber: Peneliti (2019)

## 2.4 Hipotesis

Hipotesis merupakan dugaan sementara terhadap hubungan antara dua variabel atau lebih yang masih harus diuji kebenarannya. Adapun hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

### 2.4.1 Pengaruh *Biological Asset Intensity* Terhadap Pengungkapan Aset Biologis

Aset biologis adalah aset hewan atau tanaman hidup yang merupakan aset utama dan merupakan sumber laba bagi perusahaan agrikultur. Sudah seharusnya sebagai aset utama, besarnya proporsi investasi perusahaan terhadap aset biologis yang dimilikinya harus diungkapkan di dalam laporan tahunan (*annual report*).

(Scherch, dkk., 2013) dalam (Goncalves & Patricia, 2015) menjelaskan bahwa tingkat pengungkapan aset biologis akan meningkat seiring dengan meningkatnya intensitas aset biologis. (Duwu et al., 2018) mengungkapkan terkait pengaruh *biological asset intensity* terhadap pengungkapan aset biologis bahwa:

“Semakin tinggi intensitas aset biologis perusahaan, maka semakin besar juga dorongan untuk mengungkapkan informasi yang lebih lengkap dan rinci terkait aset biologis yang dimilikinya. Hal tersebut merupakan bentuk pelaporan perusahaan agrikultur atas semua aset utama yang dimiliki dan dikelola serta merupakan sumber laba bagi perusahaan-perusahaan pada sektor agrikultur.”

Hasil penelitian (Goncalves & Patricia, 2014; Yurniwati et al., 2018) memperoleh hasil bahwa *biological asset intensity* berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan aset biologis. Sejalan dengan penelitian (Duwu et al., 2018) yang juga memperoleh hasil bahwa *biological asset intensity* berpengaruh

terhadap pengungkapan aset biologis. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis pertama yang akan diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>1</sub>: *Biological Asset Intensity* berpengaruh terhadap Pengungkapan Aset Biologis.

#### 2.4.2 Pengaruh Ukuran Perusahaan Terhadap Pengungkapan Aset Biologis

Perusahaan yang besar cenderung memiliki sumber daya yang besar sehingga tidak memerlukan biaya lagi untuk mengungkapkan informasi secara lengkap kepada pihak eksternal. Dengan demikian, semakin besar ukuran suatu perusahaan maka pengungkapan informasi yang dilakukan seharusnya lebih luas dan lengkap dibandingkan dengan perusahaan kecil, karena perusahaan kecil tidak memiliki sumber daya sebesar yang dimiliki oleh perusahaan besar.

(Nuryaman, 2009) mengungkapkan bahwa semakin besar ukuran sebuah perusahaan, maka pengungkapan sukarela pada pelaporan keuangannya akan semakin meningkat. (Duwu et al., 2018) juga menjelaskan hubungan antara ukuran perusahaan terhadap pengungkapan aset biologis sebagai berikut:

“Semakin besar ukuran suatu perusahaan maka tingkat pengungkapan informasinya juga akan semakin luas. Hal ini dikarenakan perusahaan besar pada umumnya memiliki dasar kepemilikan yang lebih luas dan memiliki lebih banyak pemegang saham, sehingga diperlukan pengungkapan yang lebih luas sebagai tuntutan dari pemegang saham”

Hasil penelitian (Nuryaman, 2009) memperoleh hasil bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap pengungkapan sukarela. Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh (Goncalves & Patricia, 2014; Yurniwati et al., 2018) juga memperoleh hasil bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif



signifikan terhadap pengungkapan aset biologis. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Duwu et al., 2018) bahwa ukuran perusahaan berpengaruh terhadap pengungkapan aset biologis. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis kedua yang akan diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>2</sub>: Ukuran Perusahaan berpengaruh terhadap Pengungkapan Aset Biologis.

### **2.4.3 Pengaruh Tingkat Internasionalisasi Terhadap Pengungkapan Aset Biologis**

Perusahaan yang telah melakukan proses internasionalisasi seharusnya memberikan pengungkapan yang lebih luas dan lengkap, mengingat bahwa perusahaan yang berada di tingkat internasional pasti memiliki banyak pemangku kepentingan yang menginginkan sebuah transparansi pengungkapan informasi.

Menurut (Cooke, 1989) dalam (Goncalves & Patricia, 2015) manajer perusahaan yang beroperasi di beberapa wilayah geografis harus memberikan pengungkapan yang lebih besar, mengingat bahwa kompleksitas aktivitas pada perusahaan tersebut lebih tinggi.

Penelitian yang dilakukan oleh (Lestari, 2016) memperoleh hasil bahwa internasionalisasi berpengaruh positif terhadap pengungkapan sukarela melalui internet. Namun hasil penelitian yang berbeda yang dilakukan oleh (Goncalves & Patricia, 2015) menunjukkan bahwa tingkat internasionalisasi berpengaruh negatif terhadap pengungkapan aset biologis. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis ketiga yang akan diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:



H<sub>3</sub>: Tingkat Internasionalisasi berpengaruh terhadap Pengungkapan Aset Biologis.

#### **2.4.4 Pengaruh *Biological Asset Intensity*, Ukuran Perusahaan dan Tingkat Internasionalisasi Secara Simultan Terhadap Pengungkapan Aset Biologis**

*Biological asset intensity* (intensitas aset biologis) merupakan gambaran dari besarnya tingkat investasi perusahaan terhadap aset biologis yang dimiliki. Semakin besar intensitas aset biologis yang dimiliki oleh perusahaan, maka seharusnya semakin besar pula dorongan untuk mengungkapkan informasi yang lebih luas dan lengkap terkait aset biologis yang dimiliki.

Ukuran perusahaan merupakan cerminan dari aset yang dimiliki oleh perusahaan yang dapat mengklasifikasikan suatu perusahaan menjadi perusahaan besar maupun perusahaan kecil. Semakin besar ukuran suatu perusahaan maka tingkat pengungkapan informasinya juga akan semakin luas.

Internasionalisasi merupakan proses di mana perusahaan melakukan penyesuaian terhadap lingkungan internasional dengan meningkatkan aktivitas penjualan, strategi, sumber daya, serta struktur di tingkat internasional. Internasionalisasi pada perusahaan mengharuskan perusahaan memberikan pengungkapan informasi yang lebih besar, dikarenakan perusahaan yang telah melakukan proses internasionalisasi pasti memiliki banyak pemangku kepentingan yang menginginkan pengungkapan informasi yang lebih luas.

Penelitian yang dilakukan oleh (Kusumadewi, 2018) menunjukkan bahwa *biological asset intensity* dan ukuran perusahaan secara simultan berpengaruh terhadap pengungkapan aset biologis, dan penelitian yang dilakukan oleh (Lestari, 2016) yang memperoleh hasil bahwa internasionalisasi berpengaruh terhadap pengungkapan sukarela melalui *internet financial reporting* (IFR). Berdasarkan uraian di atas, hipotesis keempat yang akan diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H4: *Biological Asset Intensity*, Ukuran Perusahaan, dan Tingkat Internasionalisasi secara simultan berpengaruh terhadap Pengungkapan Aset Biologis.

