

Noto Pamungkas
Rusherlistyani

**AKUNTANSI
PERTAMBANGAN
BATUBARA**
(Konvergensi IFRS No. 6)

KATA PENGANTAR

Buku Standar Akuntansi Perusahaan Pertambangan ini sengaja kami susun sebagai bahan referensi bagi masyarakat umum pengguna jasa akuntansi maupun sebagai bahan tambahan para praktisi di bidang akuntansi dan pertambangan.

Penerapan dari Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 33 revisi Tahun 2011 dan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 64 tahun 2011 merupakan sebuah fase baru dalam perlakuan akuntansi pertambangan umum. Hal ini disebabkan pendekatan yang digunakan lebih mengedepankan *principle based* dari pada *rule based*. Perusahaan-perusahaan tambang diharapkan sudah menerapkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 33 revisi Tahun 2011 dan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 64 Tahun 2011 telah mengadopsi

IFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources.

Diharapkan dengan buku sederhana ini masyarakat luas yang terlibat maupun mengamati akuntansi dan pertambangan dapat menelusuri serta memahami lebih dalam mengenai penerapan standar akuntansi dalam berbagai bidang, khususnya pertambangan.

Salam hormat,

Dr. Noto Pamungkas, M.Si.

Rusherlistyani, S.E., M.Si.. Ak.

DAFTAR ISI

Kata Pengantar	i
Daftar Isi	iii
Daftar Tabel	v
Bab 1. Pendahuluan	1
Bab 2. Standar Akuntansi Pertambangan	15
Bab 3. Perlakuan Akuntansi untuk Aktivitas Eksplorasi dan Evaluasi sesuai dengan PSAK Nomor 64	28
Bab 4. IFRS 6 <i>Exploration for and Evaluation of Mineral Resources</i>	37
Bab 5. Penerapan Standar Akuntansi untuk Aset Eksplorasi dan Evaluasi atas Sumber Daya Mineral Batubara yang diterapkan berdasarkan IFRS	46
Bab 6. Depresiasi, Deplesi dan Amortisasi atas Aset Eksplorasi dan Evaluasi Sumber Daya Mineral Batubara	55
Bab 7. Penerapan Standar Akuntansi untuk	60
	iii

Aset Eksplorasi dan Evaluasi atas
Sumber Daya Mineral Batubara yang
diterapkan berdasarkan PSAK

Bab 8. Standar Akuntansi untuk Aset Eksplorasi dan Evaluasi atas Sumber Daya Mineral yang sesuai untuk diterapkan di Indonesia	69
Bab 9. Penerapan IFRS Nomor 6 pada Perusahaan Batubara di Indonesia	81
Bab 10. Permasalahan yang dihadapi dalam Menerapkan Standar Akuntansi untuk Aset Eksplorasi dan Evaluasi atas Sumber Daya Mineral Batubara	97
Daftar Pustaka	109

DAFTAR TABEL

Tabel 1. Perbedaan Ringkas PSAK 33 antara Revisi 1994 dan Revisi 2011	16
Tabel 2. Tahapan Kegiatan Usaha Pertambangan Umum Sesuai PSAK 33 (Revisi 1994)	20
Tabel 3. Perlakuan Akuntansi pada Perusahaan Pertambangan dalam PSAK 33	25
Tabel 4. Perlakuan Akuntansi Aset Eksplorasi dan Evaluasi Menurut PSAK 64	32
Tabel 5. Perbedaan IFRS 6, PSAK 29 dan PSAK 33	44
Tabel 6. Standard akuntansi untuk aset eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral yang diterapkan berdasarkan FASB, IFRS dan PSAK	70
Tabel 7. Kebijakan Akuntansi Perusahaan Batubara Periode 2013-2015	81

BAB 1

PENDAHULUAN

Penerapan dari Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 33 revisi Tahun 2011 dan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 64 (IFRS Nomor 6) tahun 2011 merupakan sebuah fase baru dalam perlakuan akuntansi pertambangan umum. Hal ini disebabkan pendekatan yang digunakan lebih mengedepankan *principle based* dari pada *rule based*. Perusahaan-pertambangan diharapkan sudah menerapkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 33 Revisi Tahun 2011 dan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 64 Tahun 2011 untuk kegiatan eksplorasi dan pengupasan lapisan tanah dalam pengakuan aset sehingga meningkatkan relevansi dan realibilitas laporan keuangan.

International Financial Reporting Standard (IFRS) merupakan salah satu standar akuntansi yang berlaku secara internasional dan telah digunakan diberbagai perusahaan di negara yang berbeda-beda, yang dikeluarkan oleh *Internasional Accounting Standards Board* (IASB). IASB merupakan sebuah lembaga yang bertujuan mengembangkan standard akuntansi -umum di seluruh dunia. Dengan adanya standar yang berlaku secara internasional ini perusahaan dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas tinggi, dapat dibandingkan serta dapat digunakan oleh investor di pasar modal global serta *stakeholder* lain.

Adanya konvergensi IFRS yang berlaku di suatu perusahaan, khususnya di Indonesia sendiri, maka sedikit banyak diduga akan mempengaruhi ketepatan waktu penyampaian laporan keuangan pada berbagai perusahaan terkait dan juga para pemangku kepentingan (Robert, 2015).

Penerapan IFRS dapat menunjang terwujudnya empat karakteristik kualitatif laporan keuangan, seperti dapat dipahami, relevan, keandalan dan dapat dibandingkan. Informasi yang terkandung dalam laporan keuangan harus memiliki tingkat relevansi yang baik sehingga informasi yang disajikan harus tepat waktu guna mendukung pengambilan keputusan. Informasi yang dihasilkan akan kehilangan relevansinya apabila terdapat penundaan dalam pelaporannya (Hilmi dan Ali dalam Ariyani dan Budiharta, 2014).

Menurut Stovall dalam Istiningrum (2012), adanya konvergensi standar akuntansi yaitu IFRS dengan perencanaan konversi yang tepat sebelumnya oleh semua organisasi dan lembaga yang dipengaruhi oleh keputusan ini akan dapat meningkatkan komparabilitas laporan keuangan secara internasional, meningkatkan akses ke pasar internasional, mengurangi konvergensi laporan keuangan dan meningkatkan kualitas laporan

keuangan. Namun standar IFRS yang didasarkan pada *principle based* ini membuat penentuan standar yang digunakan menyesuaikan kebutuhan masing-masing perusahaan dan memerlukan *professional judgement*, sehingga membutuhkan tingkat pemahaman yang lebih tinggi oleh seorang akuntan yang menyusun laporan keuangan suatu perusahaan dan juga auditor yang mengaudit laporan keuangan perusahaan tersebut. Pelaksanaan penerapan IFRS ke SAK di Indonesia sampai saat ini masih harus dilakukan secara bertahap atau dengan kata lain belum dapat diberlakukan di seluruh perusahaan khususnya pada perusahaan-perusahaan di Indonesia sendiri karena berbagai ketentuan dan juga aturan hukum yang mengikat di Indonesia.

Pengadopsian standar akuntansi internasional ke dalam standar akuntansi nasional bertujuan menghasilkan laporan keuangan yang memiliki kualitas baik, persyaratan akan item-item

pengungkapan akan semakin tinggi sehingga nilai perusahaan akan semakin tinggi pula, manajemen akan memiliki tingkat akuntabilitas tinggi dalam menjalankan perusahaan, laporan keuangan perusahaan menghasilkan informasi yang lebih relevan dan akurat, dan laporan keuangan akan lebih dapat diperbandingkan dan menghasilkan informasi yang valid (Petreski, 2006). Penerapan ini juga bertujuan agar daya informasi laporan keuangan dapat terus meningkat sehingga laporan keuangan dapat semakin mudah dipahami dan dapat dengan mudah digunakan baik bagi penyusun, auditor, maupun pembaca atau pengguna lain.

Sejak tahun 2008 Indonesia mulai melakukan kovergensi IFRS sebagai wujud kesepakatan pemerintah Indonesia atas hasil pertemuan pemimpin negara G20 forum di Washington DC. Salah satu standar akuntansi keuangan yang dikonvergensi terhadap IFRS

adalah standar mengenai minyak dan gas bumi. Oleh karena itulah pada 1 Januari 2012 PSAK Nomor 29 (revisi 1994) yang berlandaskan US GAAP dicabut dan diganti dengan PSAK Nomor 64 (2011): Aktivitas Eksplorasi dan Evaluasi pada Pertambangan Sumber Daya Mineral yang telah mengadopsi *IFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*.

Adopsi penuh IFRS Nomor 6 Tahun 2011 yaitu Eksplorasi dan Evaluasi ini dipaksakan untuk diterapkan pada seluruh perusahaan pertambangan. Padahal perusahaan pertambangan minyak dan gas memiliki karakteristik yang sangat berbeda dengan perusahaan tambang batubara. Di berbagai basisdata pun biasanya diklasifikasikan berbeda. Di Indonesia, kedua jenis pertambangan ini menduduki peringkat atas untuk hasil produksinya.

Atas dasar perminyakan dan pertambangan yang dijadikan satu dalam IFRS Nomor 6 (PSAK 64) inilah maka penelitian ini dirancang selama dua tahun. Tahun pertama akan meneliti dampak adopsi penuh IFRS Nomor 6 terhadap minyak dan gas dan tahun kedua dirancang untuk meneliti dampak adopsi penuh IFRS Nomor 6 terhadap perusahaan pertambangan batu bara.

Industri pertambangan memiliki spesifikasi yang sangat spesifik yang dalam operasionalnya sangat berbeda dengan industri lainnya. Karena itu, dibutuhkanlah suatu metode akuntansi yang berbeda. Hal ini disebabkan industri pertambangan memiliki beberapa aktivitas spesifik, yaitu aktivitas eksplorasi, pengembangan dan konstruksi, produksi, dan pengelolaan lingkungan hidup.

Untuk menunjang aktivitas tersebut pada tahun 1994 Ikatan Akuntan Indonesia mengeluarkan Pernyataan Standar Akuntansi

Keuangan Nomor 33 Tahun 1994 tentang akuntansi pertambangan umum. Sedangkan untuk pertambangan minyak dan gas diatur mulai dari Pernyataan Prinsip Akuntansi Indonesia Nomor 5 tentang Standar Khusus Akuntansi Untuk Minyak Dan Gas Bumi tahun 1984 dan selanjutnya diubah pada tahun 1994 menjadi Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 29 Tahun 1994 tentang Akuntansi Minyak dan Gas Bumi. Perkembangan industri pertambangan di Indonesia yang sangat pesat dalam sepuluh tahun terakhir membuat banyaknya perubahan yang dibutuhkan pada standar akuntansi yang dipakai.

Perubahan ini selain disebabkan oleh perkembangan industri pertambangan itu sendiri juga disebabkan oleh terbitnya IFRS 6 mengenai *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*. Pada tahun 2009, Ikatan Akuntan Indonesia memulai konvergensi *International Financial Reporting Standards* menjadi Pernyataan Standar

Akuntansi Keuangan. Karena itu, standar akuntansi keuangan yang berhubungan dengan kegiatan pertambangan pun tidak luput dari perubahan. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 29 dan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 33 pada Tahun 2011 pun mengalami revisi. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 29 Tahun 1994 akhirnya dicabut dan digantikan dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 64 Tahun 2011 tentang Eksplorasi dan Evaluasi Sumber Daya Mineral. Sedangkan untuk Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 33 tahun 1994 dilakukan revisi. Untuk kegiatan eksplorasi diatur pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 64 Tahun 2011 serta pengembangan dan konstruksi pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 16 dan 19. Sedangkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 33 revisi Tahun 2011 mengatur

tentang Pengupasan Lapisan Tanah dan Pengelolaan Lingkungan Hidup.

Perbedaan antara standar akuntansi keuangan tahun 1994 dengan standar akuntansi keuangan tahun 2011 tentang pertambangan umum terletak pada metode pengakuan biaya eksplorasi, pengembangan dan konstruksi, serta kegiatan produksi. Sedangkan mengenai biaya pengelolaan lingkungan hidup diperlakukan dengan metode yang sama dengan standar sebelumnya. Pertama, metode pengakuan biaya eksplorasi pada standar sebelumnya diakui sebagai beban kecuali belum terdapat cadangan, izin masih berlaku, dan kegiatan eksplorasi signifikan masih dilakukan atau terdapat cadangan terbukti dan izin masih berlaku. Termasuk di dalam biaya eksplorasi adalah biaya perizinan. Namun dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 64 Tahun 2011 seluruh biaya eksplorasi dapat diperlakukan

sebagai aset dan biaya yang dikeluarkan sebagai biaya perizinan tidak dimasukkan di dalamnya.

Kedua, biaya pengembangan yang dikeluarkan dalam tahap pengembangan pada standar akuntansi sebelumnya dikapitalisasi menjadi aset. Namun pada standar akuntansi yang baru, biaya yang dikeluarkan pada tahap pengembangan hanya dapat diakui sebagai aset jika dan hanya jika perusahaan tambang dapat menunjukkan semua kriteria yang tercantum dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 19 revisi Tahun 2010 tentang Aset Tidak Berwujud, paragraf 56, yaitu:

- a) kelayakan teknis penyelesaian aset takberwujud tersebut sehingga aset tersebut dapat digunakan atau dijual,
- b) niat untuk menyelesaikan aset takberwujud tersebut dan menggunakannya atau menjualnya,

- c) kemampuan untuk menggunakan atau menjual aset takberwujud tersebut,
- d) bagaimana aset takberwujud akan menghasilkan kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan. Antara lain entitas mampu menunjukkan adanya pasar bagi keluaran aset takberwujud atau pasar atas aset takberwujud itu sendiri, atau, jika aset takberwujud itu akan digunakan secara internal, entitas mampu menunjukkan kegunaan aset takberwujud tersebut,
- e) tersedianya kecukupan sumber daya teknis, keuangan, dan sumber daya lain untuk menyelesaikan pengembangan aset takberwujud dan untuk menggunakan atau menjual aset tersebut, dan
- f) kemampuan untuk mengukur secara andal pengeluaran yang terkait dengan aset tidak berwujud selama pengembangannya.

Ketiga, untuk pencatatan biaya konstruksi diperlakukan sebagaimana diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 16 revisi tahun 2011 tentang Aset Tetap. Keempat, pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 33 Revisi Tahun 2011 aktivitas produksi digantikan dengan aktivitas pengupasan lapisan tanah.

Pengertian dari usaha pertambangan berdasarkan Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 24 Tahun 2012 dalam pasal 1 ayat 4 adalah kegiatan dalam rangka pengusahaan mineral atau batubara yang meliputi tahapan kegiatan penyelidikan umum, eksplorasi, studi kelayakan, konstruksi, penambangan, pengolahan dan pemurnian, pengangkutan dan penjualan serta pascatambang.

Penerapan PSAK Nomor 64 langsung mengadopsi IFRS Nomor 6 tanpa adanya kajian

yang lebih mendalam lagi apakah relevan dengan kondisi pertambangan di Indonesia. Karena jika ternyata kurang relevan tidak dapat menunjang relevansi dan reabilitas laporan keuangan.

BAB 2

STANDAR AKUNTANSI PERTAMBANGAN

Secara umum karakteristik IFRS, sebagaimana dikutip dari bahan presentasi Ketua DSAK IAI (Sinaga, 2011) pada saat HUT ke-54 IAI, adalah (1) *principle-based*, yaitu penekanan lebih banyak atas interpretasi dan penerapan prinsip-prinsip akuntansi dibandingkan aturan yang detil, (2) penekanan pada substansi transaksi dan evaluasi atas akuntansi mencerminkan realitas ekonomi, (3) banyak memerlukan professional judgment untuk mencapai kesimpulan akuntansi, dan (4) banyak penggunaan *fair value*. Karena *principle-based* tersebut, banyak PSAK yang berbasis industri dicabut dan tidak berlaku lagi.

Berdasarkan hal di atas, PSAK Nomor 33 (Revisi 1994) yang secara khusus mengatur akuntansi pertambangan umum pun direvisi agar

sejalan dengan konvergensi IFRS, sehingga terjadi penyempitan ruang lingkup PSAK. Hal ini disebabkan oleh (1) adopsi IFRS 6 *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources* menjadi PSAK 64: Eksplorasi dan Evaluasi Sumber Daya Mineral yang mengatur akuntansi aktivitas eksplorasi dan (2) perubahan SAK lain yang mengatur akuntansi terkait dengan aktivitas pengembangan dan konstruksi.

Tabel 1
Perbedaan Ringkas PSAK 33 antara Revisi 1994 dan Revisi 2011

Perihal	PSAK 33 (Revisi 1994)	PSAK 33 (Revisi 2011)
Ruang Lingkup	<ul style="list-style-type: none"> • Eksplorasi • Pengembangan dan konstruksi • Produksi • Pengelolaan lingkungan hidup 	<ul style="list-style-type: none"> • Pengupasan lapisan tanah • Pengelolaan lingkungan hidup
Eksplorasi	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya eksplorasi diakui 	<ul style="list-style-type: none"> • Tidak diatur • Dalam

	<p>sebagai beban, kecuali:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Belum terdapat cadangan, izin masih berlaku, dan kegiatan eksplorasi signifikan masih dilakukan. - Terdapat cadangan terbukti dan izin masih berlaku. <ul style="list-style-type: none"> • Biaya eksplorasi mencakup biaya perizinan. 	<p>PSAK 64, biaya eksplorasi (dan</p> <ul style="list-style-type: none"> • evaluasi) diakui sebagai aset. Biaya tersebut tidak termasuk biaya perizinan.
Pengembangan & konstruksi	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya pengembangan diakui sebagai aset (biaya yang ditangguhkan). • Biaya 	<ul style="list-style-type: none"> • Tidak diatur. • Dalam PSAK 64, perlakuan atas biaya pengembangan merujuk pada

	<p>konstruksi diakui sebagai aset tetap.</p>	<p>KDPPLK dan PSAK 19: Aset Takberwujud.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Biaya konstruksi diatur di PSAK lain, misalnya PSAK 16: Aset Tetap.
Produksi	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya pengupasan lapisan tanah awal diakui sebagai aset (beban tanggihan). • Biaya pengupasan lapisan tanah selanjutnya diakui sebagai beban. • Biaya produksi diakui sebagai persediaan. 	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya pengupasan lapisan tanah awal diakui sebagai aset (beban tanggihan). • Biaya pengupasan lapisan tanah selanjutnya diakui sebagai beban.
Pengelolaan	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya 	<ul style="list-style-type: none"> • Sama

lingkungan hidup	<p>pengelolaan lingkungan hidup dalam aktivitas produksi diakui sebagai beban.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Biaya pengelolaan lingkungan hidup dalam aktivitas eksplorasi dan pengembangan diakui sebagai aset (beban tangguhan). 	
------------------	--	--

Sumber, PSAK 33 (Revisi 1994) (IAI, 1994), ED PSAK 33 (Revisi 2011) (IAI, 2011), dan PSAK 64 (IAI, 2011).

Berdasarkan tahapan kegiatan usaha pertambangan umum sesuai dengan UU No. 4/2009 dan PSAK 33 (Revisi 1994) pada tabel 2 menggambarkan tahapan dan perlakuan akuntansi terkait dengan PSAK. Uraian lebih detil terkait dengan masing-masing PSAK yang disebut dalam

tabel 2 dijelaskan berikut ini. Penjelasan tentang PSAK mengacu pada tahapan kegiatan usaha pertambangan umum sehingga pembahasan tentang PSAK 1 (Revisi 2009): Penyajian Laporan Keuangan diuraikan pada bagian akhir.

Tabel 2
Tahapan Kegiatan Usaha Pertambangan Umum
Sesuai PSAK 33 (Revisi 1994)

Tahapan (UU 4/2009)	Tahapan [PSAK 33 (1994)]	Jenis Biaya Menurut PSAK 33 (Revisi 1994)	SAK Umum Terkait
1. Penyelidikan Umum	a. Eksplorasi - Penyelidikan Umum	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya studi literatur, • Biaya perolehan data satelit dan foto udara, • Biaya pemetaan geologi, • Biaya pengambilan contoh, dan • Biaya analisis contoh permukaan 	PSAK 64
	b. Eksplorasi - Geologi dan Geofisika	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya Side Looking Air Radar (SLAR), • Biaya geologi lapangan, • Biaya geologi kimia, termasuk analisis pengujian 	PSAK 64

		laboratorium, <ul style="list-style-type: none"> • Biaya penyelidikan gravitasi, • Biaya penyelidikan magnetik, dan • Biaya penyelidikan seismik 	
2. Eksplorasi	Eksplorasi - Pemboran Eksplorasi	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya persiapan lahan, termasuk biaya pembuatan jalan masuk ke lokasi pemboran, • Biaya pemboran, termasuk peralatan bor, • Biaya mobilisasi dan demobilisasi, • Biaya pengujian dan perampungan, dan • Biaya logistik selama dilaksanakannya pemboran 	PSAK 64
3. Studi kelayakan	Evaluasi	biaya untuk kegiatan evaluasi	PSAK 64
4. Konstruksi	a. Pengembangan & Konstruksi -	a. Biaya Pengembangan i. Biaya administrasi: biaya pengurusan perijinan dan Kuasa Pertambangan, biaya	- KDPPL K - PSAK 19

	administrasi b. Pengembangan & Konstruksi - teknis	<p>pembebasan tanah,</p> <p>ii. Biaya pembersihan lahan (land clearing), dan</p> <p>iii. Biaya pembukaan tambang, termasuk pengupasan lapisan tanah (sebelum produksi).</p>	
		<p>b. Biaya Konstruksi</p> <p>i. Biaya pembuatan prasarana,</p> <p>ii. Biaya pembuatan atau pengadaan bangunan, dan</p> <p>iii. Biaya pembuatan atau pengadaan mesin dan peralatan.</p>	PSAK 16
5. Penambahan	<p>a. Produksi - Pengupasan lapisan tanah</p> <p>b. Produksi - Pengambilan</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya yang terjadi dalam pengupasan lapisan tanah antara lain: • Biaya pengupasan tanah, • Biaya penyediaan lahan untuk penimbunan tanah, • dan Biaya penimbunan tanah hasil pengupasan 	PSAK 33

	bahan galian	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya-biaya yang terjadi dalam pengambilan bahan galian antara lain: • Biaya penggalian • Biaya penyemprotan, • Biaya pengerukan, atau biaya peledakan, dan • Penimbunan bahan galian 	PSAK 14
6. Pengolahan dan pemurnian	Produksi - Pencucian bahan galian	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya-biaya yang terjadi dalam pencucian bahan galian antara lain: • Biaya pembersihan dan pemisahan bahan galian utama dari bahan galian ikutannya, • Biaya pembentukan ukuran/besarnya bahan galian sesuai dengan yang ditetapkan perusahaan 	PSAK 14
7. Pengangkutan	Produksi - Pengangkutan	biaya yang terjadi untuk mengangkut bahan galian tambang umum dari lokasi penambangan	PSAK 14

	bahan galian	ke stasiun pengumpul	
8. Penjualan	--	--	PSAK 23
9. Kegiatan pasca tambang	Pengelolaan Lingkungan Hidup	Biaya-biaya pengelolaan lingkungan hidup meliputi tetapi tidak terbatas pada kegiatan-kegiatan tersebut di atas. Pada dasarnya biaya ini merupakan biaya pengadaan prasarana PLH, biaya yang timbul atas usaha mengurangi dan mengendalikan dampak negatif kegiatan pertambangan	PSAK 33

Sumber: diolah dari UU No. 4/2009, PSAK 33 (Revisi 1994), dan PSAK per 1 Juni 2012

Berdasarkan tahapan kegiatan usaha pertambangan umum sesuai dengan UU Nomor 4/2009 dan PSAK 33 (Revisi 1994) pada tabel 3 menggambarkan perlakuan akuntansi pada perusahaan pertambangan. Uraian lebih detail

terkait dengan masing-masing aktivitas yang disebut dalam tabel 3 dijelaskan berikut ini.

Tabel 3
Perlakuan Akuntansi pada Perusahaan
Pertambangan dalam PSAK 33

Perihal	Deskripsi
Aktivitas Pengupasan Lapisan Tanah	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya pengupasan tanah awal diakui sebagai aset (beban tangguhan), sedangkan biaya pengupasan tanah lanjutan diakui sebagai beban [par.6] Biaya pengupasan tanah lanjutan pada dasarnya dibebankan berdasarkan rasio rata-rata tanahpenutup (average stripping ratio), yaitu perbandingan antara taksiran kuantitas lapisan batuan/tanah penutup terhadap taksiran ketebalan bahan galian (seperti batubara) yang juga dinyatakan dalam satuan unit kuantitas [par.7] • Dalam hal rasio aktual tanah penutup (yaitu rasio antara kuantitas tanah/batuan yang dikupas pada periode tertentu terhadap kuantitas bagian cadangan yang diproduksi untuk

	<p>periode yang sama) berbeda jauh dengan rasio rata-ratanya, apabila rasio aktual lebih besar dari rasio rataratanya, kelebihan biaya pengupasan diakui sebagai aset (beban tangguhan). Selanjutnya, aset tersebut akan dibebankan pada periode ketika rasio aktual jauh lebih kecil dari rasio rata-ratanya[par.7]</p>
<p>Aktivitas Pengelolaan Lingkungan Hidup</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Provisi pengelolaan lingkungan hidup harus diakui jika: <ul style="list-style-type: none"> a) terdapat petunjuk yang kuat bahwa telah timbul kewajiban pada tanggal pelaporan keuangan akibat kegiatan yang telah dilakukan; b) terdapat dasar yang wajar untuk menghitung jumlah kewajiban yang timbul [par.8] • Taksiran biaya untuk pengelolaan lingkungan hidup yang timbul sebagai akibat kegiatan eksplorasi dan pengembangan diakui sebagai aset (beban tangguhan) [par.9]. • Taksiran biaya untuk pengelolaan lingkungan hidup yang timbul sebagai akibat kegiatan produksi tambang

	<p>diakui sebagai beban [par.10].</p> <ul style="list-style-type: none">• Pada tanggal pelaporan, jumlah provisi pengelolaan lingkungan hidup harus dievaluasi kembali untuk menentukan apakah jumlah akrualnya telah memadai [par.11].• Jika jumlah pengeluaran pengelolaan lingkungan hidup yang sesungguhnya terjadi pada tahun• berjalan sehubungan dengan kegiatan periode lalu lebih besar dari pada jumlah akrual yang telah dibentuk, selisihnya dibebankan ke periode ketika kelebihan tersebut timbul [par.12]
--	--

BAB 3

PERLAKUAN AKUNTANSI UNTUK AKTIVITAS EKSPLORASI DAN EVALUASI SESUAI DENGAN PSAK NOMOR 64

Sejak diadopsinya IFRS oleh Indonesia, maka PSAK Nomor 29: Akuntansi Minyak dan Gas bumi dihapuskan dan digantikan dengan PSAK Nomor 64: Aktivitas Eksplorasi dan Evaluasi pada Pertambangan Sumber Daya Mineral yang mengadopsi IFRS 6: *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*. PSAK Nomor 64 tidak lagi memberlakukan penggunaan dari metode SE maupun FC.

Tujuan PSAK Nomor 64 adalah untuk menetapkan pelaporan keuangan atas eksplorasi dan evaluasi pada pertambangan sumber daya mineral. Fokus dalam PSAK ini adalah biaya eksplorasi dan evaluasi dalam industri

pertambangan sumber daya mineral. PSAK ini secara khusus mensyaratkan adanya pengembangan terbatas atas praktik akuntansi untuk pengeluaran yang terjadi atas eksplorasi dan evaluasi. Batasan dari pengeluaran eksplorasi dan evaluasi adalah pengeluaran yang terjadi setelah entitas memperoleh hak hukum untuk mengeksplorasi suatu wilayah tertentu, dan sebelum dibuktikan adanya kelayakan teknis dan komersial atas penambangan sumber daya mineral yang dapat membuktikan adanya cadangan terbukti, maupun membuktikan bahwa dalam aset tersebut tidak ditemukan cadangan yang komersil.

Biaya yang terjadi atas pengeluaran eksplorasi dan evaluasi diakui sebagai aset eksplorasi dan evaluasi sebesar biaya perolehannya. Pengukuran aset eksplorasi dan evaluasi diatur dalam PSAK Nomor 64 (2011) paragraf 9, namun pernyataan tersebut tidak mengatur secara spesifik mengenai pengeluaran

apa saja yang dapat dikategorikan sebagai bagian dari aset eksplorasi dan evaluasi, karena itu setiap entitas memiliki kebijakan akuntansi masing-masing dalam menentukan pengukuran awal aset eksplorasi dan evaluasi dan menerapkannya secara konsisten. Setelah pengukuran awal, entitas menerapkan salah satu dari model biaya atau model revaluasi atas pengukuran aset eksplorasi dan evaluasi selanjutnya.

Berdasarkan PSAK Nomor 64 (2011) paragraf 18, aset eksplorasi akan diuji penurunan nilainya dan diungkapkan sebagai rugi penurunan nilai (IAI, 2011). Menurut PSAK Nomor 48 (revisi 2009) paragraf 1, Penurunan nilai suatu aset didefinisikan sebagai kondisi dimana jumlah tercatat suatu aset lebih besar daripada jumlah terpulihkannya (IAI, 2009). Sesuai dengan PSAK Nomor 48 (revisi 2009), aset tidak boleh dicatat melebihi jumlah terpulihkannya. Jika jumlah tercatat aset dinyatakan melebihi jumlah terpulihkan, maka aset

dinyatakan mengalami penurunan nilai dan penurunan nilai tersebut akan diakui sebagai rugi penurunan nilai. Rugi penurunan nilai diukur sebesar selisih antara jumlah terpulihkan dengan jumlah tercatat aset (IAI, 2009).

Berdasarkan PSAK Nomor 64 (2011) paragraf 15, entitas mengklasifikasikan aset eksplorasi dan evaluasi sesuai dengan sifat aset, yaitu sebagai aset berwujud dan aset tidak berwujud dan menerapkan klasifikasi tersebut secara konsisten (IAI, 2011). Selanjutnya, menurut PSAK Nomor 64 (2011) paragraf 17 suatu aset akan direklasifikasi saat terjadi kelayakan teknis dan kelangsungan usaha yang komersil atas penambangan sumber daya alam. Sebelum direklasifikasi, aset eksplorasi dan evaluasi diuji penurunan nilainya (IAI, 2011). PSAK Nomor 64 (2011) paragraf 23 mengatur pengungkapan aset eksplorasi dan evaluasi berupa informasi yang mengidentifikasi dan menjelaskan jumlah yang diakui dalam laporan keuangan yang

timbul dari eksplorasi dan evaluasi pada pertambangan sumber daya mineral. Selanjutnya, untuk memenuhi hal tersebut entitas mengungkapkan aset eksplorasi dan evaluasi berdasarkan PSAK Nomor 64 (2011).

Tabel 4.
Perlakuan Akuntansi Aset Eksplorasi dan Evaluasi Menurut PSAK 64

Perihal	Deskripsi
Pengakuan	Ketika mengembangkan kebijakan akuntansinya, entitas mengakui aset eksplorasi dan evaluasi menggunakan PSAK 25 (Revisi 2009): Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan paragraf 10 [par.6]
Pengukuran	Aset eksplorasi dan evaluasi diukur pada biaya perolehan [par.8].
Komponen biaya perolehan	<ul style="list-style-type: none"> • Entitas menentukan suatu kebijakan akuntansi yang mengatur pengeluaran yang diakui sebagai aset eksplorasi dan evaluasi dan menerapkannya secara konsisten. Dalam menentukan kebijakan akuntansi ini, entitas

	<p>mempertimbangkan tingkat pengeluaran yang dapat dikaitkan dengan penemuan sumber daya mineral spesifik [par.9].</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pengeluaran yang terkait dengan pengembangan sumber daya mineral tidak diakui sebagai aset eksplorasi dan evaluasi [par.10]. • Sesuai dengan PSAK 57 (revisi 2009): Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi, suatu entitas mengakui setiap kewajiban untuk pemindahan dan restorasi yang terjadi selama periode tertentu sebagai konsekuensi dari eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral
<p>Pengukuran Setelah Pengakuan</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Setelah pengakuan awal, entitas menerapkan salah satu model biaya atau model revaluasi atas aset eksplorasi dan evaluasi [par.12]. • Jika entitas menerapkan model revaluasi (model dalam PSAK 16 (2007): Aset Tetap atau model dalam PSAK 19 (Revisi

	<p>2010): Aset Tak Berwujud), entitas menerapkannya secara konsisten dengan klasifikasi atas aset tersebut (lihat paragraf 15) [par.12]</p>
Perubahan Kebijakan Akuntansi	<ul style="list-style-type: none"> • Entitas dapat mengubah kebijakan akuntansinya atas pengeluaran eksplorasi dan evaluasi jika perubahan kebijakan tersebut dapat membuat laporan keuangan menjadi lebih relevan bagi kebutuhan pengguna dalam pengambilan keputusan dan andal, atau lebih andal dan relevan bagi kebutuhan pengambilan keputusan [par.13]. • Entitas mempertimbangkan unsur relevan dan keandalan dengan menggunakan kriteria dalam PSAK 25 (Revisi 2009): Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan [par.13]
Penyajian	<ul style="list-style-type: none"> • Entitas mengklasifikasi aset eksplorasi dan evaluasi sebagai aset berwujud atau aset tak berwujud sesuai dengan sifat aset yang diperoleh &

	<p>menerapkan klasifikasi tersebut secara konsisten [par.15]</p> <ul style="list-style-type: none"> • Suatu aset tidak diklasifikasikan sebagai aset eksplorasi dan evaluasi ketika kelayakan teknis dan kelangsungan usaha komersial atas penambangan sumber daya mineral dapat dibuktikan. Aset eksplorasi dan evaluasi diuji penurunan nilainya, dan setiap rugi penurunan nilai diakui, sebelum direklasifikasi [par.17]
<p>Penurunan Nilai</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Penurunan nilai aset eksplorasi dan evaluasi diuji ketika fakta dan kondisi menyatakan bahwa jumlah tercatat aset eksplorasi dan evaluasi melebihi jumlah terpulihkan. Ketika fakta dan kondisi menyatakan bahwa jumlah tercatat aset eksplorasi dan evaluasi melebihi jumlah terpulihkan, entitas mengukur, menyajikan dan mengungkapkan setiap rugi penurunan nilai sesuai dengan PSAK 48 (revisi 2009):

	<p>Penurunan Nilai Aset, kecuali seperti yang disajikan dalam paragraf 21 [par.18].</p> <ul style="list-style-type: none"> • Entitas menentukan suatu kebijakan akuntansi untuk mengalokasikan aset eksplorasi dan evaluasi ke unit penghasil kas atau kelompok unit penghasil kas untuk tujuan penilaian aset yang mengalami penurunan nilai. Setiap unit penghasil kas atau kelompok unit penghasil kas yang mana aset eksplorasi dan evaluasi telah dialokasikan tidak lebih besar dari segmen operasi yang telah ditentukan sesuai dengan PSAK 3 (revisi 2009): Segmen Operasi [par.21]
--	--

Sumber: PSAK 64 (IAI, 2011)

BAB 4

IFRS 6 EXPLORATION FOR AND EVALUATION OF MINERAL RESOURCES

Dalam Rosdini, Dini (2014), *International Accounting Standard Board (IASB)* menerbitkan IFRS 6 mengenai aktivitas eksplorasi dan evaluasi perusahaan pertambangan dan energi pada tahun 2004, namun baru efektif diberlakukan pada tahun 2006. Alasan penyusunan IFRS 6 adalah:

1. Tidak ada IFRS yang secara khusus mengatur mengenai akuntansi untuk aktivitas eksplorasi dan evaluasi. IAS 38 dan IAS 16 tidak menyebutkan secara khusus perlakuan akuntansi untuk aktivitas tersebut.
2. Terdapat beberapa pandangan yang berbeda mengenai bagaimana pengeluaran eksplorasi dan evaluasi seharusnya diberlakukan dalam IFRS.

3. Berbagai pembuat standar akuntansi menetapkan praktik akuntansi untuk asset eksplorasi dan evaluasi yang beragam dan terkadang berbeda dari praktik industri sehingga memerlukan perhatian untuk diseragamkan.
4. Pengeluaran eksplorasi dan evaluasi bagi entitas yang terkait dengan pertambangan adalah signifikan.
5. Banyaknya entitas yang terlibat dalam pengeluaran eksplorasi dan evaluasi.

Sebelum adanya IFRS 6, metode akuntansi untuk aktivitas ekstraksi telah menjadi subjek perdebatan selama lebih dari empat puluh tahun. Industri minyak dan gas Amerika Serikat menjadi pusat kontroversi antara *full cost* versus *successful effort*. Adanya embargo minyak dan gas Timur Tengah pada tahun 1973 menyebabkan Securities and Exchange Commission (SEC) diberi tugas untuk membentuk standar akuntansi yang dapat

menyokong industri minyak dan gas negara (Flory dan Grossman, 1978). SEC mendelegasikan tanggung jawab mengenai pembentukan standar akuntansi kepada FASB, namun tetap memegang hak untuk persetujuan akhir (Cortese et al, 2009; Van Riper, 1994). *Exposure draft* yang diajukan FASB, *Financial Accounting by Oil and Gas Producing Companies*, menawarkan alternatif akuntansi yang lebih sempit dan mensyaratkan untuk menggunakan metode *successful effort* (Cortese et al, 2009; Flory dan Grossman, 1978; Van Riper, 1994). Setelah diterbitkannya *exposure draft* tersebut, terjadilah usaha lobby yang intensif dilakukan oleh perusahaan yang lebih kecil dan independen yang lebih memilih metode *full cost* untuk menaikkan asset mereka untuk aktivitas eksplorasi sehingga menarik minat investor (Cortese et al, 2009; Van Riper, 1994). Namun, FASB melakukan studi-studi untuk menunjang *exposure draft* mereka, dan pada Desember 1977 menerbitkan Statement No 19,

Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies, yang menghapuskan metode *full cost* untuk pelaporan keuangan. Lobby atas standar yang telah diterbitkan tersebut masih berlanjut dan bahkan menjadi “argumen akuntansi yang paling dipolitisasi” (Van Riper, 1994), pada akhirnya SEC menarik dukungannya pada FASB Statement No 19 tersebut dan mengizinkan untuk melanjutkan penggunaan *full cost* atau *successful effort*. International Accounting Standard Committee (IASC) kemudian berniat untuk membahas isu ini pada tingkat internasional (Cortese dan Irvine, 2010) dalam Rosdini, Dini (2014).

Pada tahun 1998, proyek industri ekstraktif ditambahkan ke dalam agenda formal dari International Accounting Standard Committee (IASC) yang kemudian berubah menjadi IASB. Komite internasional yang representatif ditunjuk untuk memimpin proyek, dan pada November

2000, *the Extractive Industries Issues Paper* diterbitkan. Dalam *Issues Paper*, IASC memperlihatkan preferensinya untuk menggunakan satu metode pengakuan biaya eksplorasi dan evaluasi yaitu metode *successful effort*. Mayoritas responden pun (78%) mengindikasikan preferensinya terhadap metode *successful effort* atau derivatif dari *successful effort*, yaitu *area of interest*, sedangkan sisa responden (22%) lebih memilih metode *full cost*. Berdasarkan input terhadap proses penyusunan standar tersebut, sangatlah beralasan untuk mengekspektasi bahwa IFRS 6 akan menghendaki penggunaan metode *successful effort* untuk mengakui biaya eksplorasi dan evaluasi. Namun ternyata, setelah IFRS 6 diterbitkan oleh IASB, isi dari IFRS 6 menyatakan boleh memilih antara metode *full cost* atau *successful effort* dan jiwa yang terpancar dari IFRS 6 menunjukkan kecondongannya kepada metode *full cost*, dimana

biaya eksplorasi dan evaluasi dari awal diakui sebagai aset. Meski demikian, IFRS 6 mewajibkan adanya pengungkapan terkait identifikasi dan penjelasan mengenai jumlah dalam laporan keuangan yang timbul dari eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral dan membantu pengguna laporan keuangan untuk memahami jumlah, waktu, dan kepastian mengenai aliran kas di masa depan dari asset eksplorasi dan evaluasi yang diakui. Aktivitas yang terkait dengan evaluasi dan eksplorasi misalnya (1) akuisisi hak untuk eksplorasi, (2) studi topografi, geologi, geokimia, dan geofisik, (3) pengeboran eksplorasi (4) penggalian (5) pengambilan sampling (6) aktivitas terkait evaluasi kelayakan teknis dan komersial dalam ekstraksi sumber daya mineral (Rosdini, Dini, 2014).

4.1. Adopsi IFRS Nomor 6 menjadi PSAK nomor 64

Penelitian ini antara lain didasarkan kepada revisi PSAK 33 dan penerbitan PSAK 64 pada tahun 2011 yang sejalan dengan konvergensi IFRS 6 . Selain itu, saat ini PSAK 33 dalam rencananya akan dicabut dan digantikan dengan ISAK 29 yang mengadopsi IFRIC 20 tentang pengupasan lapisan tanah di fase produksi. Di sisi lain berdasarkan jurnal *“An Examination of the Accounting Policies Implemented at Mines in terms of CMB, Tax Legislation and TFRS within the Framework of Turkey Financial Reporting Standard-6”* yang ditulis Niyazi Kurnaz (2011), dapat dilihat bagaimana kondisi pertambangan di turki setelah penerapan IFRS 6. Hasil tulisan ini dapat dijadikan penulis sebagai referensi dalam penulisan skripsi ini. Dari jurnal tersebut terdapat tiga metode dalam aplikasi di aktivitas eskplorasi, yaitu *full cost*, *Successful effort*, dan *Area of interest methods*. Selain jurnal tersebut

juga menarik kesimpulan bahwa IFRS 6 hanya mengatur kegiatan eksplorasi dan evaluasi, sedangkan aktivitas lainnya tidak diatur. Berikut ini adalah tabel perbedaan antar PSAK.

Tabel 5.
Perbedaan IFRS 6, PSAK 29 dan PSAK 33

IFRS 6	PSAK 29	PSAK 33
EKSPLORATION FOR & EVALUATION OF MINERAL	AKUNTANSI MINYAK & GAS BUMI	AKUNTANSI PERTAMBANGAN UMUM
1. Exploration 2. Evaluation	1. Eksplorasi & Evaluasi 2. Pengembangan 3. Produksi 4. Pengolahan 5. Transportasi 6. Pemasaran 7. Lain-Lain	1) Eksplorasi (& Evaluasi) 2) Pengembangan & Konstruksi 3) Produksi 4) Pengelolaan Lingkungan Hidup

Orientasi penelitian ini adalah kemutakhiran dalam menganalisis fenomena adopsi IFRS Nomor 6. Adopsi IFRS dilakukan oleh Indonesia tahun

2012. Penelitian ini menduga terjadinya perubahan orientasi pemilihan metoda yang dilakukan oleh manager-manager perusahaan tambang. Dugaan ini berdasarkan karakteristik IFRS yang sangat berbeda dengan dengan karakteristik standar domestik sebelumnya. Karakteristik IFRS berbasis prinsip, sedangkan karakteristik standar domestik sebelumnya adalah berbasis aturan.

BAB 5

PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI UNTUK ASET EKSPLORASI DAN EVALUASI ATAS SUMBER DAYA MINERAL BATUBARA YANG DITERAPKAN BERDASARKAN IFRS

BHP Billiton Group menerapkan standar akuntansi dalam penyajian laporan keuangan berdasarkan *International Financial Reporting Standard* (IFRS) dan Interpretasinya (*Interpretation*) yang telah juga diadopsi oleh Negara Uni Eropa (EU), Australia, dan Afrika Selatan. Oleh karena IFRS merupakan standar yang berlaku secara global sehingga memungkinkan pasar dunia mengerti tentang laporan keuangan perusahaan di Negara tersebut. Pengakuan atas laporan keuangan pada perusahaan pertambangan baik berdasarkan FASB dan IFRS tidak terdapat perbedaan yang signifikan, maka berdasarkan

standar IFRS pengakuan (*recognition*) atas aset yang dimiliki yaitu berdasarkan:

Perusahaan melakukan pengakuan (*Recognition*) dalam laporan keuangan atas terhadap pengeluaran yang terjadi atas eksplorasi dan evaluasi. Perusahaan tidak boleh menerapkan pernyataan ini untuk pengeluaran yang terjadi sebagai berikut:

1. Sebelum eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral seperti pengeluaran yang terjadi sebelum entitas memperoleh hak hukum untuk mengeksplorasi suatu wilayah tertentu.
2. Setelah kelayakan teknis dan kelayakan komersial atas penambangan sumber daya mineral dapat dibuktikan.

Dalam IFRS 6 yang mengatur bidang usaha pertambangan batubara, hanya diatur mengenai kegiatan pengupasan lapisan tanah

(*exploration activities*) dan kegiatan pengelolaan lingkungan hidup (*sustainability activities*). Biaya awal sebelum kegiatan eksplorasi dan evaluasi (*Pra- exploration Cost*) tidak diatur secara spesifik di dalam IFRS. Dengan demikian, perlakuan atas biaya tersebut mengacu pada Principle yang lain yang relevan.

Biaya tersebut terkait dengan perolehan aset tidak berwujud maka diakui sebagai bagian biaya perolehan aset tidak berwujud yang diatur dalam *IAS 38 for Intangible Assets*. Namun, biaya sebelum eksplorasi dan evaluasi umumnya tidak dapat dikaitkan dengan perolehan properti mineral sehingga diakui sebagai beban, kecuali biaya tersebut yang dapat dipisahkan dan diperlukan untuk pekerjaan eksplorasi diakui sebagai bagian dari biaya perolehan aset tetap yang diatur dalam *IAS 16 for Property, Plant and Equipment*. Pengeluaran perusahaan atas aset eksplorasi dan evaluasi dicatat sebesar biaya

perolehannya (*Cost Model*) atau sesuai dengan harga wajar (*Revaluation Model*).

Kegiatan pada perusahaan pertambangan yang meliputi:

1. Tahap Eksplorasi, yaitu biaya-biaya yang dikeluarkan atas pengeluaran yang dicatat sebesar biaya perolehan (*Cost Model*) pada tahap eksplorasi, pengembangan, dan produksi dapat di kapitalisasi dan hal ini diatur lebih lanjut dalam IAS 16 mengenai *Propert, Plant* dan *Equipment*.
2. Tahap Pengembangan dan Produksi, tidak ada standar akuntansi dalam IFRS yang mengatur secara spesifik mengenai pengeluaran yang timbul pada tahap pengembangan dan produksi, namun perusahaan dapat melaporkannya merujuk pada IAS 38 yang mengatur tentang Aktiva Tidak Berwujud karena aset tersebut diklasifikasikan pada

tahap pengembangan dari suatu proyek internal yang dapat menunjukkan semua hal berikut ini:

- a. Kelayakan teknis penyelesaian aset tak berwujud tersebut sehingga aset tersebut dapat digunakan atau dijual.
- b. Niat untuk menyelesaikan aset tak berwujud tersebut dan menggunakannya atau menjualnya.
- c. Kemampuan untuk menggunakan atau menjual aset tak berwujud tersebut.
- d. Bagaimana aset tak berwujud akan menghasilkan kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan. Antara lain entitas mampu menunjukkan adanya pasar bagi keluaran aset tak berwujud atau pasar atas aset tak berwujud itu sendiri, atau, jika aset tak berwujud itu akan digunakan

secara internal, entitas mampu menunjukkan kegunaan aset tak berwujud tersebut.

- e. Tersedianya kecukupan sumber daya teknis, keuangan, dan sumber daya lain untuk menyelesaikan pengembangan aset tak berwujud dan untuk menggunakan atau menjual aset tersebut.
- f. Kemampuan untuk mengukur secara andal pengeluaran yang terkait dengan aset tidak berwujud selama pengembangannya.

Aset eksplorasi dan evaluasi diukur pada biaya perolehan. Komponen biaya perolehan aset eksplorasi dan evaluasi. Entitas menentukan suatu kebijakan akuntansi yang spesifik yang mana pengeluaran diakui sebagai aset eksplorasi dan evaluasi dan menerapkannya secara konsisten. Dalam menentukan kebijakan akuntansi ini, entitas mempertimbangkan tingkat pengeluaran yang

dapat dikaitkan dengan penemuan sumber daya mineral spesifik.

Berikut contoh pengeluaran yang dapat termasuk dalam pengukuran awal aset eksplorasi dan evaluasi (tidak terbatas hanya pada daftar berikut) perolehan untuk eksplorasi, kajian topografi, geologi, geokimia dan geofisika, pengeboran eksplorasi, parit, pengambilan contoh, aktivitas yang terkait dengan evaluasi kelayakan teknis dan kelangsungan usaha komersial atas penambangan sumber daya mineral.

Dua dasar pengukuran (*measurement basis*) untuk aset eksplorasi dan evaluasi atas sumber daya mineral baik yang termasuk ke dalam aktiva berwujud (*Tangible Asset*) dan aktiva tidak berwujud (*Intangible Asset*) yang diterapkan secara konsisten dengan klasifikasi atas aset tersebut secara konsisten (Tunggal 2008), yaitu:

- a. Model Biaya, berdasarkan model biaya, nilai

tercatat (*carrying amount*) aktiva adalah biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi amortisasi dan setiap *accumulated impairment losses*. *Impairment loss* adalah kelebihan nilai tercatat (*carrying amount*) dari suatu aktiva terhadap nilai yang dapat dipulihkan (*recoverable amountnya*). Aktiva yang diklasifikasikan sebagai dimiliki untuk dijual disajikan sebesar mana yang lebih rendah antara nilai wajar (*fair value*) dikurangi biaya dan nilai tercatatnya (*carrying amount*).

- b. Model Revaluasi, berdasarkan metode revaluasi, nilai tercatat suatu jenis aktiva adalah nilai wajar yang selanjutnya dikurangi dengan akumulasi amortisasi dan kerugian penurunan nilai. Seperti halnya aktiva tetap (IAS 16), IAS 38 memperoleh revaluasi aktiva tersebut disesuaikan dengan nilai pertama kali, dengan aktiva tersebut disesuaikan dengan nilai wajar. Aktiva yang

diklasifikasikan sebagai dimiliki untuk dijual disajikan sebesar mana yang lebih rendah antara nilai wajar dikurangi biaya menjual dan nilai tercatat.

BAB 6

DEPRESIASI, DEPLESI DAN AMORTISASI ATAS ASET EKSPLORASI DAN EVALUASI SUMBER DAYA MINERAL BATUBARA

Depresiasi, Deplesi dan amortisasi atas aset eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral batubara belum diatur secara khusus sehingga IFRS masih memperbolehkan perusahaan untuk menggunakan metode *Stripping Cost* dari jumlah unit produksi (*the units of production method*) yang telah digunakan sebelumnya maupun metode *stripping cost* berdasarkan Perkiraan Proporsi Cadangan Mineral (*Appropriate Reserves Base*). Perusahaan melakukan penilaian dan penyajian atas aset eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral batubara yaitu dengan cara mengklasifikasikan aset tersebut sebagai aset berwujud atau aset tak berwujud sesuai dengan

sifat aset yang diperoleh dan menerakan klasifikasi tersebut secara konsisten. Beberapa aset eksplorasi dan evaluasi diperlakukan sebagai aset tak berwujud misalnya hak pengeboran, sedangkan yang lain sebagai aset berwujud misalnya sarana dan *drilling rigs*. Sepanjang aset berwujud yang digunakan dalam mengembangkan aset tak berwujud, jumlah yang mencerminkan penggunaan tersebut sebagian bagian dari biaya perolehan aset tak berwujud. Namun demikian, penggunaan aset berwujud untuk mengembangkan suatu aset tak berwujud tidak mengubah aset berwujud menjadi aset tak berwujud. Pengklasifikasian kembali aset eksplorasi dan evaluasi, yaitu suatu aset tidak diklasifikasikan sebagai aset eksplorasi dan evaluasi ketika kelayakan teknis dan kelangsungan usaha komersial atas penambangan sumber daya mineral dapat dibuktikan. Aset eksplorasi dan evaluasi diuji penurunan nilainya, dan setiap rugi

penurunan nilai diakui, sebelum direklasifikasi.

Aset eksplorasi dan evaluasi diuji penurunan nilainya mengacu kepada IAS 36 tentang Penurunan Nilai Aktiva pada setiap tanggal pelaporan keuangan entitas pelaporan harus menentukan apakah terdapat kondisi yang menunjukkan bahwa penurunan nilai aktiva telah terjadi, yaitu terdapat tanda eksternal dan internal yang perlu dipertimbangkan setiap tahun dengan beberapa kondisi berikut:

1. Periode dimana perusahaan memiliki hak melakukan eksplorasi dalam suatu wilayah tertentu telah kadaluarsa selama periode berjalan atau akan kadaluarsa dalam waktu dekat, dan tidak diharapkan untuk diperbarui.
2. Pengeluaran substantif untuk kepentingan lebih lanjut mengenai eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral dalam wilayah tertentu yang tidak dianggarkan atau direncanakan.

3. Eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral pada suatu wilayah tertentu yang tidak menunjukkan penemuan yang memenuhi skala ekonomis atas sumber daya mineral dan perusahaan telah memutuskan untuk menghentikan aktivitas pada wilayah tertentu tersebut.

Perusahaan menentukan suatu kebijakan akuntansi untuk mengalokasikan aset eksplorasi dan evaluasi ke unit penghasil kas atau kelompok unit penghasil kas untuk tujuan penilaian aset yang mengalami penurunan nilai. Setiap unit penghasil kas atau kelompok unit penghasil kas yang mana aset eksplorasi dan evaluasi telah dialokasikan tidak lebih besar dari segmen operasi, dimana tingkat identifikasi yang dilakukan untuk tujuan pengujian penurunan nilai atas aset eksplorasi dan evaluasi dapat terdiri dari satu atau lebih unit penghasil kas. Hal ini diatur lebih lanjut dalam *IFRS 8 for Operating Segments*. Perusahaan

melakukan pengungkapan (*disclosure*) dalam laporan keuangan atas asset yang dimiliki berdasarkan:

1. Pengungkapan atas kebijakan akuntansi atas pengeluaran eksplorasi dan evaluasi termasuk pengakuan aset eksplorasi dan evaluasi,
2. Jumlah aset, liabilitas, penghasilan dan beban, dan arus kas operasi dan arus kas investasi yang timbul dari eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral.

BAB 7

PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI UNTUK ASET EKSPLORASI DAN EVALUASI ATAS SUMBER DAYA MINERAL BATUBARA YANG DITERAPKAN BERDASARKAN PSAK

Penyusunan laporan keuangan dengan menggunakan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Berikut uraian atas penerapan standar akuntansi yang digunakan perusahaan untuk membuat laporan keuangan. Biaya eksplorasi dikapitalisasi dan ditangguhkan, untuk setiap *area of interest*, apabila memenuhi salah satu dari ketentuan berikut ini:

1. Biaya tersebut diharapkan dapat diperoleh kembali melalui keberhasilan pengembangan dan eksploitasi *area of interest* tersebut atau melalui penjualan *area of interest* tersebut.

2. Kegiatan eksplorasi dalam *area of interest* belum mencapai tahap yang memungkinkan penentuan adanya cadangan terbukti yang secara ekonomis dapat diperoleh, dan kegiatan yang aktif dan signifikan dalam atau berhubungan dengan area tersebut masih berlanjut. Jenis-jenis biaya eksplorasi yang pokok, baik yang mempunyai hubungan langsung maupun tidak langsung dengan kegiatan eksplorasi tersebut, adalah sebagai berikut:
 - a. Penyelidikan umum, biaya-biaya yang terjadi dalam penyelidikan umum antara lain biaya studi literatur, biaya perolehan data satelit dan foto udara, biaya pemetaan geologi, biaya pengambilan contoh, dan biaya analisis contoh permukaan,
 - b. Perijinan dan Administrasi, biaya-biaya yang terjadi dalam perijinan dan admi-

nistrasi antara lain biaya perolehan Kuasa Pertambangan, biaya perolehan Kontrak Kerja Sama, biaya perolehan Kontrak Karya, biaya pembebasan tanah/ tanam tumbuh, dan biaya administrasi eksplorasi.

- c. Geologi dan Geofisika, biaya-biaya yang terjadi dalam geologi dan geofisika antara lain biaya *Side Looking Air Radar* (SLAR), biaya geologi lapangan, biaya geologi kimia, termasuk analisis pengujian laboratorium, biaya penyelidikan gravitasi, biaya penyelidikan magnetik dan biaya penyelidikan seismik.
- d. Pemboran Eksplorasi, biaya-biaya yang terjadi dalam pemboran eksplorasi antara lain biaya persiapan lahan, termasuk biaya pembuatan jalan masuk ke lokasi pemboran, biaya pemboran, termasuk

peralatan bor, biaya mobilisasi dan demobilisasi, biaya pengujian dan perampungan, biaya logistik selama dilaksanakannya pemboran.

- e. Evaluasi merupakan biaya untuk kegiatan evaluasi.

Pemulihan biaya eksplorasi yang ditangguhkan tergantung pada suksesnya pengembangan dan eksploitasi secara komersial, atau penjualan dari *area of interest* ditelaah pada setiap akhir periode akuntansi. Biaya eksplorasi yang terkait pada suatu *area of interest* yang telah ditinggalkan atau yang telah diputuskan Direksi Grup bahwa *area of interest* tidak layak secara ekonomis, dihapuskan pada periode keputusan tersebut dibuat. Biaya pengembangan tambang dan biaya-biaya lain yang terkait dengan pengembangan suatu *area of interest* yang terjadi sebelum dimulainya operasi di area terkait,

sepanjang telah memenuhi kriteria untuk penangguhan, akan dikapitalisasi. Biaya eksplorasi dan pengembangan yang ditangguhkan mencakup akumulasi biaya yang terkait dengan penyelidikan umum, administrasi, dan perizinan, geologi dan geofisika, dan biaya-biaya yang terjadi untuk mengembangkan *area* tambang sebelum dimulainya operasi secara komersial. Biaya eksplorasi dan pengembangan diamortisasi selama umur tambang dengan menggunakan metode garis lurus sejak dimulainya produksi secara komersial tergantung situasi tambang.

Biaya bunga dan biaya pinjaman lain, seperti biaya diskonto atas pinjaman bank yang secara langsung ataupun tidak langsung digunakan untuk mendanai aktivitas eksplorasi dan pengembangan, sepanjang telah memenuhi kriteria untuk penangguhan, dikapitalisasi sampai aktivitas eksplorasi dan pengembangan tersebut selesai. Untuk pinjaman yang dapat diatribusi secara

langsung pada suatu aktivitas tertentu, jumlah yang dikapitalisasi adalah sebesar biaya pinjaman yang terjadi selama periode berjalan, dikurangi pendapatan investasi jangka pendek dari pinjaman tersebut.

Untuk pinjaman yang tidak dapat diatribusi secara langsung pada suatu aktivitas tertentu, jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi ditentukan dengan mengalikan tingkat kapitalisasi dengan pengeluaran untuk aktivitas eksplorasi dan pengembangan. Tingkat kapitalisasi adalah rata-rata tertimbang biaya pinjaman dibagi dengan jumlah pinjaman dari suatu periode tertentu, tidak termasuk pinjaman yang secara khusus digunakan untuk aktivitas eksplorasi dan pengembangan tertentu.

Perusahaan melakukan penilaian dan Penyajian dalam pelaporan keuangan atas aset eksplorasi dan evaluasi atas sumber daya mineral

batubara yang dimilikinya berdasarkan biaya eksplorasi dan evaluasi yang ditangguhkan untuk area pertambangan dimana eksplorasi yang dilakukan berdasarkan rasio rata-rata umur tambang, biaya eksplorasi dibebankan sebagai biaya produksi berdasarkan rasio rata-rata umur tambang. Jika rasio atas biaya eksplorasi aktual melebihi rasio rata-rata umur tambang, kelebihan biaya eksplorasi yang ditangguhkan dan dicatat di neraca konsolidasian sebagai biaya eksplorasi yang ditangguhkan.

Jika rasio pengupasan aktual lebih kecil daripada rasio rata-rata umur tambang, selisihnya dibebankan pada saldo biaya eksplorasi yang ditangguhkan dari periode sebelumnya atau dicatat di neraca konsolidasian sebagai cadangan biaya. Perubahan atas estimasi rasio rata-rata pengupasan tanah terhadap umur tambang diperhitungkan secara prospektif sepanjang sisa umur tambang. Jumlah biaya eksplorasi yang dibebankan pada

periode berjalan (diluar biaya amortisasi atas biaya eksplorasi yang ditangguhkan) disajikan secara tersendiri dalam laporan laba rugi sebagai beban eksplorasi. Biaya yang ditangguhkan atas kegiatan eksplorasi disajikan sebagai biaya eksplorasi yang ditangguhkan. Depresiasi, depleksi dan amortisasi atas aset E & E dengan rasio rata-rata penutup yaitu perbandingan antara taksiran kuantitas lapisa batuan/tanah penutup terhadap taksiran ketebalan bahan galian yang juga dinyatakan dalam satuan unit kuantitas.

Perusahaan wajib mengungkapkan dalam catatan laporan keuangan mengenai beberapa hal berikut ini:

1. Kebijakan akuntansi sehubungan dengan dasar penentuan biaya Eksplorasi yang ditangguhkan atas kegiatan eksplorasi yang masih berjalan dengan penjelasan mengenai jangka waktu kontrak untuk *Area of Interest*

yang bersangkutan, biaya eksplorasi yang ditangguhkan atas kegiatan eksplorasi yang sudah menemukan adanya cadangan Terbukti dengan penjelasan bahwa amortisasinya baru akan dilaksanakan pada saat dimulainya produksi.

2. Dalam penyajian biaya eksplorasi yang ditangguhkan harus dibedakan antara Biaya Eksplorasi yang ditangguhkan atas kegiatan eksplorasi yang masih berjalan dengan biaya eksplorasi yang ditangguhkan atas kegiatan eksplorasi yang telah menemukan cadangan terbukti.
3. Apabila terdapat lebih dari satu *Area of Interest*, maka harus diungkapkan rincian dari biaya eksplorasi yang ditangguhkan untuk tiap-tiap *Area of Interest*.
4. Jumlah pembebanan biaya eksplorasi pada periode berjalan serta alasan pembebanannya.

BAB 8

**STANDARD AKUNTANSI UNTUK ASET
EKSPLORASI DAN EVALUASI ATAS SUMBER
DAYA MINERAL YANG SESUAI UNTUK
DITERAPKAN DI INDONESIA**

Berdasarkan hasil penelitian dan analisa yang dilakukan oleh Agustinne (2013), memberikan perbandingan standard yang digunakan dalam pengakuan, pengukuran (*measurement*), penilaian dan penyajian dan pengungkapan atas aset eksplorasi dan evaluasi yang dimiliki oleh perusahaan BHP Billiton dan BR dalam laporan keuangan masing-masing perusahaan, sebagai berikut :

Tabel 6.
Standard akuntansi untuk aset eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral yang diterapkan berdasarkan FASB, IFRS dan PSAK

Keterangan	Standard Akuntansi berdasarkan IFRS	Standard Akuntansi berdasarkan PSAK
<p>Ruang Lingkup (Scope)</p>	<p>Dalam IFRS 6 hanya diatur mengenai kegiatan pengupasan lapisan tanah (<i>exploration activities</i>) dan kegiatan pengelolaan lingkungan hidup (<i>sustainability activities</i>).</p> <p>Biaya awal sebelum kegiatan eksplorasi dan evaluasi (<i>Pra-exploration Cost</i>) tidak diatur secara spesifik dalam IFRS.</p> <p>Pengeluaran perusahaan atas aset eksplorasi dan evaluasi</p>	<p>Biaya E & E dikapitalisasi dan ditangguhkan, untuk setiap <i>area of interest</i>, apabila diharapkan dapat diperoleh kembali melalui keberhasilan pengembangan dan eksploitasi <i>area of interest</i> atau melalui penjualan, Kegiatan E & E belum mencapai tahap yang memungkinkan penentuan adanya cadangan terbukti.</p>

	dicatat sebesar biaya perolehannya (<i>Cost Model</i>) atau sesuai dengan harga wajar (<i>Revaluation Model</i>).	
Pengakuan dan Pengukuran (<i>Recognition dan Measurement</i>)	<p>Dua pendekatan <i>Cost Model</i> & <i>Revaluation Model</i> untuk aset E & E yang termasuk ke dalam aktiva berwujud (<i>Tangible Asset</i>) dan aktiva tidak berwujud (<i>Intangible Asset</i>) yang diterapkan secara konsisten dengan klasifikasi atas aset tersebut secara konsisten.</p> <p>Depresiasi, Depleksi dan amortisasi atas aset eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral batubara belum diatur secara khusus sehingga pengukuran dalam</p>	<p>Pengeluaran yang dicatat sebesar biaya perolehan pada tahap eksplorasi, pengembangan, produksi dapat di kapitalisasi dan di kelompokkan Aktiva Berwujud dalam PSAK 16 dan Aktiva tidak berwujud dalam PSAK 19 apabila terdapat cadangan mineral yang dapat dibuktikan.</p> <p>Depresiasi, depleksi dan</p>

	IFRS masih memperbolehkan bahwa perusahaan untuk melakukan amortisasi dengan metode <i>Stripping Cost</i> sebelumnya.	amortisasi atas aset E & E dengan rasio rata-rata penutup yaitu perbandingan antara taksiran kuantitas lapisan batuan/tanah penutup terhadap taksiran ketebalan bahan galian yang juga dinyatakan dalam satuan unit kuantitas.
Penilaian dan Penyajian (<i>Valuing & Reporting</i>)	Perusahaan menilai & menyajikan atas aset E & E sumber daya batubara yaitu dengan mengklasifikasikan aset tersebut sebagai aset berwujud (IAS 16)/aset tak berwujud (IAS 38). Pengklasifikasian kembali aset E & E, apabila sudah	Jumlah biaya E & E yang dibebankan pada periode berjalan (diluar biaya amortisasi atas biaya eksplorasi yang ditanggihkan) disajikan secara tersendiri dalam laporan laba rugi sebagai beban

	<p>memiliki kelayakan teknis & kelangsungan usaha komersial atas penambangan dapat dibuktikan, diuji penurunan nilainya, dan setiap rugi penurunan nilai diakui, sebelum direklasifikasi.</p> <p>Aset eksplorasi dan evaluasi diuji penurunan nilainya mengacu kepada IAS 36.</p>	<p>eksplorasi.</p> <p>Biaya yang ditangguhkan atas kegiatan eksplorasi disajikan sebagai biaya eksplorasi yang ditangguhkan.</p>
<p>Pengungkapan (Reporting)</p>	<p>Perusahaan mengungkapkan L/K atas aset, kebijakan akuntansi atas biaya E&E termasuk pengakuan aset E&E, jumlah aset, liabilitas, penghasilan & beban, dan arus kas operasi dan arus kas investasi yang timbul dari E&E sumber</p>	<p>Perusahaan melakukan pengungkapan atas jangka waktu kontrak untuk <i>Area of Interest</i>; area yg sudah menemukan adanya cadangan terbukti dan penjelasan</p>

	<p>daya mineral.</p>	<p>bahwa amortisasinya baru akan dilaksanakan pada saat dimulainya produksi.</p>
--	----------------------	--

Sumber: SFAS Nomor 19, IFRS Nomor 6, PSAK 33 tentang Akuntansi untuk Pertambangan Umum (dalam Agustinne, 2013)

Berdasarkan perbandingan standar yang digunakan perusahaan BHP Billiton & BR, maka akan dilakukan pengkajian terhadap standar akuntansi yang sesuai diterapkan di Indonesia berdasarkan pengakuan, pengukuran (*measurement*), penilaian dan penyajian, pengungkapan dalam laporan keuangan. Perusahaan melakukan pengakuan atas aset eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral menggunakan kebijakan sebagai berikut perusahaan telah memperoleh hak hukum untuk mengeksplorasi suatu wilayah tertentu sebelum pengeluaran biaya-biaya atas kegiatan eksplorasi dan evaluasi sumber daya

mineral tersebut terjadi; Perusahaan dalam tahap sebelum mencapai kelayakan teknis dan kelayakan komersial atas penambangan sumber daya mineral dapat dibuktikan; Biaya tersebut diharapkan dapat diperoleh kembali melalui keberhasilan pengembangan dan eksploitasi *area of interest* tersebut atau melalui penjualan *area of interest* tersebut; Kegiatan eksplorasi dalam *area of interest* belum mencapai tahap yang memungkinkan penentuan adanya cadangan terbukti yang secara ekonomis dapat diperoleh, dan kegiatan yang aktif dan signifikan dalam atau berhubungan dengan *area* tersebut masih berlanjut.

Sebuah perusahaan jika ingin melakukan pengukuran (*measurement*) atas nilai aset eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral tersebut maka perusahaan harus dapat menilai dengan cara berikut aset eksplorasi dan evaluasi diukur pada biaya perolehan. Entitas menentukan suatu kebijakan akuntansi yang spesifik yang

mana pengeluaran diakui sebagai aset eksplorasi dan evaluasi dan menerapkannya secara konsisten. Dalam menentukan kebijakan akuntansi ini, entitas mempertimbangkan tingkat pengeluaran yang dapat dikaitkan dengan penemuan sumber daya mineral spesifik.

Sebuah perusahaan jika ingin melakukan pengukuran (*measurement*) atas nilai aset eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral tersebut maka perusahaan harus dapat menilai dengan cara berikut aset eksplorasi dan evaluasi diukur pada biaya perolehan. Entitas menentukan suatu kebijakan akuntansi yang spesifik yang mana pengeluaran diakui sebagai aset eksplorasi dan evaluasi dan menerapkannya secara konsisten. Dalam menentukan kebijakan akuntansi ini, entitas mempertimbangkan tingkat pengeluaran yang dapat dikaitkan dengan penemuan sumber daya mineral spesifik.

Setelah pengakuan awal, entitas menerapkan salah satu model biaya atau model revaluasi atas aset eksplorasi dan evaluasi. Jika perusahaan menerapkan model revaluasi atau biaya perolehan model (*cost model*), maka diterapkan secara konsisten dengan klasifikasi atas aset tersebut secara konsisten. Perusahaan mengklasifikasi aset eksplorasi dan evaluasi sebagai aset berwujud atau aset tak berwujud sesuai dengan sifat aset yang diperoleh dan menerapkan klasifikasi tersebut secara konsisten. Aset eksplorasi dan evaluasi diuji penurunan nilainya ketika fakta dan kondisi menyatakan bahwa jumlah tercatat aset eksplorasi dan evaluasi melebihi jumlah terpulihkan. Ketika fakta dan kondisi menyatakan bahwa jumlah tercatat aset eksplorasi dan evaluasi melebihi jumlah terpulihkan, entitas mengukur, menyajikan dan mengungkapkan setiap rugi penurunan nilai tersebut. Perusahaan menentukan suatu kebijakan

akuntansi untuk mengalokasikan aset eksplorasi dan evaluasi ke unit penghasil kas atau kelompok unit penghasil kas untuk tujuan penilaian aset yang mengalami penurunan nilai. Setiap unit penghasil kas atau kelompok unit penghasil kas yang mana aset eksplorasi dan evaluasi telah dialokasikan tidak lebih besar dari segmen operasi yang telah ditentukan sesuai dengan peraturan yang terkait.

Perusahaan mengungkapkan informasi yang mengidentifikasi dan menjelaskan jumlah yang telah diakui dalam laporan keuangan yang timbul dari eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral. Beberapa hal yang wajib diungkapkan dalam laporan keuangan yaitu (1) kebijakan akuntansi atas pengeluaran eksplorasi dan evaluasi termasuk pengakuan atas aset eksplorasi dan evaluasi; (2) Jumlah aset, liabilitas, penghasilan dan beban, arus kas operasi dan arus kas investasi yang timbul dari eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral.

Perusahaan memperlakukan aset eksplorasi dan evaluasi sebagai kelompok aset yang terpisah dan membuat pengungkapan yang diisyaratkan dalam Standard yang mengatur spesifik mengenai aktiva berwujud dan aktiva tidak berwujud secara konsisten mengenai bagaimanakah aset tersebut diklasifikasikan. Berdasarkan penjelasan diatas, maka standar akuntansi yang sesuai diterapkan di Indonesia untuk aset eksplorasi dan evaluasi atas sumber daya mineral batubara adalah sesuai dengan Undang-undang Republik Indonesia No. 4 Tahun 2009 tentang Pertambangan Umum dan Batubara yang telah sesuai dengan Pernyataan Standard Akuntansi Keuangan (PSAK) yang ada serta melakukan adopsi atas IFRS 6 dengan alasan sebagai berikut (1) adopsi IFRS 6 akan membuat laporan keuangan perusahaan pertambangan nasional dapat dibandingkan dengan perusahaan luar negeri mengingat secara umum perusahaan pertambangan nasional melakukan aktivitas lintas

negara dan hal ini terkait dengan program konvergensi SAK dengan IFRS yang mana tidak terdapat alasan valid untuk menjus- tifikasi bahwa tidak perlu mengadopsi IFRS 6, sehingga hal ini dianggap tidak akan memberi- kan dampak yang signifikan terhadap perlakuan akuntansi yang telah ada; (b) pengecualian yang diatur dalam IFRS 6 paragraf 06 dan 07 yang menjadi ED PSAK 64 terkait dengan pengecualian dalam menentukan kebijakan akuntansi, perubahan estimasi akuntansi, dan kesalahan, merupakan hal yang tidak relevan dengan kondisi di Indonesia yang telah memiliki SAK untuk minyak bumi dan gas bumi dan pertambangan umum dan adopsi IFRS 6 tidak akan membawa manfaat jika masih tetap mengizinkan untuk menggunakan kebijakan akuntansi sebelumnya.

BAB 9

PENERAPAN IFRS 6 PADA PERUSAHAAN

BATUBARA DI INDONESIA

Penerapan IFRS Nomor 6 pada Perusahaan Batubara di Indonesia ini menggunakan data sekunder yang di peroleh dari Bursa Efek Indonesia (BEI). Laporan keuangan perusahaan pertambangan batubara pada periode tahun 2013 sampai 2015. Berikut ini adalah kebijakan akuntansi yang diterapkan di perusahaan batubara pada periode 2013-2015:

Tabel 7.
Kebijakan Akuntansi Perusahaan Batubara
Periode 2013-2015

No	Nama Perusahaan	2013	2014	2015
1	ADRO (Adaro Energy Tbk)	PSAK No. 38 PSAK No. 60 PSAK No. 51 PSAK No. 44 PSAK No. 65 PSAK No. 66	PSAK No. 1 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 24 PSAK No. 46 PSAK No. 48	PSAK No. 1 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 24 PSAK No. 46 PSAK No. 48

		PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 1 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 24 PSAK No. 33	PSAK No. 50 PSAK No. 55 PSAK No. 60 PSAK No. 65 PSAK No. 66 PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 33 PSAK No. 14	PSAK No. 50 PSAK No. 55 PSAK No. 60 PSAK No. 65 PSAK No. 66 PSAK No. 68 PSAK No. 69 PSAK No. 14
2	ARII (Atlas Resources Tbk)	PSAK No. 1 PSAK No. 55	PSAK No. 1 PSAK No. 55 PSAK No. 14	PSAK No. 60 PSAK No. 66 PSAK No. 24 PSAK No. 65 PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 7 PSAK No. 14 PSAK No. 55 PSAK No. 1 PSAK No. 4 PSAK No. 46 PSAK No. 48 PSAK No. 50 PSAK No. 55
3	BSSR (Baramulti Suksessaran a Tbk)	PSAK No. 38 PSAK No. 22 PSAK No. 48 PSAK No. 5	PSAK No. 7 PSAK No. 48 PSAK No. 33 PSAK No. 24 PSAK No. 5	PSAK No. 1 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 24 PSAK No. 46 PSAK No. 48

				PSAK No. 50 PSAK No. 55 PSAK No. 60 PSAK No. 65 PSAK No. 66 PSAK No. 67 PSAK No. 68
4	BYAN (Bayan Resources Tbk)	PSAK No. 33 PSAK No. 38 PSAK No. 60 PSAK No. 65 PSAK No. 66 PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 1 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 24 PSAK No. 55 PSAK No. 7	PSAK No. 65 PSAK No. 48 PSAK No. 55 PSAK No. 10 PSAK No. 7	PSAK No. 1 PSAK No. 46 PSAK No. 48 PSAK No. 24 PSAK No. 65 PSAK No. 67 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 50 PSAK No. 55 PSAK No. 60 PSAK No. 66 PSAK No. 68 PSAK No. 10 PSAK No. 7 PSAK No. 57
5	DEWA (Darma Henwa Tbk)	PSAK No. 38 PSAK No. 24 PSAK No. 60 PSAK No. 10 PSAK No. 55 PSAK No. 57	PSAK No. 65 PSAK No. 66 PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 24 PSAK No. 10 PSAK No. 60	PSAK No. 1 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 24 PSAK No. 46 PSAK No. 48 PSAK No. 50

			PSAK No. 55 PSAK No. 57	PSAK No. 55 PSAK No. 60 PSAK No. 65 PSAK No. 66 PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 57
6	DOID (Delta Dunia Makmur Tbk)	PSAK No. 53 PSAK No. 7 PSAK No. 25 PSAK No. 24 PSAK No. 55 PSAK No. 57 PSAK No. 60 PSAK No. 33	PSAK No. 55 PSAK No. 53 PSAK No. 7 PSAK No. 24 PSAK No. 57 PSAK No. 60 PSAK No. 1 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 46 PSAK No. 48 PSAK No. 15 PSAK No. 46 PSAK No. 48 PSAK No. 50 PSAK No. 65 PSAK No. 50 PSAK No. 65 PSAK No. 66 PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 67 PSAK No. 68	PSAK No. 55 PSAK No. 24 PSAK No. 53 PSAK No. 1 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 46 PSAK No. 48 PSAK No. 50 PSAK No. 60 PSAK No. 65 PSAK No. 66 PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 7 PSAK No. 57
7	GEMS (Golden Energy Mines Tbk)	PSAK No. 10 PSAK No. 4 PSAK No. 22 PSAK No. 7 PSAK No. 50 PSAK No. 55 PSAK No. 60	PSAK No. 10 PSAK No. 4 PSAK No. 22 PSAK No. 7 PSAK No. 55 PSAK No. 60 PSAK No. 16	PSAK No. 55 PSAK No. 10 PSAK No. 1 PSAK No. 65 PSAK No. 50 PSAK No. 60 PSAK No. 48

		PSAK No. 16 PSAK No. 30 PSAK No. 64 PSAK No. 48 PSAK No. 23 PSAK No. 24 PSAK No. 46 PSAK No. 56 PSAK No. 57 PSAK No. 5 PSAK No. 33	PSAK No. 30 PSAK No. 64 PSAK No. 48 PSAK No. 23 PSAK No. 24 PSAK No. 46 PSAK No. 56 PSAK No. 57 PSAK No. 5 PSAK No. 33 PSAK No. 14	PSAK No. 46 PSAK No. 24 PSAK No. 7 PSAK No. 14 PSAK No. 22
8	HRUM (Harum Energy Tbk)	PSAK No. 10 PSAK No. 38 PSAK No. 60 PSAK No. 55 PSAK No. 58 PSAK No. 48	PSAK No. 29 PSAK No. 33 PSAK No. 1 PSAK No. 24 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 46 PSAK No. 48 PSAK No. 50 PSAK No. 55 PSAK No. 60 PSAK No. 65 PSAK No. 66 PSAK No. 66 PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 58	PSAK No. 1 PSAK No. 24 PSAK No. 46 PSAK No. 13 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 24 PSAK No. 65 PSAK No. 67 PSAK No. 16 PSAK No. 19 PSAK No. 66 PSAK No. 53 PSAK No. 30 PSAK No. 14 PSAK No. 48 PSAK No. 55 PSAK No. 58
9	ITMG	PSAK No. 33	PSAK No. 33	PSAK No. 24

	(Indo Tambangra ya Megah Tbk)	PSAK No. 38 PSAK No. 60 PSAK No. 51	PSAK No. 60 PSAK No. 51	PSAK No. 60 PSAK No. 1
10	KKGI (Resource Alam Indonesia)	PSAK No. 22 PSAK No. 7 PSAK No. 56 PSAK No. 55 PSAK No. 57 PSAK No. 1 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 24 PSAK No. 65 PSAK No. 66 PSAK No. 67 PSAK No. 68	PSAK No. 22 PSAK No. 55 PSAK No. 57 PSAK No. 1 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 24 PSAK No. 65 PSAK No. 66 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 24 PSAK No. 67 PSAK No. 68	PSAK No. 22 PSAK No. 24 PSAK No. 38 PSAK No. 55 PSAK No. 57
11	MYOH (Samindo Resources Tbk)	PSAK No. 50 PSAK No. 60 PSAK No. 55 PSAK No. 7 PSAK No. 26 PSAK No. 24 PSAK No. 38 PSAK No. 57 PSAK No. 5	PSAK No. 55 PSAK No. 38 PSAK No. 22 PSAK No. 7	PSAK No. 1 PSAK No. 24 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 46 PSAK No. 48 PSAK No. 50 PSAK No. 55 PSAK No. 60 PSAK No. 65 PSAK No. 67 PSAK No. 68

				PSAK No. 7 PSAK No. 10
12	PKPK (Perdana Karya Perkasa Tbk)	PSAK No. 38 PSAK No. 60 PSAK No. 51 PSAK No. 55 PSAK No. 4 PSAK No. 5	PSAK No. 38 PSAK No. 60 PSAK No. 51 PSAK No. 55 PSAK No. 4 PSAK No. 5	PSAK No. 1 PSAK No. 24 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 46 PSAK No. 48 PSAK No. 50 PSAK No. 55 PSAK No. 60 PSAK No. 65 PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 7 PSAK No. 13 PSAK No. 66
13	PTBA (Tambang Batubara Bukit Asam (Persero) Tbk)	PSAK No. 51 PSAK No. 38 PSAK No. 60	PSAK No. 33	PSAK No. 24 PSAK No. 1 PSAK No. 46 PSAK No. 67 PSAK No. 55 PSAK No. 66 PSAK No. 7 PSAK No. 57
14	PTRO (Petrosea Tbk)	PSAK No. 38 PSAK No. 60 PSAK No. 68 PSAK No. 55	PSAK No. 1 PSAK No. 24 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 46	PSAK No. 1 PSAK No. 24 PSAK No. 4 PSAK No. 15 PSAK No. 46

			PSAK No. 50 PSAK No. 55 PSAK No. 60 PSAK No. 65 PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 23 PSAK No. 14 PSAK No. 13 PSAK No. 48	PSAK No. 50 PSAK No. 55 PSAK No. 60 PSAK No. 65 PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 30 PSAK No. 14 PSAK No. 58 PSAK No. 48
15	TOBA (Toba Bara Sejahtera Tbk)	PSAK No. 1 PSAK No. 24 PSAK No. 4 PSAK No. 55 PSAK No. 65 PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 22 PSAK No. 14 PSAK No. 16 PSAK No. 48 PSAK No. 38 PSAK No. 7	PSAK No. 1 PSAK No. 24 PSAK No. 4 PSAK No. 55 PSAK No. 65 PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 22 PSAK No. 14 PSAK No. 16 PSAK No. 48 PSAK No. 33 PSAK No. 7 PSAK No. 46 PSAK No. 50 PSAK No. 60 PSAK No. 66	PSAK No. 1 PSAK No. 24 PSAK No. 55 PSAK No. 65 PSAK No. 67 PSAK No. 68 PSAK No. 22 PSAK No. 14 PSAK No. 16 PSAK No. 7 PSAK No. 46 PSAK No. 50 PSAK No. 57 PSAK No. 25 PSAK No. 27

Sumber: www.idx.co.id

Berdasarkan kebijakan akuntansi yang telah diterapkan pada perusahaan, dari 15 perusahaan batubara yang terdaftar secara berturut-turut pada periode 2013-2015 hanya terdapat 1 perusahaan batubara yang telah menerapkan IFRS Nomor 6, yaitu perusahaan GEMS (Golden Energy Mines Tbk). Tetapi perusahaan Golden Energy Mines Tbk juga baru menerapkan IFRS Nomor 6 pada periode tahun 2013 dan 2014, sedangkan pada periode tahun 2015 tidak menerapkannya kembali.

Hasil analisis mengenai penerapan kebijakan akuntansi pada perusahaan batubara masih banyak perusahaan yang belum menerapkan IFRS Nomor 6. IFRS Nomor 6 atau PSAK Nomor 64 pada *annual report* perusahaan Golden Energy Mines Tbk berisi mengenai, “Aktivitas Eksplorasi dan Evaluasi pada Pertambangan Sumber Daya Mineral”, yang mengatur pelaporan keuangan atas aktivitas eksplorasi dan evaluasi pada pertambangan sumber daya mineral, terutama mengenai

identifikasi dan pengungkapan aset yang timbul dari aktivitas tersebut untuk memberi pemahaman atas jumlah, waktu dan kepastian arus kas masa depan terkait dan PSAK Nomor 33 (Revisi 2011) “Aktivitas Pengupasan Lapisan Tanah dan Pengelolaan Lingkungan Hidup pada Pertambangan Umum”. Adopsi PSAK Nomor 64 tersebut memberikan pengaruh terhadap pengungkapan dan penyajian bagi pengeluaran atas aktivitas eksplorasi, pengembangan, dan eksploitasi sumber daya mineral dalam laporan keuangan konsolidasian tanpa mempengaruhi pengukurannya. Pengeluaran yang dilakukan sebelum perolehan izin penambangan dibebankan pada saat terjadinya.

Pengeluaran untuk eksplorasi dan evaluasi dikapitalisasi dan diakui sebagai “aset eksplorasi dan evaluasi” untuk setiap daerah pengembangan (*area of interest*) apabila izin pertambangan telah diperoleh dan masih berlaku dan: (i) biaya tersebut

diharapkan dapat diperoleh kembali melalui keberhasilan pengembangan dan eksploitasi daerah pengembangan, atau (ii) apabila kegiatan tersebut belum mencapai tahap yang memungkinkan untuk menentukan adanya cadangan terbukti yang secara ekonomis dapat diperoleh, serta kegiatan yang aktif dan signifikan, dalam daerah pengembangan (*area of interest*) terkait masih berlangsung. Pengeluaran ini meliputi penggunaan bahan pembantu dan bahan bakar, biaya survei, biaya pengeboran dan pengupasan tanah sebelum dimulainya tahap produksi dan pembayaran kepada kontraktor. Setelah pengakuan awal, aset eksplorasi dan evaluasi dicatat menggunakan model biaya dan diklasifikasikan sebagai aset berwujud, kecuali memenuhi syarat untuk diakui sebagai aset takberwujud.

Pemulihan aset eksplorasi dan evaluasi tergantung pada keberhasilan pengembangan dan eksploitasi komersial daerah pengembangan (*area of*

interest) tersebut. Aset eksplorasi dan evaluasi diuji untuk penurunan nilai bila fakta dan kondisi mengindikasikan bahwa jumlah tercatatnya mungkin melebihi jumlah terpulihkannya. Dalam keadaan tersebut, maka entitas harus mengukur, menyajikan dan mengungkapkan rugi penurunan nilai terkait sesuai dengan PSAK Nomor 48 (Revisi 2009) Aset eksplorasi dan evaluasi ditransfer ke “Tambang dalam pengembangan” pada akun “Aset pertambangan” setelah ditetapkan bahwa tambang memiliki nilai ekonomis untuk dikembangkan.

Pengeluaran untuk tambang dalam pengembangan dan biaya-biaya lain yang terkait dengan pengembangan suatu *area of interest* setelah transfer dari aset eksplorasi dan evaluasi namun sebelum dimulainya tahap produksi pada *area* yang bersangkutan, dikapitalisasi ke “Tambang dalam pengembangan” sepanjang memenuhi kriteria kapitalisasi. Pada saat tambang dalam pengembangan diselesaikan dan tahap produksi

dimulai, “Tambang dalam pengembangan” ditransfer ke “Tambang pada Tahap Produktif” pada akun “Aset Pertambangan”, yang dicatat pada nilai perolehan, dikurangi deplesi dan akumulasi penurunan nilai. Deplesi tambang pada tahap produksi adalah berdasarkan metode unit produksi sejak daerah pengembangan (*area of interest*) tersebut telah berproduksi secara komersial, selama periode waktu yang lebih pendek antara umur tambang dan sisa berlakunya PKP2B atau IUP.

Biaya pengupasan tanah dibebankan sebagai biaya produksi berdasarkan rasio rata-rata pengupasan tanah selama umur tambang. Jika rasio pengupasan tanah aktual melebihi rasio rata-rata, kelebihan biaya pengupasan tanah tersebut dikapitalisasi sebagai pengupasan tanah ditangguhkan sebagai bagian dari aset pertambangan, secara kolektif, aset-aset ini merefleksikan investasi gabungan pada unit penghasil kas yang relevan, yang diuji untuk

penurunan nilai bila kejadian dan kondisi mengindikasikan bahwa nilai tercatatnya tidak dapat dipulihkan.

Penerapan IFRS Nomor 6 sebenarnya mempunyai dampak yang besar terhadap perusahaan, namun banyak perusahaan yang belum menerapkan kebijakan akuntansi tersebut. Pada penelitian Pamungkas, Rusherlistyani (2015) juga menghasilkan temuan yang sama, bahwa perusahaan minyak dan gas masih banyak yang belum menerapkan IFRS nomor 6 seperti hasil yang didapatkan saat ini pada perusahaan batubara. Kajian ulang untuk mengetahui apakah penerapan PSAK Nomor 64 yang diadopsi dari IFRS 6 *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources* dirasa kurang sesuai diterapkan di Indonesia. Mengingat adanya karakteristik eksplorasi yang berbeda pada masing-masing industri pertambangan dan migas di Indonesia. Terlebih lagi, PSAK Nomor 64 merupakan pengganti

standar akuntansi sebelumnya yang telah dirasa cukup komprehensif mewakili masing-masing industri pertambangan dan migas, yaitu pada PSAK Nomor 29 dan PSAK Nomor 33.

Dengan adanya pencabutan PSAK Nomor 29 dapat menunjukkan bahwa PSAK Nomor 64 mengenai Eksplorasi dan Evaluasi Sumber Daya Mineral yang mengadopsi seluruh pengaturan dalam IFRS 6 *Exploration for and Evaluation of Mineral* dirasa masih kurang bijak karena tidak relevan dengan kondisi di Indonesia yang telah memiliki SAK untuk minyak dan gas bumi dan pertambangan umum.

IFRS 6 mengenai eksplorasi dan evaluasi, mensyaratkan pengungkapan informasi yang mengidentifikasi dan menjelaskan jumlah yang diakui dalam laporan keuangan yang timbul dari eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral, termasuk kebijakan akuntansi untuk biaya

eksplorasi dan evaluasi termasuk pengakuan aset eksplorasi dan evaluasi jumlah aset, kewajiban, pendapatan dan biaya operasi dan arus kas yang timbul dari eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral investasi.

BAB 10

**PERMASALAHAN YANG DIHADAPI DALAM
MENERAPKAN STANDAR AKUNTANSI
UNTUK ASET EKSPLORASI DAN EVALUASI
ATAS SUMBER DAYA MINERAL BATUBARA**

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, permasalahan yang dihadapi dalam menerapkan standar akuntansi untuk aset eksplorasi dan evaluasi atas sumber daya mineral batubara berdasarkan pengakuan, pengukuran, penilaian dan penyajian, pengungkapan dalam laporan keuangan, adalah sebagai berikut (1) tidak ada pengaturan yang secara jelas mengenai pengakuan biaya yang dikeluarkan sebelum kegiatan eksplorasi dan evaluasi dilakukan, antara lain termasuk biaya perizinan untuk melakukan kegiatan eksplorasi dan evaluasi tersebut; (2) Perusahaan belum dapat membuktikan kepemilikan aset eksplorasi dan evaluasi secara

hukum karena tersangkut pada perizinan atas hak guna usaha atas lahan pertambangan yang dimiliki perusahaan masih dalam pengurusan akan tetapi perusahaan telah mengeksplorasi lahan tersebut; (3) Pengurusan hak guna pertambangan di Indonesia tidak mempunyai kepastian prosedur dan peraturan yang bersifat terstruktur untuk melindungi dan memberikan kepastian hukum kepada para investor asing yang akan melakukan kegiatan eksplorasi atas sumber daya mineral batubara yang sangat berpotensi besar bagi pendapatan negara.

Perusahaan tidak dapat menilai dan mengukur secara wajar dan tepat atas biaya perijinan, sarana dan fasilitas yang telah dibangun untuk mendukung kegiatan eksplorasi dan evaluasi, *drilling rigs* atas eksplorasi yang belum menghasilkan, eksplorasi yang telah menghasilkan atas biaya yang telah dikapitalisasi menjadi aset eksplorasi dan evaluasi tersebut.

Perusahaan seringkali melakukan kesalahan yang terkait dengan pengukuran dan pengklasifikasian aset eksplorasi dan evaluasi yang masih dalam tahap eksplorasi maupun tahap pengembangan untuk eksploitasi dan kegiatan produksi batubara pada perusahaan pertambangan batubara yang memiliki lebih dari satu *area of interest* pertambangan batubara. Perusahaan diharuskan melakukan penilaian atas aset eksplorasi dan evaluasi berdasarkan harga pasar di Indonesia. Hal ini sangat sulit untuk dapat dilakukan karena tidak terdapatnya *Market* yang terbuka untuk melakukan penilaian tersebut, dan terbatasnya jumlah tenaga appraisal di Indonesia yang menguasai spesifik bidang pertambangan batubara tersebut.

Dalam hal penyusunan laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku mengharuskan manajemen untuk membuat estimasi dan asumsi yang mempengaruhi jumlah

aset dan kewajiban yang dilaporkan, dan pengungkapan atas aset keuangan, serta jumlah pelaporan dan beban selama periode pelaporan. Walaupun estimasi ini dibuat berdasarkan pengetahuan terbaik manajemen atas kejadian dan aktivitas yang terjadi, hasil yang sebenarnya mungkin berbeda dari jumlah yang diestimasi.

Menurut hasil penelitian yang telah dilakukan, perlakuan standard akuntansi atas aset eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral batubara yang diterapkan berdasarkan FASB, IFRS, dan PSAK adalah sebagai berikut :

- (1) Perlakuan akuntansi terhadap aset eksplorasi dan evaluasi merupakan suatu hal yang perlu diperhatikan karena memerlukan keahlian khusus terhadap hal pengakuan, pengukuran, penilaian dan penyajian di laporan keuangan atas aset eksplorasi dan evaluasi yang bersifat material dan dapat memberikan pengaruh yang

signifikan terhadap laporan keuangan yang disajikan tersebut;

- (2) Laporan keuangan dimasa yang akan datang menuju kepada arah konvergensi IFRS dan SAK, namun aset eksplorasi dan evaluasi atas sumber daya mineral batubara tidak memiliki penilaian yang comparative karena tidak semua komponen atas biaya eksplorasi dan evaluasi tersebut memiliki harga pasar (*fair value*) yang sama pada setiap *area of interest* dari sumber daya batubara tersebut.

Penerapan standar akuntansi untuk aktiva eksplorasi dan evaluasi mineral batubara berdasarkan FASB dan IFRS tidak memiliki perbedaan yang signifikan, karena terdapat celah pengaturan dalam IFRS Nomor 6 paragraf 06 dan 07 tentang pengakuan aset eksplorasi dan evaluasi terkait dengan pengecualian dalam menentukan kebijakan akuntansi sebagaimana diatur IAS 8

Accounting policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, yakni mengizinkan perusahaan untuk tetap mengimplementasikan kebijakan akuntansi yang lama dengan syarat kebijakan tersebut dilakukan secara konsisten, dalam membuat laporan keuangan yang relevan dan dapat dipercaya selama tidak menyimpang jauh dari kebijakan yang telah ditentukan berdasarkan IFRS.

Sedangkan penerapan standar atas Akuntansi Pertambangan di Indonesia, dalam ketentuan transisi dalam ED PSAK 64 yang telah mengadopsi IFRS 6 tidak diatur secara tersendiri, sehingga perubahan pengaturan tersebut berlaku secara *retrospektif* dengan penjelasan di paragraf 26 bahwa alasan tidak ada perubahan yang signifikan dengan perlakuan akuntansi sebelumnya sebagaimana diatur dalam PSAK Nomor 25 (revisi 2009): Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan, yang diatur dalam paragraf 19 terkait dengan

pengecualian dalam menentukan kebijakan akuntansi. Indonesia yang telah memiliki SAK untuk minyak dan gas bumi dan pertambangan umum dan adopsi IFRS 6 tidak akan membawa manfaat jika masih tetap mengizinkan untuk menggunakan kebijakan akuntansi sebelumnya.

Standard akuntansi yang sesuai diterapkan di Indonesia untuk aset eksplorasi dan evaluasi atas sumber daya mineral batubara yang sesuai dengan Undang-undang Republik Indonesia Nomor 4 Tahun 2009 tentang pertambangan sumber daya mineral batubara yang telah disesuaikan dengan Pernyataan Standard Akuntansi Keuangan (PSAK) yang ada serta melakukan adopsi atas IFRS 6 secara *retrospektif* yaitu, Jika pengaturan dalam ED PSAK Nomor 64 merupakan perubahan kebijakan akuntansi, maka kebijakan akuntansi baru berlaku untuk transaksi lama dan baru seolah-olah kebijakan akuntansi tersebut telah diterapkan sebelumnya dan entitas

harus menyajikan kembali (*restatement*) laporan keuangannya. Namun dalam hal pengecualian yang diatur dalam IFRS 6 merupakan hal yang tidak relevan untuk diadopsi ke dalam PSAK Nomor 64 karena hal ini akan mengakibatkan tidak ada manfaatnya mengadopsi IFRS 6 jika mengadopsi juga bagian yang dianggap *kontroversial*.

Perusahaan di Indonesia masih mengalami kendala dalam hal penilaian dan pengukuran aset eksplorasi dan evaluasi menggunakan nilai wajar karena terdapat keterbatasan jumlah dan kualifikasi tenaga kerja penilai (*appraisal*) dan informasi pasar (*Market Info*) yang mampu memberikan informasi yang tepat mengenai harga wajar atas aset eksplorasi dan evaluasi yang dimiliki perusahaan pertambangan batubara. Perusahaan pertambangan tidak memiliki konsesi atas lahan yang ditambang secara langsung, namun perusahaan pertambangan dapat bekerjasama dengan

perusahaan pemilik konsesi pertambangan dengan sistem bagi hasil atas produksi batubara yang dihasilkan.

Perusahaan tidak dapat menilai dan mengukur secara wajar atas biaya-biaya yang dicatat dengan model revaluasi (*revaluation model*), atas penyiapan lahan, studi geologi penggalian, studi kelayakan pengambilan mineral, pengambilan sampel, penggalian, sampai pada tahap eksplorasi belum menghasilkan, eksplorasi yang telah menghasilkan. Atas biaya-biaya tersebut dikapitalisasi sampai kegiatan eksplorasi terbukti memiliki cadangan mineral. Pada umumnya perusahaan tersebut memiliki lahan eksplorasi di beberapa *area of interest*, yang akan menjadi kendala dalam perusahaan untuk mengklasifikasikan biaya yang mana di keluarkan untuk satu wilayah *area of interest* tersebut, juga seringkali perusahaan mengkapitalisasi biaya secara tidak wajar agar aset eksplorasi dan

evaluasi yang dimiliki menjadi *over stated*, dan berusaha menampilkan laporan keuangan yang baik dimata *investor* dan *kreditor*.

Perusahaan menghadapi kendala melakukan *adjustment* atas penilaian harga wajar atas aset eksplorasi yang dimiliki, karena terdapat kurangnya informasi terkait bidang aset pertambangan batubara yang belum bisa dinilai secara umum, karena unsur wilayah pertambangan yang berbeda-beda, akan menghasilkan tambang batubara yang memiliki kandungan mineral yang berbeda-beda pula.

Perusahaan tidak dapat menyajikan rekonsiliasi perubahan dalam jumlah tercatat atas aset eksplorasi dan evaluasi antara awal dan akhir periode berjalan secara tepat, wajar, dan handal karena perusahaan memiliki keterbatasan atas jauhnya lokasi pertambangan dan kantor pusat yang melakukan pencatatan, maka pengungkapan

yang dilakukan diusahakan mendekati hasil yang memiliki kesalahan terkecil.

Dengan adanya eksplorasi dan evaluasi akan menambah adanya aset eksplorasi dan evaluasi perusahaan, sehingga eksplorasi dan evaluasi sangat berpengaruh dalam laporan keuangan maupun kondisi perusahaan. Namun dengan penelitian ini membuktikan bahwa IFRS Nomor 6 belum siap diterapkan di Indonesia karena dirasa kurang bijak dan relevan dengan kondisi pertambangan di Indonesia, dari 15 perusahaan batubara yang terdaftar dalam Bursa Efek Indonesia pada periode 2013-2015 baru ada 1 perusahaan yang menerapkan IFRS Nomor 6. Hasil yang diperoleh ini sama seperti hasil penelitian Pamungkas, Ruserlistyani (2015) mengenai penerapan IFRS Nomor 6 pada perusahaan minyak dan gas.

Pada perusahaan Golden Energy Mines Tbk itupun hanya menerapkan IFRS Nomor 6 pada periode 2013 dan 2014, pada periode 2015 IFRS Nomor 6 sudah tidak diterapkan lagi. Hal tersebut sangat membuktikan bahwa IFRS Nomor 6 belum siap diterapkan di Indonesia.

Dalam adopsi IFRS secara penuh sebaiknya penerapan adopsi standar akuntansi dilakukan setelah adanya kajian yang mendalam mengenai suatu standar. Karena dengan penelitian ini dapat diketahui bahwa masih banyak perusahaan pertambangan yang belum siap untuk menerapkan IFRS Nomor 6, terbukti dengan belum diterapkannya IFRS Nomor 6 pada laporan keuangan.

DAFTAR PUSTAKA

- Agustinne. (2013). *Perbandingan Standart Akuntansi atas Pertambangan Batubara antara FASB, IFRS dan PSAK*. Diakses dari: Media Bisnis, Edisi Khusus November.
- Ahmed, S.A., Neel, M., & Wang, D. (2010). Does mandatory adoption of IFRS improve accounting quality? Preliminary evidence. Working Paper, Texas A&M University.
- Ashbaugh, H. (2001). Non-U.S. firms' accounting standard choices. *Journal of Accounting and Public Policy*, 20, 129-53.
- Ball, R. (1995). Making Accounting More International: Why, How, and How Far Will It Go? *Journal of Applied Corporate Finance* 8: 19-29.
- Ball, R. (2006). International financial reporting standards (IFRS): Pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, International Accounting Policy Forum, 5-27.
- Ball, R., Robin, A., & Wu, J. (2003). Incentives versus standards: properties of accounting income in

four East Asian countries. *Journal of Accounting and Economics*, 36, 235-270.

Barth, M.E., Landsman, W.R., & Land, M.H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research* 46:467-498.

Barth, M.E., Landsman, W.R., Lang, M., & Williams C. (2006). Accounting quality: International accounting standards and US GAAP. Working paper, University of North Carolina and Stanford University.

Burgstahler, D. and M. Eames. 2006. Management of earnings and analysts' forecasts to achieve zero and small positive earnings surprises. *Journal of Business, Finance & Accounting* 33: 633-652.

Burgstahler, D., and I. Dichev. 1997. Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Journal of Accounting and Economics* 24: 99-126.

Capkun, V., Cazavan-Jeny, A., Jeanjean, T., & Weiss, L.A. (2010). Setting the bar: Earnings management during a change in accounting standards. AAA Annual Meeting.

- Capkun, Vedran. Collins, Daniel W. Jeanjean, Thomas. Does Adoption of IAS/IFRS Deter Earnings Management?. Working Paper. Version of 2-2-12. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1850228>
- Caylor, R. 2009. Strategic revenue recognition to achieve earnings benchmarks. *Journal of Accounting and Public Policy*.
- Chen, KH; Shimerda, TA, 1981,"An Empirical Analysis of Useful Financial Ratio," *Financial Management*. pp.51-60.
- Christensen, H.B., Lee, E., & Walker M., (2008). Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption? AAA 2008 Financial Accounting and Reporting Section (FARS) Paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1013054>
- Cohen, A. Zarowin, Daniel Paul. 2010. Accrual-based and real earnings management activities around seasoned equity offerings, *Journal of Accounting and Economics*. 50. (2-19)
- Daske, H. 2006. Economic Benefits of Adopting IFRS or US-GAAP - Have the Expected Costs

of Equity Capital Really Decreased? *Journal of Business, Finance, and Accounting* 33: 329-373.

Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi R. (2007). Adopting a label: Heterogeneity in the economic consequences of IFRS adoption, Working paper, University of Pennsylvania and University of Chicago.

Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of Accounting Research*, 46, 1085-1142.

Foster, G., 1986, *Financial Statement Analysis*. Prentice-Hall International Edition, Second Edition.

Givoly, D. & Hayn, C. (2000). The changing time series properties of earnings, cash flows, and accruals: has financial reporting become more conservative? *Journal of Accounting and Economics*, 29, 287-320.

Gordon, E.A., B.N. Jorgensen, and C.L. Linthicum. 2008. Could IFRS Replace US GAAP? A Comparison of Earnings Attributes and Informativeness in the US Market. Working paper.

Hail, L., C. Leuz, and P. Wysocki. 2009. Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the United States: An Analysis of Economic and Policy Factors. Working paper, University of Pennsylvania.

Holthausen, Robert W. 2009. Accounting Standards, Financial Reporting Outcomes, and Enforcement. *Journal of Accounting Research*. Vol. 47 No. 2 May 2009 Printed in U.S.A. DOI: 10.1111/j.1475-679X.2009.00330.x. pp 447-458.

Horrigan, JO, 1987, "Some Empirical Bases of Financial Ratio Analysis," *The Accounting Review*. Pp.558-567.

<http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs>

Ikatan Akuntan Indonesia. (2011). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Eksplorasi dan Evaluasi Sumber Daya Mineral*. Exposure Draft, 1 Februari 2011.

International Accounting Standards Board. 2010. The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. IASB, London.

Kusuma, Indra Wijaya. 2010. IFRS: Implikasi pada Dunia Usaha dan Perangkat Pendukung. Makalah Seminar. 16 Desember 2010.

- Pamungkas, Ruserlistyani. (2015). Penerapan IFRS 6 dalam PSAK 64 pada Perusahaan Tambang. *Journal of Economic & Social*.
- Pamungkas, Ruserlistyani. (2016). *Faktor-Faktor yang Berpengaruh terhadap Audit Delay untuk Perusahaan Tambang*. Seminar Internasional dalam SSBRN Symposium 2016 di Bali.
- Riveta, Oksidea. (2014). *Implementasi PSAK No. 64 Tentang Perlakuan Akuntansi Biaya Eksplorasi dan Evaluasi*.
- Rosdini, Dini. (2014). *Dampak Penerapan IFRS 6 terhadap Konservatisme pada Perusahaan Pertambangan dan Energi di Australia*. Simposium Nasional Akuntansi XVII, Mataram Lombok, 24-27 September 2014.
- Schipper, K. (2005). The introduction of international accounting standards in Europe: Implications for international convergence. *European Accounting Review*, 4,1-25.
- Schipper, K. 2003. Principles-Based Accounting Standards. *Accounting Horizons* (March): 61-72.
- Scholes, M., G. Wilson, and M. Wolfson. 1990. Tax planning, regulatory capital planning, and financial reporting strategy for commercial banks. *Review of Financial Studies* 3: 625–650.

Discretionary Revenues as a Measure of Earnings Management 717

- Sony, Warsono. ChandraSari, Ratna. Suryaningsum, Sri. 2008. *Does Investor Protection Prevent Earnings Management Activity Through Real Activity Manipulation? Asian Comparison. Prosiding SNA 11. Pontianak.*
- Stubben, S. 2010. Discretionary revenues as a measure of earnings management. *The Accounting Review. Vol. 85. No.2. (695-717).*
- Suwardjono. 2009. *Teori Akuntansi: Perlukah dalam Program Pendidikan Akuntansi? Kumpulan Artikel Seminar Lokakarya Teori CGCG. Edisi Elektronik. www.Suwardjono.com*
- Tendeloo Van, B., & Vanstraelen, B. (2005). Earnings management under German GAAP versus IFRS. *European Accounting Review, 14, 155-180.*
- The fourth Global Public Policy Symposium. *White paper: principles-based accounting standard, January 2008.*
- Van Tendeloo, B. and A. Vanstraelen. 2005. Earnings Management under German GAAP

versus IFRS. *European Accounting Review* 14:1,
155-180.

www.idx.co.id

Penerapan dari Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 33 Revisi Tahun 2011 dan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 64 Tahun 2011 merupakan sebuah fase baru dalam perlakuan akuntansi pertambangan umum. Perusahaan-perusahaan tambang diharapkan sudah menerapkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 33 Revisi Tahun 2011 dan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 64 Tahun 2011 telah mengadopsi *IFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*.

Dengan membaca dan mempelajari buku ini diharapkan dapat dikaji ulang untuk penerapan IFRS Nomor 6 tentang *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*, dikarenakan kurang relevan dan masih terlalu dini diterapkan di Indonesia. Hal tersebut dapat disebabkan karena penerapan standar berbasis IFRS di Indonesia pada perusahaan *oil and gas* dari 43 standar IFRS yang ada, baru 7 standar IFRS yang sudah efektif berlaku dari tahun 2008-2010, sedangkan standar IFRS lainnya sebanyak 36 akan berlaku efektif pada 2011 dan 2012. Sedangkan pada perusahaan batubara yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia pada periode 2013-2015 dari 15 perusahaan hanya ada 1 perusahaan yang menerapkan IFRS Nomor 6.

Sebagai usaha untuk menggambarkan penerapan Akuntansi Pertambangan Batubara akan diuraikan sebagai berikut :

- Standar Akuntansi Pertambangan
- Perlakuan Akuntansi untuk Aktivitas Eksplorasi dan Evaluasi sesuai dengan PSAK Nomor 64
- IFRS Nomor 6 *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*
- Penerapan Standar Akuntansi untuk Aset Eksplorasi dan Evaluasi atas Sumber Daya Mineral Batubara yang diterapkan berdasarkan IFRS
- Depresiasi, Depleksi dan Amortisasi atas Aset Eksplorasi dan Evaluasi Sumber Daya Mineral Batubara
- Penerapan Standar Akuntansi untuk Aset Eksplorasi dan Evaluasi atas Sumber Daya Mineral Batubara yang diterapkan berdasarkan PSAK
- Standar Akuntansi untuk Aset Eksplorasi dan Evaluasi atas Sumber Daya Mineral yang sesuai untuk diterapkan di Indonesia
- Penerapan IFRS Nomor 6 pada Perusahaan Batubara di Indonesia
- Permasalahan yang dihadapi dalam Menerapkan Standar

Akuntansi untuk Aset Eksplorasi dan Evaluasi atas Sumber
Daya Mineral Batubara



Dr. Noto Pamungkas, M.Si. Lahir di Tegal, 16 Nopember 1959. Ahli dalam bidang Akuntansi Perminyakan dan Gas, Akuntansi Sumber Daya Alam, Akuntansi Mineral, Akuntansi Biaya, dan Akuntansi Manajemen. S1 dari UPN "V" Yogyakarta, S2 dan S3 di Universitas Padjajaran Bandung.



Ruserlistyani, SE., M.Si., Ak. Lahir di Bantul, 28 Mei 1973. Ahli dalam bidang Akuntansi Sektor Publik, dan Akuntansi Keuangan. Sebagai penulis Modul Praktikum Auditing. S1 dari STIE YKPN Yogyakarta, dan S2 di Universitas Gadjah Mada.