

# PERBANDINGAN STANDAR AKUNTANSI ATAS PERTAMBANGAN BATUBARA ANTARA FASB, IFRS DAN PSAK

AGUSTINNE

STIE Trisakti  
agustinne@antam.com

**Abstract:** *Indonesia's coal mining industry is one of the management of natural resources of minerals that affect a very large source of revenue for the State that plays an important role affecting the livelihood of the community. With the rapid development of the coal mining business in Indonesia, then this sector has played an important role as more land mines and increasing monthly production of coal mining in Indonesia. Issue guidelines for the presentation and disclosure of financial statements for Publicly Listed Companies in the field of coal mining industry is in need of a framework that can be used as preparation Universal prevailing global standards. The purpose of this study was to determine how the accounting standard for asset exploration and evaluation of mineral resources of coal that is applied by the FASB, IFRS and GAAP, the accounting standards for the exploration and evaluation of mineral resources of coal are suitable to be applied in Indonesia and the problems encountered in the application of the accounting standards. After doing some research, it can be seen the difference the application of accounting standards for exploration and evaluation assets between FASB, IFRS and GAAP. Accounting standards suitable to be applied in Indonesia to exploration and evaluation assets on mineral resources of coal in Indonesia.*

**Keywords:** Accounting Standard FASB, IFRS, PSAK.

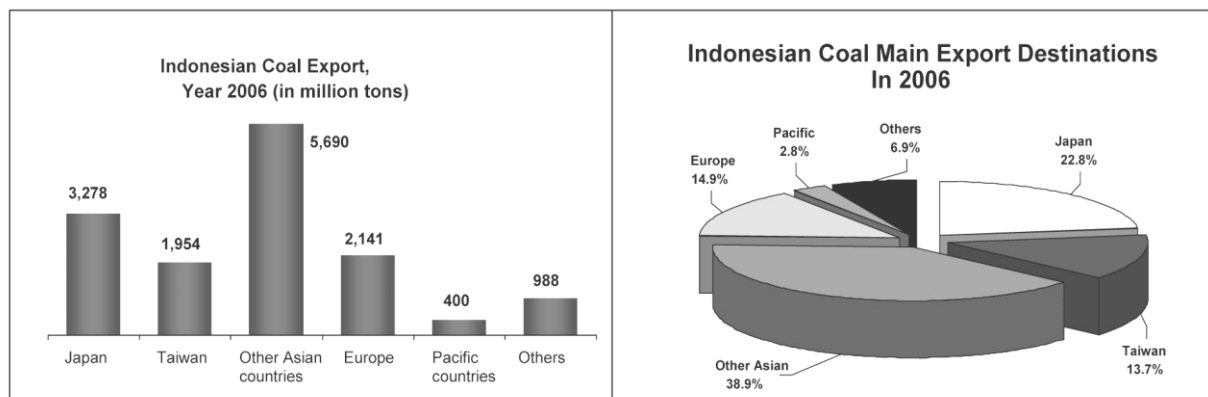
**Abstrak:** Industri pertambangan batubara di Indonesia adalah salah satu bidang pengelolaan Sumber daya alam mineral yang berpengaruh sangat besar bagi sumber pendapatan Negara yang berperan penting mempengaruhi hajat hidup masyarakat. Dengan berkembangnya pesat usaha pada sektor pertambangan batubara di Indonesia, maka sektor ini telah memainkan peranan penting seiring dengan bertambahnya luas lahan pertambangan dan meningkatnya produksi bulanan dari pertambangan batubara yang ada di Indonesia. Untuk permasalahan pedoman penyajian dan pengungkapan Laporan Keuangan untuk Emiten atau Perusahaan Publik dibidang Industri Pertambangan batubara sangat memerlukan suatu kerangka penyusunan yang dapat dijadikan sebagai standar *Universal* yang berlaku global. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana standar akuntansi untuk aset eksplorasi & evaluasi atas sumber daya mineral batubara yang diterapkan oleh FASB, IFRS, dan PSAK, Standar akuntansi untuk eksplorasi & evaluasi atas sumberdaya mineral batubara yang cocok diterapkan di Indonesia, dan permasalahan yang dihadapi dalam penerapan standar akuntansi tersebut. Setelah melakukan penelitian, maka dapat diketahui perbedaan penerapan standar akuntansi untuk aset eksplorasi dan evaluasi antara FASB, IFRS, dan PSAK. Standard akuntansi yang cocok untuk diterapkan di Indonesia untuk aset eksplorasi dan evaluasi atas sumber daya mineral batubara di Indonesia.

**Kata kunci:** Standar akuntansi FASB, IFRS, PSAK.

## PENDAHULUAN

Konsumsi batubara di dalam beberapa tahun yang terakhir sudah mengalami suatu peningkatan yang penting. Peningkatan itu disebabkan oleh peningkatan dari dunia yang akan mengkonsumsi energi batubara sebagai penyalur energi yang kedua setelah minyak. Pemakaian batubara sebagai tenaga listrik juga diperkirakan akan bertumbuh dari 41% pada tahun 2006 sampai 46% pada tahun 2030. Perluasan peran di masa yang akan datang akan merupakan suatu magnet untuk investor-investor untuk menanam modal dalam industri ini termasuk di Indonesia. Pada Tahun 2007 Indonesia menduduki peringkat ketujuh sebagai produsen batubara dengan menguasai 42% total energi yang dihasilkan dan

kedua terbesar sebagai eksportir dengan total volume dari ekspor mencapai 202 juta ton. Dalam beberapa tahun terakhir, batubara sudah memainkan satu peran yang penting di dalam ekonomi Indonesia. Sektor ini menyokong dengan mantap kepada sumber pendapatan negara dengan jumlah yang meningkat setiap tahun. Menurut World Coal Institute karena pada tahun 2004 Indonesia sebagai eksportir pada urutan yang kedua yang paling besar setelah Australia, ekspor dari Indonesia dikonsumsi ke beberapa negara-negara terutama sekali di Asia seperti Negara Jepang (22,8%), Taiwan (13,7%) yang diikuti oleh India dan Korea Selatan sekitar 28%, sedangkan tujuan ekspor lain adalah Holland, Jerman dan UK seperti juga negara-negara di Benua Amerika.

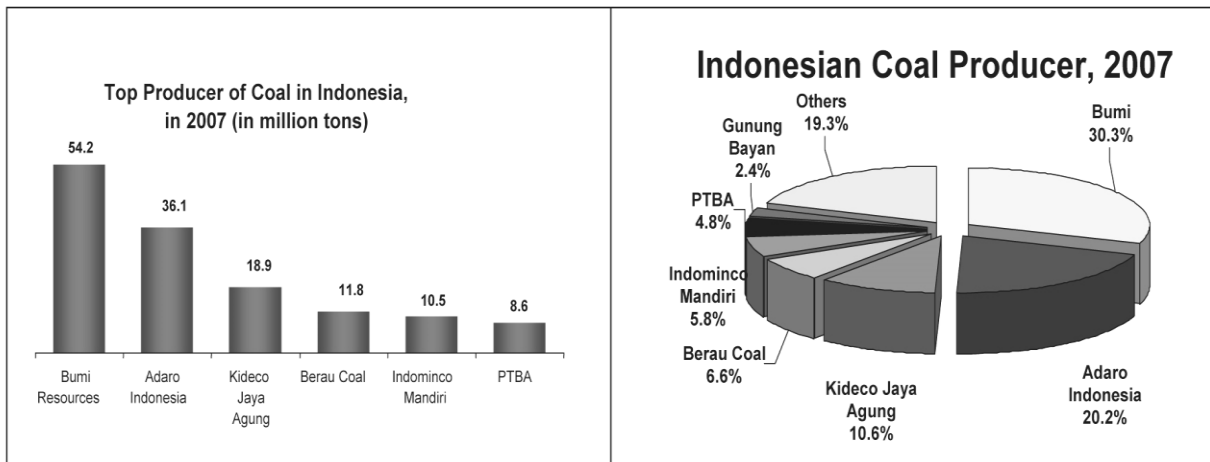


Sumber: Data dari Departemen Energi dan Sumber Daya Mineral

### Gambar 1. Negara Tujuan Ekspor Pertambangan

Menurut Direktorat Energi dan Sumber daya Mineral, sampai pada tahun 2003 di sana tadinya 251 perusahaan mendaftarkan di Indonesia sebagai perusahaan batubara di mana 216 adalah perusahaan dalam negeri dan sisanya adalah perusahaan asing. Produksi batubara sebesar 85% berasal dari produksi batubara dihasilkan oleh 9 perusahaan terbesar termasuk Bumi Resources, Adaro, Kideco Jaya Agung, Berau Coal, Indominco Mandiri dan PT. Bukit Asam. Data dalam tahun 2004 menunjukkan bahwa cadangan yang paling besar dari batubara adalah milik Kaltim Prima Coal-Bumi Resources

Group dengan 3,472 juta ton yang diikuti oleh Berau Coal dengan 2,746 juta ton, Arutmin Indonesia-Bumi Resources Group dengan 2,514 juta ton dan Adaro Indonesia dengan 1,967 juta ton. PT. Bumi Resources adalah produsen batubara yang paling besar di Indonesia bahwa mengendalikan 2 perusahaan yang besar yaitu PT. Kaltim Prima Coal dan PT. Arutmin dengan penguasaan pasar total di sekitar 30,3% pada tahun 2007, yang diikuti oleh PT. Adaro Indonesia (20.2%), Kideco Agung (10.6%), Berau Coal (6.6%), Indominco mandiri (5.8%) dan PT. Bukit Asam (4.8). (Miranti, 2008)

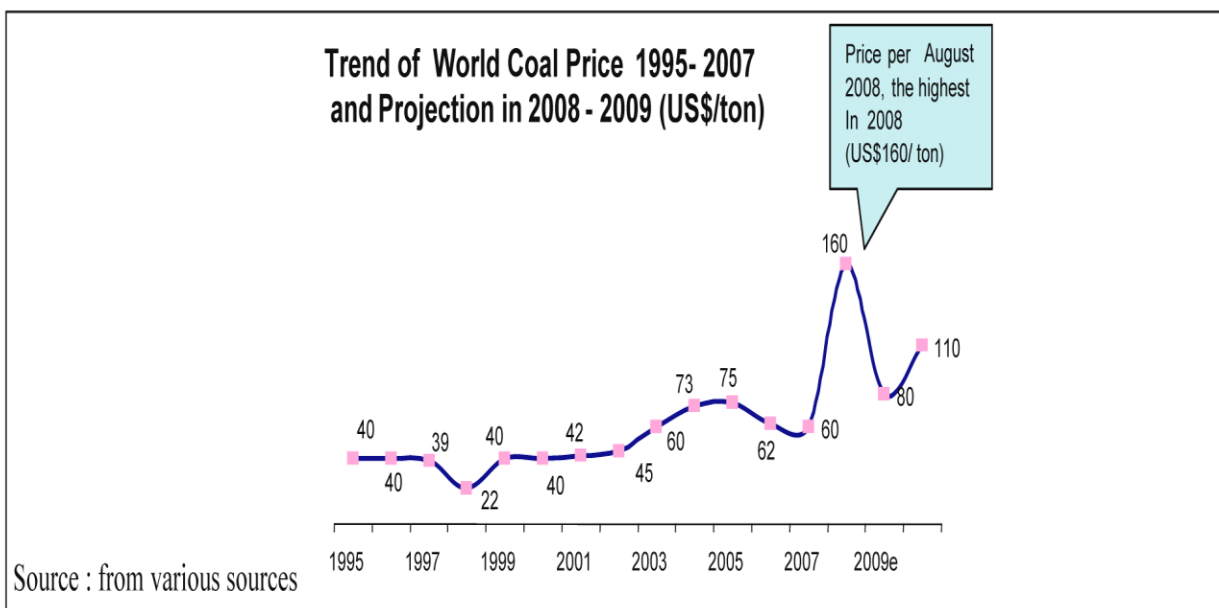


Sumber: Data dari Departemen Energi dan Sumber Daya Mineral

**Gambar 2. Produsen Terbesar Pertambangan**

Dalam beberapa tahun yang akan datang prospek dari perusahaan tambang batubara masih sangat baik di dalam pasar global atau yang domestik. Alasan dapat dijelaskan sebagai berikut Pertama-tama, kebutuhan dari batubara sebagai sumber energi sedang meningkat di dalam negeri secara bersamaan. Oleh karena itu diperkirakan bahwa peran dari minyak sebagai suatu sumber dari energi adalah menjadi lebih kecil sebagai lawan peran dari batubara dan gas

yang sedang mengalami peningkatan. Walaupun begitu arus harga batubara sedang meluncur ke bawah karena krisis global, harga batubara diperkirakan kepada masih sebagai hal positif dalam beberapa tahun yang akan datang karena permintaan masih lebih tinggi dibandingkan dengan persediaan. Lebih dari itu, sifat alami batubara yang tidak dapat diperbaharui akan mendorong harga meningkat ketika permintaan meningkat.



**Gambar 3. Harga Tambang Dunia**

Industri pertambangan batubara di Indonesia adalah salah satu bidang pengelolaan Sumber daya alam mineral yang berpengaruh sangat besar bagi sumber pendapatan Negara yang berperan penting mempengaruhi hajat hidup masyarakat. Dengan berkembangnya pesat usaha pada sektor pertambangan batubara di Indonesia, maka sektor ini telah memainkan peranan penting seiring dengan bertambahnya luas lahan pertambangan dan meningkatnya produksi bulanan dari pertambangan batubara yang ada di Indonesia. Untuk permasalahan pedoman penyajian dan pengungkapan Laporan Keuangan untuk Emiten atau Perusahaan Publik dibidang Industri Pertambangan batubara sangat memerlukan suatu kerangka penyusunan yang dapat dijadikan sebagai standard *Universal* yang berlaku global.

Dalam sejarah pengembangan standar akuntansi keuangan di Indonesia, Lembaga Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai wadah organisasi profesi Akuntansi di Indonesia yang bertanggungjawab atas penyusunan pedoman penyajian dan pengungkapan dalam Laporan Keuangan di Indonesia, telah menerbitkan PSAK No. 33 tentang Akuntansi Pertambangan Umum. Sejak tahun 1994, IAI juga telah memutuskan untuk melakukan harmonisasi dengan standar akuntansi internasional dalam pengembangan standardnya. Dalam perkembangan selanjutnya, terjadi perubahan dari harmonisasi ke adaptasi, kemudian menjadi adopsi dalam rangka konvergensi dengan *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, sehingga dampaknya terdapat penyempitan ruang lingkup *Exposure Draft (ED) PSAK 33 (revisi 2011)* akan segera mengadopsi *IFRS 6 Exploration for and evaluation of Mineral Resources* menjadi *Exposure Draft (ED) PSAK 64* tentang Eksplorasi dan Evaluasi Sumber Daya Mineral yang mengatur akuntansi terkait dengan aktivitas eksplorasi dan perubahan SAK lain yang mengatur akuntansi terkait dengan aktivitas pengembangan dan konstruksi.

Sedangkan sistem akuntansi keuangan di Amerika Serikat diatur oleh badan sektor khusus Dewan Standar Akuntansi Keuangan (*Financial Accounting Standard Board-FASB*).

FASB dibentuk pada tahun 1973 dan pada Desember 2006 telah mengeluarkan Laporan Standar Akuntansi Keuangan 158 (*158 statements of financial Accounting Standards-SFASs*) yang mana SFASs merupakan komponen utama dari GAAP. Tujuan SFASs adalah untuk menyediakan informasi yang berguna untuk para investor baik yang telah maupun yang berpotensi menjadi investor, kreditor, dan lainnya yang memutuskan untuk mengambil kredit, investasi dan sebagainya. (Harahap 2007). FASB tidak memiliki pengaturan yang spesifik mengenai standar Akuntansi untuk pertambangan Batubara, namun hal ini dapat juga diatur berdasarkan *FASB Statement No. 19* mengenai *Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies (FAS 19)* dengan dasar pertimbangan terdapatnya kegiatan industry yang sama seperti kegiatan eksplorasi, evaluasi, pengembangan, dan produksi dalam penyajian laporan keuangannya, dan *Securities Act Industry Guide 7*, yaitu tentang *Description of Property by Issuers Engaged or to be Engaged in Significant Mining Operations (Industry Guide 7)*.

FASB dan SEC mempertimbangkan untuk menggerakkan GAAP AS dari standar berdasarkan aturan terhadap standar berdasarkan aturan terhadap standar berdasarkan prinsip. Pada tahun 2002, FASB dan IASB membentuk komitmen yang disebut *Norwalk Agreement*, isi dari perjanjian tersebut adalah bahwa kedua dewan berjanji untuk menghilangkan perbedaan yang muncul antara standarisasi dalam GAAP AS dengan *IFRS* serta mengkoordinasikan agenda pengaturan. (Choi dan Meek 2010). FASB hanya mengatur berdasarkan *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 89* tentang *Financial Reporting and Changing Prices* yang mengalami perubahan pada paragraph 44 mengenai definisi *mineral resources assets* dan perubahan tersebut tercantum pada *SFAS NO. 139* yang berisi pencabutan atas *FASB Statement No.53* dan amandemen atas *FASB Statement No. 63, 89, dan 121*.

Berdasarkan uraian di atas dan mengingat pentingnya penyajian aktiva Ekplorasi dan Evaluasi mineral didalam laporan keuangan sebagai sumber nformasi yag digunakan oleh

para *shareholders* dan para *stakeholders* di dalam industry pertambangan batubara, maka penelitian ini bertujuan sebagai berikut (1) untuk mengetahui standar akuntansi untuk batubara yang di terapkan oleh FASB, IFRS dan PSAK, (2) untuk mengetahui standar akuntansi untuk batubara yang telah di terapkan di Indonesia, (3) untuk mengetahui penerapan dan dampak dari pengadopsian IFRS 6 terhadap Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten atau Perusahaan Publik bidang Industri Pertambangan Batu Bara di Indonesia.

### **Penerapan Standar Akuntansi untuk Aset Eksplorasi dan Evaluasi atas Sumber Daya Mineral Batubara yang Diterapkan Berdasarkan FASB, IFRS dan PSAK.**

#### **Penerapan Standar Akuntansi Berdasarkan FASB.**

BHP Billiton Group adalah sebuah contoh atas *system Dual Listed Company* (DLC), dasar akuntansi untuk perusahaan ini adalah berdasarkan Pernyataan Standard Akuntansi di Australia (AAGAAP), dan Pernyataan Standard Akuntansi di Inggris (UK GAAP), untuk memenuhi persyaratan yang diwajibkan oleh Badan Pengelolaan Pasar Modal di Australia (*Australian Securities and Investments Commission*) di catatan No.71 tentang Pedoman Penyajian Laporan Keuangan Perusahaan Australia yang *listing* di beberapa negara (*Financial Reporting by Australian Entities in Dual-Listed Company Arrangements*), dan untuk memenuhi persyaratan oleh Peraturan Pasar Modal di Inggris (UK Securities Act 1985) Perusahaan diwajibkan untuk mengadopsi laporan keuangan berdasarkan IFRS dan interpretasinya (*Interpretation*) yang juga telah diadopsi oleh Negara Perserikatan Eropa (*European Union*) yang berlaku efektif sejak tanggal 30 Juni 2010.

Perusahaan menyajikan laporan keuangan BHP Billiton Group yang di listing pada *New York Stock Exchange* (NYSE) tunduk pada pedoman *US Securities and exchange Commission* (SEC) yang berhubungan dengan *SECs' Industry Guide 7* tentang Standar Penyajian Laporan

Keuangan untuk bidang Pertambangan Mineral. Kegiatan industry pertambangan tidak diatur dalam FASB secara spesifik, seperti halnya SFAS No. 19 yang mengatur secara spesifik mengenai *Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies*. Perusahaan telah mengklasifikasikan aset eksplorasi dan evaluasi yang dimilikinya adalah aset yang bertujuan untuk dipergunakan dalam proses produksi dan aset tetap dengan mengacu kepada *Financial Accounting Standards 144 Accounting for the Impairment or Disposal of Long Lived Assets*.

Standar Pengakuan atas laporan keuangan pada perusahaan pertambangan mineral batubara tidak diatur secara spesifik dalam FASB, namun Perusahaan dapat melakukan pengakuan (*recognition*) atas aset yang dimiliki berdasarkan adanya persamaan kegiatan pada perusahaan yang bergerak dalam bidang pertambangan Minyak bumi dan Gas yang diatur dalam *SFAS No. 19 for Oil and Gas Companies*, yaitu:

1. Dalam bidang usaha pertambangan batubara, terdapat 3 kegiatan utama yang meliputi: tahap eksplorasi, tahap pengembangan, dan tahap produksi.
2. Biaya awal atas kegiatan eksplorasi (*Pra-exploration Cost*) dapat di kapitalisasi sebagai aset dan dapat diamortisasi menggunakan metode *Stripping Cost* yang diatur dalam *EITF issue No. 04-6 about Accounting for Stripping Costs in the Mining Industry*.
3. Pengeluaran perusahaan atas aset eksplorasi dan evaluasi di akui sebesar biaya perolehannya (*Historical Cost*) untuk pengukuran pada saat pengakuan awal.

Kegiatan pada perusahaan pertambangan yang diatur berdasarkan SFAS No. 19, yaitu:

1. Tahap Eksplorasi, yaitu kegiatan mengidentifikasi daerah yang terdapat cadangan mineral untuk di uji dan dibuktikan sumber daya mineral yang terkandung didalamnya, termasuk kegiatan penyelidikan sebelumnya

yang dilakukan oleh pihak Surveyor atas sumber daya mineral tersebut. Pengeluaran utama dari kegiatan eksplorasi, adalah termasuk dari penyusutan dan biaya operasi yang diterapkan untuk mendukung peralatan dan fasilitas biaya lain dari kegiatan eksplorasi adalah:

- a. Biaya untuk Topographi, Geologi, dan biaya penelitian Geofisika, penggunaan hak akses untuk melakukan penelitian tersebut, biaya gaji dan biaya tunjangan yang diberikan kepada para geologi dan anggotanya, atau yang lebih dikenal dengan istilah biaya G&G.
  - b. Biaya pengeboran dan memperlengkapi daerah penyelidikan pertambangan.
  - c. Biaya tentang penyelidikan pertambangan secara tes stratigraphic.
2. Tahap Pengembangan, biaya-biaya pengembangan terjadi untuk memperoleh akses kepada cadangan yang dibuktikan dan untuk menyediakan fasilitas-fasilitas untuk mendapatkan batubara tersebut ke permukaan. Biaya pengembangan yang dimaksud adalah semua yang terkait dengan pengeboran dan biaya pembangunan peralatan dan fasilitas-fasilitas pendukung pengeboran atau konstruksi diselesaikan.
  3. Tahap Produksi, kegiatan produksi yang dimaksud adalah untuk mengangkat batubara ke atas permukaan dan transportasi batubara tersebut kepada tempat penyimpanannya, kadang-kadang batubara yang dihasilkan memerlukan pengolahan lebih lanjut agar dapat mencapai kualitas yang dapat diterima secara umum. Atas biaya-biaya yang dikeluarkan pada tahap eksplorasi, pengembangan, dan produksi maka:
    - a. Atas pengeluaran yang dicatat sebesar biaya perolehan (*Cost Model*) pada tahap eksplorasi, pengembangan, dan produksi dapat di kapitalisasi dan dikelompokkan menjadi Aktiva Berwujud (*Tangible Asset*) dan Aktiva tidak berwujud (*Intangible Asset*) apabila terdapat cadangan mineral yang dapat dibuktikan

(*Proven Reserves*). Contoh biaya untuk Surveyor di golongkan sebagai aktiva berwujud (*Tangible Asset*), sedangkan ijin pertambangan digolongkan sebagai Aktiva tidak berwujud (*Intangible Asset*).

- b. Depresiasi, Deplesi dan amortisasi atas aset eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral batubara berdasarkan jumlah unit produksi yang dikumpulkan oleh struktur berhubungan dengan geologi yang umum atau kondisi stratigraphic (sebagai contoh pada suatu tingkatan ladang). biaya perolehan harta yang dapat dikapitalisasi adalah atas jumlah keseluruhan cadangan mineral yang dapat dibuktikan. biaya-biaya yang dikapitalisasi di dalam kalkulasi termasuk biaya-biaya yang dihubungkan dengan aset atas kewajiban pensiun (*Asset Retirement Obligations*) yang wajib di bayarkan kepada pegawainya yang diatur dalam *FAS No. 143 for Asset Retirement Obligations*.

Perusahaan dapat melakukan Pengukuran atas aset yang belum dapat dibuktikan atas cadangan mineralnya (*Unproved properties*) yang dimiliki dengan mencatat pengeluaran-pengeluaran atas kegiatan eksplorasi dan evaluasi sebesar biaya perolehan (*Historcal Cost*) dan menilai aset yang dimilikinya dengan menggunakan nilai wajar untuk memastikan bahwa jumlah tercatat tidak berbeda secara signifikan dengan nilai wajarnya berdasarkan *SFAS No. 142 for Goodwill and Other Intangible Asset*. Perusahaan melakukan pengungkapan dalam laporan keuangan atas aset yang dimiliki berdasarkan:

1. Pengungkapan atas jumlah cadangan mineral yang ditemukan
2. Pengungkapan atas biaya eksplorasi dan evaluasi yang ditanggung
3. Pengungkapan atas biaya yang berhubungan dengan mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan sehubungan dengan kegiatan pertambangan batubara tersebut.

## Penerapan Standar Akuntansi 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. Misalnya, 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 *Property, 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 keijakan 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 memperolehkan 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.

#### **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.
4. Keberadaan data yang cukup mengidentifikasi bahwa, meskipun pengembangan pada suatu wilayah tertentu sedang dalam proses pengerjaan, jumlah tercatat aset eksplorasi dan evaluasi tidak dapat terpenuhi seluruhnya dari keberhasilan pengembangan atau penjualan aset tersebut.

### **Tingkat yang telah ditetapkan atas Aset Eksplorasi dan Evaluasi yang telah diuji penurunan nilai**

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 aset 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.

### **Penerapan Standar Akuntansi Berdasarkan PSAK**

PT. Bayan Resources Tbk dalam menyusun 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 administrasi 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 ditanggung 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 ditanggungkan 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 ditanggungkan dan dicatat di neraca konsolidasian sebagai biaya eksplorasi yang ditanggungkan. Jika rasio pengupasan aktual lebih kecil daripada rasio rata-rata umur tambang, selisihnya dibebankan pada saldo biaya eksplorasi yang ditanggungkan 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 ditanggungkan) disajikan secara tersendiri dalam laporan laba rugi sebagai beban eksplorasi. Biaya yang ditanggungkan atas kegiatan eksplorasi disajikan sebagai biaya eksplorasi yang ditanggungkan. Depresiasi, depleksi dan 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.

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

1. Kebijakan akuntansi sehubungan dengan dasar penentuan biaya Eksplorasi yang ditanggungkan atas kegiatan eksplorasi yang masih berjalan dengan penjelasan mengenai jangka waktu kontrak untuk *Area of Interest* yang bersangkutan, biaya eksplorasi yang ditanggungkan atas kegiatan eksplorasi yang sudah menemukan adanya cadangan Ter-

bukti dengan penjelasan bahwa amortisasinya baru akan dilaksanakan pada saat dimulainya produksi.

2. Dalam penyajian biaya eksplorasi yang ditanggungkan harus dibedakan antara Biaya Eksplorasi yang ditanggungkan atas kegiatan eksplorasi yang masih berjalan dengan biaya eksplorasi yang ditanggungkan 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 ditanggungkan untuk tiap-tiap *Area of Interest*.
4. Jumlah pembebanan biaya eksplorasi pada periode berjalan serta alasan pembebanannya.

#### **Standard Akuntansi untuk Aset Eksplorasi dan Evaluasi atas Sumber Daya Mineral yang sesuai untuk diterapkan di Indonesia**

Berdasarkan hasil penelitian dan analisa yang dilakukan, maka tesis ini akan 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 1. Standard akuntansi untuk aset eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral yang diterapkan berdasarkan FASB, IFRS dan PSAK**

Keterangan	Standard Akuntansi berdasarkan FASB	Standard Akuntansi berdasarkan IFRS	Standard Akuntansi berdasarkan PSAK
Ruang Lingkup ( <i>Scope</i> )	<p>Terdapat 3 kegiatan utama pertambangan mineral yang diatur dalam FAS No.19 meliputi: tahap eksplorasi, tahap pengembangan, dan tahap produksi.</p> <p>Biaya awal atas kegiatan E &amp; E (<i>Pra-exploration Cost</i>) dikapitalisasi, diamortisasi dengan metode <i>Stripping Cost</i> yang diatur dalam <i>EITF issue No. 04-6</i>.</p> <p>Pengeluaran perusahaan atas aset E &amp; E diakui sebesar biaya perolehannya (<i>Historical Cost</i>).</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 dicatat sebesar biaya perolehannya (<i>Cost Model</i>) atau sesuai dengan harga wajar (<i>Revaluation Model</i>).</p>	<p>Biaya E &amp; 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 &amp; E belum mencapai tahap yang memungkinkan penentuan adanya cadangan terbukti.</p>
Pengakuan & Pengukuran ( <i>Recognition &amp; Measurement</i> )	<p>Pengeluaran yang dicatat sebesar biaya perolehan (<i>Cost Model</i>) pada tahap eksplorasi, pengembangan, dan produksi dapat di kapitalisasi &amp; kelompokan menjadi Aktiva Berwujud (<i>Tangible Asset</i>) dan Aktiva tidak berwujud (<i>Intangible Asset</i>) apabila terdapat cadangan mineral yang dapat dibuktikan (<i>Proven Reserves</i>).</p> <p>Depresiasi, Depleksi dan amortisasi atas aset eksplorasi dan evaluasi sumber daya mineral batubara berdasarkan jumlah unit produksi</p>	<p>Dua pendekatan <i>Cost Model</i> &amp; <i>Revaluation Model</i> untuk aset E &amp; E yang termasuk ke dalam aktivaberwujud (<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 IFRS masih memperbolehkan bahwa perusahaan untuk melakukan amortisasi dengan metode <i>Stripping Cost</i> sebelumnya.</p>	<p>Pengeluaran yang dicatat sebesar biaya perolehan pada tahap eksplorasi, pengembangan, produksi dapat di kapitalisasi dan di kelompokan Aktiva Berwujud dalam PSAK 16 dan Aktiva tidak berwujud dalam PSAK 19 apabila terdapat cadangan mineral yang dapat dibuktikan.</p> <p>Depresiasi, depleksi dan amortisasi atas aset E &amp; 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.</p>

Penilaian & Penyajian ( <i>Valuing &amp; Reporting</i> )	Perusahaan menilai aset yang dimilikinya dengan menggunakan nilai wajar untuk memastikan bahwa jumlah yang tercatat tidak berbeda secara signifikan dengan nilai wajarnya berdasarkan SFAS No. 142 for Goodwill and Other Intangible Asset.	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).	Jumlah biaya E & E yang dibebankan pada periode berjalan (diluar biaya amortisasi atas biaya eksplorasi yang ditangguhkan) disajikan secara tersendiri dalam laporan laba rugi sebagai beban eksplorasi.
		Pengklasifikasian kembali aset E & E, apabila sudah memiliki kelayakan teknis & kelangsungan usaha komersial atas penambangan dapat dibuktikan, diuji penurunan nilainya, dan setiap rugi penurunan nilai diakui, sebelum direklasifikasi. Aset eksplorasi dan evaluasi diuji penurunan nilainya mengacu kepada IAS 36.	Biaya yang ditangguhkan atas kegiatan eksplorasi disajikan sebagai biaya eksplorasi yang ditangguhkan.
Pengungkapan ( <i>Reporting</i> )	Perusahaan melakukan pengungkapan atas jumlah cadangan mineral yg ditemukan, biaya E&E yang ditangguhkan, biaya yg berhubungan dengan mendapatkan, menagih, memelihara penghasilan sehubungan dengan kegiatan pertambangan batubara tersebut.	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 daya mineral.	Perusahaan melakukan pengungkapan atas jangka waktu kontrak untuk <i>Area of Interest</i> ; area yg sudah menemukan adanya cadangan terbukti dan penjelasan bahwa amortisasinya baru akan dilaksanakan pada saat dimulainya produksi.

Sumber: SFAS No. 19, IFRS No. 6, PSAK 33 tentang Akuntansi untuk Pertambangan Umum.

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 peneuman 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 menjustifikasi bahwa tidak perlu mengadopsi IFRS 6, sehingga hal ini dianggap tidak akan memberikan 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.

### **Permasalahan yang Dihadapi dalam Menerapkan Standar Akuntansi untuk Aset Eksplorasi dan Evaluasi atas sumber daya mineral batubara.**

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, maka tesis ini akan membahas 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, beberapa permasalahan yang dihadapi perusahaan dalam melakukan pengakuan atas aset eksplorasi dan evaluasi 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. Seringkali terjadi kesalahan di dalam mengukur aset eksplorasi dan evaluasi yang masih dalam tahap eksplorasi maupun pengembangan untuk eksploitasi dan kegiatan produksi batubara di perusahaan pertambangan batubara yang memiliki lebih dari satu *area of interest*.

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 standar 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.

## PENUTUP

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 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 dipercayai 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 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 pertam-

bangun 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 No. 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 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 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 mi-



neral, 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.

#### REFERENSI:

- Badan Pengawas Pasar Modal. 2002. *Pedoman Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten atau Perusahaan Publik Industri Pertambangan Umum*. Jakarta: Badan Pengawas Pasar Modal
- BHP Billiton Group. 2010. *Annual Report For Year Ended 2010*. New York : KPMG
- Bragg, Steven M. 2011. *Panduan IFRS*. Jakarta: Indeks
- Ernst and Young. 2009. *US GAAP vs IFRS The Basic*. UK: Ernst and Young
- Financial Accounting Standard Board. 1979. *Statement of Financial Accounting Standards No.33 Financial Reporting and Changing Prices*. Connecticut: Financial Accounting Standard Board
- Financial Accounting Standard Board. 1980. *Statement of Financial Accounting Standards No.39 Financial Reporting and Changing Prices : Specialized Assets – Mining and Oil and Gas a supplement to FASB Statement No.33*. Connecticut: Financial Accounting Standard Board.
- Financial Accounting Standard Board. 1986. *Statement of Financial Accounting Standards No.89 Financial Reporting and Changing Prices*. Connecticut : Financial Accounting Standard Board.
- Financial Accounting Standard Board. 2000. *Rescission of FASB Statement No.53 and amendments to FASB Statements No. 63, 89, and 121*. Connecticut: Financial Accounting Standard Board.
- Financial Accounting Standard Board. 2001. *Statement of Financial Accounting Standards No.144 Accounting for the Impairment or Disposal of Long Lived Assets*. Connecticut: Financial Accounting Standard Board.
- Harahap, Sofyan Safri. 2007. *Teori Akuntansi edisi revisi*. Jakarta: PT Rajagrafindo Indonesia.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2007. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan*, Jakarta: Salemba Empat.
- International Financial Reporting Standard. 2003. *International Financial Reporting Standard 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*. Canada : Wiley
- Meek, Gar K & Choi, Frederick D.S. 2010. *International Accounting (Akuntansi Internasional)*. Jakarta: Salemba Empat
- PT Bayan Resources Tbk 2010. *Laporan Keuangan PT Bayan Resources per 31 Desember 2010*. Jakarta: Kantor Akuntan Publik Praise Water Cooper
- Sarbanes and Oxley. 2010. *US Securities and Exchange Commission Industry Guide 7 for Mining*.
- Tunggal, Amin Widjaja. 2008. *Memahami International Financial Reporting Standards (IFRS)*. Jakarta: Harvarindo.
- Undang-undang Republik Indonesia. 1967. *Undang-undang Republik Indonesia tentang Pertambangan*. Jakarta: Sekretaris Negara Republik Indonesia.