

PENGURANGAN KERUSAKAN LINGKUNGAN MELALUI PELAPORAN AKUNTANSI BIAYA RESTORASI PSAK 57

**Kesya Agnes Maria^a,
Lodovicus Lasdi^b**

^aPascasarjana Universitas Katolik Widya Mandala Surabaya

kesyaagnesmaria2001@gmail.com.

^bFakultas Bisnis Universitas SATU

lodovicus.lasdi@univ.satu.ac.id

<http://dx.doi.org/>

ABSTRACT

Excessive exploitation of natural resources is still an unresolved issue. Even though Indonesia is a member of United Nations, it has an obligation to push for realization of Sustainable Development Goals (SDGs). One of the points of SDG 12 is to create sustainable patterns of production and consumption so that there is no overexploitation of natural resources. This study aims to determine indicators that can be used in determining the probability of occurrence in order to classify restoration costs as provisions or contingent liabilities in PSAK 57 so that they can support achievement of SDG 12. This qualitative research uses the descriptive and literature study method to develop indicators. The result obtained is an indicator of possibility outcome (IPOu), which is able to close the gaps contained in PSAK 57. As a result, the on-balance sheet for restoration costs increases, which will increase leverage, so companies are more careful in consuming resources.

Keywords: *Sustainable development goals, PSAK 57, Restoration cost, Provision, Indicator of Possibility Outcome.*

ABSTRAK

Eksplorasi sumber daya alam yang berlebihan masih menjadi isu yang belum terselesaikan. Padahal sebagai anggota PBB, Indonesia memiliki kewajiban untuk mendorong terwujudnya *Sustainable Development Goals* (SDGs). Salah satu poin dari SDG 12 adalah menciptakan pola produksi dan konsumsi yang berkelanjutan, sehingga tidak boleh ada overeksploitasi sumber daya alam. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui indikator yang dapat digunakan dalam menetapkan probabilitas muncul dalam rangka mengklasifikasikan biaya restorasi sebagai provisi atau liabilitas kontinjensi di dalam PSAK 57, sehingga dapat mendukung pencapaian SDG 12. Penelitian kualitatif ini menggunakan metode studi deskriptif dan studi kepustakaan dalam pembuatan indikator. Hasil yang diperoleh adalah *Indicator of Possibility Outcome* (IPOu) yang mampu untuk menutup celah yang terdapat dalam PSAK 57. Hasilnya, terjadi on-balance sheet biaya restorasi meningkat yang akan meningkatkan leverage, sehingga perusahaan lebih berhati-hati dalam melakukan konsumsi sumber daya.

Kata kunci: *Sustainable development goals, PSAK 57, Biaya restorasi, Provisi, Indicator of Possibility Outcome.*

PENDAHULUAN

Sustainable Development Goals (SDGs) merupakan tujuh belas target yang hendak dicapai oleh negara anggota PBB pada tahun 2030 (United Nations, n.d.). Memastikan pola produksi dan konsumsi yang berkelanjutan merupakan poin penting dalam SDG 12. Agar tercipta pola produksi dan konsumsi yang berkelanjutan, maka batas-batas biofisik dalam konsumsi sumber daya perlu diperhatikan. *Sustainability* produksi dan konsumsi sumber daya alam dapat terjaga apabila laju konsumsi dapat ditahan di bawah laju regenerasi.

Data Jaringan Advokasi Tambang (JATAM) menyatakan bahwa 44% daratan di Indonesia telah digunakan untuk pertambangan. Pada tahun 2020, sebanyak 700.000 hektar lahan telah rusak akibat pertambangan, bahkan 45 kasus konflik pertambangan terjadi akibat eksploitasi yang berlebihan (BBC News Indonesia, 2021). Perusahaan memiliki kewajiban untuk memulihkan kondisi lingkungan sesuai dilakukannya kegiatan ekstraksi. Biaya yang dikeluarkan dalam upaya untuk memulihkan kondisi lingkungan ini disebut sebagai biaya restorasi. Penyelesaian ekstraksi merupakan peristiwa masa depan. Oleh karena itu, biaya restorasi yang akan dikeluarkan perusahaan merupakan komponen liabilitas, entah berupa provisi atau liabilitas kontinjensi, bergantung pada pemenuhan syarat-syarat pengakuan provisi.

Akuntan dapat turut berperan dalam mewujudkan *SDGs*, melalui penetapan dan penerapan standar akuntansi yang dapat membatasi pola konsumsi industri terhadap

sumber daya alam. Sebagai badan regulator, Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia (DSAK IAI) dapat menerbitkan regulasi untuk membatasi pola konsumsi yang berlebihan terhadap sumber daya alam tersebut, yakni dengan cara menerbitkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) yang sesuai, salah satunya adalah PSAK 57 yang mengatur tentang provisi, liabilitas kontinjensi, dan aset kontinjensi. Terdapat tiga kondisi yang harus terpenuhi agar provisi dapat diakui, yakni:

1. Terdapat peristiwa masa lampau yang menimbulkan kewajiban kini, baik kewajiban yang bersifat hukum atau konstruktif.
2. Dalam penyelesaian kewajiban tersebut, kemungkinan besar akan menimbulkan pengeluaran arus keluar sumber daya. Sumber daya yang dimaksudkan disini adalah kas.
3. Jumlah kewajiban tersebut harus dapat diestimasi secara andal.

Jika salah satu saja dari kondisi tersebut tidak terpenuhi, maka provisi tidak dapat diakui dan biaya restorasi harus diklasifikasikan sebagai liabilitas kontinjensi yang diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan (CaLK). PSAK 57 juga memberikan pengecualian bagi liabilitas kontinjensi yang memiliki kemungkinan kecil pengeluaran arus kas pada saat penyelesaian. Jika kemungkinannya kecil, maka liabilitas kontinjensi tersebut tidak perlu diungkapkan dalam CaLK.

Berdasarkan Kieso, Weygant & Warfield (2020) terdapat aturan umum mengenai akuntansi dan pelaporan liabilitas kontinjensi. Aturan umum tersebut meliputi:

Tabel 1. Aturan umum dalam pelaporan liabilitas kontinjensi

Munculan	Probabilitas	Perlakuan Akuntansi
Hampir pasti (<i>virtually certain</i>)	$\geq 90\%$	Dilaporkan sebagai liabilitas (provisi)
Lebih mungkin (<i>probable, more likely than not</i>)	51% – 89%	Dilaporkan sebagai liabilitas (provisi)
Bisa jadi tapi kemungkinannya kecil (<i>possible but not probable</i>)	5 – 50%	Diungkapkan dalam CaLK (kontinjensi)

Kemungkinannya sangat kecil (*remote*)

≤ 5%

Tidak diperlukan pengungkapan

Bagi perusahaan, lebih menguntungkan untuk mengungkapkan liabilitas kontinjensi daripada mengakui provisi karena provisi merupakan bagian dari liabilitas dalam laporan posisi keuangan. Tingkat *leverage* perusahaan akan meningkat seiring dengan peningkatan jumlah liabilitas. Tingkat *leverage* yang tinggi akan menyulitkan perusahaan dalam memperoleh pinjaman dari kreditur ataupun membuat suku bunga pinjaman menjadi lebih tinggi.

Jika standar memberikan sedikit saja celah, bagi perusahaan untuk dapat mengklasifikasikan biaya restorasi sebagai kontinjensi, maka kesempatan ini tidak akan disia-siakan oleh perusahaan. Celah ini terdapat pada syarat penentuan provisi ada pada poin kedua, yakni dalam penyelesaian kewajiban tersebut, kemungkinan besar akan menimbulkan pengeluaran arus keluar sumber daya. Persentase kemungkinan munculan (*outcome*) ini ditentukan berdasarkan pertimbangan manajemen. Hal ini memungkinkan terjadinya subjektivitas manajemen, mengingat pertimbangan ini juga tidak pernah diungkapkan di CaLK. Oleh karena itu, diperlukan standar yang lebih pasti untuk dapat menentukan kemungkinan munculan.

Penelitian ini bertujuan mengetahui indikator yang dapat digunakan untuk menetapkan probabilitas munculan dalam rangka mengklasifikasikan biaya restorasi sebagai provisi atau liabilitas kontinjensi di dalam PSAK 57, sehingga dapat mendukung pencapaian SDG 12. Penelitian ini diharapkan mampu menjadi usulan dalam penyusunan PSAK 57, sehingga dalam industri pertambangan, provisi dapat digunakan untuk menekan eksploitasi berlebihan terhadap sumber daya alam.

KAJIAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Stakeholder Theory

Dalam *stakeholder theory*, bisnis dipandang sebagai seperangkat hubungan yang menciptakan nilai di antara kelompok-kelompok yang memiliki kepentingan dalam kegiatan yang membentuk bisnis (Freeman, 2017). Hubungan antar *stakeholder* akan dikelola oleh eksekutif. Eksekutif bertanggung jawab untuk menciptakan nilai semaksimal mungkin bagi para *stakeholder*. *Stakeholder theory* berkaitan dengan penalaran moral. Penelitian Lange & Bundy (2018) memperbaiki *stakeholder theory* agar tidak terlalu berfokus pada etika bisnis, hingga melalaikan mekanisme ekonomi. Sebaliknya, tidak pula seperti teori manajemen strategis yang terlalu berfokus pada mekanisme ekonomi, sehingga melupakan aspek moralitas.

Prudensi Akuntansi

Prudensi akuntansi adalah sikap kehati-hatian, dimana entitas mengantisipasi segala kemungkinan terburuk yang mungkin ditimbulkan akibat pengambilan suatu keputusan (Suwardjono, 2014). Walaupun membayangkan adanya kemungkinan terburuk, namun pengambil keputusan masih dapat mempertimbangkan beberapa alternatif untuk mengurangi atau menghilangkan risiko yang mungkin timbul, tentunya dengan mengorbankan suatu hal.

PSAK 57

PSAK 57 merupakan standar akuntansi yang mengatur mengenai Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014). Provisi merupakan liabilitas yang tidak pasti dalam jumlah maupun waktu penyelesaiannya. Provisi memiliki tiga syarat pengakuan, meliputi:

1. Terdapat peristiwa masa lalu yang menimbulkan kewajiban sekarang, baik

yang bersifat konstruktif maupun yang bersifat hukum.

2. Dalam penyelesaian kewajiban tersebut, kemungkinan besar akan menyebabkan terjadinya arus keluar sumber daya.
3. Besarnya jumlah kewajiban dapat diestimasikan secara andal.

Liabilitas kontinjensi didefinisikan sebagai kewajiban potensial yang timbul dari peristiwa masa lalu dan keberadaannya menjadi pasti dengan terjadi atau tidaknya satu atau lebih peristiwa di masa depan yang tidak sepenuhnya berada dalam kendali entitas (Binus University School of Accounting, 2017). Jika salah satu saja dari ketiga persyaratan provisi tidak terpenuhi, maka kewajiban tersebut akan langsung diklasifikasikan sebagai liabilitas kontinjensi.

Biaya Restorasi

Biaya restorasi atau *environmental liability* adalah biaya pemulihan untuk mengembalikan lingkungan dalam kondisi semula, seperti sebelum dilakukannya ekstraksi sumber daya alam (Kieso, Weygandt & Warfield, 2020). Biaya restorasi meliputi biaya pembongkaran, restorasi, reklamasi, penutupan, dan pasca penutupan. Terdapat beberapa pola dalam pengakuan biaya restorasi, yakni diakui pada awal penggunaan aset maupun dari waktu ke waktu. Biaya restorasi diukur berdasarkan estimasi terbaik dari biaya masa depan (*future cost*). Estimasi tersebut harus dirumuskan berdasarkan jumlah yang akan dibayar pasar aktif untuk melunasi kewajiban tersebut. Jika tidak terdapat pasar aktif, maka perusahaan harus mengestimasi nilai wajar berdasarkan informasi terbaik yang tersedia.

Fenomena

Dalam pengamatan perusahaan yang *comparable* secara *market capitalization*, badan usaha milik swasta (BUMS) cenderung untuk tidak melaporkan atau melaporkan lebih rendah nilai provisi dibandingkan Badan Usaha Milik Negara (BUMN). Untuk produsen batu bara, BUMS dengan inisial PT. DS Tbk. pada tahun 2022, tidak melaporkan provisi biaya restorasi (PT. DS Tbk, 2022). Di tahun yang

sama, BUMN PT. BA melaporkan provisi sebesar 1.535.084.000.000 (PT. BA Tbk, 2022). Demikian juga produsen timah, BUMS PT. CM Tbk., ditahun 2022 melaporkan provisi biaya restorasi sebesar Rp30.638.721.280 (PT. CM Tbk, 2022). Angka ini jauh di bawah angka yang dilaporkan oleh PT. TI Tbk., sebesar Rp110.095.000.000 (PT. TI Tbk, 2022).

Dalam hal pencatatan provisi, perusahaan yang merupakan BUMN memiliki tingkat prudensi akuntansi yang lebih tinggi jika dibandingkan dengan BUMS. Hal ini dikarenakan, modal BUMN terutama berasal dari anggaran pemerintah yang telah dipisahkan. Sementara, modal BUMS terutama berasal dari kekayaan pemilik yang disetorkan dalam bentuk saham dan dari pinjaman kreditur. Perusahaan BUMS harus menjaga laporan keuangannya nampak baik agar investor mau berinvestasi di perusahaan tersebut. Selain itu, sebelum memberikan pinjaman, kreditur akan meninjau *leverage* perusahaan untuk memastikan bahwa perusahaan memiliki cukup ekuitas untuk menjamin liabilitasnya. Oleh karena itu, BUMS akan berupaya sebisa mungkin untuk menjaga tingkat *leveragenya* tetap rendah dengan cara meminimalkan jumlah liabilitas yang tercatat dalam laporan posisi keuangan.

METODA PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan metode studi deskriptif dan studi kepustakaan. Studi kepustakaan dapat diartikan sebagai upaya peneliti dalam memperoleh informasi mengenai masalah yang diteliti (Purwono, 2008). Sumber informasi yang digunakan dalam studi kepustakaan adalah buku PSAK dan website berita kredibel di internet. Studi deskriptif berusaha untuk menentukan, menggambarkan, dan mengidentifikasi suatu peristiwa (Narayanarao, 2019). Peristiwa yang berusaha digambarkan adalah *judgement* manajemen perusahaan pertambangan BUMN dan BUMS dalam memperlakukan biaya restorasi sebagai provisi atau kontinjensi. Peristiwa ini dapat dikaji melalui data laporan posisi keuangan perusahaan, bagian liabilitas.

Penelitian ini menggunakan data sekunder. Data sekunder diartikan sebagai data yang diperoleh dari pihak lain untuk tujuan dan kegunaan lain (Sindin, 2017). Data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini berupa data kuantitatif. Data kuantitatif merupakan data numerik matematis yang memiliki arti numerik (Dunn, 2021). Data kuantitatif yang digunakan berupa laporan keuangan kuartal keempat yang sudah diaudit dari PT. BA Tbk. dan PT. DS Tbk. yang bergerak di bidang pertambangan batu bara, serta PT. CM Tbk., dan PT. TI Tbk yang bergerak di bidang pertambangan timah. Data ini dapat diakses melalui website Bursa Efek Indonesia, IDN Financials, maupun di website perusahaan yang bersangkutan. Untuk memastikan perusahaan yang dibandingkan bersifat *comparable*, maka dilakukan pengecekan sektor dan *market capitalization*. *Market capitalization* diartikan sebagai nilai perusahaan berdasarkan harga pasar sekarang (*Kamus Investasi: Market Cap*, 2023). Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Aghnitama, Aufa & Hersugondo (2021), ukuran perusahaan dapat diprosikan menggunakan *market capitalization*. Kedua perusahaan dapat dinyatakan *comparable* apabila berasal dari sektor yang sama dan tidak terdapat perbedaan signifikan pada nilai *market capitalization*-nya (perbedaan dibawah 10 trilliun Rupiah). Pengecekan *market capitalization* dilakukan melalui aplikasi RTI Business.

Penelitian ini menghasilkan *output* berupa *Indicator of Possibility Outcome* (IPOu). Indikator ini berisi keadaan apa saja yang memaksa perusahaan untuk memenuhi kewajiban di masa mendatang, sehingga memungkinkan timbulnya arus kas keluar sumber daya. Pertanyaan ini disusun berdasarkan pengungkapan yang dilakukan perusahaan di CaLK terkait kondisi apa saja yang mempengaruhi provisi biaya restorasi. Pengungkapan ini tidak dilakukan oleh seluruh perusahaan, cenderung hanya dilakukan oleh perusahaan BUMN. Disamping itu, pengungkapan ini terdapat pada CaLK bagian 4 dengan judul Pertimbangan, Estimasi, dan Asumsi yang Signifikan. Bagian ini berupa penjelasan umum dan sama sekali tidak menjelaskan alasan di balik angka yang dilaporkan sebagai provisi.

Setelah sepuluh pertanyaan yang mewakili didapatkan, kemudian dilakukan simulasi menjawab pertanyaan-pertanyaan tersebut. Setiap jawaban diberikan skor tertentu, yang selanjutnya akan dijumlahkan secara keseluruhan. Berdasarkan total skor, disusun range-range tertentu yang mewakili probabilitas munculan, meliputi *probable*, *possible but not probable*, dan *remote*. Indikator yang sudah terisi nantinya akan dilampirkan dalam CaLK perusahaan, beserta skor yang diperoleh, sebagai dasar dalam penentuan biaya restorasi apakah digolongkan sebagai provisi atau liabilitas kontinjensi. Dengan demikian, pengguna laporan keuangan akan memperoleh transparansi *judgement* manajemen sehingga dapat menilai apakah pengakuan biaya restorasi sebagai provisi atau kontinjensi, didasarkan atas alasan yang wajar sesuai dengan kondisi yang mendasari.

HASIL

Pertanyaan yang digunakan dalam IPOu dan interpretasinya akan dijabarkan sebagai berikut:

1. Apakah pemenuhan kewajiban tersebut bersifat mengikat (tak terhindarkan) bagi perusahaan?
Interpretasi: Tujuan pertanyaan ini adalah untuk mengetahui seberapa penting dan mengikat pemenuhan kewajiban bagi suatu perusahaan. Jika jawabannya ya, maka *probable* untuk terjadi arus keluar sumber daya. Jika jawabannya tidak, maka tidak *probable* terjadi arus keluar sumber daya.
2. Apakah pemenuhan kewajiban tersebut diharuskan oleh undang-undang atau peraturan badan regulasi lainnya?
Interpretasi: Tujuan pertanyaan ini adalah untuk mengetahui apakah peraturan hukum, sebagai faktor eksternal, turut meningkatkan kemungkinan perusahaan mengeluarkan arus sumber daya di masa mendatang. Jika jawabannya ya, maka *probable* untuk terjadi arus keluar sumber daya, jika jawabannya tidak, maka tidak *probable* terjadi arus keluar sumber daya.
3. Apakah terdapat risiko litigasi apabila perusahaan tidak memenuhi kewajiban tersebut?

Interpretasi: Tujuan pertanyaan ini adalah untuk memperkuat kemungkinan terjadinya arus keluar sumber daya di masa yang akan datang, atau perusahaan akan menghadapi risiko litigasi. Jika jawabannya ya, maka *probable* untuk terjadi arus keluar sumber daya, jika jawabannya tidak, maka tidak *probable* terjadi arus keluar sumber daya.

4. Seberapa besar keyakinan manajemen bahwa pemenuhan kewajiban ini akan mempengaruhi citra perusahaan di mata publik?

Interpretasi: Keadaan yang memaksa tidak hanya berasal dari faktor hukum dan peraturan saja, melainkan dapat berasal dari pandangan masyarakat mengenai perusahaan. Semakin yakin manajemen bahwa pemenuhan kewajiban akan mempengaruhi citra perusahaan di mata publik, maka semakin kewajiban tersebut akan *probable* menimbulkan arus kas keluar di masa yang akan datang.

5. Ditinjau dari segi ekonomis, apakah perusahaan memandang perlu melakukan kewajiban ini?

Interpretasi: Perusahaan akan mempertimbangkan aspek ekonomis dibalik pemenuhan kewajibannya. Contoh terkait dengan biaya pembongkaran fasilitas tambang. Kewajiban ini akan cenderung *probable* karena perusahaan tidak mungkin rela meninggalkan alat-alat pertambangan begitu saja di lokasi tambang. Sangat tidak ekonomis membiarkan alat-alat pertambangan hilang begitu saja.

6. Seberapa besar kemungkinan kontaminasi serta waktu, luas, dan biaya yang dibutuhkan untuk kegiatan reklamasi lingkungan?

Interpretasi: Semakin besar kemungkinan kontaminasi serta waktu, luas, dan biaya yang dibutuhkan untuk kegiatan reklamasi lingkungan, maka akan semakin *probable* terjadi arus keluar sumber daya. Namun, semakin kecil kemungkinan kontaminasi serta waktu, luas, dan biaya yang dibutuhkan untuk kegiatan reklamasi lingkungan, maka semakin tidak *probable*.

7. Apakah terjadi peningkatan diskonto?

Interpretasi: Jika terjadi peningkatan diskonto, maka terjadi peningkatan *future value*. Karena komponen dalam perhitungan *future value* adalah *present value* dan tingkat diskonto. Dengan demikian, maka semakin besar probabilitas terjadinya arus kas keluar sumber daya.

8. Apakah terdapat pasar aktif/diketahui *fair value* terkait jumlah yang akan dibayar untuk melunasi kewajiban?

Interpretasi: Tujuan pertanyaan ini adalah untuk mengetahui keandalan suatu estimasi, semakin andal suatu estimasi, probabilitas keterjadiannya akan semakin besar. Jika terdapat pasar aktif atau diketahui *fair value* kewajiban tersebut, maka akan semakin andal estimasi yang dibuat dan berarti juga semakin *probable* terjadinya pengeluaran arus sumber daya.

9. Jika nomor 8 dijawab “TIDAK”, apakah perusahaan kesulitan memperoleh informasi lain guna mengestimasi *fair value*?

Interpretasi: Jika perusahaan tidak kesulitan memperoleh informasi lain dalam mengestimasi *fair value*, maka semakin andal estimasi yang dibuat dan berarti juga semakin *probable* terjadinya pengeluaran arus sumber daya.

10. Jika nomor 9 dijawab “TIDAK”, maka seberapa besar keyakinan manajemen terhadap kualitas informasi yang ada akan membantu manajemen dalam menilai *fair value*?

Jika perusahaan tidak mengalami kesulitan dalam memperoleh informasi lain, maka hal yang perlu dipertimbangkan berikutnya adalah kualitas informasi tersebut. Semakin berkualitas informasi yang dimiliki, maka akan semakin andal estimasi yang dibuat dan semakin *probable* terjadinya pengeluaran arus sumber daya.

(Nama Perusahaan)
Per 31 Desember 20XX
Indicator of Possibility Outcome

Petunjuk Pengisian

Indikator ini digunakan untuk menentukan probabilitas munculnya sebagai syarat pengakuan provisi suatu biaya restorasi. Harap diisi sebenar-benarnya dengan cara memberikan tanda SILANG pada opsi yang dipilih.

Pertanyaan

1. Apakah pemenuhan kewajiban tersebut bersifat mengikat (tak terhindarkan) bagi perusahaan?

() Ya
 () Tidak

Penjelasan singkat mengenai kondisi yang dihadapi perusahaan.

2. Apakah pemenuhan kewajiban tersebut diharuskan oleh undang-undang atau peraturan badan regulasi lainnya?

() Ya
 () Tidak

Penjelasan singkat mengenai kondisi yang dihadapi perusahaan.

3. Apakah terdapat risiko litigasi apabila perusahaan tidak memenuhi kewajiban tersebut?

() Ya
 () Tidak

Penjelasan singkat mengenai kondisi yang dihadapi perusahaan.

4. Seberapa besar keyakinan manajemen bahwa pemenuhan kewajiban ini akan mempengaruhi citra perusahaan di mata publik?

() Sangat yakin
 () Yakin
 () Kurang yakin
 () Tidak berpengaruh atau sangat kecil pengaruhnya

Penjelasan singkat mengenai kondisi yang dihadapi perusahaan.

5. Ditinjau dari segi ekonomis, apakah perusahaan memandang perlu melakukan kewajiban ini?

() Sangat perlu
 () Perlu
 () Kurang perlu
 () Tidak perlu

Alasan perusahaan secara ekonomis perlu melakukan kewajiban ini.

6. Seberapa besar kemungkinan kontaminasi serta waktu, luas, dan biaya yang dibutuhkan untuk kegiatan reklamasi lingkungan?

() Sangat besar
 () Cukup besar
 () Tidak terlalu besar
 () Kecil

Penjelasan singkat mengenai penilaian manajemen terhadap kemungkinan ini.

7. Apakah terjadi peningkatan diskonto?

() Ya
 () Tidak

Tingkat diskonto tahun ini ()

Tingkat diskonto tahun lalu ()

8. Apakah terdapat pasar aktif/diketahui *fair value* terkait jumlah yang akan dibayar untuk melunasi kewajiban?

() Ya
 () Tidak

Penjelasan singkat mengenai pasar aktif sumber informasi *fair value*.

9. Jika nomor 8 dijawab TIDAK, apakah perusahaan kesulitan memperoleh informasi lain guna mengestimasi *fair value*?

() Ya
 () Tidak

Alasan jika menjawab "TIDAK" dan paparkan mengenai kesulitan yang dihadapi jika menjawab "YA."

10. Jika nomor 9 dijawab "TIDAK", maka seberapa besar keyakinan manajemen terhadap kualitas informasi yang ada akan membantu manajemen dalam menilai *fair value*?

() Sangat yakin
 () Yakin
 () Kurang yakin
 () Tidak berpengaruh atau sangat kecil pengaruhnya

Penjelasan singkat mengenai dasar keyakinan manajemen.

Atas jawaban pertanyaan tersebut, pemberian skor mengikuti aturan sebagai berikut:

Tabel 2. Panduan pemberian skor IPOu

Nomor	A	B	C	D	Total
1.	600	0	-	-	600
2.	600	0	-	-	600
3.	600	0	-	-	600
4.	300	200	100	0	600
5.	300	200	100	0	600
6.	300	200	100	0	600
7.	600	0	-	-	600
8.	600	0	-	-	600
9.	0	200	-	-	200
10.	60	40	30	20	120
Jumlah					5.120

Total skor yang telah dihitung kemudian diklasifikasikan menjadi tiga kategori dalam

menentukan perlakuan akuntansi untuk biaya restorasi tersebut.

Tabel 3. Range skor IPOu

Probabilitas Munculan	Batasan Skor	Perlakuan
<i>Probable</i>	$2.319 \leq IPO \leq 3.900$	Dicatat dibagian liabilitas sebagai provisi.
<i>Possible but not probable</i>	$1.900 \leq IPO \leq 2.319$	Diungkapkan di CaLK sebagai liabilitas kontinjensi.
<i>Remote</i>	$0 \leq IPO \leq 1.889$	Tidak diperlukan pengungkapan

PEMBAHASAN

Standar PSAK 57 masih bersifat *finite*, yang artinya berupaya untuk menyamakan penggunaan metode akuntansi dengan keadaan yang relevan dalam situasi yang hampir serupa. Jadi dalam suatu standar akuntansi yang bersifat *finite* masih terdapat batasan tertentu, namun tentu tidak setegas standar yang bersifat *rigid*. Permasalahan yang timbul dari standar akuntansi yang bersifat *finite* adalah apakah batasan yang ditetapkan dapat menjadi pemisah atau *break-point* yang baik. Hal ini seperti pedang bermata dua, syarat yang ditetapkan dapat menjadi sebuah batasan namun dapat juga menjadi suatu celah yang dimanfaatkan oleh manajemen untuk melakukan *off-balance sheet* (Wolk, Tearney & Dodd, 2003).

Kondisi ini sebenarnya mirip dengan kasus standar akuntansi sewa yang diatur dalam

PSAK 30. Selama puluhan tahun, permasalahan *off-balance sheet financing* timbul karena manajemen mengeksploitasi celah yang terdapat dalam persyaratan sewa pembiayaan, yaitu penyewa harus mengkapitalisasi sewa jangka panjangnya jika umur sewa sama atau lebih besar dari 75% umur ekonomis suatu aset. Jika kurang dari batasan tersebut, maka sewa dapat diklasifikasikan sebagai sewa operasi. Konsekuensi ketika suatu sewa diklasifikasikan sebagai sewa pembiayaan adalah harus dilakukan pencatatan aset hak guna dan liabilitas sewa dalam laporan posisi keuangan. Keberadaan liabilitas sewa akan meningkatkan leverage perusahaan, sehingga perusahaan terlihat lebih berisiko untuk menerima kredit atau dapat menerima kredit dengan biaya modal yang lebih tinggi. Dengan demikian, manajemen akan cenderung mengklasifikasikan sewa sebagai sewa operasi dengan cara menyalahi batasan yang ada. Caranya adalah dengan memperpendek umur

sewa di bawah 75% umur ekonomis aset yang disewa atau memperpanjang secara wajar umur ekonomis aset yang disewa. Menentukan umur ekonomis aset tentu merupakan kewenangan dari pesewa, maka hal yang dapat dilakukan adalah mengatur kesepakatan antara penyewa dan pesewa (Wolk, Tearney & Dodd, 2003).

Oleh karena sulitnya menetapkan kriteria yang tepat bagi suatu kondisi relevan dan sering kali kriteria ini menjadi arbiter, maka sifat standar akuntansi dikembangkan menjadi *rigid*. Standar akuntansi yang bersifat *rigid* menetapkan suatu perlakuan akuntansi yang sama untuk kondisi yang serupa (Wolk, Tearney & Dodd, 2003). IPOu memungkinkan pengukuran yang seragam terhadap kondisi yang dihadapi manajemen dalam menentukan apakah biaya restorasi diklasifikasikan sebagai provisi atau kontinjensi. Penetapan suatu kriteria tertentu akan memungkinkan perlakuan yang seragam dan mengurangi penggunaan pertimbangan dan subjektivitas manajemen. Diharapkan terjadi peningkatan jumlah provisi yang dilaporkan dalam laporan posisi keuangan karena jumlah yang *sebelumnya off-balance sheet* menjadi *on-balance sheet*. Dengan peningkatan ini, diharapkan perusahaan sektor pertambangan dapat lebih berhati-hati dalam melakukan konsumsi sumber daya dan berhenti melakukan eksploitasi secara berlebihan. Jika laju konsumsi sumber daya dapat ditekan dibawah laju regenerasinya, maka akan tercipta *sustainable production and consumption*, sesuai dengan yang dicita-citakan dalam SDG 12.

Artikel ini telah memperoleh tanggapan dari anggota DSAK IAI, Ibu Ersya Triwahyuni PhD., melalui LinkedIn, yang menyatakan bahwa tulisan ini membuat IFRS S1 dan S2 menjadi lebih relevan. Walaupun demikian nampaknya terdapat keterbatasan bagi standar akuntansi dalam mempersempit pertimbangan manajemen. Wahyuni, et al. (2019) melakukan penelitian *mixed method* tentang bagaimana manajemen menggunakan pertimbangannya dalam memilih kebijakan akuntansi. Hasil wawancara yang dilakukan terhadap *Chief Financial Officer* (CFO) perusahaan menunjukkan bahwa faktor yang mempengaruhi pemilihan kebijakan akuntansi perusahaan salah satunya adalah adanya aturan

yang tidak menguntungkan. Jika diterapkan dalam kasus pencatatan biaya restorasi sebagai provisi atau kontinjensi, sebenarnya seorang manajer telah mengetahui bagaimana cara menggunakan pertimbangan secara benar dan lebih objektif, namun kedua kendala tersebut menghalanginya. Jika manajemen mencatat biaya restorasi sebagai provisi, maka jumlah liabilitas dalam laporan posisi keuangan akan meningkat secara tiba-tiba dan mungkin saja menyebabkan pelanggaran *covenant* kredit dan penarikan pinjaman yang berasal dari bank. Isu ini pernah diulas oleh Prof. Jim Stice dan Prof. Earl Kay Stice, dalam kelas Accounting Foundations: Leases di LinkedIn Learning. Jika standar akuntansi yang mendorong *on-balance sheet* dilakukan, maka harus ada perjanjian dengan kreditur mengenai peningkatan batas *leverage* pada *covenant* kredit (LinkedIn Learning, 2019).

SIMPULAN, KETERBATASAN, SARAN

Simpulan

Sustainable development goals (SDGs) merupakan target bersama dari seluruh negara di dunia, termasuk Indonesia sebagai salah satu anggota PBB. Salah satu poin penting SDGs adalah tentang keberlanjutan produksi dan konsumsi sumber daya alam, yang tercantum dalam SDG 12. Untuk mencapai keberlanjutan produksi dan konsumsi, maka pemanfaatan sumber daya harus dilakukan seefisien mungkin. Motivasi utama perusahaan adalah memaksimalkan keuntungan. Dalam hal ini, perusahaan seringkali lupa untuk memperhatikan lingkungan sekitar. Sebenarnya PSAK 57 merupakan salah satu cara mengatur akuntansi standar yang membatasi eksploitasi sumber daya alam secara berlebihan. Sayangnya, standar ini masih menyisakan celah bagi perusahaan untuk tidak mengakui biaya restorasi sebagai provisi. Penggunaan IPOu dapat menjadi solusi permasalahan ini. Dengan menerapkan IPOu, provisi perusahaan pertambangan akan meningkat, demikian pula dengan *leverage*-nya. Sehingga, perusahaan akan berpikir dua

kali untuk mengeksploitasi sumber daya alam secara berlebihan.

Keterbatasan

Indikator ini merupakan *initial review*, sehingga masih perlu dikaji ulang oleh praktisi dan regulator, seperti IAI, IAPI, praktisi perusahaan, dan akuntan pendidik. Jika dinilai baik, maka dapat dilakukan uji coba penerapan dan bila ada kekurangan indikator ini dapat disempurnakan. Tujuannya agar indikator ini dapat dikembangkan menjadi indikator yang lebih kuat sehingga dapat dijadikan pedoman dalam menentukan pengklasifikasian biaya restorasi sebagai provisi atau kontinjensi. Disamping itu, dalam upaya melakukan *on-balance sheet*, batas *leverage* pada *covenant* kredit yang ditetapkan oleh kreditur menjadi kendala tersendiri bagi perusahaan. Apabila perusahaan melakukan *on-balance sheet*, maka provisi biaya restorasi akan tercatat pada sisi liabilitas perusahaan. Hal ini akan meningkatkan *leverage* perusahaan, yang dapat membahayakan perjanjian kreditnya.

Saran

Dukungan dan peran serta dari DSAK IAI sebagai badan regulator sangat diperlukan dalam mewujudkan keberlanjutan produksi dan konsumsi melalui penetapan standar akuntansi yang dapat membatasi perusahaan dalam melakukan ekstraksi sumber daya alam. DSAK IAI dapat menutup celah dari standar akuntansi yang telah ada, dalam hal ini adalah PSAK 57, agar celah ini tidak dapat dimanfaatkan oleh perusahaan untuk melakukan *off-balance sheet*. Kerja sama yang baik dari perusahaan pertambangan juga sangat diperlukan dalam mencapai SDG 12. Tidak ada standar yang sempurna. Sebaik apapun suatu standar pasti terdapat suatu kelemahan di dalamnya. Perusahaan diharapkan tidak memanfaatkan celah-celah dalam standar hanya demi kepentingan memaksimalkan laba. Perusahaan pertambangan diharapkan tidak melakukan eksploitasi berlebihan terhadap sumber daya alam, melainkan harus tetap memperhatikan lingkungan dan keberlanjutan pola produksi dan konsumsi. Perlu diingat bahwa bisnis bukan sekedar mencari laba semata, melainkan bagaimana cara suatu bisnis dapat memberikan

nilai bagi *stakeholdernya*. Dalam upaya untuk mencapai *on-balance sheet*, kreditur juga harus memberikan pemakluman dengan cara meningkatkan batas *leverage* pada *convenants* kredit selama masa transisi. Peningkatan jumlah *leverage* ini tidak perlu disikapi secara frontal dengan penarikan pinjaman maupun kenaikan yang signifikan pada biaya modal, sehingga perusahaan tidak enggan dalam melakukan *on-balance sheet* provisi biaya restorasi.

DAFTAR REFERENSI

- Aghnitama, R. D., Aufa, A. R., & Hersugondo, H. (2021). Market Capitalization dan Profitabilitas Perusahaan dengan FAR, AGE, EPS, dan PBV sebagai Variabel Kontrol. *Jurnal Akuntansi Dan Manajemen (JAM)*, 18(02), 01–11. <https://doi.org/10.36406/jam.v18i02.392>
- BBC News Indonesia. (2021). *Indonesia disebut “kecanduan” eksploitasi batu bara, apakah kesepakatan KTT COP26 akan menghentikannya?* <https://www.bbc.com/indonesia/indonesia-59209131>.
- Binus University School of Accounting. (2017). *PSAK 57 (Penyesuaian 2014): Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi*. BINUS UNIVERSITY School of Accounting.
- Dunn, P. K. (2021). *Scientific Research and Methodology: An introduction to quantitative research and statistics in science, engineering and health*. RStudio, PBC. <https://bookdown.org/pkaldunn/Book/>
- Freeman, R. E. (2017). Five Challenges to Stakeholder Theory: A Report on Research in Progress. *Business and Society* 360, 1, 1–20. <https://doi.org/10.1108/s2514-175920170000001>
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2014). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 57: Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi*.
- Kamus Investasi: Market Cap*. (2023). Bareksa. <https://www.bareksa.com/kamus/m/market-cap>
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2020). *Intermediate Accounting: IFRS Edition* (4th Editio). John Wiley & Sons, Inc. https://books.google.co.id/books?id=_KOqBAAAQBAJ
- Lange, D., & Bundy, J. (2018). The association between ethics and stakeholder theory. *Advances in Strategic Management*, 38, 365–387. <https://doi.org/10.1108/S0742-332220180000038019>
- LinkedIn Learning. (2019). *Accounting Foundations: Leases*.
- Narayanarao, M. (2019). Descriptive research. *Journal of Emerging Technologies and Innovative Research*, 6(6), 863–867. <https://doi.org/10.1093/fampra/8.1.92>
- PT. BA Tbk. (2022). *Annual Report PT. BA Tbk 2022* (p. 11).
- PT. CM Tbk. (2022). *Annual Report PT. CM Tbk 2022*. (p. 12).
- PT. DS Tbk. (2022). *Annual Report PT. DS Tbk 2022* (p. 15).
- PT. TI Tbk. (2022). *Annual Report PT. TI Tbk 2022* (p. 12).
- Purwono. (2008). Studi Kepustakaan. In *Info Persada Media Informasi Perpustakaan Universitas Sanata Dharma* (pp. 66–72).
- Sindin, X. P. (2017). *Secondary Data*. The SAGE Encyclopedia of Communication Research Methods.
- Suardjono. (2014). *Teori Akuntansi (Perekayasaan Pelaporan Keuangan)*. (3th editio). BPFE Yogyakarta.
- United Nations. (n.d.). *The 17 Goals*. Retrieved April 24, 2022, from <https://sdgs.un.org/goals>
- Wahyuni, E. T., Soepriyanto, G., Avianti, I., & Naulibasa, W. P. (2019). Why companies choose the cost model over fair value for investment property? Exploratory study on indonesian listed companies. *International Journal of Business and Society*, 20(1), 161–176.
- Wolk, H. I., Tearney, M. G., & Dodd, J. L. (2003). *Accounting Theory: A Conceptual And Institutional*

Approach. (6th ed.). Ohio: Thomson
Learning South Western College
Publishing.

Copyrights

Copyright for this article is retained by the author(s), with first publication rights granted to the journal.

This is an open-access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)