

## PERDEBATAN TENTANG PENYUSUTAN

Penyusutan menjadi isu yang krusial ketika basis akrual akan diterapkan. Silang pendapat mewarnai berbagai persoalan mulai dari konsep sampai dengan tataran teknis. Dalam uraian berikut ini akan dicoba ditampilkan berbagai perdebatan seputar penyusutan. Uraian berisi konsep penyusutan, penyusutan aset tetap infrastruktur, dan arti penting penyusutan dalam penganggaran pendapatan.

### 1. Konsep Penyusutan Aset Tetap

Permasalahan penyusutan adalah permasalahan inti dalam akualisasi akuntansi. Pada intinya, permasalahan ini telah mendesak pemikir-pemikir akuntansi ke dalam dua kubu. Jika perkembangan akuntansi di Amerika Serikat harus dipercayai sebagai sumber pemikiran filosofis dan teknis, maka pendapat FASB di satu pihak dan pendapat *The American Accounting Association Committee on Concepts and Standards* dan *AAA Committee on Concepts and Standards –Long-Lived Assets* di lain pihak adalah dua pendapat yang masing-masing mewakili satu kubu.

Menurut Hendriksen, definisi penyusutan yang paling umum diterima adalah suatu metode sistematis dan rasional dalam mengalokasikan biaya perolehan ke dalam masa-masa yang menerima manfaat aset. Financial Accounting Standard Board (FASB) melalui *Statement of Financial Accounting Concepts* No. 3 mencoba memberikan tafsiran semantik atas istilah penyusutan dengan menyatakan bahwa keausan dan kerusakan akibat pemakaian adalah penyebab utama penyusutan. Dengan demikian pendapat FASB adalah pendapat yang mewakili kubu pemaknaan penyusutan sebagai alokasi nilai perolehan kepada masa manfaat.

Dibandingkan dengan pendapat FASB, definisi penyusutan dari *The American Accounting Association Committee on Concepts and Standards* mengarah kepada pendefinisian yang sama dengan yang dikemukakan oleh FASB di dalam SFAC No.3 di atas. Hanya saja, komite AAA mendasarkan penyusutan atas penilaian aset (penilaian potensi jasanya), bukannya alokasi biaya. Komite menegaskan bahwa penyusutan mewakili penurunan potensi jasa aset jangka panjang sebagai akibat kerusakan fisik, konsumsi melalui pemakaian, atau kehilangan nilai ekonomis karena keusangan atau penurunan permintaan. Dalam definisi ini, nilai awal aset diasumsikan sebagai mewakili sejumlah jasa yang dapat dikeluarkan selama masa manfaat aset. Pada saat sebagian dari jasa ini telah jatuh tempo karena dipakai atau akibat lain, sebagian dari biayanya harus ditransfer ke perkiraan beban, aset lain atau kerugian.

Definisi ketiga tentang penyusutan telah pula diberikan oleh *AAA Committee on Concepts and Standards –Long-Lived Assets*. Menurut Komisi AAA ini penyusutan adalah habis-terpakainya (*expiration*) potensi jasa aset. Komisi lebih jauh menyatakan bahwa penyusutan mesti didasarkan pada nilai sekarang dari pengembalian potensi jasa yang dikonsumsi selama suatu periode. Definisi ini didasarkan pada penurunan nilai aset dan juga dikaitkan dengan konsep pemeliharaan modal.

Selanjutnya, kedua definisi yang dikembangkan AAA di atas dapatlah dikatakan mewakili kubu pemaknaan penyusutan sebagai hal yang nantinya populer dikatakan sebagai '*impairment*'

Suatu konsep penyusutan yang lebih luas adalah bahwa pendapatan timbul hanya dari modal yang diinvestasikan pada akhir suatu periode melebihi modal yang diinvestasikan pada awal periode (dengan anggapan tiada suntikan modal baru atau pembayaran dividen selama periode bersangkutan). Definisi FASB, pernyataan AAA dan komisi AAA semuanya menerapkan konsep pemeliharaan modal, tetapi konsep modal yang dipelihara sedikit berbeda dalam tiap definisi. Di bawah definisi FASB, yang harus dipelihara adalah investasi keuangan awal (pemeliharaan modal keuangan) setidaknya pada akhir masa manfaat aset, pengembalian biaya awal dapat dianggap terjadi berangsur-angsur selama masa manfaat aset secara rasional. Definisi AAA mengasumsikan bahwa potensi jasa atau ekuivalennya dalam bentuk biaya awal yang harus dipertahankan. Definisi komisi AAA menekankan pemeliharaan kapasitas operasi atau pemeliharaan modal fisik.

Keuntungan konsep pemeliharaan modal adalah bahwa ia memungkinkan pengakuan perubahan dalam nilai uang dan perubahan dalam nilai ganti. Modal yang akan dipelihara dapat ditafsirkan sebagai investasi awal yang diungkapkan dalam rupiah, atau dapat diungkapkan dalam nilai ganti sekarang pada awal atau akhir periode akuntansi.

Keburukan dari konsep pemeliharaan modal adalah kegagalannya untuk memisahkan pendapatan operasi dari kerugian atau keuntungan luar biasa. Tanpa memperkenalkan kriteria lain, pemeliharaan modal tidak menyediakan dasar penetapan penyusutan operasional terpisah dari kehilangan potensi jasa abnormal.

Definisi penyusutan sebagai alokasi biaya secara sistematis dan rasional hanyalah definisi sintaktis. Usaha untuk menafsirkan definisi ini secara semantik dilakukan dengan mencoba menerangkan penyebab atau manfaatnya. Penyebab penyusutan acapkali dikaitkan dengan penurunan nilai aset karena keausan dan kerusakan dan keusangannya. Manfaatnya biasanya dikaitkan dengan penggunaan aset untuk menghasilkan arus kas atau kontribusi penghasilan bersih.

Meskipun kebanyakan konsep-konsep penyusutan didasarkan atas kontribusi penghasilan bersih yang diharapkan dari suatu aset tertentu, konsep-konsep ini dapat dikelompokkan secara umum menjadi: (1) pengukuran penyusutan sebagai penurunan nilai aset atau (2) pengukuran jumlah nilai perolehan (atau dasar lain) untuk dialokasikan kepada masing-masing periode dengan asumsi adanya penandingan antara nilai input dengan penghasilan atau kontribusi penghasilan bersih. Penurunan nilai aset dapat diukur dengan mendiskontokan nilai manfaat yang diharapkan atau dengan nilai likuidasi pada akhir periode. Penandingan dapat diporses dengan mengasumsikan adanya internal rate of return internal yang tetap atas investasi atau dengan mengasumsikan adanya rasio nilai input atas jasa yang akan dipakai dengan kontribusi penghasilan bersih yang diharapkan. Penandingan pun dapat dilakukan dengan secara tidak langsung mengaitkan nilai perolehan dengan jasa aset atau dengan tahapan perantara lainnya sebelum langsung dengan kontribusi penghasilan bersih.

Permasalahan selanjutnya adalah bahwa baik *impairment* maupun alokasi mendapat jatah kritikan yang sama pahitnya. Uraian berikut adalah pemaknaan dan kritikan ringkas terhadap kedua cara penyusutan.

## **1. Penyusutan sebagai Alokasi**

Penyusutan secara konvensional didefinisikan sebagai suatu metode sistematis dan rasional dalam mengalokasikan biaya kepada periode-periode yang menerima manfaat. Jadi, penyusutan adalah proses alokasi, bukan penilaian. Alokasi sendiri diartikan sebagai proses pembagian nilai awal dan penerapan bagian-bagian nilai tersebut ke dalam periode-periode. Kerasionalan metode pemisahan ini diartikan bahwa pemisahan tersebut harus dikaitkan dengan manfaat yang diharapkan dalam tiap pemisahan.

Secara semantik, definisi penyusutan oleh SFAC Nomor 3 ditafsirkan sebagai keadaan yang diakibatkan oleh pemakaian dan keusangan. Akan tetapi pemakaian dan keusangan tidak dapat diukur dengan normal dan tidak ada jejak hubungan antara alokasi dengan pendapatan atau periode pembebanan penyusutan. Penyusutan, karenanya, didefinisikan sebagai suatu alokasi rasional dan sistematis atas biaya ke periode-periode aset dianggap dipakai.

Dengan pemaknaan penyusutan sebagai alokasi nilai perolehan ke dalam masa manfaat aset, maka praktik penyusutan akan sangat dipengaruhi oleh:

- (1) Metode alokasi
- (2) Nilai yang dapat disusutkan, dan
- (3) Nilai sisa

Metode alokasi yang sering dilakukan adalah:

- a) metode garis lurus, yang menyusutkan aset secara merata sepanjang periode yang dilalui dalam keseluruhan masa manfaat aset. Hal ini didasarkan pada anggapan adanya penghasilan atau arus kas bersih yang diterima secara merata sepanjang waktu. Metode ini merupakan metode yang dominan.
- b) Metode yang dipercepat, yang berdasarkan prinsip penandingan menyusutkan aset lebih besar pada periode awal dalam keseluruhan masa manfaat aset dibandingkan pada periode akhirnya. Hal ini didasarkan pada alasan bahwa manfaat (penghasilan) dari aset akan lebih tinggi pada periode-periode awal dan menurun pada periode-periode akhir. Bahkan jika manfaat tetap sepanjang waktu, aset akan memerlukan perawatan dan pemeliharaan yang bebannya akan meningkat sesuai dengan berlalunya waktu.
- c) Metode unit produksi atau jumlah pemakaian, yang menyusutkan aset secara proporsional menurut penggunaan aktual lebih daripada penyusutan sebagai fungsi dari berlalunya waktu. Penyusutan akan diakui lebih besar saat produksi lebih besar. Pengukuran penyusutan akan memerlukan ;prakiraan tentang jumlah unit input atau output atau jam pemakaian dari seluruh masa manfaat aset.

### **Permasalahan alokasi**

Permasalahan alokasi dalam penyusutan, agaknya dapat dilihat dari argumentasi Thomas (1975), yang melihat bahwa penggunaan alokasi sebagai cara penyusutan adalah sesuatu yang 'tak dapat dikoreksi' (*incorrigible*) atau yang tak dapat digugat kebenaran maupun kesalahannya. Hal ini disebabkan deduksi yang mendasari klaim kepantasan penyusutan sebagai pengalokasian nilai biaya kepada periode-periode yang dianggap mendapat manfaat aset tetap tidak dapat ditolak akibat tak dapat diverifikasi.

Jika kebenaran pengalokasian tidak dapat dikoreksi, maka laporan keuangan, khususnya laporan rugi laba yang dipengaruhi oleh penandingan biaya dengan pendapatan menjadi atestasi yang tidak dapat diverifikasi kebenarannya. Dalam hal penandingan, maka implisit pengalokasian aset mengandaikan adanya keunikan sumbangan suatu aset terhadap proses perolehan pendapatan. Hal ini secara praktis tidak rasional karena perolehan pendapatan mestinya lebih rasional jika diandaikan sebagai hasil dari interaksi seluruh aset secara sinergis.

## **2. Penyusutan sebagai *Impairment***

Berbeda dari definisi SFAC Nomor 3 yang dikeluarkan oleh FASB, konsep dan standar yang dikeluarkan oleh AASC mendefinisikan penyusutan sebagai penurunan potensi jasa aset jangka panjang akibat kerusakan,

konsumsi melalui pemakaian, atau kehilangan nilai ekonomis karena keusangan dan perubahan permintaan. Dalam definisi ini, nilai awal dianggap sebagai tumpukan jasa yang dapat dimanfaatkan selama usia aset. Manakala sebagian dari jasa ini jatuh tempo melalui pemakaian atau sebab lain, jumlah potensi jasa menurun, dan porsi biaya aset harus ditransfer sebagai beban, atau aset lain, atau perkiraan kerugian. Definisi ini lebih statis daripada definisi FASB karena ia mengakui bahwa kehilangan potensi jasa mungkin tidak beraturan dan mungkin bergantung pada banyak faktor yang tak dapat diramalkan saat aset diperoleh.

Pada tahun 2001, FASB menerbitkan SFAS 144, *Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets* yang menggantikan SFAS 121 (Accounting for Impairment) dan APB 30 dan juga membatalkan semua pedoman (EITF 94-3) atas kewajiban berkaitan dengan kegiatan yang dihentikan. SFAS 144 ini mengatur impairment atas aset yang dimaksudkan untuk dijual dan ditahan untuk dipergunakan sendiri.

Untuk aset yang akan dipergunakan sendiri, SFAS 144 mengatur bahwa pengakuan akan adanya impairment dilakukan saat terdapat bukti bahwa nilai berjalan suatu aset atau suatu kelompok aset tidak dapat lagi ditutupi. Satu atau beberapa indikator berikut ini merupakan petunjuk ketidakmampuan menutupi nilai berjalan tersebut.

- a) penurunan nilai pasar yang signifikan, perubahan fisik atau penggunaan aset
- b) perubahan yang berlawanan dengan maksud semula penggunaan aset akibat perubahan hukum dan iklim usaha
- c) pengeluaran biaya yang berlebihan

Untuk melaksanakan impairment, dua tahapan harus dilalui terlebih dahulu.

- (1) pengujian pengembalian nilai aset : jika nilai berjalan aset melebihi nilai arus kas dari penggunaan dan pelepasannya yang didiskontokan maka *impairment* dapat dilakukan.
- (2) pengukuran kerugian: jika nilai berjalan melebihi nilai wajar aset maka impairment harus dilakukan. Jika nilai wajar tidak dapat ditetapkan, yang diperhgunakan adalah nilai arus kas dari penggunaan dan pelepasannya yang didiskontokan.

Jika penyusutan terutama diartikan sebagai alokasi, berapapun nilai aset yang diakui untuk disusutkan, maka nilai penyusutannya dicatat sebagai berikut:

Debit: Beban Penyusutan	Rp XXX	
	Kredit: Akumulasi Penyusutan	Rp XXX

Akan tetapi jika penyusutan diakui sebagai impairment, untuk

menunjukkan penurunan nilai yang tidak normal, penyusutan dibukukan sebagai:

Debit: Kerugian Impairment	Rp XXX	
	Kredit: Akumulasi Penyusutan	Rp XXX

Perkiraan Beban Penyusutan/Kerugian *Impairment* akan menjadi suatu pos beban non keuangan yang dimasukkan sebagai pengurang pendapatan operasional sedangkan perkiraan Akumulasi Penyusutan akan menjadi perkiraan lawan yang disajikan di Neraca sebagai pengurang nilai perkiraan Aset Tetap.

### **Permasalahan *impairment*:**

Permasalahan *impairment* adalah masalah lama yang diakui telah merupakan satu dari ketidaksempurnaan akuntansi keuangan. *Impairment* diakui menjadi penting jika mengingat bahwa perubahan ekonomi dewasa ini sangat cepat yang membuat berbagai aset begitu cepat kehilangan kemampuannya untuk menutupi nilai perolehannya. Jatuhnya harga komoditas perkebunan, kemajuan teknologi informatika yang membuat usang pabrik, peralatan dan paten serta lisensi, serta perubahan cepat selera konsumen atau penurunan nilai mata uang yang drastis membuat *impairment* atas aset sangat dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan. Akan tetapi, *impairment* telah dipraktikkan dengan tidak konsisten, dan justru aturan mengenai konsistensi ini telah dihindari oleh penyusun standar. Oleh karena itu, sampai sekarang *impairment* menghadapi permasalahan.

Pada intinya permasalahan mengenai standar, setidaknya menurut (Schuetze, 1987) adalah mencakup ketidakjelasan pedoman dan ketidakkonsistenan.

Ketiadaan pedoman mengenai *impairment* sudah diakui secara terus terang pada tahun 1977, misalnya oleh FASB dalam Statement 19, *Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies*, yang menyatakan bahwa pertanyaan tentang apakah menurunkan nilai berjalan dari aset produktif ke jumlah yang diharapkan dapat ditutupi untuk penggunaan di masa depan masih belum diatur dalam prinsip akuntansi. Dengan mengingat aturan dalam SFAS 144, permasalahan yang dikemukakan oleh Schuetze tentang praktik *impairment* yang masih relevan adalah antara lain:

- a) Haruskah penurunan nilai diwajibkan jika ada kesempatan bagi aset untuk memulihkan keadaannya atau hanya pada saat *impairment* bersifat permanen?

- b) Bagaimana membedakan dengan meyakinkan antara *impairment* yang permanen dengan yang sementara?
- c) Bagaimana memisahkan aset individual yang ter-impair dari aset-aset lain dalam suatu unit operasional?
- d) Apakah penambahan nilai dapat diperkenankan bagi aset yang tidak ter-impair?

Alternatif pengukuran yang tersedia adalah termasuk penggunaan nilai wajar, nilai pengganti, arus kas masa depan yang tidak didiskontokan, dan arus kas masa depan yang didiskontokan dengan menggunakan berbagai alternatif tingkat bunga. Keragaman ini telah memungkinkan praktik penurunan nilai yang berbeda pula, antara lain dengan cara:

- a) penurunan nilai atas aset yang masih dipelihara, baik yang menganggur maupun masih dipakai,
- b) penurunan nilai dengan menggunakan probabilitas,
- c) penurunan nilai yang didasarkan atas pengujian pengurangan manfaat.

Penurunan nilai itu sendiri dilakukan secara beragam juga, antara lain dengan:

- a) menggunakan nilai bersih yang dapat direalisasikan,
- b) arus kas masa depan yang tidak didiskontokan,
- c) penghitungan nilai sekarang arus kas masa depan
- d) kombinasi cara-cara di atas.

Selain itu Schuetze juga mengemukakan bahwa ketidakkonsistenan penerapan *impairment* telah terjadi dalam hal pemilihan keadaan yang membenarkan atau menuntut penurunan nilai. Dalam hal ini SFAS 144 pun masih memungkinkan tiga keadaan.

Menghadapi dua permasalahan yang belum terpecahkan di atas, di dalam wacana akuntansi pemerintahan ternyata berbagai institusi penanggungjawab pengembangan akuntansi sektor publik atau pemerintahan juga belum dapat menentukan sikap pasti. Persis seperti apa yang dikemukakan oleh Schuetze, para pengembang standar akuntansi tampaknya justru menolak menyeragamkan metode penyusutan. Dua contoh berikut ini adalah buktinya.

Pertama, dalam wacana akuntansi sektor publik, *the International Federation of Accountants*, melalui *International Public Sector Accounting Standards No. 17: Plant, Property and Equipment* telah memungkinkan alternatif penyusutan alokatif dan *impairment* dipakai dalam mengakui adanya penurunan nilai atau potensi jasa suatu aset. Hal ini tampak dari uraian paragraf 39 berikut ini.

***39. Subsequent to initial recognition as an asset, an item of property, plant and equipment should be carried at a revalued amount,***

***being its fair value at the date of the revaluation less any subsequent accumulated depreciation and subsequent accumulated impairment losses. Revaluations should be made with sufficient regularity such that the carrying amount does not differ materially from that which would be determined using fair value at the reporting date. The accounting treatment for revaluations is set out in paragraphs 49 to 51.***

Pangkal masalah yang memungkinkan penyusutan dan *impairment* dipakai dalam akuntansi sektor publik ini tampaknya adalah ijin yang diberikan kepada suatu entitas untuk melakukan revaluasi aset. Untuk menerapkan *impairment*, IPSAS 21 membebaskan entitas memakai standar akuntansi terkait yang berlaku internasional maupun nasional. Begitupun, IFAC mengemukakan bahwa *IAS 36, Impairment of Assets* dapat dipergunakan.

Dalam hal terjadi *impairment*, IPSAS implisit mengatur agar nilai yang terimpair dicatat sebagai kerugian yang dicatat dalam Laporan Kinerja Keuangan atau pengurang modal. Sebagai kreditnya, kerugian *impairment* ini dicatat sebagai langsung menurunkan nilai aset. Hal ini tampak dari penjelasan paragraf 73 IPSAS 21 berikut:

- iii. increases or decreases during the period resulting from revaluations under paragraphs 39, 49 and 50 and from impairment losses (if any) recognized or reversed directly in net assets/equity under the appropriate international or national accounting standard adopted;***
- iv. impairment losses (if any) recognized in the statement of financial performance during the period under the appropriate international or national accounting standard adopted;***
- v. impairment losses (if any) reversed in the statement of financial performance during the period under the appropriate international or national accounting standard adopted;***

Dalam hal memaknai penyusutan atau depresiasi, IFAC mendefinisikan penyusutan sebagai berikut:

*"Depreciation is the systematic allocation of the depreciable amount of an asset over its useful life."*

Pemilihan metode penyusutan diakui IFAC sebagai hal yang bergantung pada pertimbangan. Paragraf 60 dan 61 IPSAS 21 ini mengemukakan setidaknya metode yang dapat dipertimbangkan adalah metode garis lurus, metode saldo menurun, jumlah unit output. Pilihan ditetapkan sesuai dengan pola manfaat ekonomi atau potensi jasa yang diterapkan konsisten dari masa ke masa.

Penyusutan dicatat sebagai beban. Akan tetapi dalam keadaan tertentu, manfaat ekonomi atau potensi jasa dapat diserap dalam aset, misalnya dalam persediaan barang dalam proses.

Kedua, di Amerika Serikat pada tahun 1999 Governmental Accounting Standards Board's (GASB) Statement No. 34, *Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments*, mengatur bahwa pemerintah pada umumnya diminta untuk menyusutkan aset tetap mereka. Dua metode pelaporan diperkenankan oleh GASB 34 ini, terutama untuk aset infrastruktur. Kedua metode itu adalah penyusutan standar dan penyusutan modifikasian.

Metode penyusutan yang diakui adalah metode garis lurus. Penyusutan dilaporkan dalam Laporan Kegiatan (*Statement of Activities*) sebagai beban.

Penyusutan modifikasian dilakukan dengan cara memantau dan mengelola kinerja infrastruktur dan entitas yang bertanggung jawab harus menjaga aset infrastruktur tersebut dalam kondisi minimum tertentu. Modifikasi ini perkenankan karena GASB beranggapan bahwa instansi publik tidak menyusutkan aset melainkan melestarikan aset untuk memenuhi atau melebihi standar kondisi yang diinginkan. Perkecualian ini hanya layak diterapkan jika satuan kerja 1) membuat komitmen untuk memelihara aset pada kondisi yang ditentukan dan 2) mampu menunjukkan bahwa mereka mempertahankan komitmen tersebut (GFOA, 2002).

Metode kedua (modifikasian) ini sangat berdekatan dengan makna impairment karena kewajiban untuk memantau dan mengelola kinerja infrastruktur dalam kondisi tertentu sebelum melakukan penyusutan telah sangat berdekatan dengan aturan SFAS 144 bahwa pengakuan akan adanya impairment dilakukan saat terdapat bukti bahwa nilai berjalan suatu aset atau suatu kelompok aset tidak dapat lagi ditutupi. Satu atau beberapa indikator yang merupakan petunjuk ketidakmampuan menutupi nilai berjalan tersebut.

- a) penurunan nilai pasar yang signifikan, perubahan fisik atau penggunaan aset
- b) perubahan yang berlawanan dengan maksud semula penggunaan aset akibat perubahan hukum dan iklim usaha
- c) pengeluaran biaya yang berlebihan

## **2. Penyusutan Aset Infrastruktur**

Pertanyaan retorik yang disisakan di ujung perbedaan pendapat antara pementingan LRA atau LO pada bagian sebelumnya telah sampailah pada pintu gerbang keruwetan teknis, ketika penyusutan atas aset infra struktur dipertanyakan. Ilustrasi masalah ini dapat diambil dari dualisme penyusutan yang diberlakukan oleh pemerintah Amerika Serikat atas aset infrastruktur.

Di Amerika Serikat pada tahun 1999 Governmental Accounting Standards

Board's (GASB) Statement No. 34, *Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments*, mengatur bahwa pemerintah pada umumnya diminta untuk menyusutkan aset tetap mereka. Dua metode pelaporan diperkenankan oleh GASB 34 ini, terutama untuk aset infrastruktur. Kedua metode itu adalah penyusutan standar dan penyusutan modifikasian.

Metode penyusutan yang diakui adalah metode garis lurus. Penyusutan dilaporkan dalam Laporan Kegiatan (*Statement of Activities*) sebagai beban.

Penyusutan modifikasian dilakukan dengan cara memantau dan mengelola kinerja infrastruktur dan entitas yang bertanggung jawab harus menjaga aset infrastruktur tersebut dalam kondisi minimum tertentu. Modifikasi ini diperkenankan karena GASB beranggapan bahwa instansi publik tidak menyusutkan aset melainkan melestarikan aset untuk memenuhi atau melebihi standar kondisi yang diinginkan. Perkecualian ini hanya layak diterapkan jika satuan kerja 1) membuat komitmen untuk memelihara aset pada kondisi yang ditentukan dan 2) mampu menunjukkan bahwa mereka mempertahankan komitmen tersebut (GFOA, 2002).

Praktik penyusutan ala impairment yang dinyatakan oleh GASB sebagai varian penyusutan modifikasian yang mengizinkan perkecualian dipemasalahkan oleh GFOA's Executive Board berdasarkan alasan teoretis yang mengacu pada kontroversi antara kegunaan akuntansi berbasis kas dibandingkan dengan berbasis akrual. GFOA menganggap bahwa penyusutan modifikasian merupakan langkah awal GASB dalam memanfaatkan standar akuntansi yang diterima umum untuk mengukur kinerja pemerintah sementara mereka mengukuhkan pandangan bahwa ukuran kinerja harus dikaitkan dengan penganggaran (berbasis kas), bukannya kerangka kerja akuntansi (yang memungkinkan akrualisasi) (GFOA, 2002).

Lebih lanjut, GFOA memberi berbagai keberatan atas penggunaan pendekatan modifikasian karena secara praktis, penyusutan modifikasian juga bermasalah karena menimbulkan hal-hal berikut:

***Bias inheren belanja modal.*** Pendekatan penyusutan modifikasian akan mengakibatkan adanya 'hukuman' akuntansi jika pemerintah gagal mempertahankan tingkat kondisi aset infrastruktur atau infra struktur. Akan tetapi, tidak ada hukuman yang diberikan jika pemerintah gagal mendanai jasa yang penting. Perbedaan perlakuan ini menimbulkan bias inheren yang mengarah kepada kecenderungan untuk mengadakan pengeluaran belanja modal. Jadi, pengaruh jangka panjang secara ekonomis dari belanja jasa vital yang kurang akan sama besarnya atau bahkan lebih besar daripada kegagalan memelihara aset infrastruktur secara memadai. Oleh karena itu, penggunaan pendekatan modifikasi dapat mendistorsi proses penetapan prioritas oleh pemerintah

**Penyusutan yang menjanjikan kemudahan.** GASB Statement No. 34 mengharuskan secara de facto hukuman bagi pemerintah yang memilih menggunakan pendekatan modifikasi yang belakangan akan berubah untuk menyusutkan asetnya, baik karena pilhan atau karena keterpaksaan sebagai akibat kegagalan mempertahankan kondisi aset. Pemerintah akan terpaksa menyusutkan keseluruhan nilai asetnya dalam sisa masa manfaat aset. Hal ini akan menimbulkan beban penyusutan yang sangat besar. Sebagai contoh, andaikan ada dua pemerintah yang mengeluarkan belanja modal yang sama untuk membangun infrastruktur sebesar Rp40 miliar. Kemudian asumsikan pula bahwa Pemda A memilih menggunakan akuntansi depresiasi (masa manfaat aset diperkirakan 40 tahun), sementara Pemda B memilih menggunakan pendekatan modifikasi. Akhirnya, anggaplah bahwa Pemda B gagal memelihara kondisi sebagaimana yang diargetkan pada akhir tahun ke 30 dan karenanya harus mengubah kebijakan akuntansinya dengan melaksanakan penyusutan selama sisa masa manfaat aset, yaitu 10 tahun.

Penyusutan bagi kedua Pemda akan tampak sebagai berikut :

Beban Penyusutan Masa	Pemda A	Pemda B
Tahun 1-30	Rp 1 Miliar/tahun	Rp 0/tahun
Tahun 31-40	Rp 1 Miliar/tahun	Rp 4 Miliar/tahun
Total 40 tahun	Rp40 Miliar	Rp40 Miliar

**Hutang yang tak tertutupi.** Dalam akuntansi penyusutan biasa, perbaikan yang dapat dikapitalisasi termasuk pengeluaran yang kalau tidak 1) memperpanjang masa manfaat aset tetap 2) menambah efisiensi dan efektivitas aset tetap. Jika pemerintah memilih pendekatan modifikasi, hanya pendekatan kedua yang dikapitalisasi. Akibatnya, proyek penambahan masa manfaat aset dan dibukukan dengan pendekatan kedua akan menghasilkan laporan hutang yang tidak berkaitan dengan aset terkait. Lebih jauh lagi, hutang akan dihitung sebagai bagian akun aset yang tidak dibatasi (jika mengenal pembatasan aset- dalam akuntansi fund) alih-alih akun aset yang dikaitkan dengan hutang, yang pada gilirannya akan menghasilkan saldo defisit dalam aset yang tidak dibatasi.

**Kepercayaan atas pihak berkepentingan.** Adalah hal yang memungkinkan bahwa pegawai pemerintah yang bertanggung jawab untuk memelihara aset infrastruktur akan memainkan peranan utama dalam memilih sasaran kondisi aset dan mencapai kinerjanya. Alhasil, mereka yang berkepentingan untuk mengeluarkan uang untuk infrastruktur akan berada dalam posisi yang berkuasa menyusun agenda kepentingannya

**Penurunan daya banding.** Penggunaan pendekatan modifikasi mengurangi daya banding data antarpemerintahan.

Jika analisis GFOA atas praktik penyusutan di atas cukup untuk dijadikan substansiasi permasalahan ini, maka keruwetan manajemen aset infra struktur di Indonesia yang dimulai dari hipotesis koruptifnya proses pengadaan (*procurement*) aset tetap seperti jalan dan jembatan, populernya belanja operasi dan pemeliharaan sebagai pilihan oportunistik untuk meraup alokasi belanja yang besar agaknya menggemakan permasalahan yang diungkap oleh GFOA di atas dalam konteks Indonesia.

Penganggaran belanja operasional dan pemeliharaan dalam jumlah besar tanpa menjamin adanya pencapaian kondisi minimal potensi manfaat aset, akan berarti pembiaran inefisiensi. Karena pada kenyataannya kondisi potensi manfaat aset di Indonesia rata-rata cepat sekali terdegradasi. Menyusutkan aset ini secara alokatif berdasarkan masa manfaat yang secara logis akan cukup panjang akan memungkinkan manajemen mendapat konsekuensi ekonomi yang tidak terlalu buruk karena beban penyusutan akan 'terkelola' (*smoothed*) menjadi relatif kecil. Apalagi jika tidak disusutkan sama sekali. Sebaliknya, menyusutkan aset infra struktur dengan impairment pada saat kondisi potensi manfaat minimal tidak dicapai, akan memberi hukuman akuntansi yang parah pada suatu saat dan ringan pada saat sebelum ada penurunan potensi. Menurut GFOA ini mengganggu daya banding tetapi secara ekonomis hal ini mungkin akan menghindari manajemen untuk berperilaku koruptif dalam pengadaan aset dan penetapan belanja anggaran operasi dan pemeliharaan.

Jadi, apakah aset infra struktur yang potensi manfaatnya di Indonesia cenderung terdegradasi dalam jumlah besar dengan cepat perlu disusutkan?

### **3. Arti Penting Penyusutan dalam Penganggaran Pendapatan**

Penyusutan akan perlu dipertimbangkan dalam menetapkan anggaran pendapatan hanya jika anggaran disusun secara akrual pula. Dengan demikian, pemerintah akan dapat menyiasati potensi defisit yang diakibatkan beban penyusutan dengan menambah pendapatan. Siasat inilah yang oleh Jones dan Pendlebury rawan terhadap ketidakadilan antargenerasi ketika penyusutan dibebankan dalam jangka pendek di awal-awal masa manfaat sementara generasi jauh setelah masa penyusutan berakhir harus menanggung beban pajak untuk mengganti aset tanpa pernah menikmatinya.

Akan tetapi, karena Indonesia tampaknya tidak akan menerapkan anggaran berbasis akrual, pemasalahan subtil yang dilihat oleh Jones dan Pendlebury tersebut tampaknya tidak relevan. Seluruh mekanisme anggaran berbasis kas sudah dengan sendirinya akan tidak adil, karena seluruh belanja modal bagi pengadaan aset tetap yang mahal-mahal telah ditetapkan di muka anggaran pendapatannya dengan menetapkan tarif pajak tertentu. Tidak akan

pernah terjadi bahwa penganggaran berbasis kas yang dilakukan saat ini menyesuaikan rancangan anggaran pendapatan yang disesuaikan dengan masa manfaat aset tetap.

Dalam kondisi begini, generasi awal akan cenderung mendapat manfaat dan beban yang seimbang karena masa penyusutan aset diasumsikan tidak terlalu lama akibat ketidakefisienan pola operasi dan pemeliharaan. Generasi menengah akan paling diuntungkan karena tidak dibebani dengan pajak yang besar untuk mendanai perolehan aset yang masih mampu dinikmatinya. Sebaliknya generasi paling belakang harus menanggung beban pajak untuk mengganti aset sejenis tetapi dengan eskalasi harga yang diduga pasti akan jauh lebih mahal daripada masa-masa awal.