

Kapan Hasil Penilaian Aset Tetap disajikan di Laporan Keuangan? (Joni Afandi)

Sesuai Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan tentang Aset Tetap (PSAP 07) dinyatakan bahwa **“Penilaian kembali atau revaluasi aset tetap pada umumnya tidak diperkenankan karena Standar Akuntansi Pemerintahan menganut penilaian aset berdasarkan biaya perolehan atau harga pertukaran. Penyimpangan dari ketentuan ini mungkin dilakukan berdasarkan ketentuan pemerintah yang berlaku nasional”**. Selanjutnya pada paragraf 60 PSAP 07 diberikan penjelasan tambahan yaitu “Dalam hal ini laporan keuangan harus menjelaskan mengenai penyimpangan dari konsep biaya perolehan di dalam penyajian aset tetap serta pengaruh penyimpangan tersebut terhadap gambaran keuangan suatu entitas. Selisih antara nilai revaluasi dengan nilai tercatat aset tetap dibukukan dalam akun ekuitas”.

Dalam rangka menerapkan penyajian yang lebih andal pada laporan keuangan, Pemerintah Pusat melakukan penilaian kembali (*revaluasi*) aset tetap khusus untuk aset tetap tanah, gedung dan bangunan serta jalan dan irigasi. Penilaian tersebut direncanakan selama dua tahun yaitu pada tahun 2017 dan tahun 2018.

Terhadap penilaian kembali aset tetap yang direncanakan selama dua tahun tersebut, ketentuan yang tertuang dalam paragraf 59 dan 60 PSAP 07 tidak mengatur tentang kapan hasil penilaian kembali aset tersebut disajikan, apakah aset tetap yang telah dinilai kembali disajikan sebesar nilai wajar pada saat telah selesai dilakukan penilaian dan aset tetap yang belum selesai dilakukan penilaian disajikan sebesar nilai perolehan pada tahun 2017. Atau penyajian nilai wajar aset tetap yang telah selesai dilakukan penilaian pada tahun 2017 disajikan pada tahun 2018 menunggu semua hasil penilaian aset tetap selesai sepenuhnya di tahun 2018?

Berikut tulisan yang merupakan pendapat pribadi terkait kapan sebaiknya pemerintah menyajikan hasil penilaian kembali (revaluasi) aset tetap yang penilaiannya memerlukan waktu lebih dari satu periode akuntansi. Penulis akan membahas penyajian nilai hasil revaluasi pada laporan keuangan dari sudut pandang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), serta *International Accounting Standards* (IAS).

1. Dasar Penilaian Aset

Dasar penilaian aset menurut Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) hanya mengenal satu jenis penilaian aset yaitu dengan menggunakan “nilai historis”. Berbeda dengan *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) dan *International Accounting Standards* (IAS) mengenal penilaian aset tidak hanya terbatas pada nilai historis saja. IPSAS membolehkan penilaian aset melalui beberapa metode penilaian yaitu: *Historical Cost; Current Value Measurement; (Market Value; Replacement Cost; Net Selling Price; Value in Use)*. Sementara itu dalam IAS, penilaian aset dapat dilakukan dengan metode *historical cost* dan *current value (Fair Value and Value in Use)*.

Dengan hanya ada satu jenis penilaian aset maka tidak ada pilihan untuk menggunakan dasar penilaian yang lain, namun demikian dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 7 tentang Akuntansi Aset Tetap, dalam paragraf 52 disebutkan bahwa “Aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset

tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali, maka aset tetap akan disajikan dengan **penyesuaian** pada masing-masing akun aset tetap dan akun ekuitas". Selanjutnya paragraf 59 menyatakan bahwa "Penilaian kembali atau revaluasi aset tetap pada umumnya tidak diperkenankan karena Standar Akuntansi Pemerintahan menganut penilaian aset berdasarkan biaya perolehan atau harga pertukaran. **Penyimpangan** dari ketentuan ini mungkin dilakukan berdasarkan ketentuan pemerintah yang berlaku secara nasional".

Berdasarkan paragraf 52 dan 59 PSAP 07 tentang Akuntansi Aset Tetap tersebut diketahui bahwa penilaian kembali aset tetap merupakan "**penyesuaian**" atas harga perolehan dan merupakan "**penyimpangan**" dari ketentuan penggunaan nilai historis dalam pencatatan aset pemerintah.

Konsep "penyesuaian" dan "penyimpangan" tersebut berbeda dengan IPSAS dan IAS, dimana dalam IPSAS dan IAS, pengguna standar dapat memilih dasar penilaian aset dari beberapa pilihan yang terdapat dalam standar tersebut, misalnya menggunakan *historical cost, market value, replacement cost, net selling price* maupun *value in use*. Konsep penilaian kembali yang terdapat dalam IPSAS atau IAS tersebut **bukan** merupakan "**penyesuaian**" atas harga perolehan.

Dengan konsep "**penyesuaian harga perolehan**" tersebut maka idealnya penyajian penyesuaian disajikan pada periode dilakukannya "**penyesuaian**" tersebut. Apabila penyesuaian tersebut disajikan pada periode setelah dilakukan penilaian kembali, maka nilai "**penyesuaian**" tersebut menjadi tidak relevan dengan nilai yang sebenarnya.

2. Saat Penyajian Nilai Aset Setelah Revaluasi

Paragraf 52, 59, 60 PSAP 07 tentang Akuntansi Aset Tetap tidak mengatur kapan penyajian nilai aset tetap hasil revaluasi dilakukan setelah pelaksanaan penilaian kembali aset tersebut. Paragraf tersebut mengatur konsep penilaian kembali, ketentuan penilaian kembali yang berlaku secara nasional serta penyajian selisih nilai revaluasi dengan nilai tercatatnya. Namun dalam paragraf 82 poin (b) PSAP 07 terdapat perintah yang mengatur tentang pengungkapan tanggal efektif penilaian kembali.

Paragraf 44 IPSAS 17 maupun paragraf 31 IAS 16 tentang *Property, Plant and Equipment* menyatakan bahwa "*After recognition as an asset an item of property, plant and equipment whose fair value can be measured reliably shall be carried at a revalued amount, being its fair value at the date of the revaluation, less any subsequent accumulated depreciation...*".

Aset yang dinilai kembali disajikan sebesar nilai wajar pada tanggal revaluasi. Hal ini berarti bahwa penyajian aset hasil penilaian kembali dapat dilakukan pada laporan keuangan periode dilakukannya revaluasi tersebut.

3. Apakah Penyajian Nilai Aset Hasil Revaluasi Menunggu Selesainya Proses Revaluasi?

PSAP 07 tentang Akuntansi Aset Tetap tidak mengatur ketentuan yang mengatur bahwa apabila suatu aset dilakukan penilaian kembali, maka seluruh aset dalam kelompok aset tersebut juga harus dilakukan penilaian kembali. Sementara itu, paragraf 51 IPSAS 17 dan paragraf 36 IAS 16 menyatakan bahwa "*If an item of property, plant and equipment is revalued, the entire class of property, plant*

and equipment to which that asset belongs shall be revalued”. Selanjutnya pada paragraf 53 IPSAS 17 dan paragraf 38 IAS dinyatakan bahwa *“The items within a class of property, plant and equipment are revalued simultaneously in order to avoid selective revaluation of assets and the reporting of amounts in the financial statements that are a mixture of costs and values as at different dates. However, a class of assets may be revalued on a rolling basis provided revaluation of the class of assets is completed within a short period and provided the revaluations are kept up to date”.*

Apabila melihat paragraph 51 IPSAS 17 dan paragraf 36 IAS 16, maka revaluasi harus dilakukan terhadap seluruh aset dalam kelompok yang sama. Penilaian aset dalam kelompok yang sama tersebut hendaknya dilakukan secara serentak untuk menghindari revaluasi aset hanya dilakukan atas aset tertentu saja dan penyajian aset yang menggabungkan dasar penilaian yang berbeda (misalnya harga perolehan dan harga wajar). Namun IPSAS dan IAS juga membolehkan revaluasi aset dilakukan secara bergantian (*rolling basis*) pada masing-masing kelompok aset tersebut apabila penilaian tersebut dapat diselesaikan dalam jangka pendek (kurang dari satu tahun). Ilustrasi IPSAS terkait dengan penilaian secara bergantian (*rolling basis*) seperti di bawah ini:

Illustrative Example

Disclosures

IE1. The Department of the Interior is a public sector entity that controls a wide range of property, plant, and equipment, and is responsible for replacement and maintenance of the property. The following are extracts from the notes to its Statement of Financial Position for the year ended 31 December 20X1 and illustrate the principal disclosures required in accordance with this Standard.

Notes

1. Land

(a) Land consists of twenty thousand hectares at various locations. Land is valued at fair value as at 31 December 20X1, as determined by the Office of the National Valuer, an independent valuer.

(b) Restrictions on Titles:

Five hundred hectares of land (carried at 62,500 currency units) is designated as national interest land and may not be sold without the approval of the legislature. Two hundred hectares (carried at 25,000 currency units) of the national interest land and a further two thousand hectares (carried at 250,000 currency units) of other land are subject to title claims by former owners in an international court of human rights and the Court has ordered that the land may not be disposed of until the claim is decided; the Department recognizes the jurisdiction of the Court to hear these cases.

2. Buildings

(a) Buildings consist of office buildings and industrial facilities at various locations.

(b) Buildings are initially recognized at cost, but are subject to revaluation to fair value on an ongoing basis. The Office of the National Valuer determines fair value on a rolling basis within a short period of time. Revaluations are kept up to date.

Dari ilustrasi di atas, diketahui bahwa untuk menjaga agar nilai revaluasi *up to date*, sementara proses revaluasi masih berjalan, pemerintah menyajikan nilai aset hasil revaluasi pada laporan keuangan dengan pertimbangan bahwa penilaian kembali aset yang belum direvaluasi akan diselesaikan dalam jangka pendek (kurang dari satu tahun).

4. Peraturan yang Menjadi Dasar Penilaian

Pemerintah telah menerbitkan Peraturan Presiden Nomor 75 Tahun 2017 tentang Penilaian Kembali Barang Milik Negara/Daerah yang **berlaku secara nasional** untuk Pemerintah Pusat dan pemerintah daerah. Karena itu sesuai dengan paragraf 59 PSAP 07 tentang Akuntansi Aset Tetap, paragraf 44 IPSAS 17 dan paragraf 31 IAS 16 tentang *Property, Plant and Equipment*, dasar hukum untuk melakukan penilaian kembali aset telah cukup memadai.

Dari beberapa penjelasan di atas, kami berpendapat bahwa penyajian nilai aset hasil revaluasi yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat menurut pendapat penulis dapat disajikan atau dilaporkan pada Laporan Keuangan periode dilakukannya revaluasi tersebut (tahun 2017 untuk aset yang direvaluasi pada tahun 2017 dan tahun 2018 untuk aset yang direvaluasi pada tahun 2018) dan tidak perlu menunggu selesainya seluruh proses revaluasi aset tersebut sampai selesai pada tahun kedua penilaian yaitu 2018.

(Jakarta, 08 April 2018)