



AKUNTANSI PENURUNAN NILAI ASET

Paparan Dr Jan Hoesada

I. PENDAHULUAN

1. IPSAS 21 dan 26 mendefinisikan penurunan nilai sebagai kehilangan (*loss*) masalah ekonomi masadepan dan/atau potensi layanan (*service potential*) suatu aset, melebihi atau diatas pengakuan kehilangan (*loss*) masalahat ekonomi dan/atau potensi layanan masa depan berdasar akuntansi cq metode penyusutan aset nan-lazim. Penurunan nilai aset komersial terutama berbasis evaluasi/ekspektasi nilai-kini arus kas-neto-masadepan-terdiskonto , penurunan nilai aset bukan-komersial terutama berbasis unit produksi barang/layanan masa depan.

IPSAS mewajibkan entitas sektor publik pemegang aset penghasil tunai harus menerapkan IAS 26 atas aset tersebut , sementara entitas sektor publik pemegang aset bukan penghasil harus menerapkan IAS 21 atas aset tersebut. Sebuah entitas sektor publik menerapkan keduanya secara terpisah, bila memiliki rumpun aset komersial dan rumpun aset nonkomersial.

2. IPSAS 17 PPE tentang Aset Tetap Berwujud paragraf 79 mewajibkan entitas sektor publik menerapkan IPSAS 21 "*Impairment of Non-Cash-Generating Assets* " perihal (1) telaah berkala nilai-terbawa, (2) penentuan jumlah pulihan layanan atau jumlah pulihan aset, (3) waktu pengakuan , (4) pembalikan pengakuan suatu rugi-turun-nilai. Imbalan/kompensasi turun-nilai dari pihak ketiga atas PPE turun nilai , kerugian atau penyerahan PPE dicatat pada surplus/defisit tatkala imbalan/kompensasi berstatus piutang, sesuai paragraf 80.

Pada IPSAS 17 dijelaskan bahwa turun nilai atau kerugian suatu bagian PPE atau Aset Tetap Berwujud, tagihan terkait atau pembayaran imbalan/kompensasi dari pihak-ketiga dan pembelian/pembangunan untuk penggantian aset adalah suatu peristiwa-ekonomi terpisah, dan dipertanggungjawabkan sebagai berikut

- a. Turun-nilai suatu bagian PPE atau Aset Tetap Berwujud diakui sesuai IPSAS 21.
- b. Pembatalan-pengakuan (*derecognition*) suatu bagian PPE henti-pemakaian atau dilepas dilakukan sesuai IPSAS 17.

- c. Imbalan/kompensasi dari pihak ketiga atas PPE turun nilai , kerugian atau penyerahan PPE dicatat pada surplus/defisit tatkala imbalan/kompensasi berstatus piutang
- d. Biaya pemugaran PPE, pembelian atau pembangunan sebagai penggantian, dicatat/diakui sesuai IPSAS 17 paragraf 81.

IPSAS 17 Paragraf 88 butir (e) mewajibkan pengungkapan tentang rekonsiliasi saldo awal dan saldo akhir setiap kelas Aset Tetap yang menunjukkan (i) tambahan, misalnya pembelian/penggantian/pembuatan sendiri aset serupa dengan aset habis-nilai, (ii) pelepasan , misalnya pelepasan aset turun nilai , (iii) akuisisi melalui pengmbinasian-bisnia, (iv) kenaikan/penurunan hasil revaluasi AT sesuai Paragraf 44, 54 dan 55 IPSAS 17 , dan rugi-turun nilai (bila ada) terakui (*recognized*) atau dibalik (*reversed*) secara langsung pada pos aset neto/ekuitas selaras IPSAS 21 , (vi) pembalikan rugi turun nilai (*impairment losses reversed*) dalam pos surplus/defisit sesuai IPSAS 21.

IPSAS 17 Paragraf 52 memberi contoh sbb :

- (a) *Land;*
- (b) *Operational buildings;*
- (c) *Roads;*
- (d) *Machinery;*
- (e) *Electricity transmission networks;*
- (f) *Ships;*
- (g) *Aircraft;*
- (h) *Specialist military equipment;*
- (i) *Motor vehicles;*
- (j) *Furniture and fixtures;*
- (k) *Office equipment; and*
- (l) *Oil rigs.*

Daftar tersebut di atas pada IPSAS 21 tampak sebagai berikut :

- (a) *Noncommercial Land;*
- (b) *Noncommercial Operational buildings;*
- (c) *Noncommercial Roads;*
- (d) *Noncommercial Machinery;*
- (e) *Noncommercial Electricity transmission networks;*
- (f) *Noncommercial Ships;*
- (g) *Noncommercial Aircraft;*
- (h) *Noncommercial Specialist military equipment;*
- (i) *Noncommercial Motor vehicles;*
- (j) *Noncommercial Furniture and fixtures;*
- (k) *Noncommercial Office equipment; and*
- (l) *Noncommercial Oil rigs.*
- (m) *etc*

Aplikasi IPSAS 26 menghasilkan daftar sebagai berikut:

- (a) *Commercial Land;*
- (b) *Commercial Operational buildings;*

- (c) *Commercial Roads;*
- (d) *Commercial Machinery;*
- (e) *Commercial Electricity transmission networks;*
- (f) *Commercial Ships;*
- (g) *Commercial Aircraft;*
- (h) *Commercial Specialist military equipment;*
- (i) *Commercial Motor vehicles;*
- (j) *Commercial Furniture and fixtures;*
- (k) *Commercial Office equipment; and*
- (l) *Commercial Oil rigs.*
- (m) *etc.*

3. IPSAS 31 *Intangible Assets* atau Aset Nirwujud mewajibkan penggunaan IPSAS 26 atau IPSAS 21 sesuai katagori aset-nirwujud tersebut, apakah ATB Komersial atau ATB Nonkomersial. Paragraf 117 tentang Pengungkapan butir (e) mewajibkan rekonsiliasi saldo awal ATB dan saldo akhir ATB , dengan penjelasan antara lain menunjukkan (iii) kenaikan/penurunan saldo ATB karena revaluasi , sesuai Paragraf 74, 84 dan 85, (iv) Rugi turun-nilai diakui pada surplus/defisit pada periode pelaporan LK sesuai IPSAS 21 atau IPSAS 26 sesuai klasifikasi , (v)Pembalikan rugi turun-nilai (impairment losses reversed) pada surplus/defisit periode pelaporan LK sesuai IPSAS 21 atau IPSAS 26 .

IPSAS 31 Paragraf 118 memberi sinyal akan kebutuhan disagregasi / agregasi kedalam kelas-kelas ATB yang berbeda, sehingga lebih bermanfaat , membuka peluang klasifikasi versi IPSAS 21/26.

Klasifikasi ATB tercontohkan pada IPSAS 31 Paragraf 118 yang mencakupi

- (a) *Brand names;*
- (b) *Mastheads and publishing titles;*
- (c) *Computer software;*
- (d) *Licences;*
- (e) *Copyrights, patents, and other industrial property rights, service, and operating rights;*
- (f) *Recipes, formulae, models, designs, and prototypes; and*
- (g) *Intangible assets under development.*

Klasifikasi untuk keperluan IPSAS 21:

- (a) *Nonkomersial Brand names;*
- (b) *Noncommercial Mastheads and publishing titles;*
- (c) *Noncommercial Computer software;*
- (d) *Noncommercial Licences;*
- (e) *Noncommercial Copyrights, patents, and other industrial property rights, service, and operating rights;*
- (f) *Noncommercial Recipes, formulae, models, designs, and prototypes; and*
- (g) *Noncommercial Intangible assets under development.*

Klasifikasi untuk keperluan IPSAS 26 :

- (a) *Commercial Brand names;*
- (b) *Commercial Mastheads and publishing titles;*
- (c) *Commercial Computer software;*
- (d) *Commercial Licences;*
- (e) *Commercial Copyrights, patents, and other industrial property rights, service, and operating rights;*
- (f) *Commercial Recipes, formulae, models, designs, and prototypes; and*
- (g) *Commercial Intangible assets under development.*

IPSAS 31 Para 118 antara lain menjelaskan sebagai berikut. *The classes mentioned above are disaggregated (aggregated) into smaller (larger) classes if this results in more relevant information for the users of the financial statements.*

4. Diluar IPSAS 21 dan IPSAS 26, sekadar sebagai pembandingan , Teori Penurunan-Nilai Aset-Kuangan diuraikan sebagai berikut. Penurunan-nilai aset-keuangan merupakan topik penting IFRS 9, terjadi tatkala nilai-terbawa lebih besar dari nilai-kini-arus-kas-diskontoan pada tarif-bunga-efektif-semula (original effective interest rate).

Masalah penurunan-nilai-aset-keuangan terkait pada instrumen-keuangan yang terbawa pada biaya-teramortisasi atau tersedia-untuk-dijual, dimana perubahan nilai-wajar diakui pada OCI. Entitas wajib melakukan telaah berkala kemungkinan turun-nilai tiap tanggal neraca, mengukur dan melaporkan kerugian-penurunan tersebut pada tanggal neraca, sesuai IAS 39 paragraf 58. Berbagai peristiwa penyebab kerugian- penurunan-nilai adalah (1) kesulitan keuangan penerbit atau obligor, (2) pelanggaran kontrak, (3) pemberi pinjaman mengikat diri kepada kesulitan-keuangan penerima pinjaman, (4) kemungkinan besar peminjam pailit atau melakukan reorganisasi-keuangan, (5) lenyapnya pasar aktif instrumen-tersebut, aset- keuangan beralih-rupa menjadi masalah-keuangan, (6) penurunan secara bertahap kemampuan arus-kas serumpun atau sebuah jenis aset-keuangan,ditandai penundaan-realisisi-pembayaran, berlatar-belakang kondisi perekonomian memburuk sesuai IAS 39 paragraf 59. Penurunan nilai-wajar dibawah biaya atau biaya-teramortisasi dan hilangnya pasar-aktif instrumen tersebut, bukan bukti penurunan nilai,sesuai IAS 39 paragraf 60.

5. Teori Nilai Wajar

Nilai wajar adalah nilai di mana suatu aset dapat dipertukarkan atau suatu kewajiban diselesaikan antara pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar (arm's length transaction). Bila aset diukur dengan menggunakan nilai wajar, maka acuan ideal adalah kuotasi harga di pasar aktif. Namun, dalam beberapa kondisi , kuotasi harga di pasar aktif menjadi tidak tersedia karena pasar menjadi tidak aktif atau pasar tidak ada. Untuk mencapai tujuan pengukuran aset berbasis nilai wajar, maka entitas mempertimbangkan semua informasi pasar yang relevan yang tersedia. Ketika mengukur nilai wajar menggunakan teknik penilaian (umumnya mengacu ke "mark-to- model"), maka entitas memaksimalkan pemakaian input yang dapat diobservasi dan meminimalkan pemakaian input yang tidak terobservasi.

Hirarki Nilai Wajar adalah sebagai berikut.

- (a) Harga kuotasian di pasar yang aktif merupakan bukti terbaik atau acuan ideal dari nilai wajar aset sedang di nilai. Tidak ada batas jelas dan tegas antara pasar aktif dengan pasar tidak aktif. Namun, pembeda terbesar antara harga yang diobservasi di pasar aktif dan pasar tidak aktif adalah bahwa dalam pasar tidak aktif entitas membutuhkan lebih banyak upaya daripada di pasar aktif untuk mendapatkan keyakinan bahwa harga transaksi memberikan bukti nilai wajar atau menentukan penyesuaian harga yang diperlukan dalam pengukuran nilai wajar. Dengan demikian, permasalahan yang dibahas tidak hanya aktivitas pasar per se, tetapi apakah harga transaksi yang diobservasi mencerminkan nilai wajar.

Suatu pasar aktif adalah pasar dimana transaksi dilakukan secara reguler berdasarkan transaksi yang wajar. Pengertian “secara reguler” adalah masalah pertimbangan (judgment) dan tergantung fakta dan keadaan pasar untuk aset yang diukur pada nilai wajar. Transaksi yang wajar bukan transaksi yang dipaksakan (forced transactions), likuidasi yang dipaksakan (forced liquidation), atau penjualan akibat kesulitan keuangan (distressed sales). Penentuan apakah suatu pasar adalah aktif atau tidak aktif memerlukan pertimbangan.

- (b) Jika pasar aset tersebut tidak aktif, maka menggunakan teknik penilaian yang meliputi (b1) penggunaan transaksi-transaksi pasar wajar yang terkini antara pihak-pihak yang mengerti, berkeinginan, jika tersedia, (b2) referensi atas nilai wajar terkini dari aset lain yang secara substansial sama; (b3) analisis arus kas yang didiskonto (discounted cash flow analysis); dan (b4) menggunakan berbagai model penetapan harga yang lazim.

Keberadaan pasar yang tidak aktif, antara lain, diindikasikan oleh beberapa faktor, antara lain peningkatan signifikan selisih ask price dan bid price, pihak yang melakukan bidding jumlahnya relatif kecil, volatilitas harga pasar signifikan, jumlah aset yang ditransaksikan relatif kecil, sering terjadi penurunan signifikan atas volume dan level aktivitas perdagangan aset tersebut.

Terlepas dari teknik penilaian yang digunakan, entitas harus memasukkan penyesuaian risiko yang sesuai. CALK mendeskripsi risiko atau kelemahan (jika ada) atas teknik penilaian yang dipilih, jika terdapat perubahan teknik penilaian aset dari periode pelaporan sebelumnya, maka alasan perubahan diungkapkan, frekuensi dan metode yang digunakan untuk mengkalibrasi model ke harga-pasar. Ketika menggunakan harga aset serupa digunakan dalam mengukur nilai wajar, bagaimana harga tersebut disesuaikan untuk menggambarkan karakteristik aset subyek pengukuran turun-nilai.

6. Teori Biaya Pelepasan.

Pengetahuan tentang biaya pelepasan berdasar pengalaman penjualan aset, mencakupi biaya pembongkaran (dismantling) untuk jenis sarana/mesin tertentu, tarif umum juru-nilai dan biaya balik-nama yang berlaku umum bagi tanah dan properti.

7. Teori Istilah Kurang Umum.

Istilah *Cash generating assets* pada IPSAS sesungguhnya bermakna aset menghasilkan surplus tunai (net cash generating assets), yaitu surplus pendapatan setelah dikurangi beban, karena IPSAS menyebutnya sebagai aset komersial atau aset bertujuan komersial milik pemerintah. Pada tataran konseptual, tak semua aset penghasil tunai

(cash generating assets is not always profit generating assets) berderajat aset komersial karena hasil produksi atau unit-layanan “dijual” jauh dibawah harga pasar, berupa biaya penggantian administrasi sekadarnya tanpa menginginkan laba, sebagian berlatar belakang & bermotif pembelajaran bagi masyarakat kurang-mampu sebagai pembeli tersubsidi . Unit aset penghasil tunai dengan suatu tarif sosial yang menyebabkan entitas tak mungkin mandiri-keuangan, tidak diatur IPSAS 21/26. Istilah “unit-penghasil-tunai” berisiko menyesatkan , kurang tepat dibanding istilah “unit aset penghasil pendapatan komersial” atau “ unit aset penghasil laba komersial” karena sifat transaksi tak selalu transaksi tunai, bila penjualan/layanan berbasis kredit adalah lazim.

8. Aset Sebagai Kekayaan Negara Tidak Dipisahkan.

Sebuah entitas pemerintah mengelola kekayaan negara tidak dipisahkan, misalnya sebuah departemen pemerintah pusat, berpotensi mengelola

- Aset tetap dan aset nirwujud, tunduk pada IPSAS tentang hal tersebut.
- Aset pemerintah dibagi lagi menjadi (1) aset penghasil (1.1) produk komersial bagi publik atau (1.2) produk bukan komersial bagi publik atau (2) aset (2.1) layanan komersial bagi publik atau (2.2) aset layanan bukan komersial bagi publik, dan (3) aset sarana-kerja pemerintahan untuk pelaksanaan tupoksi yang tidak menghasilkan produk/layanan bagi publik.
- Aset bertujuan komersial penghasil-tunai (net cash generating assets) bertujuan utama untuk memperoleh pulangan komersial, dikelola dengan tatacara entitas-komersial, dimaksud menghasilkan surplus-arus-kas , menanggung segala konsekuensi komersial atas kepemilikan/pengoperasian aset tersebut, misalnya kerugian komersial, persaingan, hilangnya pelanggan/permintaan, kelangkaan bahan baku dll. Contoh penetapan tujuan utama , misalnya, pada setiap 20 tempat tidur sebuah RS Pemerintah yang dioperasikan secara komersial, terdapat sebuah tempat tidur gratis bagi jenis pasien tertentu.
- Sebaliknya, aset bukan-penghasil-tunai bertujuan utama ditetapkan untuk bertugas bukan memperoleh pulangan-komersial, bukan untuk mencapai arus-kas-neto positif , walau pada kenyataannya menghasilkan arus-kas neto-positif atau surplus setara laba-komersial. Didalamnya mungkin termaktub penerimaan tunai sebesar penggantian biaya atau bahkan mampu menghasilkan laba, sesuai para 14 IPSAS 26 yang menyatakan “*an asset may be a non-cash-generating asset even though it may be breaking even or generating a commercial return during a particular reporting period* “ , sekadar untuk menunjukkan penetapan judul IPSAS 21/26 membingungkan bahkan berisiko menyesatkan. IPSAS 21 paragraf 18 memberi contoh sebagai berikut : *In certain instances, an asset may generate cash flows although it is primarily held for service delivery purposes. For example, a waste disposal plant is operated to ensure the safe disposal of medical waste generated by state controlled hospitals, but the plant also treats a small amount of medical waste generated by other private hospitals on a commercial basis. The treatment of medical waste from the private hospitals is incidental to the*

activities of the plant, and the assets that generate cash flows cannot be distinguished from the non-cash-generating assets.

- IPSAS tentang Pelaporan Segmen pemerintahan terkait tupoksi tertentu , misalnya Departemen Perikanan & Kelautan mempunyai segmen perikanan dan segmen kelautan , Departemen Koperasi & UMKM mempunyai segmen koperasi dan segmen UMKM, Departemen Perindustrian dan Departemen Perdagangan masing-masing mempunyai beberapa segmen, terkait IPSAS Pelaporan Segmen.
- Di NKRI, kelihatannya belum terbuka kemungkinan sebuah entitas pemerintah mengelola hanya aset komersial atau sebagian besar aset adalah aset komersial.

Serumpun aset berpotensi komersial dikelola pemerintah melalui pembentukan BUMN/D atau penyerahan aset berpotensi-komersial kepada BUMN/D , misalnya BUMN Garuda Indonesia. Serumpun aset komersial disebut IPSAS 21 sebagai aset-penghasil-tunai, walau (a) didalamnya terdapat aset-penunjang aset-penghasil-pendapatan-komersial , misalnya Garuda Maintenance Facility (GMF) seluas ratusan hektare , (b) aset-penghasil-tunai atau aset-komersial entitas-pemerintahan (bila ada) juga dapat ditugasi untuk layanan/produksi bagi publik yang bersifat nonkomersial.

9. IPSAS 21 menyatakan aset-penghasil-tunai adalah aset-bertujuan-komersial. Klasifikasi aset berdasar keputusan klasifikasi aset komersial atau sebagai aset nonkomersial , bukan berbasis kinerja aset. Aset nonkomersial pada suatu tahun ternyata menghasilkan laba atau kas-neto , demikian sebaliknya; aset komersial ternyata menghasilkan rugi atau defisit kas.
10. Istilah digunakan IPSAS 21/26 berpotensi membingungkan. Istilah aset-penghasil-tunai digunakan mengganti istilah aset-penghasil-tunai-neto setelah pendapatan dikurangi semua beban penghasil pendapatan tersebut, mengganti istilah laba/surplus operasional atau lebih arus-kas.
11. Entitas berakuntansi AT dan ATB berdasar nomor IPSAS terkait aset tersebut , yaitu IPSAS 17 dan IPSAS mempunyai dimensi
 - (1) Pilihan model revaluasian atau model biaya (cost).
Pilihan model revaluasian berakibat tidak menerapkan IPSAS 21 , karena mencakupi kemungkinan/konsekuensi turun nilai.
Pilihan model biaya dapat ditambah revaluasi berkala yang berlaku resmi secara nasional, tidak menerapkan IPSAS 21 Penurunan Nilai pada tahun revaluasi tersebut.
 - (2) Pilihan metode penyusutan/amortisasi.
 - (3) Penentuan nilai-habis-pakai paska-penyusutan/amortisasi.
12. Aset komersial turun nilai (pada IPSAS disebut “aset penghasil tunai”) sesuai penurunan raihian komersial terkait hukum pasok-permintaan pasar bebas, selera/preferensi dan dayabeli pelanggan, produk/jasa-pesaing sejenis cq persaingan harga & kualitas, kemampuan fisikaset cq keausan/keusangan fisik/teknologi.

13. Aset non komersial (pada IPSAS disebut “aset bukan penghasil tunai”) turun nilai karena turun-kemampuan menghasilkan produk/jasa gratis atau berbiaya penggantian sekadarnya (bukan tarif komersial) pada umumnya karena (1) alih fungsi, (2) malfungsi karena uzur fisik/teknologi/hasil berakibat (3) turun-kinerja-keluaran (dalam IPSAS 21 disebut production units) dan meningkatnya biaya reparasi/pemeliharaan, pada IPSAS 21 berbasis (1) evaluasi jumlah pulihan (revoverable amount) dan (2) perbandingan nilai-terbawa vs nilai wajar terkurangi biaya pelepasan atau nilai-nilai-guna-yad (value in use) , yang mana yang lebih tinggi.
14. Pada suatu entitas, mungkin terdapat aset hibrida atau berfungsi ganda, sebagai “aset penghasil tunai” sekaligus “aset bukan penghasil tunai”, yang digolongkan pemerintah sesuai maksud utama. Perlu dicatat, aset komersial berbeban fungsi-sosial menghasilkan pulangan tidak optimal.

II. IPSAS 21 PENURUNAN NILAI ASET NONKOMERSIAL

Status resmi aset nonkomersial yang tidak ditugasi sebagai aet penghasil-tunai-neto (*surplus kas*) ditetapkan oleh manajemen penguasa aset , dan karena itu akuntansi aset tersebut menggunakan IPSAS 21 walau pada kenyataannya aset tersebut menghasilkan surplus-tunai atau laba.

IPSAS 21 berlaku bagi aset-nirwujud-bukan penghasil-kas aset, tidak berlaku untuk penurunan-nilai persediaan , aset hasil kontrak-konstruksi , aset keuangan versi IPSAS 15 & IPSAS 39, investasi-properti IPSAS 16. Aset bukan penghasil kas yang dicatat pada nilai-revaluasian yang diizinkan IPSAS 17. Hampiran IPSAS 21 tentang pengukuran nilai-pulihan aset rasanya tak akan menyebabkan beda kekurangan-material dibanding jumlah revaluasian, bahwa perbedaan itu terkait biaya pelepasan aset, sesuai paragraf 10.

Dalam model revaluasian IPSAS 16, investasi properti dicatat pada nilai wajar pada tanggal pelaporan LK dan penurunan nilai telah termaktub pada proses valuasi tersebut. IPSAS 17 memberi alternatif izinan, aset akan terevaluasi dengan pengaturan memadai untuk memastikan nilai-tercatat tak berbeda-secara-material dengan nilai wajar pada tanggal pelaporan LK dan bahwa penurunan-nilai apapun sudah diperhitungkan dalam proses valuasi.

Pengujian penurunan nilai aset dilakukan secara sistematis berkala, dengan metode dan satker terlatih, dapat dengan daftar periksa

- Apakah muncul regulasi melarang penggunaan aset tertentu , misalnya sarana elektronik ber-radiasi, almari pendingin atau mesin pendingin udara (AC atau kulkas) menggunakan CFC yang merusak tatanan atmosfir/stratosfir.
- Apakah terjadi perubahan teknologi sehingga aset tersebut tak layak (kualitas tak memadai, produktivitas/kecepatan mesin amat rendah , proses produksi panjang/sulit, boros bahan baku dll), tidak praktis , tak temu-guna (kompatibel) dengan sarana/aset lain, tak ada suku-cadang di pasar-bebas, bahkan aset secara teknis tak-dapat digunakan

- Apakah terdapat (1) perubahan budaya yang menyebabkan suatu aset tak layak digunakan, misalnya mesin ATM perbankan pada negara yang telah menerapkan online banking, mesin salin sinar (fotokopi) , (2) perubahan citarasa konsumen mengakibatkan penurunan/hilangnya permintaan akan suatu produk/jasa dihasilkan suatu aset. Kehilangan permintaan pasar menyebabkan nilai-guna-yad nihil, menyebabkan aset hapus-buku (write off).
- Apakah terjadi penurunan signifikan tingkat penggunaan aset tersebut, misalnya berbagai pos timbangan kendaraan berat pada ruas jalan biasa yang di larang bagi kendaraan berat karena sekarang wajib menggunakan jalan tol.

Berbagai kejadian yang meminta pertimbangan penurunan nilai, antara lain

- Biaya pembuatan AT/ATB melebihi rencana/anggaran, terjadi pemborosan penggunaan bahan konstruksi AT, desainer ATB cq program tak berhasil memenuhi jadwal waktu selesai.
- Taksiran pendapatan AT/ATB komersial ternyata terlampau tinggi, realisasi pendapatan ternyata jauh lebih rendah , karena pasar/pelanggan kurang antusias.
- Setelah beberapa tahun beroperasi, ternyata AT/ATB tersebut merugi cq menghasilkan defisit arus-kas neto.
- Harga bahan baku utama terus menerus meningkat, padahal harga jual tak dapat dinaikkan karena regulasi pemerintah.
- Hukum positif akan melarang pembuatan/penggunaan aset tersebut tiga tahun lagi, karena membahayakan publik, misalnya pabrik almari pendingin berbasis CFC.

Aset Penghasil Tunai di Pemerintahan

IPSAS menyatakan bahwa aset-penghasil-tunai bertujuan utama menghasilkan pulangan komersial, bukan aset untuk layanan sosial, yang dikelola dengan tata-cara dan budaya entitas-komersial , mungkin belum terdapat pada tataran aset pemerintah NKRI.

Katagori aset-penghasil-tunai tidak berubah tatkala kinerja aset tersebut pada suatu tahun LK tidak memadai , demikian sebaliknya, katagori aset-bukan-penghasil-tunai tak-berubah tatkala pada suatu tahun beroperasi di atas titik-impas (*breakeven*).

Penetapan/keputusan bahwa suatu aset atau rumpun aset tertentu terkatagori sebagai unit-penghasil-tunai atau bukan penghasil-tunai ditentukan oleh

- (1) maksud perolehan awal apakah untuk menghasilkan pendapatan tunai atau bukan,
- (2) konsistensi pola penggunaan aset tersebut sesuai butir 1, apakah
 - a. mengutamakan kegiatan penghasilan-tunai (IPSAS 26) atau sebaliknya; mengutamakan layanan-nir-bayar (IPSAS 21) bila kegiatan menghasilkan-tunai bercampur dengan kegiatan layanan,
 - b. membagi rumpun aset serupa, sebagian sebagai unit-penghasil-tunai neto (IPSAS 26) , sebagian aset bukan penghasil-tunai (IPSAS 21).

Auditorium Departemen Keuangan didirikan untuk maksud melaksanakan misi/tupoksi Depkeu menggunakan IPSAS 21, walau disewakan kepada publik.

Di NKRI, tak ada belanja modal kementerian untuk tujuan komersial cq aset menghasilkan tunai neto, karena rancang bangun pendapatan APBN adalah pendapatan pajak dan migas, dimana kas-dihasilkan aset pemerintahan adalah immaterial.

AT/ATB pemerintah sebagai aset penghasil-tunai atau aset bertujuan komersial (sesuai IPSAS 21 para 21) dan aset bukan-penghasil-tunai, disusutkan/di-amortisasi sesuai SAP , berdasar taksiran umur ekonomis/sosial aset tersebut , yang diproksi oleh umur-teknis cq kelayakan/keamanan bagi publik / pengguna aset.

Aset bukan-penghasil-tunai bukan aset bertujuan komersial (sesuai paragraf 21) sehingga mungkin tak mempunyai perhitungan jumlah perolehan layanan dalam satuan mata-uang (*net-cash recoverable amount*), kecuali jumlah layanan dapat didenominasi dalam nilai-ekonomi-layanan dalam satuan mata uang, sehingga bila dapat dihitung ,maka IPSAS 21 paragraf 25 dapat diterapkan untuk dasar akuntansi penurunan nilai aset bukan penghasil tunai.

Telaah berkala kemungkinan penurun nilai aset minimum dilakukan pada akhir periode pelaporan LK, sesuai PSAS 21 paragraf 26.

ATB Nirbatas Umur Ekonomi

ATB berumur ekonomis atau nirbatas-umur-ekonomis dinilai-ulang berkala minimum setahun sekali kalau-mungkin pada tanggal LK, termasuk ATB diperoleh tahun berjalan sesuai paragraf 26 A, baik ATB belum digunakan atau ATB sedang digunakan sesuai paragraf 26B..Juru-evaluasi mempertimbangkan tingkat-kepastian pemanfaatan dan/atau penggunaan ATB tersebut di masa depan , termasuk fluktuasi/penurunan minat/maksud penggunaan ATB tersebut sesuai IPSAS 21 paragraf 28.

Pengukuran Jumlah Pulihan (*Recoverable Amaount*) ATB Berumur Takberbatas.

Paragraf 26 mensyaratkan aset takberwujud dengan umur manfaat takterbatas diuji penurunan nilainya setiap tahun dengan membandingkan jumlah tercatatnya dengan jumlah terpulihkannya, terlepas apakah terdapat atau tidak terdapat indikasi penurunan nilai.

- (a) Penghitungan rinci terkini atas jumlah terpulihkan aset yang dilakukan periode terdekat sebelumnya dapat digunakan dalam menguji penurunan nilai untuk aset tersebut pada periode berjalan, sepanjang seluruh kriteria berikut dipenuhi:
- ATB tersebut independen dari aset lain, terutama rumpun AT berwujud.
 - ATB mungkin terkait liabilitas tertentu.
 - Agar memberi informasi andal terpercaya, perhitungan jumlah pulihan sebaiknya perhitungan terkini pra pelaporan dalam LK, (a) dapat lebih besar dari nilai tercatat/terbawa/buku, (b) dapat lebih kecil dari nilai tercatat.
 - Bila aset takberwujud tidak menghasilkan potensi jasa dari penggunaan berkelanjutan yang sebagian besar independen dari aset atau kelompok aset lain dan karenanya diuji penurunan nilainya sebagai bagian dari unit penghasil kas yang mencakup aset tak berwujud tersebut, maka aset dan liabilitas pembentuk unit tersebut tidak berubah secara signifikan sejak penghitungan terkini jumlah terpulihkan;

- (b) Penghitungan terkini jumlah terpulihkan menghasilkan jumlah yang melebihi jumlah tercatat aset dengan margin substansial; dan
- (c) Berdasarkan analisis peristiwa yang telah terjadi dan keadaan yang telah berubah sejak penghitungan terkini jumlah terpulihkan, kecil kemungkinan bahwa penentuan jumlah terpulihkan saat ini akan lebih kecil daripada jumlah tercatat aset.

Informasi yang dapat diandalkan adalah informasi yang bebas dari kesalahan dan bias material, dan dapat diandalkan oleh pengguna untuk secara wajar menyajikan apa yang ingin disajikan atau yang secara wajar diharapkan untuk disajikan. Paragraf BC16 dari IPSAS 1 membahas pendekatan transisi untuk penjelasan keandalan.

- Evaluasi biaya pelepasan mencakupi biaya penyiapan aset belum-siap jual menjadi aset siap-jual, biaya upaduta-niaga (*broker*, perantara, makelar), biaya notaris dan biaya hukum lain seperti biaya balik nama, bea-meterai , pajak transaksi jual-beli , biaya pengangkutan aset dll, sesuai IPSAS 21 paragraf 43.
- Nilai pakai aset-bukan-komersial adalah nilai-kini potensi-jasa/layanan masa depan Pada hampiran biaya-ganti-tersusut (*Depreciated Replacement Cost Approach*) , nilai-kini potensi-jasa (bruto) masa-depan yang tersusut sesuai-kondisi-nyata aset tersebut (antara lain umur ekonomis saat-diperoleh dan sisa umur ekonomis saat evaluasi, teknologi aset tersebut, kesehatan/kondisi fisik aset , antara lain evaluasi pilihan terbaik untuk penciptaan kapasitas-layanan atau kapasitas siaga (IPSAS 21 paragraf 47) dengan pilihan biaya terendah antara (1) beli dan ganti (*replacement cost*) atau (2) pembangunan/pembuatan sendiri dan ganti (*reproduction cost*) sesuai IPSAS 21 paragraf 46, yang mana yang lebih rendah (*whichever is lower*), bukan mana yang lebih praktis, sesuai IPSAS 21 paragraf 45 , tersesuai tahun susutan imajiner setara tahun susutan aset-dievaluasi.

Hampiran Jumlah Unit Layanan IPSAS 21.

Penurunan potensi/output/jumlah layanan dihitung sbb :

- Pada hampiran pemugaran (restorasi), sisa potensi layanan pra-evaluasi-penurunan-nilai adalah (a) biaya pembuatan aset serupa (*reproduction cost*) atau (b) biaya penggantian aset tersusut (*depreciated replacement cost*), yang mana yang-lebih-rendah (*whichever is lower*), dengan *jumlah-satuan-output-layanan (service unit)* tertentu.
- Identifikasi penurunan *jumlah-satuan-output-layanan (service unit)*, sebagai dasar kalkulasi penurunan-nilai.

Contoh :

Bila

- Pada akhir tahun buku, nilai buku atau nilai tercatat atau nilai terbawa rumpun Aset Pembuat KTP Kota Medan Rp. 100.
Sisa potensi layanan 100 juta unit KTP.

- Biaya pembuatan aset serupa (reproduction cost) terkoreksi penyusutan , Rp.80 Juta
- Biaya penggantian tersusut (depreciated replacement cost) Rp. 70 Juta
- Juru-nilai mewawancarai pimpinan Unit Pencetak KTP Gratis Kota Medan dan beberapa teknisi senior, ditemukan bahwa kecepatan mesin telah menurun menjadi 70 % . Sisa potensi layanan yad adalah 70% X 100 Juta KTP atau 70 Juta KTP.
- Penurunan jumlah unit layanan adalah sebesar 30 juta unit layanan KTP.
- Nilai terbawa Unit Pencetak KTP adalah 70 % X Rp.70 Juta = Rp.49 Juta.

Maka

- Penurunan nilai sebesar Rp.100- Rp.49 Juta = Rp.51 Juta.

Evaluasi Penurunan Nilai Menggunakan Sumber Eksternal & Internal

IPSAS 21 paragraf 27 meminta evaluasi sumber informasi eksternal, yaitu

- a. Penciutan/penghentian permintaan pasar/pelanggan
- b. Perubahan teknologi, budaya, selera masyarakat (IPSAS 21 paragraf 30) , hukum, kebijakan pemerintah yang menyebabkan penurunan signifikan pulangan-ekonomi atau daya-layan (*service potential*) aset tersebut.
- c. Nilai pasar jenis aset tersebut mengalami tren menurun, misalnya sebuah hotel berbintang lima pada resort area di pulau Lombok yang turun daun dan pudar-kharisma pasarnya, sebuah anjungan minyak lepas pantai dengan hasil penambangan (*oil-lifting*) yang amat kecil atau hampir habis , dan di rencanakan untuk di tinggalkan/ditelantarkan (*abandoned*).

Informasi internal antara lain

- a. Terdapat bukti keusangan atau kerusakan fisik aset, terdapat bukti penurunan kinerja berlarur-larut menyebabkan tingkat kerusakan atau penghentian sering & tak terduga kegiatan produksi/operasional yang tak-tertoleransi , menyebabkan penghentian penggunaan aset.
- b. Terdapat rencana/keputusan strategis penghentian penggunaan aset misalnya karena ketinggalan-zaman, keputusan untuk penyerahan aset kepada pihak lain, misalnya menjadi modal disetor KPBU/BOT/KSO tertentu
- c. KDP diputuskan untuk ditunda/dihentikan (IPSAS 21 paragraf 31) , misalnya Proyek Hambalang
- d. Terdapat alih-guna pemanfaatan aset tersebut, dengan pulangan-hasil atau layanan yang lebih kecil , sesuai IPSAS 21 paragraf 30.
- e. Terdapat rencana/keputusan untuk menjual atau menghibahkan aset tersebut, sesuai IPSAS 21 paragraf 30.

Prinsip Evaluasi Berkala Kemungkinan Penurunan Nilai Aset

- a. Evaluasi berkala dilakukan hanya pada aset yang menunjukkan indikasi penurunan nilai, kecuali ATB yang wajib dievaluasi berkala secara menyeluruh.

- b. Evaluasi berkala pada tanggal LK bertujuan untuk penyajian penurunan nilai aset pada LK , sesuai azas kehati-hatian akuntansi (*conservatism*).
- c. Evaluasi berkala mungkin menghasilkan penurunan umur-teknis, penurunan umur-ekonomi aset, dan penurunan nilai pelepasan/jual aset habis-susutan/amortisasian, evaluasi pola perubahan penggunaan aset menyebabkan alih-metode penyusutan, misalnya dari susutan-garis-lurus menjadi susutan-metode-dipercepat, sesuai paragraf 34 perlu dipertimbangkan pada proses evaluasi berkala penurunan nilai AT/ATB, dengan kesadaran (1) sebagian mungkin adalah perubahan kebijakan akuntansi, dan (2) sebagian lain berdampak penurunan-nilai (*impairment*).
- d. Evaluasi berkala sesuai IPSAS 21 mungkin berkesimpulan bahwa nilai-terbawa dicatat/dilaporkan terlampaui rendah (IPSAS 21 paragraf 36).

Teori Jumlah Pulihan (Recoverable Amount).

Jumlah pulihan layanan (*recoverable amount*) adalah (1) nilai wajar terkurang biaya-pelepasan (kalau data tersedia, misalnya data harga pasar aktif aset tersebut dapat diperoleh , sesuai IPSAS 21 paragraf 37) , sesuai IPSAS 21 paragraf 36, atau (2) nilai-guna-yad (*value in use*) atau DCF terNPV sepanjang umur ekonomis¹ aset, yang mana yang lebih tinggi (*which ever is higher*), sesuai IPSAS 21 paragraf 38, atau “yang mana yang lebih andal/tepat” sesuai paragraf 39 yang tak selaras paragraf 37 (dipertandingkan)) , sesuai paragraf 35, yang bermakna ; (1) bila lebih tinggi dari nilai terbawa/buku tanggal LK maka tak-ada proses penurunan-nilai (IPSAS 21 paragraf 36), (2) bila lebih-rendah dari nilai buku/terbawa tanggal Neraca maka nilai buku/terbawa dikoreksi sesuai jumlah-pulihan yang lebih-rendah itu, dan (3) selisih perubahan nilai buku/terbawa adalah rugi-penurunan-nilai.

Bila Pasar Aktif Aset Tidak Ada

Kalau pasar aktif barang bekas aset tersebut tidak ada, juru nilai penurunan-nilai menggunakan nilai-guna masa-yad (*value in use*) saja untuk dipertandingkan dengan nilai buku/terbawa, sesuai IPSAS 21 paragraf 37.

Teori Pohon Keputusan (Decision Tree)

Juru-nilai penurunan-nilai mungkin menemukan bahwa (1) nilai-wajar-terpotong-biaya-pelepasan lebih tinggi dari nilai tercatat/terbawa , sedang nilai-guna-yad (*value in use*) lebih rendah dari nilai buku/tercatat/terbawa sesuai paragraf 38, atau (2) nilai-wajar-terpotong-biaya-pelepasan lebih rendah dari nilai tercatat/terbawa , sedang nilai-guna-yad (*value in use*) lebih tinggi dari nilai buku/tercatat/terbawa, atau (3) nilai-wajar-terpotong-biaya-pelepasan lebih tinggi dari nilai tercatat/terbawa , sedang nilai-guna-yad (*value in use*) tidak berhasil diketahui, atau (4) nilai-wajar-terpotong-biaya-pelepasan tidak berhasil diketahui sesuai IPSAS 21 paragraf 37, sedang nilai-guna-yad (*value in use*) lebih tinggi dari nilai buku/tercatat/terbawa, maka aset tersebut tidak turun nilai, sesuai IPSAS 21 paragraf 36. IPSAS 21 Paragraf 38 menyatakan nilai-guna-yad (*value in used*) aset-sektor-publik bukan-penghasil-tunai cenderung lebih besar dari nilai-wajar-terpotong-biaya-pelepasan. Disamping informasi jumlah-pulihan (*recoverable amount*) , juru-nilai juga melihat-lihat

¹ Penulis menggunakan istilah ekonomis yang dimaknai sebagai kaidah efektivitas/efisiensi/menguntungkan dalam ilmu ekonomi atau keekonomian, bukan istilah ekonomis bermakna hemat

biaya perolehan, pembuatan atau penggantian aset sejenis untuk aset direncanakan untuk dilepas yang sedang dalam evaluasi-kemungkinan-turun nilai.

Pengukuran Jumlah Pulihan ATB Berumur Takterbatas.

IPSAS 21 Paragraf 26 mensyaratkan aset nirwujud dengan umur manfaat takterbatas diuji penurunan nilainya setiap tahun dengan membandingkan jumlah tercatatnya dengan jumlah terpulihkannya, terlepas apakah terdapat indikasi penurunan nilai. Akan tetapi, penghitungan rinci terkini atas jumlah terpulihkan aset yang dilakukan periode terdekat sebelumnya dapat digunakan dalam menguji penurunan nilai untuk aset tersebut pada periode berjalan, sepanjang seluruh kriteria berikut dipenuhi:

- (d) ATB tersebut independen dari aset lain, terutama rumpun AT berwujud.
- (e) ATB mungkin terkait liabilitas tertentu.
- (f) Agar memberi informasi andal terpercaya, perhitungan jumlah pulihan sebaiknya perhitungan terkini pra pelaporan dalam LK, (a) dapat lebih besar dari nilai tercatat/terbawa/buku, (b) dapat lebih kecil dari nilai tercatat.
- (g) Bila aset takberwujud tidak menghasilkan potensi jasa dari penggunaan berkelanjutan yang sebagian besar independen dari aset atau kelompok aset lain dan karenanya diuji penurunan nilainya sebagai bagian dari unit penghasil kas yang mencakup aset tak berwujud tersebut, maka aset dan liabilitas pembentuk unit tersebut tidak berubah secara signifikan sejak penghitungan terkini jumlah terpulihkan;
 - a. Penghitungan terkini jumlah terpulihkan menghasilkan jumlah yang melebihi jumlah tercatat aset dengan margin substansial; dan
 - b. Berdasarkan analisis peristiwa yang telah terjadi dan keadaan yang telah berubah sejak penghitungan terkini jumlah terpulihkan, kecil kemungkinan bahwa penentuan jumlah terpulihkan saat ini akan lebih kecil daripada jumlah tercatat aset.

Informasi yang dapat diandalkan adalah informasi yang bebas dari kesalahan dan bias material, dan dapat diandalkan oleh pengguna untuk secara wajar menyajikan apa yang ingin disajikan atau yang secara wajar diharapkan untuk disajikan.

Paragraf BC16 dari IPSAS 1 membahas pendekatan transisi untuk penjelasan keandalan.

- Evaluasi biaya pelepasan mencakupi biaya penyiapan aset belum-siap jual menjadi aset siap-jual, biaya upaduta-niaga(makelar), biaya notaris dan biaya hukum lain seperti biaya balik nama, bea-meterai , pajak transaksi jual-beli , biaya pengangkutan aset dll, sesuai IPSAS 21 paragraf 43.
- Nilai pakai aset-bukan-komersial adalah nilai-kini potensi-jasa/layanan masa depan Pada hampiran biaya-ganti-tersusut (*Depreciated Replacement Cost Approach*) , nilai-kini potensi-jasa (bruto) masa-depan yang tersusut sesuai-kondisi-nyata aset tersebut (antara lain umur ekonomis saat-diperoleh dan sisa umur ekonomis saat evaluasi, teknologi aset tersebut, kesehatan/kondisi fisik aset , antara lain evaluasi pilihan terbaik untuk penciptaan kapasitas-layanan atau kapasitas siaga (IPSAS 21 paragraf 47) dengan pilihan biaya terendah antara (1) beli (*replacement cost*) atau (2)

pembangunan/pembuatan sendiri (*reproduction cost*) sesuai IPSAS 21 paragraf 46, yang mana yang lebih rendah (*whichever is lower*), bukan mana yang lebih praktis, sesuai IPSAS 21 paragraf 45, tersesuai tahun susutan setara jumlah tahun susutan aset-dievaluasi turun-nilai.

Hampiran Jumlah Unit Layanan (*service units*) IPSAS 21.

Aset nonkomersial pemerinath tak memiliki dimensi arus pendapatan, arus beban atau pengeluaran dan karena itu tak mungkin memiliki *net-discounted cash-flow projection*. Unit layanan (*service units*) misalnya jumlah produksi KTP gratis Pemerintah Daerah, jumlah sertifikat tanah gratis diterbitkan Badan Pertanahan, jumlah vaksinasi gratis layanan-pemerintahan, jumlah penduduk naik bus-kota/ angkot gratis, jumlah pelajar sekolah gratis diselenggarakan pemerintah.

Penurunan potensi layanan diproksi perkiraan kapasitas/jumlah layanan masa-depan dihitung sbb :

- Pada hampiran pemugaran (restorasi), sisa potensi layanan pra-evaluasi-penurunan-nilai adalah (a) biaya pembuatan aset serupa (*reproduction cost*) atau (b) biaya penggantian aset tersusut (*depreciated replacement cost*), yang mana yang-lebih-rendah (*whichever is lower*), dengan jumlah-satuan-layanan (*service unit*) tertentu.
- Identifikasi penurunan jumlah-layanan (*service units*), sebagai dasar kalkulasi penurunan-nilai.

Contoh :

- Pada akhir tahun buku, nilai buku atau nilai tercatat atau nilai terbawa serumpun Aset Pembuat KTP Kota Medan Rp. 100.
Sisa potensi layanan 100 juta unit KTP.
- Biaya pembuatan aset serupa (*reproduction cost*) terkoreksi penyusutan, Rp.80 Juta
- Biaya penggantian tersusut (*depreciated replacement cost*) Rp. 70 Juta
- Juru-nilai mewawancarai pimpinan Unit Pencetak KTP Gratis Kota Medan dan beberapa teknisi senior, ditemukan bahwa kecepatan mesin telah menurun menjadi 70%. Sisa potensi layanan yad adalah 70% X 100 Juta KTP atau 70 Juta KTP.
- Penurunan jumlah unit layanan adalah sebesar 30 juta unit layanan KTP.
- Nilai terbawa Unit Pencetak KTP adalah 70% X Rp.70 Juta = Rp.49 Juta.

Penurunan nilai sebesar Rp.100- Rp.49 Juta = Rp.51 Juta.

Teori Jumlah Pulihan.

- Jumlah pulihan (*recoverable amount*) lebih kecil dari nilai-tercatat aset menyebabkan (1) penurunan nilai nilai-tercatat tersebut pada neraca dan (2) rugi penurunan nilai sesuai IPSAS 21 paragraf 52 pada laporan surplus/defisit pemerintahan sesuai IPSAS 21 pragraf 54.

- Bila entitas pelaporan LK tak menggunakan basis model revaluasian (revaluation model) dan menggunakan cost model untuk akuntansi AT , maka entitas menerapkan SAK Penurunan Nilai ini.

Program Resmi Penurunan Nilai

- Estimasi formal untuk kemungkinan penurunan nilai dilakukan-berkala bukan pada semua aset , namun hanya aset yang memperlihatkan indikasi (vide paragraf 27-33) penurunan nilai saja, sesuai IPSAS 21 para 53 pernyataan ini. Hasil evaluasi berupa kesimpulan penurunan nilai karena SAK ini diakui pada tanggal-penilaian penurunan-nilai dengan serta-merta (*immediately*) sebagai rugi-penurunan nilai, sesuai IPSAS 21 paragraf 54, kecuali entitas menggunakan model-revaluasian untuk akuntansi AT.
- Rugi penurunan-nilai aset-tetap tidak-direvaluasi akibat penerapan IPSAS 21 di akui pada Laporan Surplus/Defisit.
- Rugi penurunan-nilai aset-tetap yang direvaluasi akibat penerapan IPSAS 21 di catat dalam surplus-revaluasi sepanjang kerugian penurunan nilai versi IPSAS 21 tidak melebihi saldo surplus revaluasi (1) akuntansi AT dengan model revaluasian versi IPSAS 17, atau (2) akuntansi AT dengan model biaya versi IPSAS 17 yang direvaluasi pada periode pengumuman revaluasi berkala AT yang berlaku secara nasional, sesuai IPSAS 21 paragraf 54A.
- Bila penurunan nilai lebih besar dibanding nilai-terbawa aset tersebut, nilai-terbawa paska-penurunan nilai aset tersebut adalah nihil (nol) , penihilan aset diakui dalam laporan surplus/defisit, selisihnya diakui sebagai liabilitas hanya bila terdapat suatu IPSAS yang mewajibkannya, sesuai IPSAS 21 paragraf 55 dan 56.

Para 55 menjelaskan bahwa; *When the amount estimated for an impairment loss is greater than the carrying amount of the asset to which it relates, an entity shall recognize a liability if, and only if, that is required by another IPSAS.* Estimasi-kerugian penurunan-nilai dapat saja lebih besar dari nilai-terbawa pra-penurunan nilai , karena konsekuensi pemberesan aset paska-guna , misalnya pembongkaran-aset militer sesuai contoh pada paragraf 56.

Aspek Manajemen Aset

Saldo baru aset paska-turun nilai diakuntansikan ulang seolah olah awal baru (*fresh start*) dengan

1. Penentuan pola penggunaan baru, bila ada.
2. Penentuan program pemeliharaan & reparasi.
3. Butir 1 dan 2 menghasilkan umur-ekonomis baru dan taksiran unit-produksi-layanan yang baru sepanjang umur ekonomis.
4. Penentuan nilai residu akhir masa penggunaan dengan nilai-kini (NPV)
5. Penentuan kebijakan metode penyusutan, sesuai butir 1 dan 2.
6. Akuntansi beban penyusutan, akumulasi penyusutan dan nilai buku aset tanggal neraca selanjutnya berdasar saldo awal aset paska-penurunan nilai, nilai residu (butir 4), umur-ekonomis (butir 3) dan kebijakan metode penyusutan (butir 5)

Teori Alihguna Aset (*Redesignation of Assets*)

- Alihguna dari aset-komersial menjadi aset-nonkomersial, atau sebaliknya, berdasar keputusan formal manajemen.
Di NKRI, tak ada aset pemerintahan bertujuan komersial atau surplus-tunai neto , sehingga praktis tak ada alihguna. Aset dimaksud untuk tupoksi pemerintah tak mungkin terkatagori sebagai aset komersial . Pada NKRI, aset tersebut diserahkan/dihibahkan kepada BUMN/D untk di komersialisasi, atau diserahkan kepada BUMN/D baru didirikan untuk menerima aset tersebut, aset tersebut dikeluarkan dari rumpun aset pemerintah.
- Pada tataran teori alihguna, perubahan maksud penggunaan aset berisiko menurunkan nilai-guna aset dari maksud semula menjadi nilai-guna peruntukan baru, sehingga perlu diwaspadai apakah terdapat kemungkinan penurunan nilai..
- Alihguna aset pada sebuah entitas LK berbentuk alih-tugas pada segmen/tupoksi yang lain pada entitas yang sama, sesuai IPSAS 18 Laporan Segmen.

Standar Pengungkapan Penurunan Nilai IPSAS 21

Perubahan peruntukan aset diungkapkan pada CALK.

Untuk setiap kelompok aset, entitas mengungkapkan hal berikut .

- a. Kelompok aset tunduk pada IPSAS 21 dan kelompok aset tidak tunduk pada IPSAS 21 dilengkapi penjelasan
- b. Akumulasi penurunan nilai seluruh aset sepanjang tahun berjalan, dan dampaknya pada neraca, ekuitas/aset neto, dan laporan surplus defisit.
- c. Akumulasi pembalikan status aset dan konsekuensi akuntansi sepanjang tahun berjalan, dan dampaknya pada neraca, ekuitas/aset neto, dan laporan surplus defisit.

III. IPSAS 26 PENURUNAN NILAI ASET KOMERSIAL

IPSAS menyatakan bahwa syarat pengelolaan aset komersial adalah bahwa organisasi pemerintah harus mengelola aset dengan tatacara dan kaidah bisnis komersial.

Aset Penghasil Tunai diklasifikasi berdasar keputusan/ketetapan resmi , menggunakan IPSAS 26, walau pada kenyataannya aset tersebut menghasilkan rugi atau defisit arus kas .IPSAS 26 Penurunan Nilai Aset Penghasil -Tunai adalah tentang penurunan nilai aset komersial bertujuan pulangan komersia tertentu dan yang dikelola secara komersial, sehingga suku bunga diskontoan harus konsisten dengan estimasi arus kas , misalnya tarif diskonto arus-kas kontraktual sebuah tagihan pinjaman.

Nilai-guna-yad (Value in Use) ber-elemen sbb

- a. Sebuah hasil estimasi arus-kas masa-depan dihasilkan oleh aset tersebut
- b. Ekspektasi berbagai perubahan jumlah dan waktu penerimaan-tunai di masa depan
- c. Nilai waktu dari uang mewakili tarif-bunga bebas-risiko- pasar sekarang
- d. Harga penanggungan ketidak pastian terkandung dalam aset tersebut.

- e. Berbagai faktor lain seperti seperti ketidak-lancaran tunai di mana peserta-pasar membiarkan harga arus-kas masa-depan yang diperoleh dari pendayagunaan-aset.

Evaluasi berkala kemungkinan penurunan nilai aset pemerintah bertujuan mendeteksi perubahan estimasi-masa-yad, antara lain karena

- a. Perubahan nilai-pulihan (*recoverable amount*), antara lain karena perubahan dasar penilaian , dari nilai-wajar-terpotong-biaya-pelepasan (*fair value less costs to sell*) menjadi nilaiguna-yad (*value in use*) atau sebaliknya.
- b. Perubahan asumsi tarif-diskonto pada evaluasi penurunan-nilai berbasis nilaiguna-yad (*value in use*) dan atau perubahan estimasi jumlah dan jadwal (*timing*) arus-kas.
- c. Perubahan harga pasar-bebas-aktif aset tersebut dan perubahan taksiran biaya pelepasan pada evaluasi penurunan-nilai berbasis nilai-wajar-terpotong-biaya-pelepasan (*fair value less costs to sell*).

Estimasi arus kas dan penetapan tarif diskonto harus bebas bias bebas pertimbangan faktor-faktor tak terkait aset sedang dievaluasi. Kelayakan tarif diskonto yang akan digunakan diuji ,melalui hampiran inferensi, dengan tarif-diskonto-terobservasi pada rumpun aset lain yang berkarakteristik serupa, sebagai berikut.

- a. Identifikasi sebuah rumpun aset berarus tunai yang akan di diskonto.
- b. Identifikasi rumpun aset lain yang terdapat di pasar-bebas yang tampaknya memiliki karakteristik arus-kas serupa.
- c. Bandingkan arus-kas dua rumpun aset tersebut untuk meyakini bahwa keduanya serupa/mirip , misalnya; apakah keduanya adalah sebuah sperangkat-lengkap (set) arus-kas-kontraktual.
- d. Evaluasilah bahwa suatu elemen rumpun aset pada satu kelompok tidak-didapati pada rumpun aset yang lain .
- e. Evaluasilah bahwa kedua rumpun aset tersebut ber-reaksi serupa terhadap lingkungan, misalnya teknologi, pasar, atau lingkungan eksternal lain.

Analisis kemungkinan keterjadian arus-kas-masa depan seringkali dihadapkan dengan data terbatas, sehingga akuntan menggunakan berbagai hampiran, misalnya rerata arus-kas dua periode yang lalu, probabilitas keterjadian arus kas berdasar berbagai asumsi kondisi ekonomi/bisnis masa-depan,sambil mempertimbangkan biaya-maslahat perolehan informasi atau asumsi.

Pengukuran nilaiguna-yad (*value in use*) menggunakan tarif-diskonto nir-risiko, agar tak dua kali dipertimbangkan/diperhitungkan oleh jenis asumsi lain , misalnya risiko pasaratau risiko teknologi.

Bila tarif bagi suatu aset tak tersedia di pasar, entitas mencari pengganti atau surogasi untuk penentuan tarif-diskonto, mempertimbangkan :

- (a) Penentuan nilai-waktu dari uang (*time value of money*) sampai akhir-masa pakai aset.
- (b) Berbagai faktor peubah arus kas masa-depan.
- (c) Penggunaan hampiran CAPM cq WACC.

- (d) Dugaan kenaikan berkala (inkremental) suku-bunga pinjaman.
- (e) Tarif pinjaman pada pasar yang lain.

Tarif diskonto disempurnakan dengan :

- (a) kebiasaan/tradisi umum/pasar dalam penetapan risiko-spesifik kekeliruan estimasi arus-kas aset tersebut.
- (b) menyaingi & mengeluarkan berbagai jenis risiko tak relevan sebagai dasar penyempurnaan/koreksi proyeksi arus-kas.

Arus kas masa depan tidak terkait pada hampiran/cara perolehan, pembelian, pembiayaan aset tersebut , sehingga tarif diskonto tidak boleh dikaitkan dengan hampiran/cara perolehan/pembelian/pembiayaan aset tersebut .

Tarif diskonto digunakan pada penghasilan pra-pajak, estimasi penghasilan setelah-pajak karena itu hendaklah diganti dengan dengan penfghasilan sebelum PPh.

Pada umumnya entitas menggunakan tarif diskonto tunggal, walau pembagian/pembedaan periode dengan tarif diskonto berbeda di-perkenankan, berbasis alasan nan-mantap.

IV.PEDOMAN PENERAPAN IPSAS 21 DAN 26

Pedoman (Guidance) penerapan IPSAS 21 dan IPSAS 26 Pemerintah Republik Malta ,dari sumber

[https://treasury.gov.mt/en/Documents/Government_Accounts_Directorate/IPSAS/IPSAS_21_and_26_Impairment_of_Non-Cash_and_Cash-Generating_Assets_as_adopted_by_the_MG_\(Guidelines\)_v2_\(2018\).pdf](https://treasury.gov.mt/en/Documents/Government_Accounts_Directorate/IPSAS/IPSAS_21_and_26_Impairment_of_Non-Cash_and_Cash-Generating_Assets_as_adopted_by_the_MG_(Guidelines)_v2_(2018).pdf) , antara lain menyatakan sebagai berikut.

IPSAS 21 dan IPSAS 26 pada umumnya diterapkan bagi aset-nonlancar , antara lain termasuk aset tetap properti, bangunan dan sarana (PPE) dan aset-nirwujud yang tidak menggunakan model revaluasian dan investasi dipertanggungjawabkan dengan ekuitas dan iinvestasi pada perusahaan-anak.

IPSAS 21 dan 26 tidak diterapkan untuk berbagai aset yang diatur khusus pada IPSAS lain, yaitu Inventories IPSAS 12, Assets arising from construction contracts IPSAS 11, Financial assets within the scope of IPSAS 29 , Investment property measured at fair value IPSAS 16, Assets arising from employee benefits IPSAS 25, Biological assets related to agricultural activity measured at fair value less costs to sell IPSAS 27.

Maksud pendirian pemerintah dan karakteristik tugas pemerintah Malta menyebabkan mayoritas aset pemerintah pusat tak digunakan untuk tujuan memperoleh pulangan komersial, sehingga pedoman akuntansi IPSAS 21 & 26 terfokus pada IPSAS 21 saja. Departemen / kementerian berkonsultasi kepara Bendahara Umum Negara bila terdapat keraguan klasifikasi aset negara.

Panduan tersebut memberi contoh sebagai berikut.

- Tujuan utama sebuah sekolah publik adalah memberi layanan edukasi formal kepada para siswa tanpa imbalan , karena itu menerapkan IPSAS 21. Sekolah tersebut

mempunyai sebuah sub-organisasi Toko Buku Komersial , karena itu menarapkan IPSAS 26.

- Rumah Sakit Mater Dei digunakan terutama bagi pasien nirbayar. Terdapat mesin MRI pada RS itu, tersedia terutama bagi pasien nirbayar , namun bersedia melayani bagian masyarakat kaya yang ingin menggunakan layanan MRI dengan membayar. Agar praktis, RS tersebut menggunakan IPSAS 21 saja.
- Departemen Keuangan memiliki gedung pertemuan dimaksud untuk pelaksanaan tupoksi Departemen, yang bila sedang lega-tugas atau mengganggu dapat disewakan kepada masyarakat dengan tarif komersial dan Departemen memilih menggunakan IPSAS 21 untuk seluruh asetnya. Bendahara tetap saja membuat pembukuan pendapatan sewa dari publik, dalam sistem akuntansi mereka.
- Percetakan Negara bertugas melayani kebutuhan produk percetakan pemerintah dengan tarif penggantian biaya cetak sehingga bolehlah digolongkan sebagai bukan aset komersial, walaupun kapasitas mengganggu dapat digunakan untuk melayani kebutuhan publik dengan tarif komersial.

Pengujian turun-nilai berkala tak selalu menghasilkan keputusan turun-nilai. IPSAS 21 & 26 mewajibkan pemerintah pusat melakukan penilaian/asesmen dengan cara mendata indikasi penurunan nilai , melakukan pengumpulan informasi eksternal dan internal sebagai bahan penilaian sepanjang mungkin dan praktis, melakukan evaluasi dan keputusan tahunan tentang naik/turun nilai.

Sumber informasi eksternal tentang tingkat-teknologi aset, lingkungan sosial & batasan hukum penggunaan aset misalnya batasan emisi-karbon, dan kebijakan pemerintah jangka-panjang tentang manajemen-aset misalnya digitalisasi semua-kegiatan, menyebabkan berbagai mesin , merek, edisi (versi, tahun keluaran) menjadi ketinggalan teknologi ,berkinerja kurang memadai bahkan terabai-guna, ATB perangkat lunak tidak laras-guna / kompatibel dengan sarana/lingkungan IT baru/diperbaharui, mesin percetakan susut-manfaat praktis mengganggu karena digitalisasi-berita dan buku-maya, suatu sekolah di wilayah kurang sehat ditutup karena tak ada yang berminat, penghentian suatu tupoksi suatu departemen menyebabkan sarana tupoksi tersebut terabai-guna (*abandoned*).

Asesmen perubahan asumsi tarif-diskonto menyebabkan estimasi turun-nilai tahun-tahun lalu menjadi kurang tepat membutuhkan asesment ulang dengan tarif-diskonto lebih pas-zaman.

Asesmen juga terpicu kejadian eksternal seperti kecelakaan, banjir, kebakaran, gempa bumi berskala Richter besar menyebabkan banyak gedung tak aman-huni, pembangunan jalan-raya dihentikan karena ditemukan situs-purbakala, alih guna aset, biaya pemeliharaan & operasional aset meningkat luar-biasa , pasar/permintaan/pelanggan surut/hilang karena produk/layanan aset tersebut tak sesuai perubahan gaya hidup atau tersubstitusi , berbagai KDP pembangunan sarana/prasarana dihentikan saat pandemi cq sesak-anggaran.

Pengujian turun-nilai dilakukan (1) hanya bila terdapat indikasi turun nilai suatu aset dari nilai-terbawa,(2) nilai-pulihan(*recoverable (service) amount*) adalah nilai tertinggi dari nilai wajar terpotong biaya pelepasan vs nilai-guna-yad (*value in use*),(3) perbandingan nilai-pulihan(*recoverable amount*) vs nilai-terbawa (*carrying amount*), (4) keputusan turun-nilai bila nilai-terbawa lebih besar dari nilai-pulihan, (5) jumlah turun nilai adalah selisih nilai-terbawa & nilai-pulihan .

Sebagai misal, sebuah mesin dinyatakan nilai-terbawa pada satuan moneter setempat sebesar 4.000, nilai wajar 3.500, biaya pelepasan diperkirakan 20 dan nilai-guna-yad 3.300. Disimpulkan bahwa nilai wajar terpotong biaya pelepasan sebesar 3.480 ternyata lebih tinggi dari nilai-guna-yad (*value in use*) 3.300, sehingga nilai wajar terpotong biaya pelepasan terpilih sebagai nilai-pulihan (*revoverable amount*) sebesar 3.480 yang dipertandingkan dengan nilai-terbawa 4.000, berkesimpulan bahwa mesin itu menanggung-derita (*suffer*) turun-nilai (4.000- 3.480) atau 520.

Panduan Pemerintah Malta mengandung aspek naluri-bisnis dan perilaku ambil-untung (*profit taking*). Diluar ranah akuntansi, pedoman (*guidance*) tersebut menyatakan bahwa bila nilai wajar terpotong biaya pelepasan ternyata lebih tinggi dari nilai-guna-yad (*value in use*) pemerintah-pusat mempertimbangkan kemungkinan menjual aset, bila sebaliknya, pertimbangan lebih-berat adalah penggunaan aset dilanjutkan.

Pemerintah Malta praktis menggunakan IPSAS 21 saja, karena tak memiliki aset-komersial. Nilai-guna-yad (*value in use*) aset-nonkomersial versi IPSAS 21 ber-opsi tiga-hampiran, yaitu (a)Biaya Ganti Tersusut (*Depreciated replacement cost*), adalah biaya pembelian/pembuatan/penggantian aset tersusut sesuai umur aset yang digantikan, (b) Biaya Pugar (*Restoration cost*) dan (c) Jumlah layanan (*Service units*)

Penjelasan Pedoman adalah sebagai berikut.

(a)Hampiran Biaya Ganti Tersusut (*Depreciated replacement cost*)

Biaya Ganti Tersusut (*Depreciated replacement cost*) adalah biaya kini yang wajib dikeluarkan/ditanggung untuk memproduksi atau mengganti potensi layanan aset, yang mana yang lebih rendah, yang terdepresiasi untuk menggambarkan nilai pada umur aset terganti.

Contoh 1 : Alkisah, 10 tahun lalu sebuah departemen pemerintah membeli komputer-biang (*main frame*) nan-baru dengan biaya perolehan (*cost*) 12.000.000. Departemen meng-estimasi umur-guna (*useful life*) akan mencapai 14 tahun dengan tingkat-penggunaan 90 % kapasitas sentra-proses yang tercapai dalam beberapa bulan pertama penggunaan, sepanjang sepuluh tahun pakai, lalu menurun menjadi 30% karena penggunaan desktop. Sebuah komputer tersedia di pasar-bebas seharga 600.000 beroptensi layanan setara sisa umur ekonomis komputer-biang tersebut. Kurang-pakai (*underutilized*) fasilitas komputer-biang (*mainframe computer*) sebagai sentra-data terjadi karena tersaingi popularitas desktop computer berkapasitas menandingi mainframe, menyebabkan umur ekonomis dan tingkat-penggunaan (*usage rate*) mainframe menurun dahsyat.

Tiga langkah kalkulasi sbb;

(1) Kalkulasi nilai terbawa mainframe adalah harga perolehan mainframe 12.000.000, akumulasi penyusutan 8.571.429, nilai-terbawa 3.428.571,

(2)Kalkulasi jumlah pulihan adalah biaya penggantian 600.000, akumulasi penyusutan, 428.571, jumlah pulihan 171.429,

(3) Kalkulasi rugi turun-nilai adalah $3.428.571 - 171.429 = 3.257.142$.

Contoh 2, Dua tahun lalu Departemen Pendidikan membangun sekolah baru, dengan sarana perabotan & sarana lain berbiaya 1.500.000 diramalkan dapat digunakan 10 tahun. Dewasa ini, jumlah siswa menurun dari 1.000 menjadi 200 siswa karena muncul sekolah-swasta sebagai pesaing. Pemerintah menutup dua lantai dari 3 lantai gedung, tanpa harapan akan dibuka kembali kapan-kapan. Biaya ganti kini utk perabot & sarana perlantai ditaksir 900.000.

Tiga langkah kalkulasi adalah sbb . :

(1) Kalkulasi nilai terbawa perabot & sarana, adalah biaya perolehan 1.500.000 dikurangi akumulasi penyusutan 300.000, nilai terbawa $1.500.000 - 300.000 = 1.200.000$.

(2) Kalkulasi jumlah pulihan layanan (recoverable service amount), mencakupi biaya-ganti (replacement cost) sebesar 900.000, akumulasi penyusutan 180.000, jumlah pulihan layanan 720.000.

(3) Kalkulasi rugi turun-nilai adalah $1.200.000 - 720.000 = 480.000$.

(a) Hampiran Biaya Pugar (Restoration Cost Approach)

Hampiran Biaya Pugar (Restoration Cost Approach), adalah biaya-ganti-terdepresiasi (depreciated replacement cost) sebelum turun-nilai dikurangi estimasi biaya reparasi/restorasi aset rusak.

Contoh 1, Empat tahun lalu RS Mater Dei memperoleh mobil-ambulan sebiaya 300.000, umur pakai keekonomian 10 tahun, mengalami kecelakaan jalan- raya, mengalami kerusakan, membutuhkan biaya pemulihan/restorasi 50.000 agar sekondisi prakecelakaan.

Restorasi tak berpengaruh pada sisa nilai-guna keekonomian. Harga pasar perolehan mobil-ambulan pada era paska-kecelakaan sekarang adalah 375.000. Nilai kini potensi layanan = biaya-ganti-terdepresiasi dikurangi biaya restorasi aset rusak.

Kalkulasi sbb :

- a. Kalkulasi nilai-terbawa, mencakupi biaya perolehan awal 300.000, akumulasi penyusutan 180.000, menyebabkan nilai terbawa 180.000.
- b. Kalkulasi jumlah pulihan layanan, mencakupi biaya-ganti-baru 375.000, kalkulasi akumulasi penyusutan agar setara umur mobil-kecelakaan 150.000, nilai ganti terdepresiasi 225.000, dikurangi biaya restorasi 50.000, menghasilkan jumlah pulihan layanan (recoverable service amount) sebesar 175.000.
- c. Kalkulasi rugi turun-nilai mencakupi nilai terbawa 180.000 terkurangi biaya pulihan 175.000 menghasilkan rugi turun-nilai sebesar 5.000.

Contoh 2, alikisah, dua tahun lalu sebuah departemen meremajakan fisik/tampilan dan membeli seperangkat perabotan meja-kursi tamu seharga 10.000, ekspektasi umur pakai ekonomis 15 tahun. Terjadi peristiwa kebakaran, meja-kursi tamu tersebut rusak terlahap-api

membutuhkan biaya reparasi/pemulihan sebesar 1.500 , pada era harga beli meja-kursi tamu semacam itu seharga 13.000.

Kalkulasi adalah sbb :

- a. Nilai terbawa perabot adalah biaya perolehan 10.000 terkurangi akumulasi penyusutan 1.333 , atau 8.667.
- b. Jumlah pulihan layanan (*recoverable service amount*) adalah biaya-ganti (*cost of replacement*) 13.000 terkurangi akumulasi penyusutan 1.733 menghasilkan biaya ganti terdepresiasi 11.267 , terkurang biaya reparasi-retorasi 1.500 , menghasilkan jumlah pulihan layanan (*recoverable service amount*) 9.767.
- c. Rugi turun nilai adalah $8.667 - 9.767 = 0$. Tak ada akuntansi turun nilai karena nilai-terbawa lebih-kecil dibanding pulihan layanan (*recoverable service amount*) .

(c) Hampiran Jumlah Layanan (*Service Units Approach*)

Pada hampiran ini, nilai-sisa potensi-layanan ditentukan dengan pengurangan biaya-kini bertimbang penurunan potensi layanan aset tersebut. Biaya ganti terdepresiasi (sebelum turun nilai) terkurangi sampai sejumlah jumlah-layanan (yang masih) diharapkan dari aset turun-nilai.

Contoh , alkisah, dua tahun lalu, entitas percetakan pemerintah membeli mesin-cetak (*printing machine*) berkemampuan-tinggi seharga 1.500.000, ekspektasi hasil-cetak 50 juta lembar sepanjang masa-manfaat 15 tahun. Setelah di pakai 2 tahun, ditemukan sebuah fungsi mesin tak berkinerja sesuai harapan semula, sehingga pada 13 tahun selanjutnya diekspektasi hasil cetak sebanyak 35 juta cetakan.

Sepanjang 2 tahun pertama, hasil cetak sebesar 6 juta copy, biaya ganti mesin baru 1.800.000. Metode penyusutan mesin adalah metode garis-lurus (*straight line method*).

Kalkulasi sbb :

- a. Nilai terbawa mesin (*machine's carrying amount*) sebesar 1.300.000 karena harga perolehan 1.500.000 dan akumulasi penyusutan 200.000.
- b. Persentase hasil cetak menjadi 79.454 % , karena ekspektasi output awal beli sebesar 50 juta hasil-cetak, hasil cetak dua tahun pertama (aktual) 6 juta printingan, sisa hasil sepanjang 13 tahun adalah 50 juta – 6 juta = 44 juta hasil print, yang dikoreksi menjadi 35 juta printingan, sehingga persentase sisa adalah 79.454 %.
- c. Jumlah pulihan layanan (*recoverable service amount*) sebesar 1.240.902. Biaya ganti (*cost of replacement*) sebesar 1,800,000 , kalkulasi akumulasi penyusutannya 240.000, nilai-ganti-terdepresiasi (*depreciated replacement cost*) 1.560.000, Jumlah pulihan layanan (*recoverable service amount*) adalah $1.560.000 \times 79.454 \% = 1.240.902$.

- d. Rugi turun nilai jadinya sebesar 59.098 karena nilai terbawa 1.300.000 dikurangi Jumlah pulihan layanan (*recoverable service amount*) sebesar 1.240.902.

V.KESIMPULAN & PENUTUP

Akuntansi penurunan nilai ditandai fenomena munculnya aturan *lower-of-cost-or-market* untuk akuntansi persediaan dan akuntansi eskalasi/penaikan-nilai versi IASB, yang merupakan cikal bakal *current value accounting*. Terjadi fenomena dua teori utama bagi akuntansi aset dan liabilitas naik daun, yaitu *Teori Value-in-use* bermakna discounted future cash flow dan *Teori Fair Value*, atau exit price atau opportunity cost sebagai jumlah diterima/dibayar pada waktu perusahaan melepas aset/liabilitas. SEC AS menggunakan kekuasaan/pengaruhnya untuk proses pembuatan Standar Akuntansi, sedemikian rupa, agar aset dan liabilitas menyajikan *real underlying fundamental values*. Pada tahun 1920, beberapa akuntan berpendapat bahwa nilai sekarang aset/liabilitas harus diakui, dan Laporan LR harus melaporkan untung/rugi belum terealisasi, sebagai embrio gagasan laba paripurna dan OCI. Pada tahun 1960, muncul pertanyaan apakah apakah LK harus melaporkan perubahan harga dan inflasi. Muncul pendapat terkait depresi akbar AS, inflasi menyebabkan penurunan daya beli aset kas & piutang dibanding saat perolehan kas/piutang tersebut. Sebaliknya meningkatnya daya beli aset kas/piutang menggambarkan kinerja nyata entitas, sehingga harus diperhitungkan oleh akuntansi dan LK. Pada FAS 33 tahun 1979, penyusun SAK AS bernama FASB meminta pengungkapan suplemen tentang dampak perubahan tingkat harga aset tertentu pada *earnings* sebagai penutup cacat konseptual teori nilai moneter nan-stabil (*stable monetary value*). Sejarah mencatat bahwa PSAK AS atau FAS tersebut lalu dicabut. Sejak 1960 para penyusun standar merasa bahwa *Fair Value Accounting* adalah hampiran terbaik untuk LK bagi para pengambil keputusan investasi. Bagi para penyusun standar akuntansi, kebijakan akuntansi berbasis perjanjian nan-efisien (*efficient contract*) berbeda dengan kebijakan akuntansi untuk nilai kini (*current value accounting*), misalnya dalam hal tekanan penting terhadap tingkat handal LK (*reliability of accounting information*) karena informasi akuntansi nan handal menguntungkan pada pemberi pinjaman (kreditor, bank dll) yang terlindung dari penipuan jaminan tertera di neraca, LAK dan Laporan LR dipalsukan utk penipuan kemampuan pengembalian hutang. Konsep ini juga disukai oleh pemerintah yang memungut pajak berdasar LK handal terpercaya. Kehandalan LK menyebabkan para Pemegang Saham percaya bahwa manajer tidak memanipulasi LK untuk meningkatkan imbalan bonus atas laba atau arus kas, atau untuk menghindari sanksi kinerja cq amar RUPS tentang target laba minimum tak tercapai.

Penekanan peran kehati-hatian nan konservatif (*conservatism*) pada pengukuran-akuntansi. dengan dasar pikiran sebagai berikut. Penurunan nilai aset diakui menyebabkan akuntansi penurunan nilai, sebaliknya keuntungan kenaikan nilai aset tidak diakui sampai direalisasi. Publik, Pemegang Saham dan Serikat buruh lebih percaya kepada LK yang melaporkan kerugian tak diharapkan. Akuntansi berbasis kehati-hatian konservatif memberi sinyal bahaya dini (*early warning system*) gejala ketidaksehatan keuangan (*financial distress*). Akuntansi penurunan nilai (*impairment accounting*) menyebabkan manajer oportunistik tidak dapat menilai berlebihan (*overstating*) pos LK tertentu. Dua sisi prinsip kehati-hatian dalam berakuntansi adalah ; (1) meminta kewaspadaan akan kenaikan Nilai Wajar sebagai palsuan indah bagi agen oportunistik pada satu sisi, (2) penurunan NW sebagai upaya menghindari kewajiban dividen dan bonus bagi pemegang saham oportunistik pada sisi lain. Bagi entitas sendiri, gambaran umum LK nan-konservatif adalahbasis pertahanan kesinambungan usaha yang baik (*going concern based conservatism*).

Situs Hashemite University, 2022, pada <https://www.coursehero.com/file/123742856/History-Of-imparment-Copypptx/History-Of-imparment - Copy.pptx - History Of imparment...>, menyajikan sejarah akuntansi penurunan nilai sebagai berikut. SAK Penurunan Nilai diterbitkan IASB dalam IAS 16 berlaku pada tahun 1983, lalu diganti IAS 36 tahun 1999, diperkenalkan US GAAP tahun 1995 dalam bentuk SFAS 121, lalu diganti SFAS 144 tahun 2001. Isu turun-nilai instrumen-keuangan tak terakomodasi secara memuaskan oleh IAS 36 pada era-krisis keuangan 2008, menyebabkan IASB pada tahun 2009 mengajukan proposal model penurunan-nilai berbasis ekspektasi-kerugian (*expected losses*) yaitu selisih-terdikonto antara arus-kas-perjanjian vs ekspektasi arus-kas ketimbang (*incurred loss*) berbasis bukti turun nilai yang kompeten atas seluruh aset keuangan tercatat pada biaya-teramortisasi (*amortised cost*). Terjadi kerjasama IASB dan FASB untuk menentukan model penurunan-nilai, namun FASB menerbitkan skema alternatif pada 211, dan IASB menerbitkan konsep-publikasian pada tahun 2013 yang bermuara pada IFRS 9 tahun 2014 yang berlaku efektif pada tahun 2018.

Untuk keperluan penerapan IPSAS 21 dan IPSAS 26, klasifikasi konvensional AT dan ATB terpaksa harus klasifikasi lebih-lanjut ke dalam (1) rumpun aset komersial atau aset penghasil tunai dan (2) rumpun aset bukan komersial atau aset bukan penghasil tunai, bersyarat dikelola sesuai kaidah organisasi komersial/bisnis. Berbagai pemerintahan tak memiliki aset komersial karena dibatasi misi & tupoksi pemerintahan yang bersifat nirlaba, pada negara-negara tersebut pada umumnya seluruh aset komersial dipegang/dikelola BUMN/D. Tanpa riset empiris, diduga sebagian besar atau bahkan mungkin seluruh aset tetap berwujud dan aset-tetap nirwujud pemerintahan di muka-bumi tak memiliki pasar aktif, sehingga akuntansi penurunan-nilai aset tak mungkin menggunakan hampiran *nilai-wajar terkurang biaya pelepasan*.

Studi kasus Pedoman IPSAS 21 dan IPSAS 26 untuk Republik Malta praktis berfokus pada penerapan IPSAS 21 tentang *penurunan-nilai aset-bukan-komersial* semata, sebuah Pedoman yang cukup baik sebagai contoh pembuatan PMK Akuntansi Penurunan Nilai. Pada tataran aset-bukan-penghasil tunai, perhitungan pulangan-neto komersial masa-depan ter-nilai-kini-kan (*NPV of net-cash surplus, discounted cash flow forecast*) mustahil, sehingga akuntansi penurunan-nilai aset pemerintah menggunakan estimasi penurunan satuan atau unit-layanan/keluaran merupakan opsi tersisa.

Jakarta, 23 April 2022.

(Catatan Redaksi: Makalah seharusnya di unggah pada awal bulan Mei, yang kebetulan sedang liburan massal Redaksi. Selamat Hari Raya Idul Fitri, Mohon Maaf Lahir Batin)