

MARI MENGENAL HIRARKI PENGUKURAN DALAM IPSAS 46

Oleh
Yan Rahadian¹

Pendahuluan

Pada bulan Mei 2023, IPSASB² menyetujui penerbitan standar baru yaitu IPSAS³ 46: Measurement (selanjutnya disebut IPSAS 46). IPSAS 46 ini termasuk “unik” karena mengatur secara spesifik tentang pengukuran. Mungkin dapat disetarakan dengan IFRS⁴ 13: Fair Value Measurement (selanjutnya disebut IFRS 13) atau PSAK⁵ 113: Pengukuran Nilai Wajar (selanjutnya disebut PSAK 113), namun sepenuhnya sama karena IFRS 13 dan PSAK 113 hanya mengatur tentang pengukuran nilai wajar, sementara dalam IPSAS 46 terdapat beberapa konsep pengukuran.

Pengaturan spesifik tentang pengukuran juga belum dikenal dalam PSAP⁶ kita. Selama ini pengaturan tentang pengukuran secara konseptual dasar disebut dalam Kerangka Konseptual dan penerapannya diatur di masing-masing PSAP. Namun demikian, mengingat dalam perkembangan terakhir KSAP⁷ menjadikan IPSAS sebagai rujukan utama, maka menarik untuk memahami IPSAS 46 tersebut. Apalagi IPSAS 46 telah berlaku efektif di awal tahun ini (yaitu 1 Januari 2025). Oleh sebab itu tulisan ini dimaksudkan memberikan gambaran awal konsep pengaturan dalam IPSAS 46.

Keterkaitan IPSAS 46 dengan Revisi Conceptual Framework IPSAS

Penerbitan IPSAS 46 ini tidak dapat dilepaskan dari revisi Conceptual Framework IPSAS (selanjutnya disebut CF IPSAS), khususnya Chapter (Ch) 7: Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements yang juga diterbitkan pada bulan Mei 2023. CF IPSAS Ch 7 ini merupakan landasan konseptual dari pengaturan di IPSAS 46, seperti tentang:

- Konsep pengukuran awal (pengukuran saat pengakuan awal) dan pengukuran selanjutnya (pengukuran setelah pengakuan awal);
- Hirarki pengukuran yang mencakup model, basis, dan teknik pengukuran;
- Pemilihan model dan basis pengukuran;
- Karakteristik basis pengukuran; dan
- Tingkat agregasi dan disagregasi pengukuran.

Keterkaitan IPSAS 46 dengan IPSAS Lainnya

Seperti telah disebutkan di atas, selama ini pengaturan tentang pengukuran terdapat pada masing-masing IPSAS. Misalnya pengukuran persediaan telah diatur dalam IPSAS 12: Inventories, pengukuran aset tetap telah diatur dalam IPSAS 17: Property, Plant, and

¹ Penulis adalah Anggota Kelompok Kerja Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) dan Staf Pengajar Tetap di Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia (FEB UI)

² IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board

³ IPSAS: International Public Sector Accounting Standards

⁴ IFRS: International Financial Reporting Standards

⁵ PSAK: Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan

⁶ PSAP: Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan

⁷ KSAP: Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Equipment, dan IPSAS-IPSAS lainnya. Lalu apa yang terjadi setelah IPSAS 46 yang mengatur tentang pengukuran diterbitkan?

Keterkaitan IPSAS 46 dan IPSAS lainnya dapat dijelaskan sebagai berikut⁸:

- IPSAS 46 tidak mengatur pengukuran untuk masing-masing transaksi dan/atau akun secara spesifik. IPSAS 46 mengatur tentang basis beberapa pengukuran yang diakui oleh standar;
- IPSAS lain (misal IPSAS 12, IPSAS 17, dll) yang mengatur pengukuran secara spesifik;
- Pengukuran dalam IPSAS 46 diterapkan jika pengukuran spesifik yang diatur dalam masing-masing IPSAS lain tersebut mewajibkan atau mengizinkan:
 - a. penggunaan satu atau beberapa basis pengukuran yang diatur dalam IPSAS 46; dan
 - b. pengukuran yang berdasarkan satu atau beberapa basis pengukuran yang diatur dalam IPSAS 46.

Sebagai contoh, salah satu basis pengukuran yang diatur dalam IPSAS 46 adalah *fair value* (nilai wajar). Jika dalam suatu IPSAS mewajibkan atau mengizinkan penggunaan basis pengukuran nilai wajar, maka pengukuran nilai wajarnya tersebut harus patuh terhadap pengaturan nilai wajar yang terdapat dalam IPSAS 46.

Penerbitan IPSAS 46 menyebabkan penyesuaian terhadap beberapa IPSAS yang didalamnya menggunakan konsep pengukuran seperti yang diatur dalam IPSAS 46. Contoh IPSAS yang mengalami penyesuaian akibat penerbitan IPSAS 46 adalah IPASS 1, IPSAS 3, IPSAS 4, IPSAS 9, IPSAS 10, IPSAS 12, IPSAS 16, IPSAS 21, IPSAS 22, IPSAS 23, IPSAS 26, IPSAS 27, IPSAS 28, IPSAS 30, IPSAS 31, IPSAS 33, IPSAS 34, IPSAS 38, IPSAS 39, IPSAS 40, IPSAS 41, IPSAS 42, dan IPSAS 43.

Pengukuran Awal

General rule pengukuran saat pengakuan awal atau pengukuran awal adalah pada harga transaksi, ditambah biaya transaksi untuk perolehan aset atau dikurangi biaya transaksi untuk perolehan liabilitas. *General rule* tersebut diterapkan untuk transaksi yang terjadi pada pasar yang teratur (*orderly market*) sehingga harga transaksi +/- biaya transaksi mencerminkan nilai awal aset/liabilitas yang disepakati pelaku pasar di tanggal pengukuran pada *market term* yang berlaku saat itu.

General rule mungkin tidak dapat diterapkan untuk transaksi yang terjadi bukan pada pasar yang teratur atau tidak diterapkan karena terdapat pengaturan spesifik tentang pengukuran transaksi tersebut di IPSAS lain. Dalam kondisi transaksi terjadi bukan pada pasar yang teratur, IPSAS 46 menyebutkan penggunaan “deemed cost” sebagai pengukuran awal. Secara definisi “deemed cost” adalah nilai yang digunakan sebagai

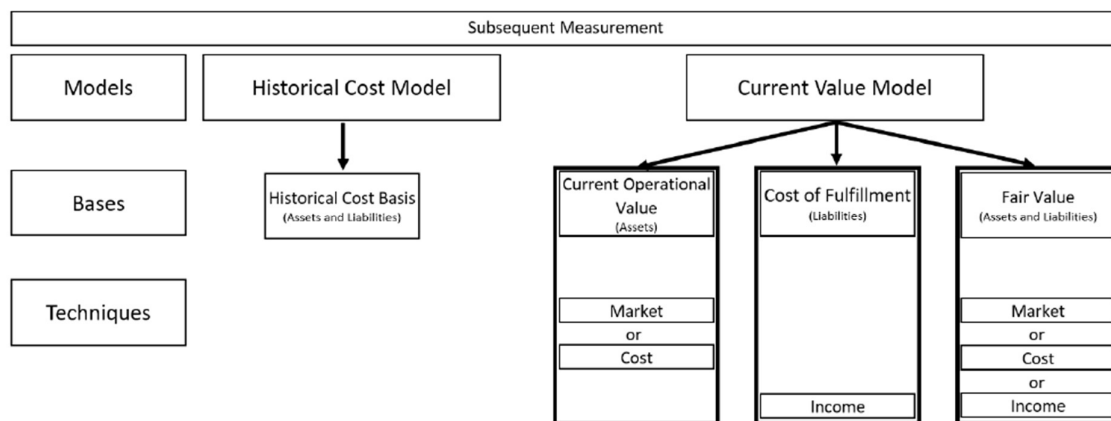
⁸ Terdapat pengecualian penerapan pengukuran IPSAS 46 yaitu untuk:

- a. transaksi sewa yang diakui sesuai IPSAS 43: Leases;
- b. transaksi yang diakui sesuai IPSAS 32: Service Concession Arrangements – Grantors; dan
- c. pengukuran yang memiliki beberapa kemiripan dengan basis pengukuran dalam IPSAS 46 namun sebenarnya bukan basis pengukuran yang dimaksud, seperti konsep nilai realisasi bersih pada IPSAS 12: Inventories, atau konsep value in use dalam IPSAS 21: Impairment of Non-Cash-Generating Assets dan IPSAS 26: Impairment of Cash-Generating Unit.

proksi harga transaksi pada tanggal pengukuran. “Deemed cost” menggunakan basis pengukuran nilai kini yang akan dijelaskan lebih lanjut di bagian lain. Perbedaan antara “deemed cost” dengan imbalan yang diberikan atau diterima dalam transaksi terkait diakui sebagai pendapatan atau beban.

Pengukuran Selanjutnya

Untuk pengukuran selanjutnya, CF IPSAS Ch.7 dan IPSAS 46 memperkenalkan hirarki pengukuran seperti pada Gambar 1. Hirarki pengukuran selanjutnya terdiri dari tiga level. Level pertama adalah model pengukuran⁹ yang terdiri dari model biaya historis dan model nilai kini. Untuk model biaya historis, level keduanya atau basis pengukurannya¹⁰ hanya ada 1 basis, yaitu basis historis, dan tidak ada level ketiganya. Sementara itu, untuk model nilai kini terdapat tiga pilihan basis pengukuran di level keduanya, yaitu nilai operasional kini, nilai pemenuhan, dan nilai wajar. Selanjutnya, di level ketiganya, teknik pengukuran¹¹ yang dapat digunakan untuk mengimplementasikan tiga basis pengukuran terdiri dari tiga teknik, yaitu pasar, biaya, dan penghasilan.



Gambar 1. Hirarki Pengukuran Selanjutnya
Sumber: IPSAS 46

Model dan Basis Biaya Historis

Model dan basis biaya historis digunakan untuk pengukuran aset dan liabilitas. Biaya historis untuk aset adalah nilai imbalan yang diberikan untuk memperoleh, mengkonstruksi, atau membangun suatu aset pada saat akuisisi, konstruksi, atau pembangunan, ditambah biaya transaksi. Sementara itu, biaya historis untuk liabilitas adalah nilai imbalan yang diterima atas suatu kewajiban dikurangi biaya transaksi pada saat liabilitas terjadi.

⁹ Model pengukuran adalah pendekatan umum dalam mengukur aset/liabilitas yang terdapat dalam laporan keuangan

¹⁰ Basis pengukuran adalah pendekatan spesifik dalam mengukur aset/liabilitas pada masing-masing model pengukuran. Basis pengukuran menyediakan informasi yang paling memenuhi karakteristik kualitatif dengan memperhatikan keterbatasan informasi pada pelaporan keuangan.

¹¹ Teknik pengukuran adalah metode untuk mengestimasi jumlah aset/liabilitas sesuai basis pengukuran yang digunakan. Pemilihan teknik pengukuran memperhatikan karakteristik aset/liabilitas dan ketersediaan data yang dapat diobservasi.

Pengukuran selanjutnya untuk aset dan liabilitas yang menggunakan model dan basis pengukuran biaya historis dicerminkan oleh harga transaksi perolehan +/- biaya transaksi perolehan atau “deemed cost” saat perolehan, yang disesuaikan dengan depresiasi, amortisasi, dan penurunan nilai (jika terjadi)¹². Nilai aset dan liabilitas tidak dipengaruhi oleh perubahan pada kondisi pasar saat ini, kecuali yang menyebabkan terjadinya penurunan nilai. Sebagai contoh, aset berupa kendaraan yang diukur menggunakan model dan biaya historis maka pada setiap tanggal pelaporan keuangan diukur pada biaya perolehan kendaraan tersebut (harga transaksi pembelian kendaraan dan biaya transaksi untuk memperoleh kendaraan) dikurangi dengan akumulasi depresiasi sampai dengan tanggal pelaporan dan penurunan nilai (jika ada). Perubahan harga pasar kendaraan tersebut, selain yang mengindikasikan terjadinya penurunan nilai, tidak berpengaruh terhadap nilai kendaraan di tanggal pelaporan keuangan.

Model Nilai Kini

Dalam model nilai kini, pengukuran selanjutnya aset dan liabilitas menggunakan informasi terkini untuk mencerminkan perubahan harga pada tanggal pengukuran. Berbeda dengan model biaya historis yang hanya memiliki 1 (satu) basis pengukuran yaitu basis biaya historis, maka model nilai kini memiliki beberapa pilihan basis pengukuran, yaitu:

- a. *Current operational value* (nilai operasional kini), yaitu mencerminkan jumlah yang entitas bersedia untuk keluarkan atas sisa potensi jasa dari suatu aset pada tanggal pengukuran;
- b. *Cost of fulfillment* (biaya pemenuhan), yaitu biaya paling murah (rendah) yang entitas akan keluarkan untuk memenuhi kewajiban yang terkandung dalam liabilitas pada tanggal pengukuran; dan
- c. *Fair value* (nilai wajar), yaitu harga yang akan diperoleh dari penjualan aset atau harga yang akan dibayarkan untuk mentransfer liabilitas, pada transaksi teratur antar pelaku pasar pada tanggal pengukuran.

Pemilihan basis pengukuran memperhatikan karakteristik tujuan perolehan aset atau liabilitas. Aset atau liabilitas dapat diperoleh dengan tujuan untuk memberikan jasa atau pelayanan masa depan kepada publik. Aset atau liabilitas juga dapat diperoleh dengan tujuan untuk menghasilkan arus kas masa depan.

Berdasarkan pilihan basis pengukuran dan karakteristik aset di atas, maka entitas dapat menggunakan basis nilai operasional kini jika tujuan perolehan aset adalah untuk memberikan jasa atau pelayanan masa depan kepada publik, atau menggunakan basis nilai wajar jika tujuan perolehan asetnya adalah untuk menghasilkan arus kas masa depan. Sementara itu, untuk liabilitas, entitas dapat menggunakan basis biaya pemenuhan jika tujuan perolehan liabilitas adalah untuk memenuhi kewajiban yang terkandung didalamnya, atau menggunakan basis nilai wajar jika tujuan perolehan liabilitas adalah untuk ditransfer kepada pihak lain.

¹² Aset/liabilitas juga dapat berubah jika ada penghentian pengakuan sebagian atau seluruh aset/liabilitas atau akrualisasi bunga yang mencerminkan komponen pendanaan.

Nilai Operasional Kini

Tujuan basis pengukuran nilai operasional kini adalah mengestimasi jumlah yang entitas bersedia untuk bayarkan untuk suatu aset non-keuangan pada tanggal pengukuran. Dengan demikian penerapan nilai operasional kini memerlukan informasi berikut ini:

- a. Jumlah yang entitas bersedia untuk keluarkan (bayarkan). Hal ini termasuk mengases harga yang akan dibayarkan pada pasar aktif atau biaya yang akan terjadi, untuk suatu aset pada cara termurah;
- b. Sisa potensi jasa dari aset dengan memperhatikan kondisi aset saat ini;
- c. Penggunaan dan lokasi aset saat ini; dan
- d. Teknik pengukuran yang sesuai untuk mengestimasi huruf a s.d. c di atas, dengan mempertimbangkan ketersediaan data yang merepresentasikan dengan tepat asumsi yang spesifik bagi entitas.

Dengan demikian, nilai operasional kini menyajikan pengukuran spesifik untuk entitas atas aset yang dimilikinya dengan kapasitas operasional pada penggunaan, lokasi, dan kondisi saat ini. Penyajian aset dengan nilai operasional kini di laporan posisi keuangan mencerminkan jumlah yang entitas akan keluarkan (bayarkan) pada tanggal pengukuran untuk sisa potensi jasa dari asetnya saat ini. Sementara itu, pengukuran aset dengan nilai operasional kini di laporan kinerja keuangan mencerminkan konsumsi aset dalam memberikan jasa/layanan publik berdasarkan kondisi pada tanggal pengukuran.

Biaya Pemenuhan

Tujuan basis pengukuran biaya pemenuhan adalah untuk mengestimasi nilai liabilitas dengan mengasumsikan entitas akan memenuhi liabilitas tersebut dengan cara yang paling murah. Penerapan biaya pemenuhan ini memerlukan informasi tentang:

- a. Liabilitas spesifik yang menjadi subjek pengukuran; dan
- b. Cara liabilitas tersebut dipenuhi.

Dengan demikian, biaya pemenuhan adalah biaya yang entitas ekspektasikan terjadi untuk menyelesaikan liabilitasnya dalam kegiatan normal operasi pada cara yang paling murah. Liabilitas diasumsikan diselesaikan sesuai *term & condition* dalam perjanjian dan tidak ditransfer kepada pihak ketiga.

Nilai Wajar

Tujuan basis pengukuran nilai wajar adalah untuk mengestimasi harga pada transaksi teratur untuk menjual aset atau mentransfer liabilitas yang disepakati oleh para pelaku pasar pada tanggal pengukuran dan kondisi pasar saat ini. Penerapan nilai wajar memerlukan informasi tentang:

- a. Aset atau liabilitas spesifik yang diukur;
- b. Untuk aset non-keuangan, premis penilaian yang sesuai untuk pengukuran (yang mencerminkan *highest and best use*);
- c. Pasar utama (atau pasar paling menguntungkan) untuk aset atau liabilitas tersebut; dan
- d. Teknik pengukuran yang sesuai, mempertimbangkan ketersediaan data sebagai input yang merepresentasikan asumsi yang akan digunakan oleh pelaku pasar dalam menghargai aset atau liabilitas dan kategori hirarki nilai wajar dari input yang digunakan.

Dengan demikian, nilai wajar menyajikan harga jual aset atau nilai transfer liabilitas yang mencerminkan kesepakatan harga/nilai antar pelaku pasar yang terjadi di pasar utama (atau pasar yang paling menguntungkan) setelah mempertimbangkan data yang tersedia bagi pelaku pasar. Khusus untuk aset non-keuangan, harga/nilai tersebut juga mempertimbangkan arus kas potensial yang dapat diperoleh dari *highest and best use* aset tersebut.

Teknik Pengukuran

Seperti ditunjukkan pada Gambar 1, untuk mengestimasi nilai berdasarkan masing-masing basis pengukuran pada model nilai kini terdapat beberapa teknik pengukuran, yaitu:

- a. Pendekatan pasar;
- b. Pendekatan biaya; dan
- c. Pendekatan penghasilan.

Penggunaan masing-masing teknik pengukuran harus mencerminkan basis pengukurannya. Estimasi nilai terkadang cukup dengan menggunakan 1 (satu) teknik pengukuran, namun dalam kondisi lain mungkin diperlukan beberapa teknik pengukuran. Jika entitas menggunakan beberapa teknik pengukuran sehingga menghasilkan beberapa rentang nilai, maka penentuan nilai memperhatikan kemampuan masing-masing teknik pengukuran dalam mencerminkan nilai aset atau liabilitas yang sesungguhnya.

Teknik pengukuran harus diterapkan secara konsisten, kecuali terdapat perubahan yang menyebabkan teknik pengukuran lainnya menjadi lebih representatif. Perubahan teknik pengukuran tersebut merupakan perubahan estimasi. Contoh-contoh situasi yang dapat menyebabkan perubahan teknik pengukuran:

- a. Pengembangan pasar baru;
- b. Ketersediaan informasi baru;
- c. Kehilangan informasi yang sebelumnya tersedia;
- d. Perbaikan teknik pengukuran; atau
- e. Perubahan pada kondisi pasar.

Pendekatan Pasar

Pendekatan pasar menggunakan harga dan informasi relevan lainnya yang diperoleh dari transaksi di pasar untuk aset, liabilitas, atau grup aset dan liabilitas yang identik atau serupa. Pendekatan pasar dapat digunakan pada basis pengukuran biaya operasional kini untuk mengukur aset dan basis pengukuran nilai wajar untuk mengukur aset atau liabilitas.

Pendekatan Biaya

Pendekatan biaya mencerminkan jumlah yang saat ini diperlukan untuk menggantikan jasa/layanan yang disediakan oleh suatu aset melalui akuisisi, konstruksi, atau pembangunan aset pengganti yang memiliki kegunaan yang serupa/sebanding, setelah disesuaikan dengan *obsolescence* (yang mencakup penurunan fisik, fungsi, teknologi, dan ekonomik, tidak sebatas depresiasi). Pendekatan biaya dapat digunakan pada basis

pengukuran biaya operasional kini untuk mengukur aset dan basis pengukuran nilai wajar untuk mengukur aset atau liabilitas.

Pendekatan Penghasilan

Pendekatan penghasilan adalah mengkonversi sejumlah arus kas atau pendapatan dan beban di masa depan menjadi nilai kini (terdiskonto). Pendekatan penghasilan dapat digunakan pada basis pengukuran biaya pemenuhan untuk liabilitas dan basis pengukuran nilai wajar untuk mengukur aset atau liabilitas.

Pengungkapan

Entitas diwajibkan untuk mengungkapkan informasi yang membantu pengguna laporan keuangan menilai basis pengukuran, teknik pengukuran dan input yang digunakan dalam mengukur aset dan liabilitasnya. Oleh sebab itu entitas harus memenuhi persyaratan pengungkapan pengukuran sesuai IPSAS yang relevan ketika pengukuran tertentu digunakan dalam mengukur aset atau liabilitas.

Penutup

Penerbitan IPSAS 46 yang menyertai revisi CF IPSAS khususnya Ch.7 memberikan kerangka berfikir baru yang lebih sistematis dan konsisten mengenai pengukuran yang dianut oleh IPSAS. Walaupun IPSAS 46 bukan mengatur pengukuran untuk transaksi spesifik, namun pengaturan dalam IPSAS 46 akan mempengaruhi pengukuran yang terdapat dalam IPSAS spesifik jika IPSAS spesifik tersebut menggunakan konsep pengukuran yang diatur dalam IPSAS 46. Di masa depan, aturan pengukuran pada IPSAS yang diterbitkan tentu akan berpedoman pada revisi CF IPSAS Ch.7 dan IPSAS 46 ini. Hal ini perlu dicermati oleh para pemangku kepentingan pelaporan keuangan entitas pemerintahan di Indonesia mengingat KSAP telah menjadikan IPSAS sebagai salah satu rujukan utama dalam mengembangkan PSAP kedepan. Semoga tulisan ini dapat memberikan gambaran awal konsep pengukuran baru yang terkandung dalam IPSAS 46 dan revisi CF IPSAS Ch.7. Pada kesempatan berikutnya akan disajikan tulisan yang menjelaskan lebih spesifik masing-masing model, basis, dan teknik pengukuran yang diatur dalam IPSAS 46 dan revisi CF IPSAS Ch 7 tersebut.