

ED IPSAS 92 ; TANGIBLE NATURAL RESOURCES

Studi Mandiri Dr. Jan Hoesada

PENDAHULUAN

Draft-Publikasian (ED) 92 IPSAS tentang SDA (Natural Resources) dirancang untuk (1) SDA Kasad-Mata (*tangible*) Bukan Mineral diluar domain ED 86 SDA Mineral (kasad-mata dan (2) SDA tidak-kasad mata (*tangible & intangible natural-mineral resources*) dalam rumpun AT, persediaan, aset hak-guna (misalnya konsesi mata-air) , aset hak-pakai (konsesi wisata-alam), aset budaya (*heritage natural asset*, misalnya sungai Bengawan Solo) dan investasi-properti (misalnya, wisata air-terjun atau pulau-kecil tak-berpenghuni tujuan-wisata).

Definisi SDA Kasad-Mata (Tangible Natural Resources) pada konsep publikasian tersebut: SDA adalah suatu substansi kasad-mata dan/atau kasad-indra (kulit, penciuman dll) yang muncul secara alamiah dan secara fisik di alam-ruya , merupakan substansi mengandung daya-layan bagi umat-manusia, antara lain memberi maslahat-keekonomian.

Sebagai catatan kecil; bagi penulis, SDA udara tidak kasad-mata , kandungan oksigen pada udara tidak kasad-mata namun kasad paru-paru. Makin tinggi permukaan bumi, makin sedikit kandungan oksigen pada udara. Flora membuat emisi CO₂ ke udara malam-hari.

SDA matahari mempunyai dimensi kasad-mata adalah substansi matahari itu sendiri dan sinar-matahari (kasad mata) yang menerangi bumi dan memberi energi-panas (tidak kasad-mata namun kasad-indra lain, yaitu terasa hangat/panas pada permukaan kulit, ber-unsur tidak kasad-mata & kasad-indra , misalnya (1) kemampuan alamiah sebagai pro-vitamin D , (2) sebagai sarana pengolahan nutrisi , pendorong pertumbuhan bagi flora & fauna , sarana berkembang-biak seluruh alam-semesta.

Udara tidak bergerak tidak kasad-mata , karena tidak-kasad mata dan tidak terasa di permukaan kulit, udara bergerak adalah SDA angin tidak-kasad mata namun kasad-dampak pada permukaan-kulit akibat-angin , disadari kehadirannya karena berguna untuk menggerakkan kapal-layar, kincir-angin , menaikkan layang-layang, membersihkan polusi udara , dll.

Eksistensi angin dan panas sinar matahari yang terasa di permukaan kulit makhluk hidup, udara tidak kasad-mata bagi manusia namun kasad-indra pernafasan adalah karena kandungan oksigen dalam udara.

SDA Air jernih adalah SDA kasad-mata , didalamnya mempunyai berbagai unsur mineral. Sumur adalah sebuah bentuk penambangan SDA air mineral.

INTISARI ED 92 IPSAS

Draf publikasian ED 92 IPSAS mencakupi pula SDA tak-berbatas umur-ekonomis **bila** tak digunakan/dikonsumsi seperti SDA kasad-mata dalam IPSAS yang lain cq ED 86 SDA Mineral, **karena itu rumpun SDA pada ED 92 ini tak di-susutkan**, sebagai anggapan-kebenaran (*rebuttable presumption*)¹, kecuali SDA yang berada pada lereng-menurun (*downward trend*) atau degradasi menuju kemusnahan (tidak lestari). Sebagai misal lereng-menurun, populasi mata-air alam (murni) di muka-bumi cenderung menurun karena pemanasan global, ketidak pastian musim penghujan, hutan-primer wilayah/kedudukan sumber mata-air hilang menjadi hutan-sekunder dan perkebunan & hunian, kebakaran hutan dll.

Sebagai catatan samping, Sumber AI menyatakan bahwa SDA Tidak Kasad-Mata (Intangible natural resources) adalah sumber daya alam yang tidak berwujud, seperti, udara segar, penyerapan karbon, dan keanekaragaman kehidupan.

SDA langka (*rare*) dan cenderung menjadi langka (*tend to be rare*) sebagai aset-tetap entitas LK terkait IPSAS 45, *Property, Plant, and Equipment* (paragraf 15 and 54), atau memang-langka (*natural heritage assets*) terkait penentuan biaya-perolehan pada tataran transaksi-



pertukaran dan kewajiban pengungkapan nilai-kini (*current value*), dengan kewajiban referensi-silang

Untuk masa peralihan/transisi penggunaan standar-baru berdasar ED 92, pengakuan awal **boleh** menggunakan biaya-perolehan-tetapan (*deem cost*) pada awal penerapan standar ini, atau retrospektif-paripurna sesuai kaidah *IPSAS 3, Accounting Policies*,

Changes in Accounting Estimates and Errors, atau hampiran retrospektif-termodifikasi (*modified retrospective approach*)

SDA kasad-mata (*tangible natural resources*) secara fisik terbentuk/timbul/muncul secara alamiah, berdaya-layan (*service potencial*) dan/atau bermanfaat-keekonomian (*economic potential*) atau menjadi sumber suatu masalahat-keekonomian (*economic benefit natural resources*) sehingga (1) dapat diakuntansikan & dilaporkan sebagai komponen/bagian suatu rumpun aset SDA Kasad-Mata, atau dilaporkan sendirian *kalau tak dapat masuk rumpun SDA Kasad-Mata Non-Mineral* versi ED 86 IPSAS, pada LK, bila hak-legal atas aset SDA

¹ A *rebuttable presumption* is a legal principle that presumes something to be true unless proven otherwise. The burden of proof lies with the party who wishes to rebut or disprove, the presumption. A *rebuttable presumption* is most often found in civil law, as opposed to criminal law.

dapat diidentifikasi (cq hak penambangan dan hak eksploitasi hasil-tambang), bila mengandung potensi-ekonomi di-masa yang-akan-datang, yang terkendali (cq di miliki/di kuasai) sebagai dampak/hasil transaksi masa-lalu (misalnya transaksi akuisisi), dan dapat diukur secara-andal, (2) sekadar diungkapkan pada CALK saja , untuk sementara , kalau belum memenuhi semua syarat pengakuan sebagai aset SDA Kasad-Mata.

Nilai kini (*current value*) terukur-secara-andal bila beda-keaneka-ragaman berbagai penilaian tidak-berbeda secara-sifnifikan atau probabilitas berbagai estimasi dalam kisaran itu dapat di tentukan.

Pada tanggal perolehan , aset SDA diakui pada nilai-historis sebesar harga-transaksi dan biaya transaksi lainnya (misalnya akta notaris dll) untuk perolehan itu (*A recognized tangible natural resource acquired through an exchange transaction shall be measured at its cost*) sesuai para 14-22 of IPSAS 45.

Pengukuran berdasar biaya tetapan (deem cost) kalau pada saat pengakuan aset SDA diperoleh (1) bukan dari transaksi bukan-pertukaran atau (2) *transaksi-pertukaran tak mempunyai pasar reguler*, sesuai Para 12 draf ini, yang tak boleh mencakupi proses-revaluasi. Proses revaluasi tak boleh dilakukan bersamaan dengan transaksi-perolehan, proses revaluasi aset SDA Kasad-Mata dilakukan hanya oleh entitas LK yang memutuskan memilih menerapkan kebijakan revaluasi-berkala **tiap tanggal LK** paska tanggal-perolehan.

Pengukuran pada tiap tanggal LK paska-perolehan sesuai IPSAS 46 sesuai kebijakan-akuntansi terpilih.

- Bila entitas LK memilih Model Biaya Historis, dan pada saat perolehan diakui sebesar biaya-perolehan-aktual atau sebesar biaya-tetapan (deemed cost), maka pada tanggal LK paska-tanggal perolehan entitas mencatat/melaporkan nilai-terbawa aset SDA tersebut pada harga-perolehan-historis atau biaya-tetapan secara konsisten, dikurangi akumulasi penyusutan(sepanjang dapat diterapkan) dan akumulasi rugi turun-nilai.
- Bila entitas LK memilih Model Biaya Kini (Current Value Model) *hanya-bila dapat diterapkan secara-andal*, maka pada tanggal LK paska-tanggal perolehan SDA, entitas mencatat/melaporkan nilai-terbawa aset SDA tersebut pada harga-kini (currnet value) yang dapat diukur secara-andal , dikurangi akumulasi penyusutan (sepanjang dapat diterapkan) dan akumulasi rugi turun-nilai. Penyusutan masuk Laporan Kinerja Keuangan atau masuk ke nilai-terbawa aset lain.
- Entitas pemilih hampiran Model Biaya Kini wajib menggunakan Model Biaya Historis, kalau pada tanggal LK paska-tanggal perolehan SDA , ternyata tidak-terdapat informasi nilai-kini berkualitas andal.
- Agenda revaluasi berkala vide paragraf 20-22 harus berfrekuensi memadai sedemikian-rupa sehingga nilai-terbawa tanggal LK dengan hampiran biaya historis tak-berbeda secara-material dengan hampiran nilai-kini pada tiap tanggal LK.
- Kenaikan nilai terbawa aset SDA akibat revaluasi di kredit ke akun Surplus Revaluasi, dicatat pada Laporan Suplus apabila surplus tersebut merupakan pemulihan / balikan penurunan nilai-kini periode akuntansi sebelumnya.

- Kenaikan/penurunan akibat revaluasi SDA Kasad-Mata **satu-kelas** harus di ofset satu dengan yang lain , **offset kenaikan/penerunan beda kelas SDA Kasad-Mata** di-larang.
- Entitas LK memilah umur-penggunaan (useful life) terbatas dan batas-umur tiap aset dalam rumpun ini , dan umur-penggunaan (useful life) tidak terbatas.



- Karena aset sebagian SDA Kasad-Mata tidak di-konsumsi atau digunakan sehingga aus/habis, maka *SDA Kasad-Mata (Tangible Natural Resources) diasumsikan ber-umur-penggunaan (useful life) tidak terbatas, dan tidak disusutkan.* Istilah SDA Fisik tidak-berbatas (*indefinite*) tidak

bermakna aset SDA abadi (*infinite*) , penentuan sifat aset tidak terbatas-waktu di tentukan ulang tiap tanggal LK, kalau-kalau beralih menjadi aset SDA Fisik terbatas waktu.

- Nilai residu aset SDA Fisik terbatas/nir-batas umur ditelaah secara berkala & sistematis , misalnya pada tiap tanggal LK tahunan, sepanjang umur-ekonomis . Perubahan nilai residu, baik penurunan, kenaikan, maupun pembalikan / pemulihan penurunan karena penerapan IPSAS 21 Impairment of Non-Cash-Generating Assets atau IPSAS 26, Impairment of Cash-Generating Assets, diakuntansikan sesuai IPSAS 3 tentang perubahan estimasi.
 - Pembalikan-Pengakuan (*Derecognition*) atau penghapusan- pengakuan aset SDA Kasad-Mata dilakukan saat
 - Pelepasan aset (antara lain transaksi hibah, jual, tukar tambah, diserahkan sebagai inbreng penyertaan saham atau kehilangan-eksistensi misalnya karena bencana-alam)
 - Melepas kendali (control) atas aset SDA tersebut.
 - Entitas kehilangan maslahat-ekonomi atas aset tersebut
 - Untung/rugi akibat penghapusan-pengakuan (derecognition) di laporkan pada Laporan Kinerja Keuangan, sebesar selisih hasil-penghapusan dengan nilai buku saat penghapusan..
 - Hasil penghapusan berupa piutang pada awalnya diakui pada nilai-wajar . Bila pembayaran ditunda imbalan diterima pada awalnya diakui setara/ekuivalen harga-tunai , perbedaan nilai nominal imbalan vs harga-tunai diakui sebagai pendapatan-bunga efektif sesuai IPSAS 47, Revenue. Reclassification
 - Aset SDA Kasad-Mata yang dipindah ke-kelompok aset-lain, misalnya sebagai properti investasi, menggunakan saldo nilai-terbawa neto sebelum pindah maksud/tujuan penggunaan, sifat dan tujuan pengggunaan sesuai IPSAS 12, IPSAS 16, IPSAS 27, atau IPSAS 45 , bila pindah rumpun ke Aset Tersedia Untuk Dijual, diakui sesuai kriteria klasifikasi para 11-19 IPSAS 44.

- Penyajian SDA Kasad-mata pada neraca dengan sebuah lini khusus, yang boleh terbagi menjadi rumpun/sub-rumpun Aset SDA Kasad-Mata, misalnya
 - ❖ Subrumpun Aset SDA Kasad-Mata sesuai misi entitas LK vs Subrumpun Aset SDA Kasad-Mata untuk tujuan-lain diluar misi entitas LK
 - ❖ Subrumpun Aset SDA Kasad-Mata untuk konservasi (tangible natural resources held for conservation) vs Subrumpun Aset SDA Kasad-Mata untuk tujuan komersial

- Standar pengungkapan (disclosure) adalah sbb
 - ❖ Identitas aset SDA Kasad-Mata yang mencakupi jenis SDA, identitas lokasi dan identitas hukum, estimasi deposit dan keterangan-penting lain, misalnya rencana pindah-buku aset tersebut.
 - ❖ Pengungkapan rumpun SDA Kasad Mata sbb
 - a. SDA Kasad Mata Mineral (ED 86) dan selebihnya (ED 92).
 - b. Rumpun SDA Kasad Mata di Neraca
 - 1. Rumpun Aset Terkait misi utama entitas LK, dalam dalam rumpun AT Berwujud-SDA Kasad-Mata Mineral dan Non-Mineral di Neraca .
 - 2. Rumpun Aset tidak terkait misi utama entitas LK, dalam rumpun Properti-Investasi, rumpun Aset Tersedia untuk Dijual dan rumpun lain
 - c. Aset SDA hapus-buku atau pindah-buku ke Properti-Investasi, Aset Tersedia untuk Di-jual dll.pada periode LK , penjelasan dampak pada LK.
 - ❖ Tujuan cq manfaat penguasaan SDA Kasad-mata oleh entitas yang terklasifikasi sebagai SDA-Kasad Mata Sesuai Misi Utama dan SDA-Kasad Mata Diluar Misi Utama entitas LK.

- Dampak aset SDA Kasad-Mata pada posisi-keuangan, pada kinerja-utama entitas LK sesuai misi cq tujuan/target kegiatan-utama, dan pada arus-kas.

- Bila entitas menggunakan biaya perolehan tetapan sendiri (deemed cost) pada perolehan awal , entitas **tidak diwajibkan** menerapkan kebijakan-akuntansi model nilai-kini (*Current Value Model*) untuk periode LK selanjutnya setelah paska-transaksi perolehan SDA tersebut.

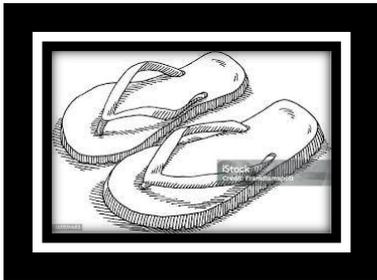
- Bila entitas menerapkan kebijakan-akuntansi model nilai-kini (*Current Value Model*) untuk periode LK selanjutnya paska-perolehan, entitas wajib mengungkapkan.
 - a. Metode dan atau teknik pengukuran nilai-kini.
 - b. Identitas cq kualitas sumber-data terobsevasi dan tidak-terobservasi.

- c. Besar pengaruh/dampak sumber-data tak-terobservasi pada kualitas LK.

KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

SDA antara lain terdiri atas

- SDA bernilai sosial-ekonomi yang dapat dikuasai (dapat masuk Neraca) vs tidak-dapat dikuasai (tidak dapat masuk neraca).
- SDA Mineral versi ED 86 IPSAS vs SDA Non-Mineral versi ED 92 IPSAS
- SDA Kasad Mata versi ED 92 Tangible Natutral Resources IPSAS vs SDA Tidak-Kasad mata (intangible natural resources) misalnya daya-tarik-bumi (grafity), suhu-udara, udara-bergerak (angin) .
- Sebagian SDA Kasad-Mata tidak dapat menjadi aset entitas LK, misalnya kondisi siang-malam.
- SDA Mineral dan SDA Non-Mineral pertambangan
- SDA Mineral dan SDA Non-Mineral bukan-pertambangan, antara lain SDA kehutanan, kelautan, pertanian dan pekebunan
- SDA Mineral dan SDA Non-Mineral kasad-mata , dapat dikuasai/dimiliki dan bernilai sosial-ekonomi vs SDA Mineral dan SDA Non-Mineral tidak kasad-mata (intangible) , sehingga dapat dikuasai/dimiliki dan tidak bernilai sosial-ekonomi, tidak dapat diakui sebagai aset entitas LK
- SDA terbarukan, misalnya mata-air, udara-begerak/angin, oksigen , air sungai, air-tanah dan air laut vs SDA tidak-terbarukan, misalnya lapisan ozon, matahari , fosil (migas, batubara) dan beberapa jenis SDA Mineral lain.



Disimpulkan bahwa :

- ED 92 Tangible Natural Resources adalah **residual** dari ED 85 SDA Mineral dan standar SDA lain bila ada.
- Anatomi ED 86 dan ED 92 IPSAS tidak sama atau tidak-serupa sehingga sulit diperbandingkan.

Pada tataran teori akuntansi, praktis SDA yang diatur oleh SAK adalah hanya SDA kasad-mata (tangible), dapat dikuasai entitas LK dan bernilai sosioekonomi.

Hampir seluruh SDA dimuka-bumi yang relevan bagi dunia-akuntansi adalah SDA Mineral yang terakomodasi ED 86 IPSAS.

Seluruh SDA non-mineral (bila ada) terakomodasi ED 92.

Pada hemat penulis, ED 86 SDA Mineral dan SDA Kasad-Mata sebaiknya diharmonisasi oleh IFRS Board & IPSAS Board, yang mencakupi

- Wilayah SDA yang diatur , bahwa IPSAS 92 mencakupi wilayah SDA diluar SDA Mineral ED 86.
- Sebaiknya judul dua ED tersebut diselaraskan, istilah tangible natural resources ED 92 harus diselaraskan dengan judul ED 86.

- Sebaiknya Bab, Sub-bab atau garis-besar dua ED tersebut diselaraskan, agar keduanya berdaya banding (comparable).
- Tidak ada SDA tidak-kasad mata ,karena tidak dapat dikendalikan (uncontrolable) dan tidak bernilai sosio-ekonomi , yang layak tampil pada LK.

IPSAS 86 dan IPSAS 92 bila-terbit, harus dibaca, dipahami dan digunakan sekaligus bersama-sama oleh sebuah entitas LK.

Selaras SAK NKRI, sebaiknya KSAP berkeinginan untuk mengadopsi IPSAS 86 dan 92 karena NKRI adalah sebuah negara kaya SDA.

Jakarta, November 2024.