

Pengukuran Susulan Bagi Aset Hartanah, Loji dan Peralatan Sektor Awam: Perbandingan Amalan Semasa di Empat Negara Terpilih

(Subsequent Measurement of Property, Plant, and Equipment in the Public Sector: A Comparison of Current Practices in Four Selected Countries)

Norida Basnan, Azlina Ahmad, Ainol Basirah Abdul Wahab*

*Fakulti Ekonomi dan Pengurusan, Universiti Kebangsaan Malaysia,
Bangi, Selangor, Malaysia*

*Corresponding Author: ainolbasirah@ukm.edu.my

<https://doi.org/10.58458/ipnj.v14.02.05.0108>

Received: 30 June 2024

Reviewed: 11 September 2024

Accepted: 30 September 2024

Published: 20 December 2024

Abstrak

Tujuan: Kajian ini bertujuan untuk mengenal pasti dan membuat perbandingan asas pengukuran susulan aset hartanah, loji dan peralatan (HLP) yang diguna pakai di empat (4) negara yang dipilih iaitu United Kingdom (UK), New Zealand, Australia dan Kanada.

Rekabentuk/ Metodologi/ Pendekatan: Analisis kandungan dokumen termasuk laporan kewangan kerajaan, piawaian perakaunan dan manual laporan kewangan telah dijalankan. UK, New Zealand, Australia dan Kanada dipilih kerana negara-negara ini telah lama mengguna pakai perakaunan asas akruan yang memerlukan aset bukan kewangan termasuk aset HLP dinilai dan dipermodalkan. Sebagai perintis dalam pelaksanaan perakaunan asas akruan, pengalaman mereka dalam memperakaun aset HLP khususnya pengukuran aset berkenaan boleh dijadikan panduan untuk diaplikasikan di negara membangun seperti Malaysia.

Dapatan: Secara keseluruhan, bagi pengukuran susulan aset HLP sektor awam, model kos sejarah dan nilai semasa kedua-duanya diguna pakai bergantung kepada jenis atau kategori aset yang dikenalpasti kecuali Kanada yang hanya mengguna pakai model kos sejarah. Terdapat persamaan antara New Zealand dan Australia yang mengguna pakai asas nilai saksama di bawah model nilai semasa bagi kebanyakan aset HLP. Manakala unik bagi UK, asas

Artikel ini adalah sebahagian daripada projek Kajian Kaedah Terbaik Pengukuran Susulan bagi Aset Hartanah, Loji dan Peralatan Sektor Awam yang dibiayai oleh Jabatan Akauntan Negara Malaysia di bawah Geran Penyelidikan Perakaunan dan Kewangan Sektor Awam Tahun 2024 (JANM.100-12/2/1 (9)).

nilai pengoperasian semasa (*current operational value* – COV) diguna pakai bagi aset HLP tertentu seperti tanah dan bangunan serta aset infrastruktur.

Limitasi/ Implikasi Kajian: Data kajian dikumpulkan daripada sumber sekunder dan bergantung sepenuhnya kepada apa yang dilaporkan dan yang terkandung dalam dokumen yang dianalisis sahaja. Selain itu, hanya amalan semasa empat (4) negara sahaja yang dikaji, justeru adalah mustahil untuk digeneralisasi kepada keseluruhan organisasi sektor awam.

Implikasi Praktikal: Hasil dapatan kajian dijangka dapat menjadi input berguna untuk mencadangkan kaedah terbaik pengukuran susulan aset HLP yang boleh dipraktik dalam sektor awam di Malaysia. Seterusnya dapatan kajian boleh dijadikan panduan oleh Jabatan Akauntan Negara Malaysia (JANM) untuk menggubal piawaian dan polisi perakaunan bagi pengukuran susulan aset HLP sektor awam.

Ketulenan/ Nilai: Kajian yang dilaporkan dalam artikel ini merangkumi perbandingan amalan pengukuran susulan aset HLP di empat (4) negara maju terpilih yang telah lama mengamalkan perakaunan asas akruan. Hasil kajian boleh memangkin kajian tentang implikasi setiap asas pengukuran susulan terhadap prestasi dan kedudukan kewangan negara dan seterusnya mengutarakan cadangan kaedah terbaik pengukuran susulan bagi aset sektor awam di Malaysia.

Kata Kunci: Pengukuran aset sektor awam, pengukuran susulan, asas pengukuran aset, nilai pengoperasian semasa

Abstract

Purpose: *This study aims to identify and compare the basis for subsequent measurement of property, plant and equipment (PPE) assets used in four (4) selected countries, namely the United Kingdom (UK), New Zealand, Australia and Canada.*

Design/ Methodology/ Approach: *Content analysis of documents, including government financial reports, accounting standards and financial report manuals, was carried out. The UK, New Zealand, Australia and Canada were selected because these countries have long used accrual basis accounting, which requires non-financial assets, including PPE assets to be valued and capitalised. Being pioneers in the implementation of accrual basis accounting, their experience in accounting for HLP assets, especially the measurement of the assets, can be used as a guide to be applied in developing countries such as Malaysia.*

Findings: *Overall, for subsequent measurement of public sector PPE assets, both historical cost and current value models are used depending on the type or category of assets identified, except for Canada which only uses the historical*

cost model. There are similarities between New Zealand and Australia which apply the fair value basis under the current value model for most PPE assets. While unique to the UK, the current operating value basis is used for certain PPE assets such as land and buildings and infrastructure assets.

Research Limitations/ Implications: *Data for the study was collected from secondary sources and depends entirely on what was reported and contained in the analyzed documents. In addition, only the current practices of four countries were studied, thus it is impossible to generalize to the entire public sector organisation.*

Practical Implications: *The results of the study are expected to be a useful input to suggest the best method of subsequent measurement of PPE assets that can be practiced in the public sector in Malaysia. Next, the findings of the study can be used as a guide by the Accountant General's Department of Malaysia (AGD) to draft accounting standards and policies for the subsequent measurement of public sector PPE assets.*

Originality/ Value: *The study reported in this article includes a comparison of PPE asset subsequent measurement practices in four (4) selected developed countries that have long practiced accrual basis accounting. The results of the study may fuel more studies to examine the implications of each subsequent measurement basis on the performance and financial position of the country and further suggest the best method of subsequent measurement for public sector assets in Malaysia.*

Keywords: *Measurement of the public sector assets, subsequent measurement, basis of asset measurement, current operational value*

1.0 Pengenalan

Pengukuran memainkan peranan penting dalam menentukan nilai kewangan sesuatu item penyata kewangan dengan memastikan asas pengukuran yang sesuai diguna pakai. Setiap asas pengukuran mempunyai sifat-sifat berbeza yang dapat membantu pengguna penyata kewangan menilai kos perkhidmatan yang disediakan oleh sesuatu entiti sektor awam, keupayaan entiti menyediakan perkhidmatan pada masa hadapan dan kapasiti entiti berkenaan membiayai aktiviti-aktivitinya (McDonough & Yan, 2023). Pengukuran bagi aset hartanah, loji dan peralatan (HLP) sektor awam adalah sesuatu yang mencabar. Ini adalah kerana sebahagian besar aset HLP dalam sektor awam dipegang untuk potensi perkhidmatannya iaitu aset operasi yang digunakan untuk menyediakan perkhidmatan manakala sebahagian lagi aset HLP dipegang untuk menjana aliran tunai. Ia menjadi perbincangan berterusan tentang model pengukuran susulan manakah di bawah perakaunan asas akrual yang paling baik memenuhi keperluan pihak berkepentingan sektor awam (Oulasvirta, 2021).

Dalam konteks pengukuran aset HLP sektor awam di Malaysia, selari dengan Piawaian Antarabangsa Perakaunan Sektor Awam (IPSAS), Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia (MPSAS) membenarkan asas kos sejarah dan asas nilai saksama diguna pakai. Walau bagaimanapun, jika sesuatu aset HLP itu dipegang untuk kapasiti operasinya iaitu

penyampaian perkhidmatan, penggunaan nilai saksama adalah sukar dan mungkin tidak sesuai kerana aset tersebut tidak digunakan dengan sebanyak dan sebaik mungkin untuk tujuan kewangan. Dalam perkembangan terkini, bagi aset yang dipegang bagi tujuan operasi, Badan Piawaian Antarabangsa Sektor Awam (IPSASB) telah memperuntukan asas pengukuran susulan baru iaitu nilai pengoperasian semasa (COV) dan menerima pakai asas nilai saksama bagi aset HLP sektor awam yang dipegang bagi tujuan menjana aliran masuk tunai (IPSASB, 2022). Dalam konteks sektor awam di Malaysia, bagi pengukuran susulan aset HLP termasuk aset infrastruktur dan aset pertahanan, MPSAS 17 membenarkan sama ada model kos atau model penilaian semula yang melibatkan penentuan nilai saksama.

Dari aspek pengukuran susulan aset HLP ini, kajian perbandingan tentang amalan sedia ada antara negara-negara yang telah mengguna pakai perakaunan asas akruan didapati masih kurang. Tambahan pula, perkembangan terkini piawaian perakaunan berkaitan pengukuran aset seperti yang diperkenalkan IPSASB telah membuka ruang persoalan sejauh mana asas pengukuran susulan aset HLP seperti asas nilai semasa telah diamalkan. Justeru, kajian yang dilaporkan dalam artikel ini bertujuan untuk mengenal pasti dan membuat perbandingan asas pengukuran susulan aset HLP yang diguna pakai di empat (4) negara yang dipilih iaitu UK, New Zealand, Australia dan Kanada. Pemilihan negara-negara ini adalah kerana negara-negara tersebut adalah negara peneraju yang telah lama melaksanakan perakaunan asas akruan. Pelaksanaan perakaunan akruan yang telah matang di negara-negara berkenaan mewajarkan pengalaman dan amalan negara-negara ini dalam memperakaunkan aset khususnya berkaitan pengiktirafan dan pengukuran aset HLP dijadikan sebagai panduan. Hasil dapatan kajian dijangkakan dapat menjadi input berguna untuk mencadangkan kaedah terbaik pengukuran susulan aset HLP yang boleh dipraktik dalam sektor awam di Malaysia dan seterusnya dapat dijadikan panduan oleh JANM untuk menggubal piawaian dan polisi perakaunan serta kerangka kerja konseptual khusus bagi pengukuran susulan aset HLP sektor awam.

Seksyen selepas ini membincangkan tentang kajian lepas berkaitan pengukuran aset sektor awam serta panduan piawaian perakaunan antarabangsa bagi pengukuran susulan aset. Seksyen seterusnya adalah penerangan tentang pendekatan yang diambil dalam melaksanakan kajian dan diikuti dengan laporan dapatan kajian serta perbincangan. Artikel ini diakhiri dengan kesimpulan.

2.0 Sorotan Kajian Lepas

Peralihan kepada perakaunan asas akruan telah menimbulkan beberapa cabaran dalam pelaksanaannya seperti pengiktirafan serta penilaian aset sektor awam. Persoalan tentang bagaimana seharusnya aset sektor awam perlu diperakaunkan masih menjadi perbincangan sejak lebih 30 tahun yang lalu (Roje & Redmayne, 2020). Menurut Caruana (2021) isu berkaitan pengiktirafan, pengukuran dan pendedahan aset (termasuk juga liabiliti) adalah paling sukar untuk diatasi. Secara khusus tentang pengukuran aset sektor awam, di bawah perakaunan asas akruan, menurut Oulasvirta (2021) masih terdapat perbincangan berterusan tentang kaedah pengukuran susulan manakah yang paling baik memenuhi keperluan pihak berkepentingan sektor awam.

The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW, 2023) menyatakan bagi pengukuran aset sektor awam, nilai saksama sukar diguna pakai kerana 1) kebanyakan

aset sektor awam dipegang untuk kegunaan operasi berterusan dan tiada keperluan untuk mendapatkan harga jualannya, 2) jika sesuatu aset tiada keperluan untuk dijual maka kos untuk menilai semula aset tersebut mungkin melebihi manfaat membuat penilaian terkini dan 3) kebanyakan aset sektor awam adalah sama ada mempunyai ciri khusus atau kegunaan terhad yang hampir tiada pasaran aktif untuk menentukan nilai pasarnya. Apabila aset dipegang untuk kapasiti operasinya, penggunaan nilai saksama adalah tidak sesuai kerana aset tersebut tidak digunakan dengan sebanyak dan sebaik mungkin untuk tujuan kewangan. Penggunaan nilai saksama adalah sukar bukan sahaja untuk menentukan nilai tersebut tetapi untuk menginterpretasikannya. Maklumat aset pada nilai saksama tidak membantu pengguna penyata kewangan dalam membuat keputusan kerana ia tidak menggambarkan penggunaannya sebagai aset operasi. Timbul persoalan jika sesuatu aset itu tidak berubah penggunaannya iaitu ia terus digunakan untuk tujuan operasi menyampaikan perkhidmatan, mengapa ia perlu dinilai seolah-olah ia digunakan untuk menjana aliran tunai, dan adakah tepat untuk memegang aset berkenaan pada penilaian semasa?

IPSASB (2023) bagaimanapun mengiktiraf bahawa nilai saksama mempunyai peranan dalam menilai aset yang dipegang untuk kapasiti kewangannya iaitu dalam menjanakan aliran tunai. Bagi aset yang dipegang bagi tujuan operasi, IPSASB telah mencadangkan asas pengukuran baru iaitu COV. Asas pengukuran baru ini boleh aplikasikan apabila IPSASB telah meluluskan pada tahun 2022 *the Conceptual Framework Update: Chapter 7 – Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements* dan dua (2) piawai antarabangsa perakaunan sektor awam pada Mac 2023 iaitu IPSAS 45 yang menggantikan IPSAS 17 yang menyentuh tentang pengolahan perakaunan bagi aset HLP dan IPSAS 46 tentang pengukuran termasuk pengukuran aset HLP. IPSAS 45 dan IPSAS 46 ini terpakai untuk kedua-dua pengukuran awal dan pengukuran susulan.

Sepertimana peruntukan dalam IPSAS 17 dan piawai perakaunan sektor awam di Malaysia, MPSAS 17, bagi pengukuran awal HLP, ia perlu diukur pada harga transaksinya ditambah kos transaksi aset berkenaan. Yang membezakan MPSAS 17 dengan IPSAS 45 dan IPSAS 46 adalah bagi pengukuran susulan aset HLP. MPSAS 17 membenarkan sama ada model kos (yang mengambil kira kos perolehan aset ditolak susut nilai terkumpul dan rosot nilai terkumpul) atau model penilaian semula diguna pakai. Di bawah model penilaian semula ini, nilai saksama pada tarikh penilaian semula yang ditentukan daripada penilaian berasaskan nilai pasaran akan ditolak dengan susut nilai terkumpul dan rosot nilai terkumpul. Manakala IPSAS 45 dan IPSAS 46 memperuntukkan sama ada model kos sejarah atau model nilai semasa boleh diguna pakai. Di bawah model kos sejarah, asas kos sejarah diguna pakai. Manakala di bawah model nilai semasa, dua (2) asas pengukuran boleh diguna pakai iaitu sama ada asas COV bagi aset yang dipegang bagi kapasiti pengoperasian iaitu bagi menyampaikan perkhidmatan atau nilai saksama (*fair value – FV*) bagi aset yang menjana aliran tunai atau yang mempunyai kapasiti kewangan. Perincian tentang IPSAS 45 dan IPSAS 46 ini boleh didapati dalam bahagian berikutnya dalam artikel ini.

Menurut ICAEW (2023), dua (2) faktor utama dalam menentukan pemilihan model pengukuran susulan adalah 1) keperluan maklumat pengguna sama ada untuk tujuan pembuatan keputusan atau akauntabiliti dan 2) ketersediaan data nilai semasa yang boleh didapati dalam pasaran (seperti harga saham) yang menawarkan nilai maklumat terbaik. ICAEW (2023) juga berpandangan, di bawah asas pengukuran COV, teknik pendapatan juga perlu dibenarkan (IPSASB, 2023) hak penggunaan (*right of use assets*), yang diukur menggunakan nilai kini

aliran tunai masa hadapan. Perkara lain yang perlu diambil kira adalah ciri khusus bagi sebahagian besar aset sektor awam seperti rangkaian jalanraya, stesen janakuasa, hospital dan aset warisan. Semakin khusus sesuatu aset, semakin sedikit pasaran aktif yang wujud dan kemungkinan besar pendekatan kos akan diguna pakai. Sepertimana di UK, *the Central Government Financial Reporting Guidance* menyatakan bahawa aset yang dipegang untuk potensi perkhidmatan perlu diukur pada nilai semasa penggunaan sedia ada aset berkenaan. Di UK, aset yang mempunyai ciri khusus dibezakan daripada aset yang tidak mempunyai ciri khusus. Bagi yang mempunyai ciri khusus, teknik pengukuran yang diguna pakai di UK adalah kos penggantian yang disusut nilaikan (*depreciated replacement cost – DRC*).

Di Australia (merujuk kepada *the Victoria Audit General's Office*), dalam konteks pengukuran susulan, kebanyakan aset fizikal bukan kewangan sektor awam (seperti tanah, bangunan dan infrastruktur) adalah diukur pada nilai saksama. Walau bagaimanapun, penggunaan piawaian perakaunan tentang pengukuran nilai saksama iaitu AASB 13 *Fair Value Measurement* menghadapi masalah apabila diaplikasikan dalam konteks sektor awam kerana ciri unik kebanyakan aset sektor awam menyebabkan amalan yang pelbagai dalam memberi nilai saksama terutamanya bagi aset yang tidak dipegang untuk menjana aliran tunai bersih. Disebabkan ini, Badan Piawaian Perakaunan Australia (AASB) telah menerbitkan panduan tambahan dalam menentukan nilai saksama bagi aset sektor awam yang tidak dipegang untuk tujuan utamanya menjana aliran masuk tunai iaitu AASB 2022-10 *Amendments to Australian Accounting Standards – Fair Value Measurement of Non-Financial Assets of Not-for-Profit Public Sector Entities*. Pendekatan berbeza diambil di Kanada dalam membuat pengukuran susulan aset sektor awam. *The Public Sector Accounting Board of Canada* (PASB) menetapkan bahawa aset sektor awam diiktiraf pada kos sejarah kecuali PASB menentukan kaedah pengukuran lain yang lebih baik bagi mencapai tujuan akauntabiliti.

Biondi dan Oulasvirta (2023) menyokong pengiktirafan aset sektor awam pada kos sejarah kerana menurut mereka walaupun tidak menggambarkan nilai semasa aset, model kos sejarah sepatutnya diguna pakai dan diutamakan oleh entiti sektor awam bagi tujuan pengukuran susulan aset sesuai dengan ciri-ciri dan pengkhususan sektor awam dalam menyediakan maklumat bagi tujuan akauntabiliti. Model perakaunan kos sejarah menekankan penyata pendapatan, yang mana prinsip pepadanan dan realisasi digunakan bersama. Perakaunan yang berfokuskan nilai semasa boleh menyebabkan pihak pengurusan tersasar daripada tujuan kebajikan sosial contohnya perakaunan bagi pusat kebudayaan yang dimiliki kerajaan pada nilai semasa boleh menggalakkan pihak pengurusannya untuk menyewakan secara komersil ruang atau bilik di pusat kebudayaan tersebut. Oleh kerana itu, model nilai semasa tidak sesuai untuk diaplikasikan dalam sektor awam. Sebaliknya model kos sejarah perlu diaplikasikan bukan hanya disebabkan pendekatannya yang lebih ringkas dan mudah difahami, tetapi lebih daripada itu pendekatan kos sejarah dikaitkan dengan aspek akauntabiliti dalam penggunaan sumber untuk menyedia dan mengekalkan aktiviti sektor awam di sepanjang masa. Selain itu, justifikasi mengapa asas kos sejarah perlu diutamakan adalah kerana pelaporan kewangan sektor awam lebih memfokuskan kepada penggunaan sumber dan pengukuran bukannya kepada penilaian nilai semasa aset dan liabiliti.

Sanchez dan Mocavini (2023) menyatakan bahawa pengukuran aset bukan kewangan yang dipegang bagi tujuan perkhidmatan berbanding yang dipegang bagi tujuan kapasiti kewangan adalah sesuatu yang mencabar dalam sektor awam. Cabaran wujud apabila tiada maklumat tentang aset berkenaan bagi pengukuran awal dan tiada juga pasaran aktif untuk menilai

keadaan semasa aset bukan kewangan. Menurut mereka lagi walaupun entiti sektor awam perlu menzahirkan akauntabiliti terhadap aset berkenaan, terdapat entiti sektor awam yang tidak berupaya untuk mengiktiraf aset tersebut dalam penyata kewangan disebabkan cabaran dan kekangan berkaitan pengukuran. Mereka mengkaji kesesuaian asas COV dalam mengukur aset di sektor awam. Dapatan kajian ini menunjukkan bahawa pihak berkepentingan sektor awam menekankan soal kebolehbandingan yang menuntut keseragaman dalam pengukuran aset.

Dalam satu kajian khusus berkaitan aset warisan di New Zealand (Redmayne, Laswad dan Ehalaiye, 2023) mendapati aset warisan khususnya di Muzium New Zealand, diiktiraf pada sama ada nilai saksama, kos sejarah atau tidak diiktiraf langsung dalam penyata kewangan. Lombardi, Schimperna, Smarra dan Sorrentino (2021) membuat sorotan kajian antarabangsa serta membandingkan pendekatan beberapa negara tentang perakaunan bagi aset infrastruktur. Mereka mendapati masih tiada kesepakatan tentang pengolahan perakaunan terbaik aset infrastruktur. Juga berkaitan aset infrastruktur, Isa, Hasan dan Saleh (2023) mengkaji amalan semasa perakaunan bagi aset infrastruktur di Malaysia dan beberapa negara lain iaitu Australia, Austria, Kanada, Perancis dan New Zealand. Mereka mendapati amalan perakaunan aset berkenaan adalah pelbagai antara negara yang dikaji. Tidak terdapat piawaian khusus untuk mengakaunkan aset berkenaan ditambah pula dengan garis panduan yang terlalu umum berkaitan pengiktirafan dan pengukuran. Ini menyebabkan pengolahan perakaunan yang tidak konsisten dan tidak boleh dibandingkan antara negara. Mereka merumuskan wujudnya cabaran dalam pengiktirafan dan penilaian aset infrastruktur termasuk aspek pengukuran susulan.

Satu lagi kajian antara negara dijalankan oleh Roje dan Redmayne (2020) yang mengkaji tentang pengurusan dan pelaporan kewangan bagi Croatia dan New Zealand. Kajian mereka adalah untuk menentukan kesesuaian mengaplikasikan pengalaman New Zealand dalam pengurusan dan pelaporan aset di Croatia. Secara keseluruhan kajian ini mendapati kemungkinan untuk mengaplikasikan pengalaman negara maju kepada negara membangun adalah bergantung kepada pelbagai faktor yang mempengaruhi pembangunan negara tersebut dan juga faktor tekanan daripada badan antarabangsa.

Sebagai rumusan, sebahagian besar kajian lepas bersependapat tentang cabaran untuk mengakaunkan khususnya dari segi pengiktirafan dan pengukuran aset sektor awam. Sebahagian kajian lepas menyokong penggunaan asas kos sejarah bagi pengukuran susulan aset HLP, manakala sebahagian lagi kajian lepas menyokong penggunaan asas nilai semasa seperti nilai saksama terutama bagi aset yang boleh menjana aliran masuk tunai. Sehingga kini tidak terdapat lagi kajian perbandingan antara negara yang mengkhusus kepada pengukuran susulan aset HLP. Justeru, kajian terperinci dan khusus tentang amalan semasa pengukuran susulan aset HLP negara-negara peneraju awal pelaksanaan perakaunan asas akruan seperti New Zealand, UK, Australia dan Kanada adalah perlu untuk mengenal pasti dan mendapat gambaran jelas tentang model, asas dan teknik pengukuran susulan yang diguna pakai bagi setiap kategori atau jenis aset HLP sektor awam. Sebagai negara peneraju dan negara yang telah lama mengamalkan perakaunan asas akruan dalam sektor awam, negara-negara ini mempunyai kerangka perakaunan bagi aset yang komprehensif, garis panduan khusus untuk pengiktirafan dan pengukuran aset dan sistem pengurusan aset yang baik (Isa, Hasan dan Saleh, 2023). Maka amalan semasa perakaunan aset sektor awam di negara-negara berkenaan khususnya berkaitan pengukuran susulan aset HLP perlu dikaji untuk menentukan

kesesuaian amalan mereka diaplikasikan di negara yang baru beralih kepada perakaunan asas akrual seperti Malaysia. Keperluan kajian sebegini adalah signifikan untuk mendapatkan input berguna bagi mencadangkan kaedah terbaik pengukuran susulan aset HLP dalam konteks sektor awam di Malaysia.

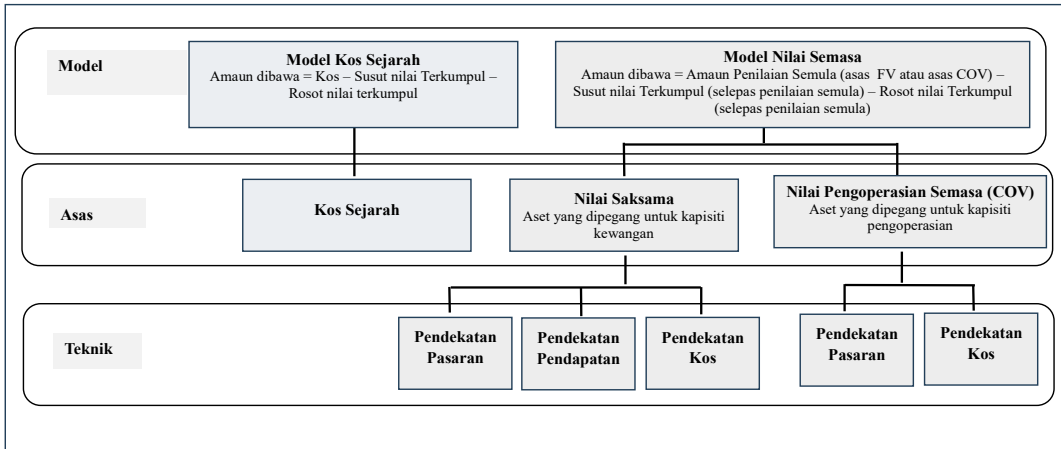
3.0 Panduan Piawaian Perakaunan Antarabangsa bagi Pengukuran Susulan

Pada 26 Mei 2023, IPSASB telah menerbitkan dua (2) piawaian baharu iaitu IPSAS 45 *Property, Plant and Equipment* dan IPSAS 46 *Measurement*. IPSAS 45 yang menggantikan IPSAS 17, menyentuh tentang pengolahan perakaunan bagi aset HLP manakala IPSAS 46 yang merupakan piawaian baharu memberi panduan tentang bagaimana asas pengukuran perlu diaplikasikan untuk tujuan pelaporan kewangan sektor awam. Selain daripada memberi panduan tentang nilai saksama, IPSAS 46 telah memperkenalkan satu asas ukuran baharu iaitu COV yang boleh digunakan untuk pengukuran aset sektor awam. Asas pengukuran COV ini juga telah diperkenalkan sebagai salah satu asas pengukuran susulan bagi aset HLP di bawah IPSAS 45.

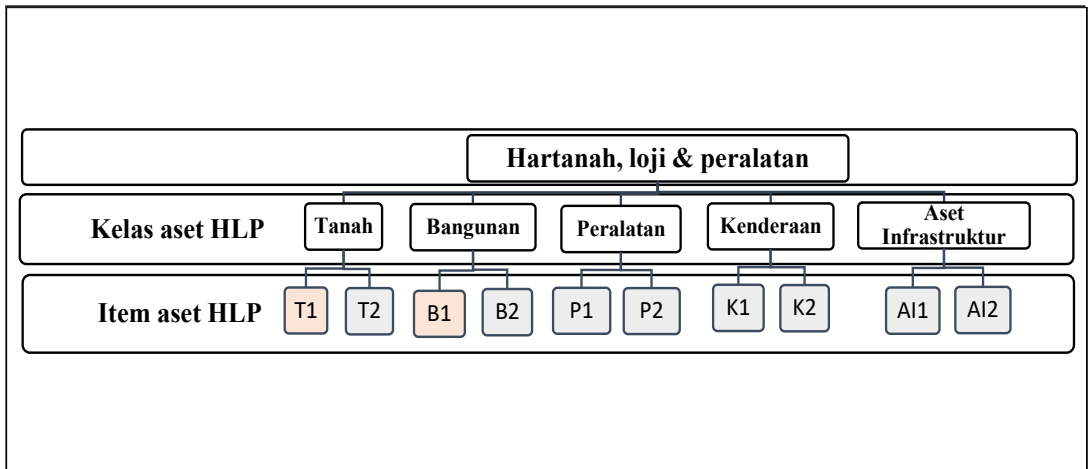
Sebelum IPSAS 45, model pengukuran susulan yang digunakan untuk aset HLP ialah model kos atau model penilaian semula selaras dengan keperluan IPSAS 17. Di bawah IPSAS 45, model penilaian semula telah digantikan dengan model nilai semasa. Menurut IPSAS 45, selepas aset HLP diiktiraf, entiti pelapor boleh menggunakan sama ada model kos sejarah atau model nilai semasa untuk tujuan pengukuran susulan. IPSAS 45 menetapkan model nilai semasa digunakan sebagai pengukuran susulan aset bagi aset yang nilai semasanya boleh diukur dengan munasabah. Rajah 1 meringkaskan pengukuran susulan untuk aset HLP selaras dengan keperluan IPSAS 45.

Merujuk kepada Rajah 1, di bawah model kos sejarah aset diukur berdasarkan kos sejarah dan amaun dibawa bagi aset ditentukan dengan menolak daripada kos, susut nilai terkumpul dan rosot nilai terkumpul. Manakala di bawah model nilai semasa, asas nilai saksama (*fair value* – FV) digunakan bagi menilai semula aset yang dipegang untuk kapasiti kewangan dan asas COV digunakan untuk menilai semula aset yang dipegang untuk kapasiti pengoperasian. Amaun dibawa bagi aset ditentukan dengan menolak daripada amaun penilaian semula (sama ada asas FV atau asas COV), susut nilai terkumpul dan rosot nilai terkumpul selepas penilaian semula. IPSAS 45 tidak menetapkan kekerapan penilaian semula, walau bagaimanapun, entiti pelapor perlu melakukan penilaian semula aset secara berkala bagi memastikan tiada perbezaan ketara di antara amaun dibawa (*carrying amount*) aset dengan amaun dibawa yang ditentukan berdasarkan nilai semasa pada tarikh pengukuran.

Model pengukuran susulan yang dipilih sebagai polisi perakaunan iaitu sama ada model kos sejarah atau model nilai semasa perlu diaplikasi kepada kelas aset HLP secara keseluruhan. Manakala asas pengukuran (contohnya asas FV atau asas COV) boleh diaplikasi kepada item atau sebahagian daripada item aset HLP. IPSAS 45 menetapkan bahawa pengaplikasian asas pengukuran yang dipilih perlu selari dengan keperluan IPSAS 46. Rajah 2 memberikan contoh pengkelasan aset HLP. Merujuk kepada Rajah 2, sekiranya entiti memilih model nilai semasa untuk penilaian susulan aset tanah, maka kesemua item yang dikelaskan di bawah tanah perlu menggunakan model nilai semasa. Walau bagaimanapun, entiti boleh menggunakan sama ada asas FV atau asas COV bagi menilai item aset tanah bergantung sama ada item aset tanah tersebut dipegang atas kapasiti kewangan (contoh T1) atau kapasiti pengoperasian (contoh T2).



Rajah 1: Pengukuran Susulan Aset HLP



Rajah 2: Contoh Pengkelasan Aset HLP

Menurut IPSAS 46 kos sejarah bagi aset merujuk kepada balasan yang diberi untuk memperolehi, membina dan/ atau membangunkan sesuatu aset dicampur kos transaksi atau kos anggapan (*deemed cost*) bagi sesuatu aset. Balasan ialah tunai atau kesetaraan tunai atau nilai balasan lain yang diberi pada masa atau sepanjang tempoh aset diperolehi, dibina atau dibangunkan. Selepas pengukuran awal, amaun dibawa kasar bagi aset tidak terkesan akibat perubahan pasaran kecuali kesan perubahan yang mencetus rosot nilai aset. Sehubungan itu, amaun pada mana aset direkod kekal tidak berubah. Kos sejarah merupakan ukuran yang berkonsepkan nilai masuk (*entry value*) dan adalah khusus kepada entiti pelapor (*entity-specific measurement*).

Nilai saksama (FV) ialah harga yang akan diterima untuk menjual sesuatu aset dalam urus niaga teratur antara peserta pasaran pada tarikh pengukuran. Nilai saksama ialah pengukuran yang berkonsepkan nilai keluar (*exit value*) dan dengan itu tidak mengambil kira kos transaksi.

Tiga (3) tahap input yang boleh digunakan mengikut keutamaan Hierarki Nilai Saksama ialah 1) input Tahap 1 iaitu harga pasaran disebut (tidak diselaraskan) dari pasaran aktif (pasaran utama atau pasaran yang paling menguntungkan sekiranya tiada pasaran utama) bagi aset atau liabiliti yang boleh diakses oleh entiti pelapor pada tarikh pengukuran; 2) input Tahap 2 iaitu input selain dari harga pasaran disebut dalam Tahap 1 yang boleh diperhatikan sama ada secara langsung atau tak langsung bagi aset atau liabiliti; dan 3) input Tahap 3 iaitu input yang tidak boleh diperhatikan. Pengaplikasian asas FV memaksimumkan input Tahap 1 dan meminimumkan input Tahap 3. Selain itu, ukuran nilai saksama juga merupakan ukuran yang berasaskan pasaran dan bukannya ukuran khusus entiti pelapor. Ini bermakna, dalam menentukan nilai saksama aset, andaian yang digunakan adalah andaian yang digunakan oleh peserta pasaran dan bukan andaian khusus entiti pelapor.

Penentuan FV bagi HLP yang merupakan aset bukan kewangan dilakukan dengan mengambil kira penggunaan tertinggi dan terbaik (*highest and best use*) untuk aset yang dinilai. Dalam mempertimbangkan penggunaan tertinggi dan terbaik, cara penggunaan tersebut mestilah boleh dilaksanakan dengan mengambil kira aspek fizikal aset (*physically possible*), dibenarkan oleh peraturan (*legally permissible*) dan mampu dari segi kewangan (*financially feasible*). Dalam menentukan nilai saksama aset, cara penggunaan semasa aset diandaikan sebagai penggunaan tertinggi dan terbaik kecuali terdapat bukti yang sebaliknya. Penentuan FV boleh dilakukan dengan menggunakan sama ada pendekatan pasaran atau pendekatan pendapatan atau pendekatan kos. Pendekatan pasaran menggunakan harga pasaran atau maklumat relevan lain yang dijana melalui urusan niaga pasaran yang melibatkan aset atau kumpulan aset yang serupa atau sama. Pendekatan kos merujuk kepada amaun yang diperlukan sekarang untuk menggantikan kapasiti perkhidmatan sesuatu aset (*current replacement cost*) melalui perolehan, pembinaan atau pembangunan aset pengganti dengan utiliti yang setara, yang diselaraskan untuk mengambil kira keusangan. Konsep keusangan adalah lebih meluas daripada susut nilai untuk tujuan pelaporan kewangan, di mana keusangan merangkumi keusangan fizikal, keusangan fungsian atau teknologi serta keusangan ekonomi. Pendekatan pendapatan menukar amaun masa depan seperti aliran tunai atau hasil dan belanja kepada satu amaun semasa. Apabila pendekatan pendapatan digunakan, anggaran yang dibuat perlu menggambarkan jangkaan semasa tentang amaun masa depan berkenaan.

COV adalah amaun yang perlu dibayar oleh entiti pelapor pada tarikh pengukuran bagi menggantikan potensi perkhidmatan sesuatu aset untuk mencapai objektif pemberian perkhidmatan semasa. Berbeza dari FV, COV berkonsepkan nilai masuk (*entry value*) dan merupakan ukuran khusus entiti pelapor bagi aset yang dipegang untuk tujuan operasi dengan cara penggunaan semasa, di lokasi semasa dan dalam keadaan semasa. Oleh kerana COV mewakili nilai masuk, maka kos transaksi diambil kira dalam menentukan COV. Empat (4) faktor yang perlu diambil kira dalam penentuan COV ialah 1) harga yang perlu dibayar untuk memperolehi aset yang serupa atau sama dalam pasaran aktif atau kos yang akan dilibatkan (yang paling menjimatkan) untuk membangunkan aset yang serupa atau sama; 2) baki potensi perkhidmatan aset yang dinilai (usia, fungsi dan keadaan aset yang turut merangkumi keusangan fizikal, keusangan fungsian atau teknologi serta keusangan ekonomi); 3) lokasi serta penggunaan semasa aset; dan 4) teknik pengukuran bersesuaian mengambil kira ketersediaan data yang memberi perwakilan benar tentang andaian khusus mengenai entiti pelapor. Penentuan COV bagi sesuatu aset boleh dilakukan dengan menggunakan pendekatan pasaran atau pendekatan kos. Sekiranya maklumat tentang kos aset yang serupa atau sama tiada, atau sekiranya aset yang dipegang tidak boleh digantikan dengan aset yang serupa,

maka anggaran COV boleh dilakukan dengan merujuk kepada kos aset moden sama yang setara (*modern equivalent asset*) dengan membuat pelarasan bagi mengambil kira keusangan dan pengoptimuman.

4.0 Metodologi Kajian

Bagi mencapai objektif kajian, analisis kandungan dijalankan ke atas dokumen bagi empat (4) negara yang dipilih iaitu UK, New Zealand, Australia dan Kanada. Pemilihan empat (4) negara tersebut adalah berdasarkan teknik persampelan bertujuan disebabkan kriteria khas yang dimiliki oleh negara-negara berkenaan yang dapat membantu menjawab objektif kajian. Antara kriteria pemilihan negara-negara tersebut adalah dari segi pengalaman luas dalam melaksanakan perakaunan asas akrual, memiliki piawaian perakaunan perakaunan sektor awam tersendiri, garis panduan khusus bagi perakaunan aset dan laporan kewangan kerajaan terkini yang boleh diakses secara atas talian.

Menurut Creswell (2009), analisis kandungan dokumen adalah salah satu teknik khusus bagi kajian kualitatif dan digunakan bagi tujuan menganalisis data dokumen dan temu bual berbentuk teks. Analisis kandungan dokumen adalah alat saintifik yang melibatkan prosedur khusus yang bertujuan untuk memberi pandangan baharu dan meningkat kefahaman pengkaji berkaitan sesuatu fenomena (Krippendorff, 2004). Krippendorff juga mengaitkan analisis kandungan dokumen dengan pendekatan interpretif kerana memerlukan bacaan yang mendalam terhadap bahan teks dan melibatkan artikulasi semula (interpretasi) terhadap teks berkenaan secara analitikal, diskonstruktif, emansipasi, atau kritikal.

Dalam konteks kajian ini, pendekatan analisis kandungan dipilih kerana berdasarkan Bryman dan Bell (2007), pendekatan ini membenarkan pengkaji menganalisis dan mengesan 'apa' yang boleh diperolehi dalam sesuatu dokumen dan merupakan satu pendekatan anjal yang boleh diaplikasikan kepada pelbagai jenis dokumen yang tidak berstruktur. Berdasarkan Panduan Piawaian Perakaunan Antarabangsa pengukuran susulan yang dibincangkan dalam seksyen sebelum ini dan seperti yang digambarkan dalam Rajah 1, amalan semasa pengukuran susulan aset HLP di empat (4) negara terpilih dan dibandingkan dengan menggunakan pendekatan analisis kandungan dokumen berkaitan bagi setiap negara berkenaan termasuk laporan kewangan kerajaan, piawaian perakaunan dan manual perakaunan dan pelaporan bagi aset termasuk aset HLP.

5.0 Dapatan Kajian dan Perbincangan

Jadual 1 menunjukkan rumusan secara perbandingan bagi model, asas, dan teknik pengukuran susulan aset HLP serta perincian kategori atau jenis aset HLP bagi negara-negara tersebut. Dari sudut amalan secara keseluruhan, model kos sejarah dan nilai semasa kedua-duanya diguna pakai bergantung kepada jenis atau kategori aset yang dikenalpasti kecuali Kanada yang hanya mengguna pakai model kos sejarah. Terdapat persamaan antara New Zealand dan Australia yang mengunapakai asas nilai saksama di bawah model nilai semasa bagi kebanyakan aset HLP. Manakala unik bagi UK, asas COV diguna pakai bagi aset HLP jenis tanah dan bangunan.

Perincian amalan bagi setiap negara ditunjukkan dalam jadual berasingan iaitu Jadual 2a hingga 2d. Jadual 2a memperincikan kaedah pengukuran susulan HLP yang diguna pakai di UK bagi setiap kategori atau jenis aset. Contohnya bagi aset tanah dan bangunan, walaupun kedua-duanya mengguna pakai asas COV, teknik penilaian adalah berbeza bagi aset kategori umum (*non-specialised*) dan aset kategori khusus (*specialised*). Aset kategori umum mengguna pakai teknik pasaran manakala aset kategori khusus mengguna pakai teknik kos penggantian yang disusut nilai. Lain-lain jenis aset kebanyakannya mengguna pakai teknik kos sejarah. Amalan semasa pengukuran susulan aset HLP di UK ini dilihat menyahut saranan IPSASB iaitu penggunaan asas pengoperasian semasa bagi aset yang dipegang untuk kapasiti pengoperasian iaitu bagi menyampaikan perkhidmatan terutamanya bagi aset jenis tanah dan bangunan serta infrastruktur. Asas nilai saksama juga turut diamalkan di UK bagi kategori aset warisan yang dapat ditentukan nilainya dengan menggunakan perkhidmatan penilai bebas. Kekekapan penilaian semula aset yang diamalkan oleh negara-negara seperti UK, New Zealand, dan Australia adalah secara umumnya sekitar tiga (3) hingga lima (5) tahun bergantung kepada jenis aset. Namun, terdapat juga jenis aset tanah dan bangunan (aset infrastruktur) yang dinilai sekurang-kurangnya sekali setiap sembilan (9) tahun seperti yang diamalkan oleh New Zealand.

Seterusnya, Jadual 2b memberikan perincian amalan penilaian susulan aset HLP bagi negara New Zealand. Pelaporan aset HLP bagi Kerajaan New Zealand adalah paling terperinci dengan pelbagai butiran jenis aset dan penerangan mengenai kaedah penilaian yang diguna pakai. Kebanyakan aset HLP Kerajaan New Zealand dinilai dibawah model nilai semasa dengan asas nilai saksama dan hanya sebilangan kecil kategori aset yang menguna pakai model dan asas kos sejarah. Aset HLP bagi kegunaan umum (*non-specialised*) mengguna pakai teknik pasaran yang kebanyakannya dinilai oleh penilai bebas, manakala aset HLP kegunaan khusus (*specialised*) mengguna pakai teknik kos iaitu kos penggantian disusut nilai dioptimumkan yang dinilai sama ada penilai bebas ataupun penilai dalaman dengan semakan penilai bebas. Selain itu, terdapat jenis aset infrastruktur iaitu aset jana kuasa elektrik yang dinilai menggunakan teknik pendekatan pendapatan sama ada kaedah alir tunai terdiskaun atau nilai kini alir tunai masa hadapan.

Jadual 2c memperincikan kaedah penilaian susulan aset HLP yang diguna pakai di Australia. Secara keseluruhannya, negara Australia hanya mengguna pakai model nilai semasa dengan asas nilai saksama. Kesemua teknik pasaran, pendapatan, dan kos diguna pakai mengikut jenis-jenis aset yang dikenal pasti. Contohnya, bagi aset tanah dan bangunan dinilai menggunakan teknik pendekatan pasaran dengan penilaiannya dibuat oleh penilai bebas. Lain-lain aset HLP yang khusus yang menjana tunai mengguna pakai sama ada teknik pendekatan pendapatan iaitu kaedah alir tunai terdiskaun atau teknik pendekatan kos iaitu kaedah kos penggantian disusut nilai. Manakala jenis lain-lain aset HLP yang khusus tetapi tidak menjana tunai mengguna pakai teknik pendekatan pasaran iaitu kaedah nilai saksama yang dinilai oleh penilai bebas.

Amalan semasa di New Zealand dan Australia ini menunjukkan dua (2) negara berkenaan belum lagi menyahut saranan penggunaan asas nilai pengoperasian semasa oleh IPSASB. Ini berkemungkinan disebabkan IPSAS 45 dan IPSAS 46 hanya dikuatkuasakan pada tahun 2025. Amalan kedua-dua negara ini dilihat mempunyai kapasiti untuk membuat penilaian aset secara berkala sama ada menggunakan perkhidmatan penilai bebas atau penilai dalaman selari dengan polisi perakaunan negara berkenaan iaitu mengkehendaki setiap kategori aset termasuk aset warisan perlu dipermodalkan sekiranya nilainya dapat ditentukan dengan pasti. Kelebihan amalan semasa oleh New Zealand dan Australia ini dapat memberi gambaran sebenar tentang kedudukan kewangan negara dari aspek nilai semasa keseluruhan aset kerajaan. Bagi pengukuran susulan aset warisan di New Zealand dan Australia, sama seperti amalan di UK, pendekatan nilai saksama melalui teknik nilai pasaran di guna pakai. Walau bagaimanapun, New Zealand dan Australia dengan jelas melaporkan bahawa nilai pasaran aset warisan ditentukan oleh penilai bebas. Amalan ini menunjukkan New Zealand dan Australia mempunyai kapasiti dalam memberikan gambaran sebenar nilai intrinsik yang sepatutnya kepada aset warisan dan menjangkakan manfaat penggunaan khidmat penilai bebas dalam menilai aset warisannya melebihi daripada kos yang ditanggung.

Jadual 1: Perbandingan Amalan Pengukuran Aset HLP antara Negara UK, New Zealand, Australia, dan Kanada

Model	UK				New Zealand				Australia				Kanada	
	Kos Sejarah	Nilai Semasa		Kos Sejarah	Nilai Semasa		Kos Sejarah	Nilai Semasa		Kos Sejarah	Nilai Semasa		Kos Sejarah	Kos Sejarah
		Kos Sejarah	Nilai Pengoperasian Semasa (COV) (entry)		Nilai Saksama (exit)	Nilai Pengoperasian Semasa (COV) (entry)		Nilai Saksama (exit)	Nilai Pengoperasian Semasa (COV) (entry)		Nilai Saksama (exit)			
Asas	Kos Sejarah	Nilai Pengoperasian Semasa (COV) (entry)	Nilai Saksama (exit)	Kos Sejarah	Nilai Pengoperasian Semasa (COV) (entry)	Nilai Saksama (exit)	Kos Sejarah	Nilai Pengoperasian Semasa (COV) (entry)	Nilai Saksama (exit)	Kos Sejarah	Nilai Pengoperasian Semasa (COV) (entry)	Nilai Saksama (exit)	Kos Sejarah	Kos Sejarah
Teknik	Kos - SNT - RNT	Pendekatan Pasaran Kos	Pendekatan Pendapatan Kos	Kos - SNT - RNT	Pendekatan Pasaran Kos	Pendekatan Pendapatan Kos	Kos - SNT - RNT	Pendekatan Pasaran Kos	Pendekatan Pendapatan Kos	Kos - SNT - RNT	Pendekatan Pasaran Kos	Pendekatan Pendapatan Kos	Kos - SNT - RNT	Kos - SNT - RNT
Jenis aset:														
Aset Pengurusan Sisa Nuklear	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Aset Dalam Pembinaan Tanah & Bangunan: Umum (Non-specialist)	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓
Tanah & Bangunan: Khusus (Specialist)	-	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓
Aset Infrastruktur	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓
Peralatan kelengkapan (kereta kebal, pesawat pejuang dan kapal perang)	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓
Aset Warisan	✓	-	✓	-	-	-	-	✓	-	-	-	-	-	-
Lain-lain HLP: kenderaan, peralatan pejabat	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓

Nota: SNT - Susut Nilai Berkumpulan; RNT - Rosot Nilai Berkumpulan

Sumber: Whole of Government Accounts of the Government of the United Kingdom for the year ended 31 March 2022; Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2023; Consolidated Financial Statements of Commonwealth of Australia for the year ended 30 June 2023; Annual Financial Report of the Government of Canada—Fiscal Year 2022–2023

Jadual 2a: Perincian Penilaian Susulan Aset HLP – UK

Piawaian dan peraturan		UK					
		Nilai Pengoperasian Semasa (COV)		Nilai Saksama (exit)		Nilai Saksama (exit)	
Model	Kos Sejarah	Pendekatan Pasaran	Pendekatan Kos	Pendekatan Pasaran	Pendekatan Pendapatan	Pendekatan Kos	Pendekatan Kos
Asas	Kos Sejarah	Nilai Pengoperasian Semasa (COV)		Nilai Saksama (exit)		Nilai Saksama (exit)	
Teknik	Kos - SNT - RNT	Nilai Pengoperasian Semasa (COV)		Nilai Saksama (exit)		Nilai Saksama (exit)	
Jenis aset:		Nilai Pengoperasian Semasa (COV)		Nilai Saksama (exit)		Nilai Saksama (exit)	
Aset Pengurusan Sisa Nuklear	Kos Sejarah tolak susut nilai	-	-	-	-	-	-
Aset Dalam Pembinaan	Kos tolak rosot nilai (tidak disusut nilaikan)	-	-	-	-	-	-
Tanah & Bangunan: Aset umum (non-specialised)	-	Nilai pasaran berdasarkan nilai penggunaan semasa tolak susut nilai	-	-	-	-	-
Tanah & Bangunan: Aset khusus (specialised)	-	-	Kos penggantian disusut nilai (penilaian profesional bagi setiap 5 tahun; penggunaan indeks dikeluarkan pejabat penilaian bagi jarak antara waktu penilaian)	-	-	-	-
Aset bernilai rendah/ jangka hayat rendah	Kos Sejarah tolak susut nilai	-	-	-	-	-	-
Aset Infrastruktur (dipegang oleh kerajaan pusat)	-	-	Kos penggantian disusut nilai (penilaian profesional bagi setiap 5 tahun; penggunaan indeks dikeluarkan pejabat penilaian bagi jarak waktu tersebut)	-	-	-	-
Aset rangkaian jalan raya (dipegang oleh kerajaan tempatan)	Kos Sejarah tolak susut nilai	-	-	-	-	-	-
Aset Infrastruktur air (Northern Ireland)	Kos Sejarah tolak susut nilai	-	-	-	-	-	-
Peralatan ketenteraan (kereta kebal, pesawat pejuang dan kapal perang)	Kos Sejarah tolak susut nilai	-	-	-	-	-	-
Aset Warisan	Kos Sejarah (bagi aset yang nilai saksamanya tidak dapat ditentukan atau tidak memenuhi kriteria cost-benefit)	-	-	Nilai saksama	-	-	-

Sumber: HM Treasury, 2024: Whole of Government Accounts year ended 31 March 2022

Jadual 2b: Perincian Penilaian Susulan Aset HLP – New Zealand
New Zealand

Piawaian dan peraturan		Pelaporan disediakan berdasarkan the Public Finance Act 1989 dan New Zealand Generally Accepted Accounting Practice (NZ GAAP) seperti ditentukan oleh the Financial Reporting Act 2013.					
Model	Kos Sejarah	Nilai Semasa			Nilai Saksama (exit)		
		Kos Sejarah	Nilai Pengoperasian Semasa (COV) (entry)	Pendekatan Pasaran	Pendekatan Pendapatan	Pendekatan Kos	
Asas	Kos - SNT - RNT	Pendekatan Pasaran	Pendekatan Kos	Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT			
Teknik	Kos - SNT - RNT	Pendekatan Pasaran	Pendekatan Kos	Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT			
Jenis aset:							
Tanah dan Bangunan: Aset umum (non-specialised):							
• Perumahan awam	-	-	-	Nilai pasaran (dinilai secara tahunan)	-	-	
• Tanah sekolah, pusat asuhan kanak-kanak, kuarters guru	-	-	-	Nilai pasaran (dinilai setiap 3 tahun oleh penilai bebas; penggunaan indeks bagi jarak antara waktu penilaian)	-	-	
• Bangunan dan tanah kesihatan	-	-	-	Nilai pasaran (dinilai setiap 3 ke 5 tahun)	-	-	
• Bangunan dan tanah penjara	-	-	-	Nilai pasaran (dinilai sekurang-kurangnya setiap 3 tahun)	-	-	
• Bangunan ketenteraan (di luar kawasan ketenteraan)	-	-	-	Nilai pasaran (dinilai sekurang-kurangnya setiap 5 tahun oleh penilai bebas)	-	-	
• Estet pemuliharaan (taman negara, hutan taman hutan, kawasan pemuliharaan, rizab)	-	-	-	Nilai pasaran (dinilai secara tahunan)	-	-	
• Tanah berkaitan landasan keretapi dan lebuh raya	-	-	-	Nilai pasaran atau anggaran berdasarkan harga pasaran tanah berhampiran	-	-	
• Tanah dan bangunan berkaitan koridor lebuh raya	-	-	-	Nilai pasaran atau anggaran berdasarkan harga pasaran tanah berhampiran (sekurang-kurangnya sekali setiap 9 tahun)	-	-	

Sumber: The Treasury, the Government of New Zealand (2023). Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2023

Jadual 2b: Perincian Penilaian Susulan Aset HLP – New Zealand (Sambungan)

New Zealand						
Pelaporan disediakan berdasarkan the Public Finance Act 1989 dan New Zealand Generally Accepted Accounting Practice (NZ GAAP) seperti ditentukan oleh the Financial Reporting Act 2013.						
Piawaian dan peraturan	Kos Sejarah		Nilai Pengoperasian Semasa (COV)		Nilai Saksama	
	Kos Sejarah	Kos - SNT - RNT	Pendekatan Pasaran	Pendekatan Kos	Pendekatan Pasaran	Pendekatan Pendapatan
Model Asas	Kos - SNT - RNT		Nilai Pengoperasian Semasa (COV)		Nilai Saksama (exit)	
Teknik	Kos - SNT - RNT		Pendekatan Pasaran	Pendekatan Kos	Pendekatan Pasaran	Pendekatan Pendapatan
Jenis aset:	Kos - SNT - RNT		Nilai Pengoperasian Semasa (COV)		Nilai Saksama (exit)	
Tanah dan Bangunan: Aset khusus (specialised):						
• Bangunan sekolah dan utiliti	-	-	-	-	-	Kos penggantian disusut nilai dioptimumkan (dinilai secara tahunan)
• Bangunan dan tanah kesihatan	-	-	-	-	-	Kos penggantian disusut nilai dioptimumkan (dinilai setiap 3 ke 5 tahun)
• Bangunan kompleks penjara	-	-	-	-	-	Kos penggantian disusut nilai dioptimumkan (dinilai sekurang-kurangnya setiap 3 tahun)
• Bangunan ketenteraan (diluar kawasan ketenteraan)	-	-	-	-	-	Kos penggantian disusut nilai dioptimumkan (dinilai sekurang-kurangnya setiap 5 tahun)
• Lebuhraya negeri (tidak termasuk tanah)	-	-	-	-	-	Kos penggantian disusut nilai dioptimumkan

Sumber: The Treasury, the Government of New Zealand (2023). Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2023

Jadual 2b: Perincian Penilaian Susulan Aset HLP – New Zealand (Sambungan)

New Zealand										
Pelaporan disediakan berdasarkan the Public Finance Act 1989 dan New Zealand Generally Accepted Accounting Practice (NZ GAAP) seperti ditentukan oleh the Financial Reporting Act 2013.										
Pleawaian dan peraturan	Kos Sejarah			Nilai Semasa			Nilai Saksama			
	Kos Sejarah			Nilai Pengoperasian Semasa (COV)			Nilai Saksama (exit)			
Model	Kos Sejarah			Nilai Pengoperasian Semasa (COV)			Nilai Saksama			
Asas	Kos - SNT - RNT			Pendeckatan Pasaran			Pendeckatan Pasaran			
Teknik	Kos - SNT - RNT			Pendeckatan Pasaran			Pendeckatan Pendapatan			
Jenis aset:	Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT			Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT			Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT			
Aset infrastruktur:	Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT			Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT			Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT			
• Aset jana kuasa elektrik	-	-	-	-	-	-	-	-	Nilai kini alir tunai masa hadapan atau alir tunai terdiskaun (dinilai secara tahunan/ kekerapan mencukupi)	-
• Aset rangkaian pengagihan elektrik	Kos tolak susut nilai terkumpul	-	-	-	-	-	-	-	-	-
• Rangkaian landasan kereta api	Kos tolak susut nilai terkumpul	-	-	-	-	-	-	-	-	Kos penggantian disusut nilai dioplimumkan (dinilai secara tahunan)
Aset warisan dan kebudayaan khusus	-	-	-	-	-	-	Nilai saksama tolak rosot nilai terkumpul (dinilai sekurang-kurangnya setiap 3 tahun)	-	-	-
Aset peralatan ketenteraan khusus	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Kos penggantian disusut nilai dioplimumkan (dinilai sekurang-kurangnya setiap 5 tahun)
Pesawat (tidak termasuk peralatan ketenteraan)	-	-	-	-	-	-	Nilai saksama tolak susut nilai terkumpul (dinilai setiap tahun)	-	-	-
Lain-lain HLP: kenderaan, peralatan pejabat	Kos tolak susut nilai terkumpul	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Sumber: The Treasury, the Government of New Zealand (2023). Financial Statements of the Government of New Zealand

for the Year Ended 30 June 2023

Jadual 2c: Perincian Penilaian Susulan Aset HLP - Australia

Australia										
Pelaporan disediakan berdasarkan Australian Accounting Standard AASB 1049 Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting (AASB 1049), seperti dikehendaki oleh Section 48 of the Public Governance, Performance and Accountability Act 2013 (PGPA Act)										
Prawaian dan peraturan	Kos Sejarah		Nilai Pengoperasian Semasa (COV)			Nilai Saksama (exit)				
	Kos Sejarah	Kos - SNT - RNT	Pendekatan Pasaran	Pendekatan Kos	Pendekatan Pasaran	Pendekatan Pendapatan	Pendekatan Kos	Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT		
Model	Nilai Semasa									
Asas	Kos - SNT - RNT		Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT		Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT					
Teknik	Kos - SNT - RNT		Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT		Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT					
Jenis aset:	Kos - SNT - RNT		Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT		Amaun Penilaian Semula - SNT - RNT					
Tanah	-	-	-	-	Nilai pasaran (dinilai oleh penilai bebas)	-	-	-	-	-
Bangunan	-	-	-	-	Nilai pasaran (dinilai oleh penilai bebas)	-	-	-	-	-
Aset peralatan ketenteraan khusus	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Kos penggantian disusut nilai (dinilai oleh penilai bebas dengan kekerapan mencukupi)
Lain-lain HLP – aset khusus (special/ised) yang menjana tunai	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Lain-lain HLP – aset khusus (special/ised) tidak menjana tunai	-	-	-	-	Nilai saksama (highest and best use) - (dinilai oleh penilai bebas)	-	-	-	-	-
Aset infrastruktur – menjana tunai (rangkaian landasan, jana kuasa elektrik, rangkaian jalur lebar):	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
• Rangkaian landasan	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
• Jara kuasa elektrik	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
• Rangkaian jalur lebar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Aset warisan dan kebudayaan	-	-	-	-	Nilai pasaran (dinilai oleh penilai bebas)	-	-	-	-	-

Sumber: Department of Finance, the Australian Government (2023). Consolidated Financial Statements for the year ended 30 June 2023

Jadual 2d: Perincian Penilaian Susulan Aset HLP - Kanada

Kanada						
Pelaporan disediakan berdasarkan Canadian Public Sector Accounting Standards (seperti dikehendaki oleh Section 64 of the Financial Administration Act)						
Model	Kos Sejarah	Nilai Semasa			Nilai Saksama (exit)	
Asas	Kos Sejarah	Nilai Pengoperasian Semasa (COV)			Pendekatan Pendapatan	Pendekatan Kos
Teknik	Kos - SNT	Pendekatan Pasaran	Pendekatan Kos	Pendekatan Pasaran	Pendekatan Pendapatan	Pendekatan Kos
Jenis aset:						
Tanah	Kos (tidak disusut nilaikan)	-	-	-	-	-
Bangunan		-	-	-	-	-
Aset infrastruktur		-	-	-	-	-
Mesin dan peralatan (termasuk perkakasan komputer)		-	-	-	-	-
Kenderaan (termasuk kapal, pesawat, dan lain-lain)		-	-	-	-	-
Aset dalam pembinaan	Kos tolak susut nilai terkumpul	-	-	-	-	-

Sumber: Department of Finance, the Government of Canada (2023). Annual Financial Report of the Government of Canada—Fiscal Year 2022–2023

Amalan semasa pengukuran susulan di Australia juga menggunakan asas nilai saksama melalui pendekatan pendapatan bagi aset HLP yang menjana aliran tunai kepada entiti sektor awam terlibat. Berdasarkan kajian Biondi dan Oulasvirta (2023), penggunaan asas nilai saksama bagi pengukuran susulan sebahagian aset HLP di Australia ini mungkin boleh dibahaskan atas alasan aset HLP berkenaan dipegang dan dikekalkan untuk menyediakan manfaat sosial kepada rakyat bukan untuk menjana manfaat ekonomi langsung kepada entiti sektor awam terlibat. Maklumat aset HLP pada nilai saksama dilihat tidak membantu pengguna penyata kewangan dalam membuat keputusan kerana ia tidak menggambarkan penggunaan utamanya sebagai aset operasi dalam menyediakan manfaat sosial kepada rakyat keseluruhan.

Dapatan kajian seterusnya jelas menunjukkan bahawa Kanada hanya mengguna pakai model dan asas kos sejarah bagi kesemua jenis aset HLP yang dilaporkan. Seperti yang ditunjukkan dalam Jadual 2d, semua aset HLP yang dilaporkan dinilai pada kos tolak susut nilai terkumpul kecuali bagi aset tanah yang dilaporkan pada kos tanpa disusut nilaikan. Amalan semasa pengukuran susulan mengguna pakai asas kos sejarah bagi keseluruhan kategori dan jenis aset HLP di Kanada ini adalah selari dengan kajian oleh Biondi dan Oulasvirta (2023) yang menekankan bahawa asas kos sejarah perlu diaplikasi dan diutamakan sesuai dengan ciri-ciri khusus sektor awam untuk menyediakan maklumat berguna kepada pihak berkepentingan melalui pelaporan kewangan bagi tujuan menzahirkan akauntabiliti.

Dapatan kajian dilihat selari dengan kajian perbandingan amalan semasa antara negara seperti kajian oleh Isa, Hasan dan Saleh (2023) yang mendapati terdapat variasi dari segi amalan perakaunan aset khususnya amalan perakaunan aset termasuk amalan pengukuran susulan aset HLP. Faktor utama yang perlu diambilkira dalam menentukan pemilihan model, asas dan teknik pengukuran susulan aset HLP adalah ketersediaan data nilai semasa seperti nilai pasaran yang boleh menawarkan nilai maklumat terbaik aset HLP berkenaan dan keperluan maklumat oleh pengguna penyata dan pihak berkepentingan sama ada untuk tujuan pembuatan keputusan atau akauntabiliti dan. Sepertimana yang ditekan dalam kajian oleh Sanchez dan Mocavini (2023), pihak berkepentingan sektor awam lebih menekankan soal kebolehbandingan yang menuntut keseragaman dalam pengukuran aset. Selain itu, apa yang boleh dirumuskan daripada dapatan kajian adalah pemahaman tentang latar belakang dan keupayaan serta kapasiti sumber kewangan sesuatu entiti sektor awam adalah amat perlu untuk memastikan pelaksanaan model, asas dan teknik pengukuran susulan yang sesuai mengikut kategori dan jenis aset HLP sektor awam. Pemahaman tentang latar belakang, keupayaan modal insan serta kapasiti sumber kewangan serta factor-faktor lain perlu di kaji dan diambilkira untuk penentuan kaedah terbaik pengukuran susulan aset HLP sektor awam. Berkemungkinan amalan semasa negara-negara yang dikaji ini iaitu negara yang telah matang dalam pelaksanaan asas akruan, yang mempunyai kerangka perakaunan dan pelaporan yang komprehensif serta garis panduan khusus perakaunan aset termasuk aset HLP dan pengurusan aset yang baik boleh diaplikasikan dalam konteks sektor awam di Malaysia. Kenyataan ini adalah merujuk kajian oleh Roje dan Redmayne (2020) yang mendapati kemungkinan untuk mengaplikasikan pengalaman perakaunan negara maju (seperti New Zealand) di negara membangun seperti Croatia dan Malaysia dengan mengambilkira antaranya faktor latar belakang dan persekitaran negara membangun berkenaan.

6.0 Kesimpulan

Kajian ini memilih negara UK, New Zealand, Australia dan Kanada sebagai negara maju dan terkehadapan dalam pelaksanaan perakaunan asas akrual. Sebagai negara peneraju dan terkehadapan dalam pelaksanaan perakaunan asas akrual, pengalaman dan amalan negara-negara berkenaan boleh membantu negara membangun seperti Malaysia untuk bergerak ke hadapan dalam melaksanakan sepenuhnya perakaunan asas akrual. Dalam konteks pengukuran susulan aset HLP sektor awam, amalan semasa empat (4) negara berkenaan dikenalpasti dan dibandingkan dan dapatan kajian boleh digunakan sebagai input berguna bagi kajian lanjutan seterusnya untuk memilih kaedah terbaik dan yang paling sesuai diterapkan dalam konteks sektor awam di Malaysia. Bagi tujuan perbandingan ini, kerangka kerja pengukuran susulan aset yang disarankan oleh IPSAB boleh dijadikan sebagai asas perbandingan dari aspek model, asas dan teknik pengukuran susulan aset HLP sektor awam.

Secara keseluruhan, kajian mendapati model kos sejarah dan nilai semasa kedua-duanya diguna pakai di tiga (3) negara yang dikaji iaitu UK, New Zealand dan Australia bergantung kepada jenis atau kategori aset yang dikenalpasti. Manakala Kanada hanya mengguna pakai model kos sejarah bagi pengukuran susulan kesemua kategori aset HLP negara berkenaan. Terdapat persamaan antara New Zealand dan Australia yang mengunapakai asas nilai saksama di bawah model nilai semasa bagi kebanyakan aset HLP mereka. Manakala unik bagi UK, asas nilai pengoperasian semasa diguna pakai bagi aset HLP jenis tanah dan bangunan serta aset infrastruktur.

Sama seperti aspek pengiktirafan dan pendedahan, aspek pengukuran aset HLP sektor awam adalah satu perkara penting kepada penggubal piawai perakaunan sektor awam di peringkat nasional dan antarabangsa. Aspek pengukuran aset HLP termasuk pengukuran susulan adalah berkait dengan perbincangan semasa tentang model, asas dan teknik pengukuran susulan di bawah perakaunan asas akrual iaitu kaedah manakah yang terbaik yang perlu diaplikasikan oleh organisasi sektor awam bagi memenuhi keperluan pihak berkepentingannya. Adalah penting kajian seperti ini dijalankan untuk memandu pemilihan kaedah terbaik pengukuran susulan aset sektor awam yang seterusnya dapat memperkasa sistem perakaunan dan pelaporan entiti sektor awam di Malaysia. Satu sistem perakaunan dan pelaporan yang baik, yang dapat menzahirkan akauntabiliti pengurusan aset kepada pihak berkepentingan akan memandu pada akhirnya tatakelola pengurusan aset awam yang berkesan.

Kajian ini tidak lari daripada mempunyai limitasinya. Kesemua data yang dikumpul adalah daripada sumber sekunder dan bergantung sepenuhnya kepada apa yang dilaporkan dan yang terkandung dalam dokumen yang dianalisis. Hanya amalan empat (4) negara sahaja yang dikaji, justeru adalah mustahil untuk digeneralisasi kepada keseluruhan organisasi sektor awam. Selain sumber sekunder, kajian masa depan boleh disokong dengan melibatkan data daripada sumber prima seperti temu bual dengan mereka yang terlibat secara langsung dalam memperakaunkan aset HLP sektor awam bagi mendapat pandangan mereka tentang kesesuaian asas dan teknik pengukuran susulan aset HLP khususnya dalam konteks sektor awam di Malaysia. Kajian masa depan juga boleh dipanjangkan dengan membuat perbandingan amalan pengukuran susulan aset HLP antara negara-negara lain termasuk negara maju dan negara yang sedang membangun.

Penghargaan

Kami mengucapkan terima kasih kepada JANM melalui Institut Perakaunan Negara kerana membiayai kajian ini dan juga kepada Universiti Kebangsaan Malaysia khususnya Fakulti Ekonomi dan Pengurusan serta semua pihak yang terlibat secara langsung dan tidak langsung dalam menjayakan projek kajian ini (Kod Projek UKM: EP-2024-003).

Rujukan

- Biondi, Y., & Oulasvirta, L. (2023). *Accounting for public sector assets: Comparing historical cost and current value models*. In *Measurement in Public Sector Financial Reporting: Theoretical Basis and Empirical Evidence* (pp. 39–62). Emerald Publishing Limited.
- Bryman, A., & Bell, E. (2007) *Business research methods*, 2nd edition. Oxford University Press.
- Caruana, J. (2021). The proposed IPSAS on the measurement for public sector financial reporting - recycling or reiteration? *Public Money and Management*, 41(3), 184–191.
- Creswell, J. W. (2009). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (3rd ed.). Sage Publications, Inc.
- Department of Finance, the Australian Government. (2023). *Consolidated financial statements for the year ended 30 June 2023*. <https://www.finance.gov.au/publications/commonwealth-consolidated-financial-statements/2022-2023-commonwealth-consolidated-financial-statements>
- Department of Finance, the Government of Canada. (2023). *Annual financial report of the Government of Canada—Fiscal Year 2022–2023*. <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/annual-financial-report/2023/report.html>
- HM Treasury. (2024). *Whole of government accounts, 2021-22*. <https://www.gov.uk/government/publications/whole-of-government-accounts-2021-22>
- ICAEW. (2023). *IFRS vs IPSAS in public sector financial reporting: Part II Measurement*. <https://www.icaew.com/technical/public-sector/public-sector-financial-reporting/financial-reporting-insights-listing/ifrs-vs-ipsas-in-public-sector-financial-reporting>
- IPSASB. (2022). *Handbooks, standards, and pronouncements*. <https://www.ipsasb.org/publications/2022-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

- IPSASB. (2023). *The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*. <https://www.ipsasb.org/publications/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-entities-2023>
- Isa, C. R., Hasan, H. A., & Saleh, Z. (2023). Current practices and issues in the accounting for government infrastructure assets. *IPN Journal of Research and Practice In Public Sector Accounting and Management* 13(2), 109–127.
- Krippendorff, K. (2004). *Content analysis: An introduction to its methodology* (2nd ed.) Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Lombardi, R., Schimperna, F., Smarra, M., & Sorrentino, M. (2021). Accounting for infrastructure assets in the public sector: The state of the art in academic research and international standard setting. *Public Money & Management*, 41(3), 203–212.
- McDonough, R. P., & Yan, C. J. (2023). Accounting policies in the public sector: Characteristics and consequences of accounting for capital assets. *Journal of Accounting and Public Policy*, 42(1), 107033.
- Oulasvirta, L. (2021). A consistent bottom-up approach for deriving a conceptual framework for public sector financial accounting. *Public Money & Management*, 41(6), 436–446.
- Redmayne, B., Laswad, F., & Ehalaiye, D. (2023). *Measurement and reporting of heritage Assets: Insights from practice in New Zealand* Nives in Caruana, J. Bisogo, M. & Sicilia, M. Emerald Studies in Public Service Accounting and Accountability, Emerald Publishing Limited.
- Roje, C., & Redmayne, N. (2020). On the management and financial reporting for state assets – A comparative analysis between Croatia and New Zealand. *Public Money and Management*, 41(2), 118–126.
- Sánchez, K., & Mocavini, F. (2023). *Measurement in public sector financial reporting: Theoretical basis and empirical evidence* (pp. 85–102). Emerald Publishing Limited.
- The Treasury, the Government of New Zealand. (2023). *Financial statements of the Government of New Zealand for the year ended 30 June 2023*. <https://www.treasury.govt.nz/publications/year-end/financial-statements-2023>