

Pengukuran Susulan bagi Aset Hartanah, Loji dan Peralatan (HLP) Sektor Awam di Malaysia: Isu, Cabaran dan Hala Tuju Masa Depan

(Subsequent Measurement of Property, Plant, and Equipment (PPE) Assets in the Public Sector in Malaysia: Issues, Challenges, and Future Direction)

Ainol Basirah Abd Wahab, Azlina Ahmad, Norida Basnan*

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

*Corresponding Author: norida@ukm.edu.my

<https://doi.org/10.58458/ipnj.v15.01.01.0110>

Received: 1 November 2024

Reviewed: 27 February 2025

Accepted: 17 April 2025

Published: 26 June 2025

Abstrak

Tujuan: Kajian ini bertujuan untuk meneliti isu dan cabaran dari aspek pengukuran susulan aset hartanah, loji dan peralatan (HLP) sektor awam di Malaysia serta mencadangkan asas pengukuran susulan yang sesuai.

Reka bentuk/ Metodologi/ Pendekatan: Kajian ini mengguna pakai pendekatan kajian kualitatif melalui kaedah analisis dokumen dan temu bual tidak berstruktur bersama lapan (8) orang responden daripada Jabatan Akauntan Negara Malaysia (JANM), Jabatan Penilaian dan Perkhidmatan Harta (JPPH), Badan Berkanun dan Pihak Berkuasa Tempatan (PBT). Responden dipilih menggunakan teknik persampelan bertujuan dan persampelan bola salji (*snowball sampling*).

Hasil: Kajian mendapati ada kelemahan dalam penggunaan asas kos sejarah, terutamanya bagi aset jenis tanah dan bangunan, manakala pengukuran asas nilai saksama agak sukar dilaksanakan dalam konteks aset sektor awam yang kebanyakannya dipegang bagi tujuan penyampaian perkhidmatan. Suatu asas pengukuran baharu yang dicadangkan oleh Lembaga Piawaian Perakaunan Sektor Awam Antarabangsa (IPSASB) di bawah model nilai semasa ialah

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)).

asas nilai pengoperasian semasa atau dikenali sebagai *Current Operational Value* (COV). Ia berpotensi untuk diguna pakai sebagai asas pengukuran aset HLP sektor awam di Malaysia. Namun, terdapat pelbagai cabaran yang perlu ditangani sekiranya asas nilai semasa ingin dipraktikkan sebagai asas pengukuran susulan aset HLP sektor awam.

Implikasi Praktikal: Bagi tujuan pembentukan piawaian dan polisi perakaunan, hasil kajian boleh dijadikan sebagai input berguna untuk mencadangkan kaedah terbaik bagi pengukuran susulan aset HLP yang boleh diguna pakai dalam sektor awam di Malaysia. Seterusnya hasil kajian boleh dijadikan panduan oleh pihak berkepentingan entiti sektor awam untuk memahami dan memperbaiki amalan pengurusan dan perakaunan aset HLP.

Ketulenan/ Nilai: Kajian ini menyumbang kepada pengetahuan dari aspek pengukuran aset HLP sektor awam yang masih kurang dikaji. Perkembangan pesat dalam pembangunan piawaian dan polisi perakaunan berkaitan aset tersebut memerlukan banyak penerokaan tentang isu-isu dan cabaran pemakaian asas pengukuran. Maka hasil kajian ini berjaya memperkayakan pengetahuan berkaitan aspek ini yang boleh meningkatkan kefahaman terhadap pemasalahan, cabaran dan hala tuju pelaksanaan masa depan.

Kata kunci: Pengukuran aset sektor awam, pengukuran susulan, asas pengukuran aset, hartanah, loji dan peralatan, IPSAS 43

Abstract

Purpose: *This study aims to examine issues and challenges in the subsequent measurement of public sector property, plant, and equipment (PPE) assets in Malaysia and propose an appropriate subsequent measurement basis.*

Design/ Methodology/ Approach: *The qualitative research approach was adopted through document analysis and semi-structured interviews with eight (8) respondents from the Accountant General's Department of Malaysia, Department of Valuation and Property Services, statutory bodies, and local authorities. Respondents were selected by using the purposive sampling and snowball sampling techniques.*

Findings: *The study found weaknesses in using the historical cost basis, particularly for land and building assets. Fair value measurement presented significant challenges in the public sector context, as these assets are primarily held for service delivery purposes. A new measurement basis proposed by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) under the current value model is the Current Operational Value (COV). It is seen as having the potential to be adopted as the measurement basis for public sector*

HLP assets in Malaysia. However, various challenges must be addressed if the current value is to be applied as the subsequent measurement basis for public sector PPE assets.

Practical Implications: *The findings provided valuable inputs for proposing the best methods of subsequent measurement of PPE assets suitable for use in the Malaysian public sector, aiding the development of accounting standards and policies. Additionally, the findings can serve as a guide for public sector stakeholders to understand and improve the management and accounting practices for PPE assets.*

Originality/ Value: *This study contributes to knowledge on the measurement of public sector PPE assets, which is a relatively underexplored area. The rapid development of accounting standards and policies related to public sector assets requires extensive exploration of issues and challenges in measurement basis application. Therefore, this study enhances the understanding of these issues and challenges, offering insights into future implementation directions.*

Keywords: *Public sector asset measurement, subsequent measurement, asset measurement basis, property, plant, and equipment, IPSAS 43*

1.0 Pengenalan

Perakaunan dan pelaporan aset hartanah, loji dan peralatan (HLP) bagi sektor awam merupakan suatu aspek yang mencabar. Entiti sektor awam memiliki dan mengendalikan pelbagai jenis aset HLP yang kebanyakannya dipegang untuk tujuan penyampaian perkhidmatan yang meliputi skop yang meluas demi memenuhi tujuan sosial dan ekonomi. Dalam konteks perakaunan, istilah aset HLP sektor awam merujuk kepada item ketara yang (a) dipegang untuk kegunaan dalam pengeluaran atau pembekalan barangan atau perkhidmatan, untuk sewaan kepada pihak lain, atau untuk tujuan pentadbiran; dan (b) dijangka digunakan melebihi satu tempoh pelaporan (MPSAS 17, para 13). Justeru, aset HLP merangkumi jenis aset, seperti tanah, bangunan, loji, peralatan, kenderaan, aset infrastruktur, aset pertahanan, aset biologi, aset sumber asli, aset warisan dan aset dalam pembinaan.

Peralihan kepada perakaunan asas akrual telah mengkehendaki aset HLP ini diakaunkan dan dilaporkan dalam penyata kewangan. Ia dilihat sebagai suatu usaha ke arah pelaporan akauntabiliti yang lebih baik (Christiaens et al., 2015), namun ia datang dengan isu dan cabarannya yang tersendiri. Salah satu isu yang masih menjadi topik hangat yang diperdebatkan ialah berkaitan dengan aspek pengukuran aset HLP (Lombardi et al., 2021). Aspek pengukuran aset adalah penting kerana asas pengukuran yang diguna pakai akan memberikan kesan kepada nilai kewangan aset yang dilaporkan dalam penyata kewangan dan seterusnya menggambarkan prestasi dan akauntabiliti entiti (McDonough & Yan, 2023). Justeru, disebabkan sifat, ciri dan penggunaan aset HLP sektor awam yang unik dan pelbagai,

aspek pengukuran menjadi suatu isu yang kompleks dan hingga kini ia sukar dirungkaikan. Kajian ini ialah untuk meneroka isu dan cabaran pengukuran susulan aset HLP dalam konteks sektor awam di Malaysia serta memberikan cadangan yang bersesuaian untuk menangani isu dan cabaran yang dikenal pasti. Oleh itu, kajian ini dijalankan untuk menjawab persoalan-persoalan berikut:

Persoalan kajian 1: Apakah isu dalam pengukuran aset HLP sektor awam di Malaysia?

Persoalan kajian 2: Apakah cabaran dalam pelaksanaan pengukuran dan penilaian aset HLP sektor awam di Malaysia?

Persoalan kajian 3: Apakah kaedah terbaik pengukuran susulan aset HLP sektor awam di Malaysia?

Penerokaan terhadap isu dan cabaran pengukuran aset HLP sektor awam amat penting bagi menyumbang kepada ilmu pengetahuan perakaunan aset sektor awam yang masih terhad. Ia juga boleh membantu memperbaiki amalan pengurusan dan perakaunan aset HLP (Conrath-Hargreaves et al., 2021). Dalam konteks Malaysia, kerajaan telah mula mengumumkan peralihan kepada perakaunan akruan semenjak 2011 (Malaysian Institute of Accountants, 2011). Namun, isu perakaunan aset HLP, terutamanya aspek pengukuran aset HLP masih menjadi cabaran utama yang perlu dikaji secara meluas bagi menyokong dan melancarkan pelaksanaan perakaunan akruan.

Artikel ini disusun seperti berikut: Seksyen berikutnya akan membincangkan kajian lampau berkaitan latar belakang dan perkembangan perakaunan aset HLP sektor awam serta aspek pengukuran susulan aset HLP sektor awam. Seksyen seterusnya pula memberikan penerangan tentang aspek metodologi kajian yang dijalankan bagi menjawab persoalan kajian dan diikuti dengan laporan hasil kajian serta perbincangan. Artikel ini diakhiri dengan kesimpulan yang membincangkan rumusan hasil, sumbangan serta limitasi kajian dan cadangan kajian lanjut.

2.0 Sorotan Kajian Lepas

2.1 Latar Belakang dan Perkembangan Perakaunan Aset HLP Sektor Awam

Perakaunan aset fizikal atau dikenali sebagai aset HLP dalam konteks sektor awam menjadi suatu fenomena apabila perakaunan akruan diguna pakai dalam sektor kerajaan. Pemakaian asas akruan yang mengkehendaki pelaporan aset dan liabiliti dibuat secara komprehensif dalam penyata kewangan merupakan salah satu reformasi di bawah agenda Pengurusan Awam Baru (*New Public Management- NPM*) (Christiaens, 2004). Namun, berbanding dengan sektor swasta, perakaunan aset sektor awam merupakan suatu isu yang kompleks dan telah diperdebatkan semenjak tahun 1990an (Pallot, 1990) disebabkan ciri dan sifat aset yang dipegang oleh entiti sektor awam adalah unik dan pelbagai. Aspek pengiktirafan, pengukuran dan pendedahan aset HLP sektor awam adalah rumit disebabkan faktor, seperti wujudnya pelbagai kaedah perolehan aset mahupun dari segi penggunaan aset yang unik dan bertujuan khusus (Ouda, 2016).

Sorotan kajian lepas telah cuba merungkaikan aspek perakaunan aset HLP ini dengan memberi fokus kepada jenis-jenis aset unik, seperti aset infrastruktur (Isa et al., 2024), aset sumber asli (Dabbicco, 2021), aset pertahanan dan aset warisan (Basnan et al., 2012; Ellwood & Greenwood, 2016; Wild, 2013). Perbincangan sama ada dari sudut konsep atau teknikal perakaunan dan pelaporan aset-aset unik bagi sektor awam ini secara asasnya cuba menjawab pelbagai persoalan berkaitan definisi, pengiktirafan, pengukuran, dan pelaporan aset-aset tersebut agar perakaunan dan pelaporan bagi entiti sektor awam dapat diperkukuhkan. Berbanding dengan amalan perakaunan dan pelaporan aset HLP sektor swasta yang secara umumnya dipandu oleh piawaian umum yang boleh merangkumi semua jenis aset HLP, perakaunan bagi aset HLP dalam konteks sektor awam adalah kompleks. Pelbagai limit dan kekangan yang perlu diperhalusi disebabkan pemilikan dan penggunaan aset oleh entiti sektor awam kebanyakannya bukan untuk menjana manfaat ekonomi (Anessi-Pessina et al., 2022; Brusca, 2023; Capalbo et al., 2021). Bagi kategori aset tertentu, seperti aset infrastruktur dan aset warisan, perbincangan akademik masih tertumpu pada aspek konseptual asas, terutamanya berkaitan dengan usaha mentakrifkan aset-aset ini secara sistematik dan menyeluruh. Perkembangan piawaian perakaunan sektor awam semasa juga memperlihatkan aspek pengukuran aset HLP kini telah melalui fasa pembangunan yang semakin kompleks (contohnya melalui penerbitan piawaian kerangka kerja IPSASB yang baharu dan juga piawaian pengukuran aset yang terkini iaitu IPSAS 45 dan 46) (ICAEW, 2023).

2.2 Model dan Asas Pengukuran Aset HLP Sektor Awam

Sektor awam mempunyai aset dengan ciri unik dari segi sifat dan penggunaannya yang khusus, seperti aset pertahanan, komuniti, infrastruktur dan warisan. Antara kajian lepas yang cuba memperincikan isu pengukuran aset-aset yang unik ini ialah seperti Isa et al. (2024) yang mengkaji tentang perakaunan aset infrastruktur dan mendapati masih ada kesamaran dalam aspek pengukuran aset infrastruktur serta memerlukan lebih banyak kajian mendalam untuk menyokong perakaunan aset-aset unik tersebut. Isu yang sama telah diketengahkan sebelumnya oleh Lombardi et al. (2021). Selain itu, Aggestam Pontoppidan et al. (2024) telah mengkaji perakaunan aset sumber asli sektor awam dan secara umumnya mengetengahkan isu asas, iaitu wujudnya ketidakjelasan dari segi definisi aset, kelas-kelas aset serta cabaran dalam aspek pengukuran.

Kaedah pengukuran aset HLP yang mendasari piawaian pengukuran aset HLP pada peringkat antarabangsa terbahagi kepada dua (2) kaedah umum, iaitu kaedah pengukuran berasaskan kos sejarah dan kaedah pengukuran berasaskan nilai semasa (nilai saksama – *fair value* atau FV). Kedua-dua asas pengukuran aset ini yang telah pun digunapakai dalam konteks sektor awam mempunyai hujah yang menyokong atau menentang (Caruana, 2021). Contohnya, Biondi dan Oulasvirta (2023) berpendapat bahawa aset HLP sektor awam perlu diukur dan dinilai dengan menggunakan asas kos sejarah. Ia disebabkan tujuan pegangan aset dalam sektor awam kebanyakannya ialah khusus untuk tujuan menyediakan perkhidmatan sosial kepada rakyat, selain kaedahnya mudah untuk diaplikasikan dan menjimatkan kos. Justeru, asas pengukuran nilai semasa dikritik sebagai tidak sesuai dan boleh mengganggu fokus

pihak entiti sektor awam untuk melihat aset-asetnya dalam rangka kerja manfaat ekonomi selain melibatkan implikasi kewangan yang besar untuk menilai semula aset secara berkala.

Namun, berdasarkan panduan piawaian perakaunan antarabangsa, seperti yang dikeluarkan IPSASB, asas pengukuran nilai semasa adalah dicadangkan sebagai alternatif untuk asas kos sejarah demi membolehkan tuntutan keperluan maklumat yang lebih relevan dapat disediakan untuk pengguna maklumat oleh entiti pelapor (ICAEW, 2023). Juga berdasarkan amalan pengukuran susulan aset HLP di negara maju, seperti New Zealand, Australia dan United Kingdom (UK), asas nilai semasa sememangnya telah diguna pakai dalam kelas-kelas aset tertentu, seperti aset jenis tanah dan bangunan untuk tujuan am, aset warisan (Conrath-Hargreaves et al., 2021; Laswad & Redmayne, 2015; Redmayne et al., 2023). Contohnya, terdapat aset warisan khususnya di Muzium New Zealand yang diiktiraf pada sama ada nilai semasa (Redmayne et al., 2023). Kajian oleh Basnan et al. (2024) pula meneliti amalan pengukuran susulan aset HLP di beberapa buah negara dan mendapati negara UK, New Zealand dan Australia mengguna pakai asas nilai semasa, terutama bagi kelas aset tanah dan bangunan. Walau bagaimanapun, pengalaman aspek pengukuran aset HLP di negara-negara maju tidak semestinya boleh terus diaplikasikan secara terus di negara lain tanpa kajian mendalam yang mengambil kira pelbagai faktor dan pemahaman akan persekitaran tempatan (Roje & Redmayne, 2020).

Selain itu, berdasarkan perkembangan terkini, IPSASB telah menerbitkan dua (2) piawaian terbaharu yang menyentuh aspek perakaunan aset HLP (IPSAS 45) dan pengukuran termasuk pengukuran aset HLP (IPSAS 46). Melalui piawaian baharu ini, satu (1) lagi kaedah pengukuran susulan selain daripada asas pengukuran kos sejarah dan asas nilai saksama telah dicadangkan, iaitu yang dikenali sebagai asas nilai pengoperasian semasa (COV). Asas COV merupakan asas pengukuran nilai semasa, tetapi perbezaan utamanya berbanding dengan asas nilai saksama ialah asas COV mengukur aset berdasarkan nilai penggunaan semasa, sedangkan asas nilai saksama mengukur aset dengan mengambil kira penggunaan tertinggi dan terbaik (*highest and best use*).

Justeru, boleh dirumuskan bahawa aspek pengukuran aset HLP merupakan isu kompleks yang telah diperdebatkan sekian lama dan masih memerlukan kajian lanjut untuk merungkaikan pelbagai masalah pelaksanaan pengukurannya. Ditambah pula dengan situasi perkembangan terkini pada peringkat piawaian antarabangsa yang telah mula memperkenalkan asas pengukuran yang baharu, penerokaan kepada isu dan cabaran pelaksanaan pengukuran aset HLP harus dilaksanakan untuk menyokong amalan dan adaptasi kepada piawaian perakaunan yang akan berkuat kuasa kelak.

3.0 Metodologi Kajian

Kajian ini mengguna pakai pendekatan kajian kualitatif. Data dikumpulkan melalui temu bual tidak berstruktur bersama lapan (8) orang responden daripada wakil daripada JANM, JPPH, Badan Berkanun dan PBT. Responden dipilih melalui teknik persampelan bertujuan dan persampelan bola salji (*snowball sampling*). Pemilihan responden kajian adalah berdasarkan

kriteria mereka, iaitu mereka yang mempunyai kepakaran dan pengalaman dalam aspek pengukuran aset HLP di sektor awam. Jadual 1 menyenaraikan lapan (8) responden yang ditemu bual.

Jadual 1: Senarai Responden Temu Bual

Responden	Jawatan/ Bahagian/ Organisasi
Responden 1	Ketua Penolong Pengarah Kanan, Pasukan Pelaksanaan Perakaunan Akruan, JANM
Responden 2	Penolong Pengarah Kanan, Pasukan Pelaksanaan Perakaunan Akruan, JANM
Responden 3	Timbalan Pengarah Bahagian Penilaian dan Perkhidmatan Harta, JPPH
Responden 4	Penolong Pengarah Bahagian Penilaian dan Perkhidmatan Harta, JPPH
Responden 5	Pegawai Kewangan, Bahagian Akaun, Jabatan Bendahari, Universiti Kebangsaan Malaysia (UKM)
Responden 6	Pegawai Kewangan, Bahagian Aset, Unit Pengurusan Aset, Jabatan Bendahari, UKM
Responden 7	Timbalan Pengarah, Jabatan Kewangan, Majlis Perbandaran Seremban
Responden 8	Akauntan, Jabatan Kewangan, Majlis Perbandaran Seremban

Temu bual yang dijalankan adalah tidak berstruktur dan lebih menyerupai “*conversation interview*” (Patton, 2002) untuk membolehkan penyelidik menjalankan penerokaan terhadap isu kajian. Soalan temu bual yang diajukan kepada responden kajian dibina berdasarkan fokus dan persoalan utama kajian, iaitu untuk memahami amalan semasa pengukuran susulan aset HLP di sektor awam dan mendapatkan pandangan responden tentang isu dan cabaran dalam pemakaian asas-asas pengukuran susulan yang diperuntukkan dalam piawaian sedia ada, iaitu asas kos sejarah dan nilai saksama. Seterusnya, penyelidik turut meneroka pandangan responden berkaitan potensi dan cabaran dalam pelaksanaan asas pengukuran baharu, iaitu asas pengoperasian semasa (COV) jika diaplikasikan dalam konteks sektor awam di Malaysia.

Selain itu, kajian ini turut menggunakan kaedah analisis dokumen, iaitu penelitian terhadap dokumen-dokumen relevan untuk menjawab objektif kajian. Antaranya termasuk piawaian perakaunan berkaitan pengukuran aset HLP di Malaysia dan antarabangsa (seperti MPSAS 17, rangka kerja pelaporan IPSASB, IPSAS 45, IPSAS 46 dan lain-lain *Exposure Draft* dan piawaian yang relevan), laporan teknik berkaitan asas pengukuran aset, penyata kewangan kerajaan di pelbagai negara (sampel daripada UK, New Zealand, Australia, dan Kanada). Data transkripsi temu bual dan juga dokumen sekuder dianalisis menggunakan kaedah analisis tema untuk mengenal pasti corak persamaan, perbezaan dan perbandingan dalam data-data yang dikumpulkan bagi menjawab persoalan kajian.

4.0 Dapatan Kajian dan Perbincangan

4.1 Objektif Kajian 1: Isu Pemakaian Asas Pengukuran: Kos Sejarah, Nilai Pengoperasian Semasa atau Nilai Saksama?

Amalan sedia ada bagi pengukuran susulan aset HLP sektor awam di Malaysia adalah berdasarkan MPSAS 17 yang memberikan pilihan model pengukuran susulan berasaskan model kos sejarah atau model pengukuran susulan. Namun, berdasarkan polisi sedia ada dalam konteks kerajaan persekutuan, model pengukuran susulan yang digunakan ialah model kos sejarah. Pilihan untuk mengguna pakai model penilaian semula (berasaskan nilai saksama) mengikut MPSAS 17 sedang dalam pertimbangan dan masih pada fasa simulasi. Namun, peralihan kepada model penilaian semula masih dalam perbincangan disebabkan ketidakjelasan tentang status pelaksanaan perakaunan akrual pada peringkat kerajaan persekutuan. Ia masih boleh dikatakan masih pada fasa pra-peralihan ke perakaunan akrual. Salah seorang responden menjelaskan status pelaksanaan perakaunan akrual oleh kerajaan Malaysia seperti berikut:

“Sekarang ni kita masih menggunakan model kos berasaskan MPSAS 17 tu. So kita nak berubah kepada penggunaan model penilaian semula...isu yang kami masih bincangkan dengan pihak piawaian dan polisi di mana sekarang ni boleh ke kita buat penilaian semula sedangkan kami masih belum (*fully implement accrual accounting*). Kita masih pra-peralihan. Adakah kita boleh anggap (angka) penilaian semula tu sebagai *subsequent (measurement)*? Kalau ikutkan kami punya sistem, kita dah laksanakan sejak 2018, iGFMAS tu, cuma yang dibentangkan (penyata kewangan) ialah *cash accounting, accrual accounting* kami tak bentangkan.”

(Responden 1)

Pemakaian model pengukuran susulan sedia ada, iaitu model kos sejarah mempunyai kelebihan dari sudut ia mudah diaplikasikan dan dikatakan sesuai diguna pakai dalam konteks sektor awam kerana ciri aset HLP sektor awam yang kebanyakannya dipegang untuk tujuan operasi, iaitu menyediakan perkhidmatan untuk rakyat (Biondi & Oulasvirta, 2023). Namun, terdapat beberapa kelemahan yang dikenal pasti dalam amalan semasa, terutamanya dalam konteks pengukuran aset tanah dan bangunan. Contohnya, salah seorang responden menjelaskan situasi amalan pengukuran susulan berdasarkan asas kos sejarah yang diguna pakai di organisasinya seperti berikut:

“Dari segi amalan...kita akan gunakan nilai perolehan. Nilai kos. RM3 ribu dan ke atas kita akan *declare* ia sebagai aset dan ia akan disusut nilai. Kita guna kadar susut nilai pun sejak ada MPSAS ni ada lah perbezaan dia macam aset infra...ada lah *percentage* nya dan kita guna kaedah garis lurus sahaja... paling tinggi 20% setahun dan nilai akhirnya akan jadi RM1...Lepas tu bila kita guna MPSAS, kita ada pengalaman bila kita guna untuk aset infra tu, kita ada menubuhkan jawatankuasa penilaian aset dan kita gunakan nilai semasa,

dinilai secara dalaman...kita senaraikan dulu mana-mana aset yang sesuai sebagai aset infra dan masa tu kita merujuk kepada polisi JKR...jadi kena ukur balik, darab balik dengan nilai semasa, itu lah harga kos yang kita ambil kira dan banyak yang dah tinggal RM1 pun. Bila kita dah kira balik dengan baki usia guna dia, tinggal RM1...aset masih lagi digunakan dan di *maintain* pun, masih lagi di *maintain* seperti biasa, Cuma kalau orang tanya, nilai aset tu RM1 dalam sistem...bila kita nak buat rosot nilai pun, sukar dilaksanakan sebab aset dah nilai RM1." (Responden 6)

Amalan pengukuran susulan berdasarkan kaedah kos sejarah mempunyai kelemahan, terutamanya dalam konteks aset tanah dan bangunan kerana nilai aset yang telah habis disusut nilai serta dinyatakan sebagai RM1 sedangkan aset masih utuh dan digunakan dalam operasi. Juga berdasarkan amalan semasa, tiada semakan dibuat terhadap baki hayat berguna aset. Justeru, pengukuran susulan model kos sejarah dilihat tidak dapat memberikan gambaran adil dan saksama bagi aset HLP, terutamanya bagi bangunan yang kebiasaannya sentiasa dibaik pulih untuk memanjangkan hayat bergunanya.

Menelusuri perkembangan semasa pada peringkat antarabangsa, IPSASB telah menerbitkan dua (2) piawaian terkini, iaitu IPSAS 45 *Property, Plant and Equipment* dan IPSAS 46 *Measurement*. IPSAS 45 merupakan piawaian baharu bagi menggantikan IPSAS 17, iaitu piawaian perakaunan bagi aset HLP. Sebaliknya, IPSAS 46 merupakan piawaian baharu yang menyediakan panduan tentang asas pengukuran yang boleh diaplikasikan untuk tujuan pelaporan kewangan sektor awam. Intipati utama perubahan asas pengukuran yang dicadangkan dalam IPSAS 46 berbanding kaedah pengukuran sedia ada ialah pengenalan satu asas pengukuran susulan yang baharu, iaitu Nilai Pengoperasian Semasa (COV). Oleh itu, berdasarkan konteks piawaian, terdapat tiga (3) asas pengukuran yang boleh digunakan dalam penilaian aset HLP di sektor awam, iaitu asas kos sejarah, asas nilai saksama dan asas COV. Seiring dengan perkembangan ini, hala tuju masa depan pengukuran aset HLP sektor awam di Malaysia dijangka akan selaras dengan piawaian IPSAS, memandangkan sektor awam di Malaysia mengadaptasi piawaian berasaskan IPSAS untuk disesuaikan dalam konteks tempatan. Justeru, isu pengukuran susulan aset HLP dalam sektor awam di Malaysia perlu diteliti dalam rangka kerja hala tuju masa depan, dengan mengambil kira kebolehlaksanaan kaedah pengukuran baharu yang diperkenalkan, iaitu COV.

Dapatan kajian seterusnya membincangkan isu pelaksanaan asas-asas pengukuran susulan yang dicadangkan oleh IPSASB, termasuk asas nilai saksama dan COV, berdasarkan pandangan para responden yang ditemu bual. Menurut maklum balas daripada pakar penilaian harta yang ditemu bual, konsep asas COV dilihat selari dengan amalan semasa yang dilaksanakan oleh JPPH dalam menentukan nilai semasa aset. Seperti yang dinyatakan oleh Penolong Pengarah Bahagian Penilaian dan Perkhidmatan Harta, JPPH:

"...kalau saya baca *explanation from these* dua perbandingan kan...*in term of definition* dia kan, *for Malaysia actually we are using* nilai saksama juga, *fair value*. Tapi *for Malaysian valuation standard, we call it market value* lah.

But when come to accounting, its equal. Market value dengan fair value dari segi maksud dia adalah sama. Interpretation dia sama. So as of now, we are using fair value lah. Atau market value as our basis. Cuma dalam praktis, kita tidak akan menggunakan asas kegunaan tertinggi dan terbaik seperti yang dah terangkan tadi. Contoh, tanah kosong. Kalau kementerian yang memiliki tanah tu adalah Kementerian pendidikan, so tapak tu memang untuk kegunaan sekolah sahaja. Kalau based on apa yang diterangkan sini, kalau kita nilai highest and best use, tanah contoh di kawasan KL kan, highest and best use mustahil untuk sekolah kan, mesti untuk bangunan yang 50 tingkat, 60 tingkat kan. So kalau kita terpaksa guna highest and best use, so tanah tu mesti kita kena nilai sebagai tanah komersial. Tapi in practice JPPH tidak. Sebab kami faham ini untuk tujuan accounting, untuk nak rekod aset-aset kerajaan untuk kegunaan institusi. So, in that case, kita akan nilai tanah itu bukan sebagai full commercial tetapi kita nilai sebagai tanah institusi untuk kegunaan sekolah. So nilai dia akan rendah daripada kegunaan tertinggi dan terbaik lah... itu yang bila saya tengok, seolah-olahnya sebenarnya JPPH kami dah praktis lah COV ni.” (Responden 4)

Pandangan Responden 4 menunjukkan bahawa asas COV telah diamalkan dengan mengambil kira kesesuaian jenis dan tujuan penggunaan aset-aset sektor awam, yang kebanyakannya dipegang untuk tujuan pengoperasian. Meskipun terdapat perbezaan dalam penggunaan istilah “nilai saksama” antara konteks penilaian oleh JPPH dengan konteks perakaunan, dari segi amalan penilaian JPPH, “nilai saksama” yang diperoleh melalui proses penilaian sebenarnya merujuk kepada asas COV Ia bukan kepada asas nilai saksama berdasarkan prinsip penggunaan tertinggi dan terbaik (*highest and best use*), seperti yang diguna pakai dalam perakaunan. Oleh itu, dapat difahami bahawa asas COV secara dasarnya telah diamalkan, walaupun istilah tersebut tidak dinyatakan secara khusus oleh JPPH.

Tambahan pula, dalam konteks implikasi pemilihan asas pengukuran terhadap konsep pelaporan kewangan yang mencerminkan gambaran yang adil dan saksama, responden kajian berpendapat bahawa asas COV merupakan pilihan terbaik untuk memenuhi ciri tersebut. Beliau menyatakan:

“Sekarang ni kalau tanya saya sebagai akauntan, kalau ikut senang sebenarnya kos sejarah je lah. Tapi kalau berdasarkan pandangan yang betul-betul akauntan, memang kita nak COV ni lah, yang nilai semasa supaya penyata kewangan yang kita sediakan tu menggambarkan betul dan tepat lah.” (Responden 7)

Berdasarkan input daripada Responden 7, asas COV secara idealnya wajar diberikan keutamaan kerana ia mampu mencerminkan nilai semasa aset HLP yang selari dengan keadaan dan tujuan penggunaan aset tersebut. Namun, dari segi praktikal, asas kos sejarah dilihat lebih mudah untuk dilaksanakan.

Selanjutnya, berkaitan pemakaian asas nilai saksama, pakar penilaian aset yang ditemu bual berpendapat bahawa asas ini kurang sesuai diaplikasikan dalam konteks sektor awam kerana ia memerlukan pelbagai andaian yang kompleks bagi menentukan nilai saksama aset. Beliau menyatakan:

“Cuma hakikatnya untuk aset-aset kerajaan ini, *first* memang kita bukan *profit-oriented* lah. Kalau kita tengok contoh lah, Wisma Persekutuan pun kan, kebanyakannya tu memang agensi kerajaan yang duduk dan dia tak *generate income* pun kan. So, kalau kita nak pakai kaedah yang untuk *generate income (fair value)*, banyak andaian yang kita kena buat. Contohnya, *office JPPH* kan, sekarang kita memang duduk tiada bayar sewa pun. So kita kena andaikan berapa sewa yang sanggup (di)bayar. Itu dah melibatkan banyak andaian lah. So, *at the end, in JPPH* kami akan pakai kaedah kos atau perbandingan¹ ...yang kami rasa terbaik lah. Daripada *you* kena andaikan dia ada *income*, *you* kena andaikan *contract* semua tu, dia akan jadi lagi merumitkan lah.”
(Responden 4)

Selain itu, dari perspektif amalan penilaian oleh JPPH, tujuan penilaian merupakan faktor utama yang menentukan kaedah penilaian yang digunakan. Menurut pandangan pakar yang ditemu bual, asas nilai saksama berasaskan prinsip penggunaan tertinggi dan terbaik (*highest and best use*) adalah lebih sesuai digunakan dalam kes-kes tertentu, seperti penilaian aset bagi tujuan pengambilan tanah, yang tertakluk kepada keperluan undang-undang tertentu seperti yang digariskan dalam akta berkaitan. Sehubungan dengan itu, keperluan penilaian aset bagi tujuan pelaporan kewangan dilihat tidak memerlukan pertimbangan aspek penggunaan tertinggi dan terbaik di bawah asas nilai saksama. Timbalan Pengarah Bahagian Penilaian dan Perkhidmatan Harta JPPH menyatakan:

“Perakaunan akruan ni tujuan untuk nilai aset. Jadi nilai *as is* lah. Apa yang ada atas tanah, apa yang ada itu lah yang dinilai.” (Responden 3)

Istilah “*as is*” yang disebut oleh Responden 3 mencerminkan intipati asas COV, yang berasaskan pengukuran aset bagi tujuan operasi, berpandukan cara penggunaan semasa, di lokasi semasa, dan dalam keadaan semasa. Sehubungan dengan itu, dari sudut kesesuaian aplikasi asas COV dalam konteks sektor awam di Malaysia, pakar yang ditemu bual berpendapat bahawa asas ini wajar digunakan, memandangkan amalan penilaian aset yang sedia ada sudah pun selari dengan konsep yang diketengahkan oleh COV.

Justeru, berdasarkan hasil kajian bagi objektif pertama, dirumuskan bahawa sesetengah jenis aset HLP, terutamanya bagi jenis aset tanah dan bangunan, asas pengukuran kos sejarah

¹Istilah “kaedah kos dan perbandingan” ini adalah merujuk kepada kaedah/teknik penilaian untuk mendapatkan nilai pasaran aset yang digunapakai oleh JPPH (yang bertepatan dengan intipati asas COV). Istilah ini bukan merujuk kepada istilah kaedah kos seperti yang difahami dalam konteks perakaunan.

dilihat kurang sesuai digunakan walaupun dari segi praktikalnya asas tersebut merupakan kaedah paling mudah untuk digunakan. Hal ini kerana, asas tersebut mempunyai kelemahan yang ketara dari sudut menyediakan maklumat yang relevan berkaitan aset HLP, terutamanya bagi jenis aset tanah dan bangunan yang nilainya boleh jadi meningkat naik atau berkurangan berdasarkan faktor-faktor penggunaan dan pembangunan semasa. Semakin terhadap baki hayat berguna aset juga tidak dibuat secara berkala sehingga wujudnya keadaan aset dilaporkan pada nilai RM1 kerana telah habis disusut nilaikan walaupun aset masih digunakan dalam operasi seperti biasa. Sementara itu, asas nilai saksama yang menggunakan konsep nilai tertinggi dan terbaik mungkin kurang praktikal untuk diaplikasikan bagi kebanyakan aset HLP kerajaan yang matlamatnya dipegang untuk tujuan operasi. Oleh itu, asas pengukuran COV dilihat sesuai digunapakai kerana ia bukan sahaja dapat memberikan maklumat aset HLP yang boleh menggambarkan keadaan semasa aset, tetapi juga dari segi intipati amalannya ia telah diguna pakai oleh pihak JPPH dalam mendapat nilai semasa aset-aset kerajaan. Oleh itu, asas COV boleh dilihat sebagai jalan tengah untuk mengimbangi kelemahan asas kos sejarah dan juga isu kerumitan dalam pemakaian asas nilai saksama.

4.2 Objektif Kajian 2: Cabaran Pelaksanaan Pengukuran Susulan Aset HLP

Selanjutnya, kajian ini juga bertujuan untuk meneliti potensi cabaran dalam pelaksanaan pengukuran susulan aset HLP, terutamanya dari aspek asas COV, yang merupakan asas pengukuran baharu yang dicadangkan oleh piawai antarabangsa.

Cabaran 1: Kos dan Beban Penilaian

Penggunaan pengukuran berasaskan nilai semasa, seperti COV memberikan beban penilaian kepada JPPH dalam menyediakan maklumat nilai aset. JPPH masih kekurangan tenaga kerja untuk menyiapkan tugas-tugas penilaian aset HLP kerajaan dengan cepat dan efisien. Oleh itu, kekurangan sumber tenaga kerja menjadi kekangan utama dalam pelaksanaan penilaian aset HLP, terutamanya jika polisi perakaunan memerlukan penilaian semula dilakukan secara berkala, seperti setiap lima tahun. Selain itu, isu kos dan beban penilaian ini akan menjadi lebih kritikal dalam konteks organisasi sektor awam yang terhad dari segi dana, kerana mereka perlu menanggung sendiri kos-kos operasi. Contohnya, dalam konteks entiti kerajaan tempatan, terutamanya bagi majlis daerah yang kecil dan mempunyai dana yang terhad. Seorang responden yang ditemu bual menyatakan:

“Untuk PBT yang tidak ada *expertise* mungkin susahlah...kena *hire* orang luar *which is* harga yang lagi mahal dan mereka (PBT) tidak berkemampuan lah (untuk menanggung kos penilaian) ...kalau dah masuk dalam MPSAS, semua PBT kena guna pakai tak kisah dia majlis bandaraya ke, majlis perbandaran ke majlis daerah. So kena *bear in mind*, majlis daerah, kemampuan kedudukan kewangan dia sangat *limited*. Kadang-kadang ada majlis daerah yang nak bayar gaji pun tak cukup, kena minta pinjaman dengan pejabat SUK kerajaan negeri...so katakan kalau kata nak dibuat penilaian semula 3 tahun sekali, memang beban lah kepada mereka. Kalau kata 5 tahun sekali, boleh kata

reasonable lah untuk kawan-kawan saya di majlis daerah, saya bercakap bagi (konteks) PBT ya...” (Responden 7)

Selain daripada beban kewangan, pengukuran dan penilaian aset berasaskan COV juga akan memberi cabaran dari segi pengoperasian entiti sektor awam yang memiliki kapasiti (kakitangan, kemudahan teknologi) terhad. Responden yang sama menambah:

“...untuk majlis perbandaran ataupun majlis daerah, mungkin seorang tu yang uruskan aset, dia lah yang uruskan belanjawan, dia lah yang uruskan hasil, dan dia lah yang uruskan bayaran. So dia mungkin tak termampu nak buat benda ni sebab benda ni bukan nak kata susah, tapi renyah prosesnya. Kita bukan bercakap untuk bilangan aset yang sikit...” (Responden 7)

Cabaran 2: Kepakaran Penilaian Aset Unik

Dapatan kajian turut mengenal pasti cabaran berkaitan kekurangan pakar penilaian dalam menilai aset-aset unik milik kerajaan, seperti aset warisan. Bagi tujuan penilaian aset ini, pihak JPPH perlu menambah jumlah tenaga pakar dan melatih kakitangan sedia ada agar boleh melaksanakan tugas penilaian terhadap aset-aset unik yang memerlukan kepakaran khusus. Langkah ini akan memberi implikasi kewangan terhadap operasi JPPH yang bertanggungjawab sebagai agensi tunggal dalam melaksanakan tugas penilaian aset. Pihak JPPH menyatakan kesediaan mereka untuk mendapatkan kepakaran khusus tersebut dengan melatih kakitangan sedia ada, namun hal ini pasti akan mengambil masa dan melibatkan kos latihan kakitangan yang perlu dirancang dengan sebaik mungkin.

Cabaran 3: Penentuan Baki Usia Guna

Salah satu cabaran utama dalam pengukuran susulan aset HLP di sektor awam adalah berkaitan dengan penentuan baki usia guna aset. Sehingga kini, terdapat kelemahan dalam menentukan baki usia guna aset, ia menyebabkan banyak aset HLP kerajaan tidak disemak secara berkala. Dalam konteks perakaunan, semakan baki usia guna seharusnya dilakukan secara berkala untuk memastikan pengiraan susutnilai aset HLP dilakukan dengan tepat. Walau bagaimanapun, dalam amalan, semakan baki usia guna aset menjadi sukar disebabkan kekurangan pakar yang dapat memberikan anggaran tepat. Salah seorang responden kajian membincangkan isu ini dengan menyatakan:

“Ada isu dimana usia guna tu pihak JPPH tidak dapat tentukan, contohnya untuk bangunan katakan dinilai untuk tahun 2024, tapi untuk *balance* usia guna tu mereka tiada kepakaran untuk kira sebab JPPH hanya beri penilaian hartanah itu sahaja. Kalau JKR pulak dari segi *engineering* dia *more on condition* bangunan sahaja tapi mereka juga tak dapat tentukan bangunan tu berapa lama boleh tahan untuk kita ubah (baki) usia guna bangunan tersebut... kami ikut sistem, akan guna *default by system*, (iaitu) baki maksimum. So aset bangunan tu akan dapat 50 tahun lagi tambahan (usia guna selepas penilaian

semula)...sebenarnya Kementerian perlu ubah usia guna ni ikut berapa lama lagi bangunan tersebut, katakan dia dah guna 30 tahun, dia kena anggar lah katakan lagi 20 tahun lagi dia boleh guna. Atau pun kemungkinan dia ada penambahbaikan yang boleh menambah usia guna aset tersebut, so dia boleh lah (ambil kira)." (Responden 1)

Tambahan pula, aset HLP di sektor awam kebanyakannya mempunyai ciri-ciri khusus dengan penggunaan yang unik, menjadikan maklumat tentang aset yang setara sukar diperoleh bagi tujuan membuat perbandingan dan menganggarkan baki usia guna aset.

Cabaran 4: Sistem Maklumat

Cabaran pelaksanaan seterusnya adalah ketiadaan sistem maklumat dan rekod yang teratur di agensi yang mampu menyediakan data lengkap dan berintegrasi untuk memudahkan proses pengukuran aset HLP. Penggunaan model nilai semasa dalam pengukuran susulan aset HLP memerlukan sistem maklumat yang komprehensif dan berintegrasi, memandangkan jumlah aset HLP di sektor awam adalah sangat besar. Hal ini juga penting untuk menyokong proses penilaian oleh JPPH, kerana ketiadaan rekod aset yang lengkap dan dikemaskini pada peringkat pusat tanggungjawab menyebabkan proses penilaian aset menjadi lambat dan sukar dilaksanakan. Salah seorang responden pakar penilaian daripada JPPH yang ditemui bual membincangkan cabaran ini dengan menyatakan:

"Bila kita terima senarai-senarai daripada agensi untuk tujuan penilaian ni, *sometime we noticed list* tu sebenarnya tak *up-to-date*. Contoh kalau pergi *site*, kalau ikut rekod atas tu sepatutnya ada lima bangunan, tapi bila tengoh eh ada lapan. Ataupun sepatutnya lima tapi tinggal tiga. So dia ada banyak kemungkinan lah, satu mungkin ada bangunan baru ataupun bangunan lama yang dah dilupus tapi secara fizikalnya sahaja dilupus. *On record* dia tak kemas kini. *Same goes to* geran atau hak milik dia lah, *sometime* mereka masih pegang hak milik yang lama, sedangkan tanah tu dah ada perubahan dari segi keluasan...ataupun ada yang ada tanah tapi geran pun tak tahu statusnya kat mana. *Things like that* memang jadi cabaran yang besar lah untuk nak buat penilaian...bayangkan bila kami minta *plan* bangunan, rekod dah hilang, tak lengkap so JPPH terpaksa ukur lah. So bila nak kena ukur, bangunan besar, memang ambil masa." (Responden 4)

Oleh itu, jelas kelihatan wujudnya kelemahan dalam amalan penyimpanan rekod dan maklumat aset yang menjadi kekangan utama bagi proses penilaian. Isu ini perlu ditangani dengan sebaik mungkin jika asas COV ingin dipraktikkan. Penilaian semula akan menjadi suatu amalan rutin yang memerlukan sistem maklumat yang lengkap dan sentiasa dikemaskini.

Cabaran 5: Penggunaan Aset HLP Secara Cekap Dan Berkesan

Isu ini dapat dilihat dari dua (2) aspek, iaitu sebagai cabaran dan peluang untuk memperbaiki pengurusan aset kerajaan. Sekiranya asas pengukuran semasa, iaitu COV, digunakan, terdapat kemungkinan nilai aset akan mengalami penurunan yang signifikan ketika penilaian berkala dijalankan, terutamanya bagi aset-aset kerajaan yang tidak diselenggara dengan baik. Selain daripada isu penyelenggaraan, perancangan penggunaan aset yang tidak cekap dan berkesan juga akan menjadi cabaran yang boleh menyumbang kepada penurunan nilai aset di bawah asas COV. Seorang pakar penilaian aset yang ditemu bual mengutarakan isu ini seperti berikut:

“Kita nampak masalah bagi aset-aset kerajaan ni dari segi *maintenance*. *Maintenance* nya teruk. Jatuh *value* aset. Tak jaga bangunan tu, bangunan terbengkalai, jadi ‘gajah putih’. Tengok macam kuarters cikgu, kita nak nilai apa? Bangunan tak boleh guna...nilai tanah je lah...tahun 2013 bangunan baru, tahun 2024 dah takda nilai bangunan, tanah je. Jadi nilai jatuh lah, nilai bangunan takda, sebab bangunan tu tak boleh dah nak digunakan, tunggu nak robohnya. Nak roboh, jadi kos lagi kepada kerajaan, rugi pulak...jadi isu *maintenance* dan tidak ada perancangan yang betul..peningkatan nilai aset ni boleh berlaku bagi aset yang di *manage* dengan betul.” (Responden 1)

Selain menjadi cabaran, isu ini juga boleh dilihat sebagai peluang untuk memperbaiki pengurusan aset kerajaan. Sekiranya asas COV dilaksanakan, ia memberi ruang kepada pihak kerajaan untuk meningkatkan akauntabiliti dan memperbaiki aspek pengurusan aset, sekali gus memastikan nilai aset-aset kerajaan dapat dikekalkan atau ditingkatkan.

Secara keseluruhannya, kajian ini telah mengenal pasti lima (5) cabaran utama dalam pelaksanaan asas COV dalam konteks entiti sektor awam di Malaysia. Seperti yang dibincangkan dalam hasil kajian pertama, asas COV berpotensi sebagai kaedah pengukuran susulan yang mampu mengimbangi kelemahan asas kos sejarah dan kerumitan asas nilai saksama. Namun, cabaran-cabaran pelaksanaan yang telah dikenal pasti perlu diberikan perhatian serius. Asas COV dilihat bukan sahaja berpotensi, malah dilihat sesuai untuk diguna pakai dalam pelaporan kewangan sektor awam. Walau bagaimanapun, pelaksanaannya dilihat akan dikekang oleh beberapa cabaran seperti beban penilaian, kekurangan kepakaran, keterbatasan sistem maklumat, serta kelemahan dalam perancangan dan penggunaan aset secara cekap dan berkesan. Cabaran-cabaran ini perlu ditangani secara menyeluruh agar penggunaan asas COV tidak menimbulkan polemik dari sudut pertimbangan kos dan manfaat. Seperti yang dihujahkan oleh Roje dan Redmayne (2020), isu-isu pragmatik yang berkait rapat dengan konteks semasa entiti sektor awam harus diambil kira dalam usaha menentukan asas pengukuran yang paling sesuai. Hal ini penting bagi memastikan objektif pelaporan kewangan dapat dicapai, iaitu untuk menyediakan maklumat yang telus dan relevan untuk pengguna dan memenuhi keperluan akauntabiliti sektor awam.

4.3 Objektif Kajian 3: Cadangan Kaedah Terbaik Pengukuran Susulan Aset HLP

Dalam melaksanakan pengukuran susulan aset HLP, secara keseluruhan perkara-perkara asas berikut perlu diambil kira oleh sesebuah entiti sektor awam. Pertama, selain pembuatan keputusan, tujuan penyediaan laporan kewangan entiti sektor awam adalah untuk tujuan akauntabiliti. Tujuan akauntabiliti ini adalah jauh lebih penting kepada pengguna-pengguna penyata kewangan yang juga merupakan pihak berkepentingan berbanding penilaian aset pada nilai semasanya, sama ada berasaskan nilai pasaran atau berasaskan keupayaan aset berkenaan menjana aliran tunai pada masa depan (Anessi-Pessina et al., 2022). Bagi tujuan akauntabiliti, asas pengukuran susulan yang diguna pakai seharusnya dapat memberi gambaran sebenar penggunaan aset dan keadaan fizikal aset berkenaan.

Kedua, kebanyakan aset entiti sektor awam termasuk aset HLP tidak dipegang untuk kapasiti kewangan yang berupaya menjana aliran tunai daripada penjualan aset berkenaan pada masa depan. Justeru, tiada sebab yang signifikan nilai pasaran (nilai saksama) digunakan sebagai pendekatan pengukuran melainkan penjualan aset HLP tersebut besar kemungkinan akan berlaku pada masa depan. Aset sektor awam kebanyakannya dipegang dan dikekalkan untuk menyediakan manfaat sosial kepada rakyat. Dalam hal ini, aset warisan merupakan contoh yang ketara, di mana entiti pelapor memegang amanah untuk melindungi dan memelihara aset berkenaan bagi pihak generasi semasa dan akan datang. Fokus kepada nilai semasa boleh mendorong pengurusan sektor awam lari daripada memenuhi misi kesejahteraan sosial (Biondi & Oulasvirta, 2023).

Ketiga, pendekatan nilai saksama hanya sesuai kepada aset tertentu sahaja, iaitu aset yang dipegang untuk menjanakan pendapatan atau keuntungan pada masa depan atau bagi aset yang kapasiti perkhidmatannya adalah semata-mata berasaskan keupayaannya menjana tunai atau aset tersebut hendak dijual untuk menjanakan tunai. Berdasarkan perkara-perkara asas yang perlu dipertimbangkan ini, Jadual 2 menyenaraikan cadangan pengukuran susulan aset HLP sektor awam di Malaysia.

Cadangan yang dikemukakan dalam Jadual 2 dibuat berdasarkan analisis amalan pengukuran susulan negara-negara yang telah dikaji, terutamanya amalan di UK, Australia dan New Zealand yang mengguna pakai asas nilai semasa dan COV bagi aset jenis tanah dan bangunan dan menggunakan asas kos sejarah bagi kelas-kelas aset yang lain (Basnan et al., 2024), serta mengambil kira dapatan kajian daripada temu bual. Dalam cadangan tersebut, aset tanah dan bangunan dasingkan kepada aset tanah dan bangunan biasa atau umum dan aset tanah dan bangunan khusus, seperti amalan di UK dan New Zealand. Aset biasa atau umum bermakna aset tersebut ialah aset yang kegunaannya bukan mengkhusus untuk sesuatu tujuan tertentu sahaja. Contohnya, bangunan kerajaan yang digunakan sebagai pejabat, sekiranya tidak digunakan untuk tujuan pentadbiran kerajaan, aset tersebut boleh digunakan untuk tujuan lain, seperti bilik pameran atau boleh disewakan kepada syarikat swasta untuk operasi perniagaan. Aset khusus ialah aset yang digunakan semata-mata bagi tujuan khusus penyampaian perkhidmatan, seperti bangunan sekolah dan hospital. Reka bentuk bangunan hospital misalnya telah dikhususkan untuk memberi kemudahan kepada

pesakit dan penjagaan kesihatan dan bangunan tersebut tidak sesuai terus digunakan untuk tujuan lain sekiranya tidak lagi berfungsi sebagai hospital. Pengasingan kepada umum dan khusus dianggap sebagai dua kategori aset HLP yang berbeza dan ini membolehkan asas pengukuran berbeza digunakan. Manakala bagi aset tanah dan bangunan khusus, model nilai semasa, iaitu asas COV lebih sesuai digunakan kerana ia digunakan untuk semata-mata atau tujuan utamanya untuk penyampaian perkhidmatan. Aset tanah dan bangunan umum pula diasingkan sebagai kategori berbeza dengan aset khusus, maka aset yang penggunaannya bersifat umum ini boleh menggunakan sama ada asas COV atau nilai saksama.

Jadual 2: Cadangan Pengukuran Terbaik Aset HLP

Kategori/ Jenis Aset	Model	Asas
Tanah	Nilai Semasa	FV atau COV*
Tanah Khusus (contoh: hospital, sekolah)	Nilai Semasa	COV
Bangunan	Nilai Semasa	FV atau COV*
Bangunan khusus (contoh: hospital, sekolah)	Nilai Semasa	COV
Jentera dan Peralatan	Kos Sejarah	Kos Sejarah
Peralatan khusus (contoh: digunakan untuk penyelidikan/ R&D)	Nilai Semasa	COV
Kenderaan	Kos Sejarah	Kos Sejarah
Aset Dalam Pembinaan	Kos Sejarah	Kos Sejarah
Aset Pertahanan	Kos Sejarah	Kos Sejarah
Aset Komuniti		
Tanah taman rekreasi	Nilai semasa	COV
Peralatan mainan/ senaman dan struktur bangunan (gazebo)	Kos Sejarah	Kos Sejarah
Aset Infrastruktur	Kos Sejarah/ Nilai Semasa	Kos Sejarah/ COV
Aset Ketara Sumber Asli	Kos Sejarah/ Nilai Semasa	Perlu kajian lanjut
Aset Warisan	Kos Sejarah/ Nilai Semasa	Perlu kajian lanjut

Nota: *Bagi aset yang dipegang bagi pemberian perkhidmatan (kapasiti pengoperasian), COV adalah lebih sesuai.

Merujuk kepada Jadual 2 juga, peralatan khusus diasingkan sebagai kategori berbeza daripada jentera dan peralatan biasa. Berdasarkan hasil temu bual yang dijalankan, peralatan khusus ini merujuk kepada peralatan khusus yang digunakan untuk sesuatu penyelidikan tertentu. Mengikut amalan di entiti sektor awam pihak responden temu bual, pengukuran susulan aset peralatan khusus tersebut mengguna pakai asas kos sejarah, seperti mana aset jentera dan peralatan biasa. Apa yang menjadi kegusaran adalah, selepas aset tersebut disusut nilai sehingga habis usia guna yang ditetapkan, misalnya 20 tahun, aset tersebut secara fizikalnya masih utuh dalam kondisi yang baik dan belum dilupuskan tetapi diakaunkan pada nilai RM1. Justeru, berdasarkan situasi ini, dicadangkan peralatan khusus diasingkan kategorinya daripada jentera dan peralatan biasa, maka model pengukuran susulan dengan asas COV boleh diguna pakai. Jika asas COV digunakan, nilai peralatan khusus tersebut lebih mencerminkan keadaan semasa fizikalnya yang masih dalam kondisi baik. Penggunaan asas

pengukuran COV dapat menunjukkan kedudukan sebenar nilai aset entiti sektor awam dan dapat membantu memperbaiki pengurusan aset organisasi berkenaan.

Berdasarkan temu bual dengan penilai harta di JPPH, kaedah penilaian yang digunakan, terutamanya untuk aset tanah dan bangunan, menunjukkan bahawa intipati penilaian yang dilaksanakan oleh JPPH adalah selaras dengan konsep COV. Ini melibatkan pertimbangan terhadap penggunaan, lokasi, dan keadaan semasa aset, walaupun istilah COV tidak digunakan secara khusus oleh JPPH. Seterusnya, bagi aset komuniti yang merujuk kepada taman rekreasi atau juga dikenali taman awam (*public park*), menurut penilai JPPH, amalan semasa ialah hanya tanah taman tersebut yang dinilai. Bagi tujuan meningkatkan ketelusan dalam memberikan gambaran tepat terhadap ciri aset tersebut, dicadangkan untuk mewujudkan satu kategori berbeza, iaitu aset komuniti, yang akan diasingkan lagi kepada sub-kategori, seperti tanah taman rekreasi serta peralatan dan struktur bangunan yang terletak di atas taman tersebut, dengan asas pengukuran berbeza. Di samping itu, langkah ini juga dapat meningkatkan akauntabiliti entiti sektor awam, kerana ia merangkumi salah satu kategori aset unik yang perlu didedahkan secara jelas kepada pihak berkepentingan (Gaia & Jones, 2017).

Selain itu, seperti yang dicadangkan dalam Jadual 2, aset ketara sumber asli dan aset warisan memerlukan kajian lanjut tentang asas pengukuran dan teknik penilaiannya. Hal ini kerana aset sumber asli dan aset warisan merupakan jenis aset kompleks yang memerlukan pemahaman mendalam untuk merungkaikan aspek asas dari segi definisi dan ciri aset tersebut sebelum aspek pengukuran dan penilaian dapat dicadangkan (Aggestam Pontoppidan et al., 2024; Isa et al., 2024; Redmayne et al., 2023). Dalam konteks sektor awam di Malaysia, perakaunan bagi aset-aset tersebut perlu diperhalusi melalui kajian lanjut untuk menentukan asas pengukuran dan teknik penilaian yang sesuai. Bagi aset warisan pula, mengikut amalan di UK, Australia dan New Zealand, asas pengukuran susulan yang diguna pakai ialah sama ada kos sejarah dan nilai semasa dengan pendekatan pasaran (Basnan et al., 2024). Bagi menjawab persoalan sama ada asas pengukuran yang diguna pakai di negara-negara ini sesuai diaplikasikan dalam konteks awam di Malaysia atau tidak, kajian lanjut perlu dilakukan dengan mengambil asas pengukuran dan teknik penilaian yang lebih praktikal dan sesuai dengan jenis-jenis aset warisan yang terdapat dalam negara. Seterusnya, bagi aset ketara sumber asli, IPSASB baru-baru ini telah mengeluarkan deraf pendedahan bagi cadangan perakaunan aset berkenaan iaitu ED 92 *Tangible Natural Resources*. Menurut ED berkenaan, aset ketara sumber asli dicadangkan oleh IPSASB supaya diakaunkan sebagai aset kerana mempunyai unsur (*substance*) secara fizikal dan menepati ciri-ciri aset sektor awam, iaitu mempunyai potensi perkhidmatan dan menjana sumber ekonomi masa depan atau kedua-duanya. IPSASB mencadangkan bagi pengukuran awal, aset tersebut boleh diukur pada kos sejarah atau kos anggapan, manakala bagi pengukuran susulan pula pada kos sejarah atau nilai semasa. Oleh kerana perakaunan bagi aset ketara sumber asli ini baru diberi perhatian oleh IPSASB, adalah juga wajar dalam konteks sektor awam di Malaysia yang mempunyai sumber asli, seperti emas, bijih timah dan penemuan terkini *rare earth elements* (REE), kajian khusus tentang perakaunan aset ketara sumber asli termasuk aspek pengukuran dijalankan.

Berdasarkan cadangan yang ditunjukkan dalam Jadual 2 juga, asas nilai saksama adalah kurang sesuai digunakan dalam konteks sektor awam di Malaysia yang kebanyakan aset dipegang untuk tujuan penyampaian perkhidmatan. Penentuan nilai saksama berdasarkan penggunaan tertinggi dan terbaik (*highest and best use*) ini adalah rumit disebabkan banyak andaian yang perlu dibuat untuk mendapatkan nilai saksama aset tersebut. Asas nilai saksama berdasarkan penggunaan tertinggi dan terbaik ini mengikut pandangan pakar penilai di JPPH adalah lebih sesuai digunakan bagi kes-kes tertentu seperti penilaian aset bagi tujuan pengambil alihan tanah. Selain itu, boleh dirumuskan amalan pengukuran susulan yang mengguna pakai asas kos sejarah mempunyai beberapa kelemahan dan tidak sesuai, terutamanya apabila diaplikasikan bagi aset tanah dan bangunan. Dalam keadaan nilai aset berkenaan yang telah habis disusut nilai, amalan semasa ialah aset tersebut diakaunkan dalam penyata kewangan sebagai bernilai RM1 sedangkan aset berkenaan masih utuh dan digunakan dalam operasi. Ini tidak mencerminkan keadaan fizikal sebenar aset berkenaan. Walaupun asas kos sejarah sememangnya relevan diguna pakai, seperti yang diketengahkan oleh Biondi dan Oulasvirta (2023), kajian ini telah memberikan bukti bagaimana asas ini dilihat mempunyai kelemahan terutama bagi jenis aset tanah dan bangunan.

Dalam melaksanakan cadangan kaedah pengukuran susulan aset HLP beberapa kekangan dan cabaran, seperti yang telah dibincangkan dalam dapatan sebelum ini perlu ditangani. Pelan tindakan seterusnya yang wajar dilaksanakan adalah termasuk penambahan kakitangan tetap di JPPH yang diberikan latihan mencukupi untuk melakukan tugas-tugas penilaian yang semakin bertambah dan mencabar selain pelaburan ke atas sistem maklumat yang lengkap dan berintegrasi sekiranya cadangan asas nilai semasa sama ada COV atau nilai saksama (untuk aset tanah dan bangunan) diterima untuk diguna pakai. Sistem maklumat aset yang lengkap dan berintergrasi dan mudah diakses amat diperlukan bagi menyokong pelaksanaan pengukuran aset di bawah model nilai semasa yang memerlukan aset dinilai secara berkala. Bagi pengukuran dan penilaian aset warisan, pada masa ini JPPH masih belum mempunyai pakar untuk menilai aset berkenaan. Walau bagaimanapun, menurut dapatan kajian ini, JPPH bersedia untuk melatih pakar bagi menilai aset warisan. Justeru, dicadangkan agar jawatankuasa khas ditubuhkan yang terdiri daripada wakil pelbagai pihak berkaitan warisan untuk berfungsi dalam membuat pengiktirafan dan penilaian aset warisan bagi tujuan perakaunan dan pelaporan.

5.0 Kesimpulan

Kajian ini meneroka isu dan cabaran pelaksanaan pengukuran susulan aset HLP dalam konteks sektor awam di Malaysia. Secara rumusannya, kajian ini melaporkan kelemahan dalam pemakaian asas kos sejarah terutamanya bagi pengukuran aset jenis tanah dan bangunan. Walau bagaimanapun, asas kos sejarah sememangnya masih relevan untuk diguna pakai bagi kelas-kelas aset lain. Selain itu, asas pengukuran baharu yang dicadangkan oleh IPSASB dalam piawaian terkini yang diterbitkan, iaitu asas COV dilihat mempunyai potensi dan kelebihan untuk diguna pakai kerana dapat menggambarkan nilai semasa aset berdasarkan penggunaan semasa, malah sememangnya telah diaplikasikan oleh JPPH dalam menentukan

nilai aset kerajaan. Asas nilai saksama pula mungkin tidak sesuai bagi kebanyakan aset kerajaan kerana rumit untuk dilaksanakan.

Seterusnya, kajian ini juga telah menyerlahkan beberapa cabaran pelaksanaan yang perlu ditangani sekiranya kerajaan ingin mengguna pakai kaedah COV kelak. Antaranya termasuk cabaran dari segi kos dan beban penilaian, keperluan untuk mewujudkan sistem maklumat aset yang lengkap dan berintergrasi, serta perlu membuat penambahbaikan dan kawalan pengurusan aset agar dapat memastikan penggunaan aset HLP sentiasa dioptimumkan. Lanjutan daripada kupasan isu dan cabaran pengukuran susulan aset HLP, kajian ini juga telah mencadangkan asas dan teknik pengukuran yang sesuai untuk aset HLP sektor awam di Malaysia. Cadangan yang dikemukakan ialah berasaskan panduan piawaian, input daripada responden yang ditemu bual, serta berdasarkan penelitian amalan daripada negara-negara yang mengiktiraf aset HLP.

Kajian ini mempunyai beberapa limitasi yang perlu diambil perhatian oleh pembaca. Pertama, hasil kajian ialah berdasarkan input daripada sampel responden yang dipilih secara bertujuan berdasarkan latar belakang dan pengalaman khusus yang dimiliki berhubung pengukuran aset sektor awam. Walaupun dirasakan memadai untuk menggali maklumat untuk menjawab persoalan kajian, responden kajian terdiri daripada wakil beberapa entiti sektor awam sahaja. Justeru, kajian lanjut boleh dilaksanakan dengan menemu bual lebih ramai lagi responden bagi mendalami isu pengukuran aset HLP secara terperinci. Contohnya, kajian ini boleh dilanjutkan dengan menemu bual responden daripada kementerian dan agensi yang memegang aset-aset unik, seperti Kementerian Sains, Teknologi, dan Inovasi (aset-aset berteknologi tinggi), Kementerian Pelancongan (aset warisan), dan Kementerian Sumber Asli dan Kelestarian Alam (aset sumber asli). Selain itu, cadangan pengukuran yang dikemukakan dalam hasil kajian ini masih dianggap sebagai cadangan awal. Justeru, aspek ini perlu diteliti dengan lebih mendalam dalam kajian lanjutan agar dapat menyumbang sebagai input berguna bagi membentuk polisi dan menyokong pelaksanaan pengukuran susulan aset HLP di sektor awam.

Penghargaan

Penulis merakamkan setinggi-tinggi penghargaan kepada JANM melalui Institut Perakaunan Negara atas pembiayaan kajian ini, serta kepada Universiti Kebangsaan Malaysia, khususnya Fakulti Ekonomi dan Pengurusan, atas sokongan yang diberikan (Kod Projek UKM: EP-2024-003). Penghargaan juga ditujukan kepada semua responden yang telah memberi kerjasama dalam kajian ini, khususnya daripada JPPH, Pasukan Pelaksanaan Perakaunan Akruan JANM, Majlis Perbandaran Seremban, dan agensi-agensi kerajaan lain yang telah terlibat secara langsung atau tidak langsung dalam menjayakan projek ini.

Rujukan

- Aggestam Pontoppidan, C., Bisogno, M., Caruana, J., & Dabbicco, G. (2024). Safeguarding our roots: Natural resources accounting and reporting in the public sector. *Meditari Accountancy Research*, 32(7), 147–170.
- Anessi-Pessina, E., Bisogno, M., & Lorson, P. C. (2022). Debate: Accounting for public sector assets—The implications of 'service potential'. *Public Money & Management*, 42(7), 480–481.
- Basnan, Ahmad, A., & Abdul Wahab, A. B. (2024). Pengukuran susulan bagi aset hartanah, loji dan peralatan sektor awam: Perbandingan amalan semasa di empat negara terpilih. *IPN Journal of Research and Practice in Public Sector Accounting and Management*, 14(2), 79–102. <https://doi.org/10.58458/ipnjv.v14.02.05.0108>
- Basnan, N., Salleh, M. F. M., Ahmad, A., Harun, A., & Harun, A. M. (2012). Perakaunan dan pelaporan aset warisan, aset pertahanan dan aset infrastruktur berasaskan akruan. *IPN Journal of Research and Practice in Public Sector Accounting and Management*, 2(1), 29–40. <https://doi.org/10.58458/ipnj.v02.01.03.0023>
- 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.
- Brusca, I. (2023). New development: The limits of business accounting in the public sector context—The case of concessionary leases and right-of-use assets in-kind. *Public Money & Management*, 43(7), 713–716.
- Capalbo, F., Watkins, D., Steccolini, I., & Alvino, F. (2021) Editorial: IPSASB and academia: A promising co-operation, *Public Money & Management*, 41(3), 181–183.
- 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.
- Christiaens, J. (2004). Capital assets in governmental accounting reforms: Comparing Flemish technical issues with international standards. *European Accounting Review*, 13(4), 743–770.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177.

- Conrath-Hargreaves, A., Heiling, J., & Wüstemann, S. (2021). Recursivity in standard setting processes: The measurement case of fair value and market value. *Public Money & Management*, 41(3), 192–202.
- Dabbicco, G. (2021). Emerging accounting patterns: Accounting for natural resources. *Public Money & Management*, 41(3), 213–222.
- Ellwood, S., & Greenwood, M. (2016). Accounting for heritage assets: Does measuring economic value 'kill the cat'? *Critical Perspectives On Accounting*, 38, 1–13.
- Gaia, S., & John Jones, M. (2017). UK local councils reporting of biodiversity values: A stakeholder perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(7), 1614–1638.
- ICAEW. (2023). *IFRS vs IPSAS in public sector financial reporting: Part II measurement*. Retrieved November 15, 2024, from <https://www.icaew.com/technical/public-sector/public-sector-financial-reporting/financial-reporting-insights-listing/ifrs-vs-ipsas-in-public-sector-financial-reporting>
- IPSASB. (2023). *The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*. Retrieved November 30, 2024, from <https://www.ipsasb.org/publications/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-entities-2023>
- Isa, C. R., Hasan, H. A., & Saleh, Z. (2024). Issues and challenges in accounting for infrastructure assets in the Malaysian government and the way forward. *IPN Journal of Research and Practice in Public Sector Accounting and Management*, 14(1), 89–108. <https://doi.org/10.58458/ipnj.v.14.01.05.0103>
- Laswad, F., & Redmayne, N. B. (2015). IPSAS or IFRS as the framework for public sector financial reporting? New Zealand preparers' perspectives. *Australian Accounting Review*, 25(2), 175–184.
- 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 standards setting. *Public Money & Management*, 41(3), 203–212.
- Malaysian Institute of Accountants (MIA). (2011). Accrual accounting—The way forward. *Accountants Today*, 24(6), 7–11.
- 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.

- MPSAS 17 (Hartanah, Loji, dan Peralatan), *Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia (Malaysian Public Sector Accounting Standards)*. Issued by the Accountant General's Department of Malaysia.
- Ouda, H. (2016). Governmental capital assets: How far should the accounting recognition of these assets go? *International Journal on Governmental Financial Management*, 16(1), 24–41.
- Pallot, J. (1990). The nature of public sector assets: A response to Mautz. *Accounting Horizons*, 4(2), 79–85.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative research and evaluation methods* (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Redmayne, B, Laswad, F., & Ehalaiye, D. (2023). Measurement and reporting of heritage assets: Insights from practice in New Zealand. In J. Caruana, M. Bisogno, & M. Sicilia (Eds.), *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.
- Wild, S. (2013). Accounting for heritage, cultural and community assets—Alternative metrics from a New Zealand Māori educational institution. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 7(1), 3–22.