

## KEBIJAKAN AKUNTANSI 13

### ASET LAINNYA DAN AMORTISASI

#### A. UMUM

##### 1. Definisi

*Aset Lainnya* merupakan aset pemerintah daerah yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai aset lancar, investasi jangka panjang, aset tetap dan dana cadangan. Aset nonlancar lainnya diklasifikasikan sebagai aset lainnya. Termasuk dalam aset lainnya adalah aset tak berwujud, tagihan penjualan angsuran yang jatuh tempo lebih dari 12 (dua belas) bulan, aset kerjasama dengan pihak ketiga (kemitraan), dan kas yang dibatasi penggunaannya.

##### 2. Klasifikasi

Dalam Bagan Akun Standar, aset lainnya diklasifikasikan sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Kewenangan
1.5.	<b>ASET LAINNYA</b>	
1.5.1.	<b>Tagihan Jangka Panjang</b>	
1.5.1.01.	Tagihan Penjualan Angsuran	PPKD
1.5.1.02.	Tuntutan Ganti Kerugian Daerah	PPKD
1.5.2.	<b>Kemitraan dengan Pihak Ketiga</b>	
1.5.2.01.	Sewa	PPKD
1.5.2.02.	Kerjasama Pemanfaatan	PPKD
1.5.2.03.	Bangun Guna Serah	PPKD
1.5.2.04.	Bangun Serah Guna	PPKD
1.5.3.	<b>Aset Tidak Berwujud</b>	
1.5.3.01.	Goodwill	SKPD
1.5.3.02.	Lisensi dan Frenchise	SKPD
1.5.3.03.	Hak Cipta	SKPD
1.5.3.04.	Paten	SKPD
1.5.3.05.	Aset Tidak Berwujud Lainnya	SKPD
1.5.3.06.	Akumulasi Amortisasi Aset Tidak Berwujud	SKPD
1.5.4.	<b>Aset Lain-lain</b>	
1.5.4.01	Aset Lain-lain	PPKD/SKPD
1.5.4.02.	Akumulasi Penyusutan Aset Lain-lain	PPKD/SKPD

##### a. TAGIHAN JANGKA PANJANG

Tagihan jangka panjang terdiri dari :

- 1) **Tagihan Penjualan Angsuran** adalah yang timbul dari penjualan, pada umumnya berasal dari peristiwa pemindahtanganan barang milik daerah yang dilakukan secara cicilan/angsuran (misalnya penjualan rumah dinas dan kendaraan dinas), yang akan jatuh tempo melebihi satu periode akuntansi berikutnya.
- 2) **Tuntutan Ganti Kerugian Daerah** adalah sejumlah uang atau barang yang dapat dinilai dengan uang yang harus dikembalikan kepada negara/daerah oleh seseorang atau badan yang telah melakukan perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Tuntutan Ganti Rugi dikenakan oleh atasan langsung kepada orang, pegawai negeri ataupun bukan pegawai negeri yang bukan bendaharawan yang karena lalai atau perbuatan melawan hukum mengakibatkan kerugian Negara/daerah. Tuntutan Perbendaharaan ditetapkan oleh BPK kepada bendahara yang karena lalai atau perbuatan melawan hukum mengakibatkan kerugian Negara/daerah.

Penyelesaian atas Tuntutan Ganti Rugi/Tuntutan Perbendaharaan ini dapat dilakukan dengan cara damai (di luar pengadilan) atau melalui pengadilan. Apabila penyelesaian tagihan ini dilakukan dengan cara damai, maka setelah proses pemeriksaan selesai dan telah ada Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTM) dari pihak yang bersangkutan, diakui sebagai Piutang Tuntutan Ganti Rugi/Tuntutan Perbendaharaan dan disajikan di kelompok aset lainnya di neraca untuk jumlah yang akan diterima lebih dari 12 bulan mendatang dan disajikan sebagai piutang kelompok aset lancar untuk jumlah yang akan diterima dalam waktu 12 bulan mendatang.

**b. KEMITRAAN DENGAN PIHAK KETIGA**

Untuk mengoptimalkan pemanfaatan barang milik daerah yang dimilikinya, pemerintah daerah diperkenankan melakukan kemitraan dengan pihak lain dengan prinsip saling menguntungkan sesuai peraturan perundang-undangan berupa perjanjian antara dua pihak atau lebih yang mempunyai komitmen untuk melaksanakan kegiatan yang dikendalikan bersama dengan menggunakan aset dan atau hak usaha yang dimiliki.

- 1) **Sewa** adalah pemanfaatan barang milik daerah oleh pihak lain dalam jangka waktu tertentu dengan menerima imbalan uang tunai.
- 2) **Kerjasama Pemanfaatan** adalah pendayagunaan Barang Milik Daerah oleh pihak lain dalam jangka waktu tertentu dalam rangka peningkatan penerimaan daerah.
- 3) **Bangun Guna Serah** adalah suatu bentuk kerjasama berupa pemanfaatan aset pemerintah oleh pihak ketiga/investor, dengan cara pihak ketiga/investor tersebut mendirikan bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya serta mendayagunakan (mengoperasikan) dalam jangka waktu yang disepakati (konsesi), untuk kemudian menyerahkan kembali pengoperasiannya kepada pemerintah setelah berakhirnya jangka waktu tersebut.
- 4) **Bangun Serah Guna** adalah pemanfaatan aset pemerintah oleh pihak ketiga/investor, dengan cara pihak ketiga/investor tersebut mendirikan bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya kemudian menyerahkan aset yang dibangun tersebut kepada pemerintah untuk dikelola sesuai dengan tujuan pembangunan aset tersebut. Penyerahan aset oleh pihak ketiga/investor kepada pemerintah disertai dengan kewajiban pemerintah untuk melakukan pembayaran kepada pihak ketiga/investor. Pembayaran ini dapat juga dilakukan secara bagi hasil.

**c. ASET TIDAK BERWUJUD**

Aset non-moneter yang tidak mempunyai wujud fisik, dan merupakan salah satu jenis aset yang dimiliki oleh pemerintah daerah. Aset ini sering dihubungkan dengan hasil kegiatan entitas dalam menjalankan tugas dan fungsi penelitian dan pengembangan serta sebagian diperoleh dari proses pengadaan dari luar entitas.

Definisi ATB mensyaratkan bahwa ATB harus memenuhi kriteria dapat diidentifikasi, dikendalikan oleh entitas, dan mempunyai potensi manfaat ekonomi masa depan.

Dalam menentukan sesuatu dapat diakui sebagai aset, harus memenuhi kriteria untuk dapat diperlakukan sebagai aset tidak berwujud. Apabila hasil penilaian atas pengeluaran biaya tidak memenuhi kriteria pengertian ATB, maka pengeluaran biaya yang terjadi untuk memperoleh atau mengembangkan aset secara internal tersebut tidak dapat diakui sebagai ATB dan seluruh biaya yang terjadi dibebankan pada tahun terjadinya pengeluaran.

- d. ASET LAIN-LAIN** adalah Aset tetap yang tidak digunakan dalam operasional sehari-hari oleh Pemerintah Provinsi seperti Aset yang tidak bermanfaat, Aset Dalam Penelusuran dan Aset Dimanfaatkan Pihak Lain. Aset Tidak Bermanfaat adalah aset tetap yang dihentikan dari

penggunaan aktif pemerintah karena rusak . Aset Dalam Penelusuran adalah Aset Tetap yang masih dalam penelusuran keberadaan fisiknya dan akan diproses penghapusannya oleh Tim yang dibentuk oleh Kepala Daerah. Aset yang dimanfaatkan pihak lain adalah Aset Tetap yang dimiliki oleh Pemerintah Provinsi, akan tetapi dipakai oleh pihak lain/Pemerintah lainnya

### 3. Kriteria Aset Tidak Berwujud

#### a. Dapat diidentifikasi

Yang dimaksud dapat diidentifikasi adalah:

1). *Dapat dipisahkan*, artinya aset ini memungkinkan untuk dipisahkan atau dibedakan secara jelas dari aset-aset yang lain pada suatu entitas. Oleh karena aset ini dapat dipisahkan atau dibedakan dengan aset yang lain, maka ATB ini dapat dijual, dipindah-tangankan, diberikan lisensi, disewakan, ditukarkan, baik secara individual maupun secara bersama-sama.

Beberapa ATB biasanya dapat dipisahkan dengan aset lainnya, seperti paten, hak cipta, merk dagang, dan franchise. Sebagai ilustrasi, suatu entitas membeli hardware, software, dan modul untuk kegiatan tertentu. Sepanjang software tersebut dapat dipisahkan dari hardware terkait dan memberikan manfaat masa depan maka software tersebut diidentifikasi sebagai ATB.

Sebaliknya dalam hal software komputer ternyata tidak dapat dipisahkan dari hardware, misal, tanpa adanya software tersebut hardware tidak dapat beroperasi, maka software tersebut tidak dapat diperlakukan sebagai ATB tetapi sebagai bagian tak terpisahkan dari hardware dan diakui sebagai bagian dari peralatan dan mesin. Namun jika software tersebut dapat dipisahkan dari hardware, dapat diakui sebagai ATB. Misalnya software dapat dipasang di beberapa hardware dan hardware tetap dapat dijalankan tanpa tergantung pada software tersebut, maka software diakui sebagai ATB.

2). *Timbul dari kesepakatan yang mengikat*, seperti hak kontraktual atau hak hukum lainnya, tanpa memperhatikan apakah hak tersebut dapat dipindah-tangankan atau dipisahkan dari entitas atau dari hak dan kewajiban lainnya.

#### b. Pengendalian

Pengendalian merupakan syarat yang harus dipenuhi. Tanpa adanya kemampuan untuk mengendalikan aset maka sumber daya dimaksud tidak dapat diakui sebagai aset suatu entitas. Suatu entitas disebut "mengendalikan aset" jika entitas memiliki kemampuan untuk memperoleh manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset tersebut dan dapat membatasi akses pihak lain dalam memperoleh manfaat ekonomi dari aset tersebut. Kemampuan untuk mengendalikan aset ini pada umumnya didasarkan pada dokumen hukum yang sah dari lembaga yang berwenang, namun demikian dokumen hukum ini bukanlah sebagai suatu prasyarat yang wajib dipenuhi karena mungkin masih terdapat cara lain yang digunakan entitas untuk mengendalikan hak tersebut. Instansi pemerintah dapat memperoleh manfaat ekonomi masa depan karena adanya pengetahuan teknis yang dimilikinya. Pengetahuan teknis ini dapat diperoleh dari riset atau pengembangan atau mungkin dari pendidikan dan pelatihan yang dilakukan. Dalam kondisi demikian timbul pertanyaan, apakah entitas mempunyai kemampuan untuk mengendalikan pengetahuan teknis yang diperoleh dari riset dan pengembangan tersebut. Kemampuan untuk mengendalikan ini harus dibuktikan dengan adanya hak cipta (copyrights), hak paten tanpa adanya hak tersebut sulit bagi entitas untuk mengendalikan sumber daya tersebut dan membatasi pihak lain memanfaatkan sumber daya tersebut.

**c. Manfaat Ekonomi Masa Depan**

Karakteristik aset secara umum adalah kemampuannya untuk dapat memberikan manfaat ekonomis dan jasa potensial (potential services) di masa depan. Manfaat ekonomis dapat menghasilkan aliran masuk atas kas, setara kas, barang, atau jasa ke pemerintah. Jasa yang melekat pada aset dapat saja memberikan manfaat kepada pemerintah dalam bentuk selain kas atau barang, misalnya dalam meningkatkan pelayanan publik sebagai salah satu tujuan utama pemerintah atau peningkatan efisiensi pelaksanaan suatu kegiatan pemerintah.

Manfaat ekonomi masa depan yang dihasilkan oleh ATB dapat berupa pendapatan yang diperoleh dari penjualan barang atau jasa, penghematan biaya atau efisiensi, dan hasil lainnya seperti pendapatan dari penyewaan, pemberian lisensi, atau manfaat lainnya yang diperoleh dari pemanfaatan ATB. Manfaat lain ini dapat berupa peningkatan kualitas layanan atau keluaran, proses pelayanan yang lebih cepat, atau penurunan jumlah tenaga/sumber daya yang diperlukan untuk melaksanakan suatu tugas dan fungsi. Sebagai contoh, penerapan sistem on-line untuk perpanjangan Surat Ijin Mengemudi (SIM Keliling) mempercepat pemrosesan yang selanjutnya meningkatkan pelayanan pemerintah kepada masyarakat.

**4. Jenis-jenis Aset tidak berwujud:**

ATB yang dimiliki dan / atau dikuasai Pemerintah dapat dibedakan berdasarkan jenis sumber daya, cara perolehan, dan masa manfaat.

**1) Jenis Sumber Daya**

Berdasarkan jenis sumber daya, ATB pemerintah dapat berupa:

a. **Software komputer**, yang dapat disimpan dalam berbagai media penyimpanan seperti flash disk, compact disk, disket, pita, dan media penyimpanan lainnya; Software komputer yang masuk dalam kategori ATB adalah software yang bukan merupakan bagian tak terpisahkan dari hardware komputer tertentu. Jadi software ini dapat digunakan di komputer lain. Oleh karena itu software komputer sepanjang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan merupakan ATB.

**b. Lisensi dan franchise**

Lisensi dapat diartikan memberi izin. Pemberian lisensi dilakukan jika ada pihak yang memberi lisensi dan pihak yang menerima lisensi, melalui sebuah perjanjian. Dapat juga merupakan pemberian izin dari pemilik barang/jasa kepada pihak yang menerima lisensi untuk menggunakan barang atau jasa yang dilisensikan. Franchise merupakan perikatan dimana salah satu pihak diberikan hak memanfaatkan dan atau menggunakan hak dari kekayaan intelektual (HAKI) atau ciri khas usaha yang dimiliki pihak lain dengan suatu imbalan berdasarkan persyaratan yang ditetapkan oleh pihak lain tersebut dalam rangka penyediaan dan atau penjualan barang dan jasa.

**c. Hak Paten dan Hak Cipta**

Hak Paten adalah hak eksklusif yang diberikan oleh Negara kepada Inventor atas hasil Invensinya di bidang teknologi, yang untuk selama waktu tertentu melaksanakan sendiri Invensinya tersebut atau memberikan persetujuannya kepada pihak lain untuk melaksanakannya. (UU 14 tahun 2001, ps. 1, ayat 1) Hak cipta adalah hak eksklusif Pencipta atau Pemegang Hak Cipta untuk mengatur penggunaan hasil penuangan gagasan atau informasi tertentu. Hak cipta merupakan "hak untuk menyalin suatu ciptaan". Hak cipta memungkinkan pemegang hak tersebut untuk membatasi penggandaan tidak sah atas suatu

ciptaan. Pada umumnya, hak cipta memiliki masa berlaku tertentu yang terbatas. Hak cipta berlaku pada berbagai jenis karya seni atau karya cipta atau ciptaan. Hak-hak tersebut pada dasarnya diperoleh karena adanya kepemilikan kekayaan intelektual, pengetahuan teknis, suatu cipta karya yang dapat menghasilkan manfaat bagi entitas. Hak ini dapat mengendalikan pemanfaatan aset tersebut dan membatasi pihak lain yang tidak berhak untuk memanfaatkannya. Oleh karena itu Hak Paten dan Hak Cipta sepanjang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan merupakan ATB.

d. **Hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang** Hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang adalah suatu kajian atau pengembangan yang memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial di masa yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai aset. Apabila hasil kajian tidak dapat diidentifikasi dan tidak memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial maka tidak dapat diakui sebagai ATB.

e. **ATB yang mempunyai nilai sejarah/budaya**

Film dokumenter, misalkan, dibuat untuk mendapatkan kembali naskah kuno/alur sejarah/rekaman peristiwa lalu yang pada dasarnya mempunyai manfaat ataupun nilai bagi pemerintah ataupun masyarakat. Hal ini berarti film tersebut mengandung nilai tertentu yang dapat mempunyai manfaat di masa depan bagi pemerintah. Film/Karya Seni/Budaya dapat dikategorikan dalam heritage ATB.

## 5. Cara Perolehan Aset Tidak Berwujud

### a. Pembelian

Pembelian ATB bisa dilakukan secara terpisah (individual) maupun secara gabungan. Hal ini akan berpengaruh pada identifikasi ATB serta pengukuran biaya perolehan.

### b. Pengembangan secara internal

ATB dapat diperoleh melalui kegiatan pengembangan yang dilakukan secara internal oleh suatu entitas. Perolehan dengan cara demikian akan berpengaruh terhadap pengambilan keputusan tentang identifikasi kegiatan yang masuk lingkup riset serta kegiatan-kegiatan yang masuk lingkup pengembangan yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan ATB akan dikapitalisasi menjadi harga perolehan ATB.

### c. Pertukaran

ATB dapat diperoleh melalui pertukaran dengan aset yang dimiliki oleh suatu entitas lain.

### d. Kerjasama

Pengembangan suatu ATB yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan dapat dilakukan melalui kerja sama oleh dua entitas atau lebih. Hak dan kewajiban masing-masing entitas harus dituangkan dalam suatu perjanjian, termasuk hak kepemilikan atas ATB yang dihasilkan. Entitas yang berhak sesuai ketentuan yang akan mengakui kepemilikan ATB yang dihasilkan, sementara entitas yang lain cukup mengungkapkan hak dan kewajiban yang menjadi tanggungjawabnya atas ATB tersebut.

### e. Donasi/hibah

ATB, yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan, dapat berasal dari donasi atau hibah, misalnya ada suatu perusahaan software yang memberikan software aplikasinya kepada suatu instansi pemerintah untuk digunakan tanpa adanya imbalan yang harus diberikan.

### f. Warisan Budaya/Sejarah (intangible heritage assets)

Pemerintah dapat memegang banyak ATB yang berasal dari warisan sejarah, budaya, atau lingkungan masa lalu. Aset ini pada umumnya dipegang oleh instansi pemerintah dengan maksud tidak semata-mata untuk menghasilkan pendapatan, namun ada alasan-alasan lain kenapa aset ini dipegang oleh pemerintah, misalnya karena mempunyai nilai sejarah dan

untuk mencegah penyalahgunaan hak atas aset ini oleh pihak yang tidak bertanggung jawab. Suatu entitas harus mengidentifikasi dan mengakui aset warisan ini sebagai ATB jika definisi dan kriteria pengakuan atas ATB telah terpenuhi.

## 6. MASA MANFAAT ATB

Berdasarkan masa manfaat, ATB dapat dibedakan menjadi dua, yaitu:

- a. **ATB dengan umur manfaat terbatas (finite life)**  
Umur manfaat ATB dalam kelompok ini dapat dibatasi dari umur atau banyaknya unit produk yang dihasilkan, yang didasarkan pada harapan entitas untuk menggunakan aset tersebut, atau faktor hukum atau faktor ekonomis mana yang lebih pendek.
- b. **ATB dengan umur manfaat yang tak terbatas (indefinite life)**  
Dari berbagai faktor relevan yang ada, ATB tertentu diyakini tidak mempunyai batas-batas periode untuk memberikan manfaat kepada entitas. Oleh karena itu, atas ATB yang mempunyai umur manfaat yang tak terbatas, harus dilakukan revaluasi secara berkala untuk melihat kemampuan aset tersebut dalam memberikan manfaat.

## B. PENGAKUAN

### 1. Tagihan Jangka Panjang

#### a. Tagihan Penjualan Angsuran

Diakui setelah diterbitkannya SK pelelangan aset tersebut/dokumen yang disamakan.

#### b. Tagihan Tuntutan Kerugian Daerah

Diakui berdasarkan Surat Keputusan Pembebanan dan atau Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTJM).

### 2. Kemitraan dengan Pihak Ketiga

#### a. Kemitraan dengan Pihak Ketiga - Sewa

Diakui pada saat terjadi perjanjian kerjasama/kemitraan, yaitu dengan perubahan klasifikasi aset dari aset tetap menjadi aset lainnya kerjasama/kemitraan-sewa.

#### b. Kerja Sama Pemanfaatan (KSP)

Diakui pada saat terjadi perjanjian kerjasama/kemitraan, yaitu dengan perubahan klasifikasi aset dari aset tetap menjadi aset lainnya kerjasama-pemanfaatan (KSP).

#### c. Bangun Guna Serah – BGS (*Build, Operate, Transfer – BOT*)

Dalam perjanjian ini pencatatannya dilakukan terpisah oleh masing-masing pihak.

Bangun Guna Serah dicatat sebesar nilai aset yang diserahkan oleh pemerintah daerah kepada pihak ketiga/investor untuk membangun aset BGS tersebut. Aset yang berada dalam Bangun Guna Serah ini disajikan terpisah dari Aset Tetap.

#### d. Bangun Serah Guna– BSG (*Build, Transfer, Operate – BTO*)

Bangun Serah Guna diakui pada saat pengadaan/pembangunan gedung dan/atau sarana berikut fasilitasnya selesai dan siap digunakan untuk digunakan/dioperasikan. Penyerahan aset oleh pihak ketiga/investor kepada pemerintah daerah disertai dengan kewajiban pemerintah daerah untuk melakukan pembayaran kepada pihak ketiga/investor. Pembayaran oleh pemerintah daerah ini dapat juga dilakukan secara bagi hasil.

### 3. Aset Tidak Berwujud (ATB)

Untuk dapat diakui sebagai ATB maka suatu entitas harus dapat membuktikan bahwa pengeluaran atas aktivitas/kegiatan tersebut **telah memenuhi kriteria ATB dan kriteria pengakuan**.

Persyaratan pengakuan tersebut berlaku untuk pengeluaran pada saat pengakuan awal dan pengeluaran biaya setelah pengakuan awal.

*Pengakuan awal sebesar biaya perolehan* untuk ATB yang berasal dari transaksi pertukaran atau untuk ATB yang dihasilkan dari internal entitas.

*Nilai wajar* digunakan untuk ATB yang diperoleh melalui transaksi bukan pertukaran. Pengeluaran setelah pengakuan sebesar biaya yang dikeluarkan untuk menambah dan mengganti ATB yang memenuhi kriteria pengakuan ATB.

Sifat alamiah ATB, dalam banyak kasus, adalah tidak adanya penambahan nilai terhadap ATB tertentu atau penggantian dari sebagian ATB dimaksud. Oleh karena itu, kebanyakan pengeluaran setelah perolehan dari ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara kemungkinan manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan tidak lagi merupakan upaya untuk memenuhi definisi ATB dan kriteria pengakuannya. Dengan kata lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah perolehan terhadap suatu ATB tertentu sehingga diperlakukan sebagai biaya operasional suatu entitas. Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud.

**Sesuatu diakui sebagai aset tidak berwujud *jika dan hanya jika*:**

- a Kemungkinan besar diperkirakan manfaat ekonomi di masa datang yang diharapkan atau jasa potensial yang diakibatkan dari ATB tersebut akan mengalir kepada entitas pemerintah daerah atau dinikmati oleh entitas; dan
- b Biaya perolehan atau nilai wajarnya dapat diukur dengan andal.

#### a. Pengakuan Yang Diperoleh Secara Internal

Untuk menentukan apakah perolehan internal ATB memenuhi kriteria untuk pengakuan, perolehan ATB dikelompokkan dalam 2 tahap, yaitu:

##### 1. Tahap penelitian atau riset

Pengeluaran-pengeluaran untuk kegiatan/aktivitas penelitian/riset (atau tahap penelitian/riset dari kegiatan/aktivitas internal) tidak dapat diakui sebagai ATB. Pengeluaran-pengeluaran tersebut harus diakui sebagai beban pada saat terjadi.

Dalam tahap penelitian/riset dari kegiatan/aktivitas internal, pemerintah tidak/belum dapat memperlihatkan bahwa ATB telah ada dan akan menghasilkan manfaat ekonomi masa datang. Oleh karenanya, pengeluaran ini diakui sebagai biaya pada saat terjadi.

Contoh-contoh dari kegiatan penelitian/riset adalah:

- Kegiatan/aktivitas yang bertujuan untuk memperoleh pengetahuan baru (new knowledge);
- Pencarian untuk, evaluasi dan seleksi akhir atas, penerapan temuan hasil penelitian atau pengetahuan lainnya;

##### 2. Tahap Pengembangan

ATB yang timbul dari pengembangan (atau dari tahapan pengembangan satu kegiatan internal) ***harus diakui jika, dan hanya jika***, pemerintah daerah dapat memperlihatkan ***seluruh kondisi*** dibawah ini, yaitu adanya:

- Kelayakan teknis atas penyelesaian Aset Tidak Berwujud sehingga dapat tersedia untuk digunakan atau dimanfaatkan;
- Keinginan untuk menyelesaikan dan menggunakan atau memanfaatkan ATB tersebut;
- Kemampuan untuk menggunakan dan memanfaatkan ATB tersebut;
- Manfaat ekonomi dan atau sosial dimasa datang;
- Ketersediaan sumber daya teknis, keuangan, dan lainnya yang cukup untuk menyelesaikan pengembangan dan penggunaan atau pemanfaatan Aset Tidak Berwujud tersebut;
- Kemampuan untuk mengukur secara memadai pengeluaran-pengeluaran yang diatribusikan ke ATB selama masa pengembangan.

Dalam tahap pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal, dalam beberapa kasus, kemungkinan dapat diidentifikasi adanya ATB dan menunjukkan bahwa aset tersebut akan menghasilkan manfaat ekonomis atau manfaat sosial dimasa datang. Hal ini dikarenakan tahap pengembangan atas suatu aktivitas/kegiatan merupakan kelanjutan (*further advance*) atas tahap penelitian/riset.

Untuk menetapkan apakah suatu kajian/pengembangan menghasilkan manfaat ekonomi dan atau sosial dimasa yang akan datang, suatu entitas harus mampu mengidentifikasi mengenai:

- Apa manfaat ekonomi dan atau sosial yang akan diperoleh dari hasil kajian/pengembangan tersebut;
- Siapa penerima manfaat ekonomi dan atau sosial tersebut;
- Apakah aset tersebut akan digunakan oleh entitas atau pihak lain;
- Jangka waktu manfaat tersebut akan diperoleh.

Contoh aktivitas-aktivitas pada tahap pengembangan adalah:

- Desain, konstruksi dan percobaan sebelum proses produksi prototipe atau model;
- Desain, konstruksi dan pengoperasian kegiatan percobaan proses produksi yang belum berjalan pada skala ekonomis yang menguntungkan untuk produksi komersial;
- Desain, konstruksi dan percobaan beberapa alternatif pilihan, untuk bahan, peralatan, produk, proses, sistem atau pelayanan yang sifatnya baru atau sedang dikembangkan.

Jika tidak dapat membedakan tahap penelitian/riset dengan tahap pengembangan atas kegiatan internal untuk menghasilkan ATB, maka seluruh pengeluaran atas kegiatan tersebut diakui sebagai pengeluaran dalam tahap penelitian/riset.

### **3. Pengakuan dari Penelitian Dibiayai Instansi Lain**

Pada praktek di pemerintahan daerah terdapat dana penelitian yang dimiliki oleh suatu instansi tertentu, namun dana ini dapat dipergunakan untuk membiayai penelitian yang dilakukan oleh perguruan tinggi atau lembaga-lembaga penelitian dan pengembangan.

Sesuai dengan konsep belanja dalam pemerintah daerah dan konsep entitas maka entitas yang memiliki anggaran adalah yang berhak mencatat aset apabila dari belanja yang dikeluarkan dari anggaran tersebut menghasilkan aset walaupun penelitiannya dilakukan oleh lembaga lain. Hal ini juga sesuai dengan Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2005 tentang Alih Teknologi Kekayaan Intelektual serta Hasil Kegiatan Penelitian dan Pengembangan oleh Perguruan Tinggi dan Lembaga Penelitian dan Pengembangan bahwa perguruan tinggi atau lembaga litbang yang memperoleh dana penelitian dari pemerintah tidak dapat mengalihkan pemilikan kekayaan intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan pengembangan yang dilakukan. Ini menunjukkan bahwa tidak ada kontrol terhadap aset yang dihasilkan yang merupakan salah satu kriteria untuk mengakui ATB.

Namun demikian instansi pemerintah yang memberikan dana tidak dapat serta merta mengakui ATB tersebut, kecuali jika memenuhi karakteristik ATB dan memenuhi kriteria pengakuan. ATB yang berasal dari Penelitian dan Pengembangan, harus sesuai dengan kriteria pengakuan ATB dan memenuhi kondisi pengakuan untuk biaya pada tahap pengembangan, bukan biaya dalam tahap penelitian. Biaya perolehan ATB yang dihasilkan secara internal dari pengembangan adalah sejumlah pengeluaran yang dilakukan sejak tanggal ATB pertama kali memenuhi kriteria pengakuan. Sehingga tidak semua biaya penelitian dan pengembangan yang telah dikeluarkan diakui sebagai ATB. Biaya penelitian dikeluarkan dan biaya tahap pengembangan terkait dengan ATB tersebut sebelum kriteria pengakuan dipenuhi tidak boleh diakui sebagai ATB. Dengan demikian



harus ada penjelasan yang memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan mengenai hal ini.

Dengan demikian pihak perguruan tinggi dan/atau lembaga litbang yang melakukan penelitian tidak mencatat ATB tersebut, namun sesuai dengan pasal 10 PP 20/2005, perguruan tinggi atau lembaga litbang tersebut adalah sebagai pengelola kekayaan intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan pengembangan yang dilakukannya. Dalam pasal 11 PP tersebut juga disebutkan bahwa perguruan tinggi dan lembaga litbang tersebut mengupayakan perlindungan hukum atas kepemilikan kekayaan intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan pengembangan. Dengan demikian apabila hasil penelitian tersebut dipatenkan, dan biaya patennya dikeluarkan oleh instansi lembaga penelitian, maka ATB berupa paten tersebut dicatat oleh lembaga penelitian sebesar jumlah biaya patennya.

**b. Perlakuan Khusus Untuk Software Komputer**

Dalam pengakuan software komputer sebagai ATB, ada beberapa hal yang perlu diperhatikan:

**1) Untuk software yang diperoleh atau dibangun oleh internal instansi pemerintah**

Dapat dibagi menjadi dua, yaitu dikembangkan oleh instansi pemerintah daerah sendiri atau oleh pihak ketiga (kontraktor). Dalam hal dikembangkan oleh instansi pemerintah sendiri dimana biasanya sulit untuk mengidentifikasi nilai perolehan dari software tersebut maka untuk software seperti ini tidak perlu diakui sebagai ATB, selain itu software seperti ini biasanya bersifat terbuka dan tidak ada perlindungan hukum hingga dapat dipergunakan siapa saja, maka salah satu kriteria dari pengakuan ATB yaitu pengendalian atas suatu aset menjadi tidak terpenuhi. Oleh karena itu untuk **software yang dibangun sendiri yang dapat diakui sebagai ATB adalah yang dikontrakkan kepada pihak ketiga.**

Aktivitas-aktivitas yang dilakukan dalam pengembangan software komputer yang dihasilkan secara internal dapat dibagi menjadi beberapa tahap sebagai berikut:

- Tahap awal kegiatan  
Pada tahap ini termasuk adalah perumusan konsep dan evaluasi alternative, penentuan teknologi yang dibutuhkan, dan penentuan pilihan akhir terhadap alternative untuk pengembangan software tersebut.
- Tahap pengembangan aplikasi  
Aktifitas pada tahap ini termasuk desain aplikasi, termasuk di dalamnya konfigurasi software dan software interface, koding, menginstall ke hardware, testing, dan konversi data yang diperlukan untuk mengoperasikan software.
- Tahap setelah implementasi/operasionalisasi  
Aktivitas dalam tahap ini adalah pelatihan, konversi data yang tidak diperlukan untuk operasional software dan pemeliharaan software.

Semua pengeluaran yang terkait dengan aktifitas pada tahap awal kegiatan harus menjadi beban pada saat terjadinya.

Semua pengeluaran pada tahap pengembangan aplikasi harus dikapitalisasi apabila memenuhi kondisi-kondisi sebagai berikut:

- Pengeluaran terjadi setelah tahap awal kegiatan selesai; dan
- Pemerintah berkuasa dan berjanji untuk membiayai, paling tidak untuk periode berjalan.

Semua pengeluaran yang terkait dengan aktivitas pada tahap setelah implementasi/operasionalisasi harus dianggap sebagai beban pada saat terjadinya.

## 2) **Perolehan software secara eksternal**

Untuk pembelian software yang diniatkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat oleh pemerintah maka software seperti ini harus dicatat sebagai persediaan.

Dilain pihak apabila ada software yang dibeli oleh pemerintah daerah untuk digunakan sendiri namun merupakan bagian integral dari suatu hardware (tanpa software tersebut, hardware tidak dapat dioperasikan), maka software tersebut diakui sebagai bagian harga perolehan hardware dan dikapitalisasi sebagai peralatan dan mesin.

Biaya perolehan untuk software program yang dibeli tersendiri dan tidak terkait dengan hardware harus dikapitalisasi sebagai ATB setelah memenuhi kriteria perolehan aset secara umum. **Batasan jumlah biaya kapitalisasi ATB sebesar Rp.5.000.000,-**

Untuk menentukan perlakuan akuntansi, membutuhkan identifikasi jenis, syarat dan ketentuan penggunaan terhadap software yang diperoleh secara external tersebut. Hal-hal yang perlu diidentifikasi terlebih dahulu adalah:

- Apakah harga perolehan awal dari software terdiri dari harga pembelian software dan pembayaran untuk lisensi penggunaannya, atau hanya pembayaran lisensi saja;
- Apakah ada batasan waktu/ijin penggunaan software;
- Berapa lama ijin penggunaan.

Dengan memperhatikan hal-hal tersebut diatas maka perlakuan akuntansi untuk software yang diperoleh secara pembelian dapat disimpulkan sebagai berikut:

- Perolehan software yang memiliki ijin penggunaan/masa manfaat lebih dari 12 bulan, maka nilai perolehan software dan biaya lisensinya harus dikapitalisasi sebagai ATB. Sedangkan perolehan software yang memiliki ijin penggunaan/masa manfaat kurang dari atau sampai dengan 12 bulan, maka nilai perolehan software tidak perlu dikapitalisasi.
- Software yang diperoleh hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi dengan masa manfaat lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi sebagai ATB. Software yang diperoleh hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi kurang dari atau sampai dengan 12 bulan, tidak perlu dikapitalisasi.
- Software yang tidak memiliki pembatasan ijin penggunaan dan masa manfaatnya lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi. Software yang tidak memiliki pembatasan ijin penggunaan dan masa manfaatnya kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak perlu dikapitalisasi.

## 3) **Pengeluaran Berikutnya Setelah Perolehan**

Pada kebanyakan kasus, sifat ilmiah ATB adalah tidak adanya penambahan nilai ATB atau penggantian dari bagian ATB dimaksud setelah perolehan awal. Oleh karena itu kebanyakan pengeluaran perolehan ATB dimaksudkan untuk memelihara manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan pengeluaran tersebut bukan merupakan upaya untuk memenuhi definisi dan kriteria pengakuan ATB. Dengan kata lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah perolehan terhadap suatu ATB tertentu sehingga diperlakukan sebagai biaya operasional suatu entitas. Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan

langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud.

Kapitalisasi terhadap pengeluaran setelah perolehan terhadap software komputer harus memenuhi salah satu kriteria ini:

- (1) Meningkatkan fungsi software;
- (2) Meningkatkan efisiensi software.

Apabila perubahan yang dilakukan tidak memenuhi salah satu kriteria di atas maka pengeluaran harus dianggap sebagai beban pemeliharaan pada saat terjadinya. Misalnya pengeluaran setelah perolehan software yang sifatnya hanya mengembalikan ke kondisi semula (misalnya, pengeluaran untuk teknis software dalam rangka memperbaiki untuk dapat dioperasikan kembali), tidak perlu dikapitalisasi.

Pengeluaran yang meningkatkan masa manfaat dari software pada praktik umumnya tidak terjadi, yang ada adalah pengeluaran untuk perpanjangan ijin penggunaan/lisensi dari software atau up-grade dari versi yang lama menjadi yang paling mutakhir yang lebih mendekati kepada perolehan software baru.

Berikut ini perlakuan akuntansi untuk perpanjangan lisensi:

- Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan ijin penggunaan yang kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak perlu dikapitalisasi.
- Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan ijin penggunaan yang lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi.

#### **4) Perlakuan Untuk Hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang**

Suatu kajian atau pengembangan yang memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial dimasa yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai asset dan ditetapkan mempunyai masa manfaat 5 tahun.

#### **5) Aset Tak Berwujud dalam Pengerjaan**

Terdapat kemungkinan pengembangan suatu aset tak berwujud yang diperoleh secara internal yang jangka waktu penyelesaiannya melebihi satu tahun anggaran atau pelaksanaan pengembangannya melewati tanggal pelaporan. Dalam hal terjadi seperti ini, maka atas pengeluaran yang telah terjadi dalam rangka pengembangan tersebut sampai dengan tanggal pelaporan harus diakui sebagai aset tak berwujud dalam Pengerjaan (*intangible asset – work in progress*), dan setelah pekerjaan selesai kemudian akan direklasifikasi menjadi aset tak berwujud yang bersangkutan.

### **4. Aset Lain-Lain**

Aset tetap yang tidak digunakan dalam operasional sehari-hari oleh Pemerintah Provinsi seperti Aset yang tidak bermanfaat, Aset Dalam Penelusuran dan Aset Dimanfaatkan Pihak Lain.

- Aset Tidak Bermanfaat adalah aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah karena rusak. Aset yang rusak berat dan/atau usang (tidak bermanfaat) yang telah diusulkan oleh Pengguna Barang kepada Gubernur melalui Pengelola Barang untuk dihapuskan, direklasifikasi ke Aset Lain-lain di Neraca sebesar nilai bukunya. Jika nilai bukunya sudah tidak ada (Nol), maka tidak dicatat di Aset Lainnya, namun diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- Aset Dalam Penelusuran adalah Aset Tetap yang masih dalam penelusuran keberadaan fisiknya dan akan diproses penghapusannya oleh Tim yang dibentuk oleh Kepala Daerah. Aset Lain-lain tersebut diatas dapat dihapus dari daftar barang milik daerah dan atau dikeluarkan dari aset lainnya di Neraca setelah:

- a. Diterbitkan keputusan Gubernur tentang Penjualan dan penghapusan barang.,atau.
- b. Diterbitkan Berita Acara tentang pemusnahan dari Pengguna Barang dan Keputusan Gubernur tentang Penghapusan Barang.

Aset Tidak Bermanfaat dan Aset Dalam Penelusuran tidak dihitung lagi beban penyusutannya, meskipun masih mempunyai nilai buku saat direklasifikasi dari Aset Tetap ke Aset Lain-lain. Namun jika reklasifikasi dilakukan sebelum tutup periode laporan, maka beban penyusutan tahun berjalan tetap dihitung dan dibebankan pada posisi semula dimana Aset Tetap tersebut berasal.

- Aset yang dimanfaatkan pihak lain adalah Aset Tetap yang dimiliki oleh Pemerintah Provinsi, akan tetapi dipakai oleh pihak lain/Pemerintah lainnya. Terhadap aset ini tetap dibebankan penyusutannya sesuai dengan masa manfaatnya.

## C. PENGUKURAN

### a. Tagihan Jangka Panjang

#### 1) Tagihan Penjualan Angsuran

Tagihan penjualan angsuran dinilai sebesar nilai nominal yang ditetapkan dalam SK. Pelelangan/dokumen yang dipersamakan dari aset yang bersangkutan.

#### 2) Tagihan Tuntutan Ganti Kerugian Daerah

Tuntutan ganti rugi dinilai sebesar nilai nominal dalam Surat Keputusan Pembebanan Penggantian Kerugian (SKP2K) atau Surat Keterangan Tanggungjawab Mutlak (SKTJM).

### b. Kemitraan dengan Pihak Ketiga

#### 1) Sewa

Sewa dinilai sebesar nilai nominal dari kontrak/dokumen yang dipersamakan aset yang bersangkutan.

#### 2) Kerjasama Pemanfaatan (KSP)

Kerjasama pemanfaatan dinilai sebesar nilai bersih yang tercatat pada saat perjanjian atau nilai wajar pada saat perjanjian, dipilih yang paling objektif atau paling berdaya uji.

#### 3) Bangun Guna Serah – BGS (*Build, Operate, Transfer – BOT*)

BGS dicatat sebesar nilai buku aset tetap yang diserahkan oleh pemerintah daerah kepada pihak ketiga/investor untuk membangun aset BGS tersebut.

#### 4) Bangun Serah Guna – BSG (*Build, Transfer, Operate – BTO*)

BSG dicatat sebesar nilai perolehan aset tetap yang dibangun yaitu sebesar nilai aset tetap yang diserahkan pemerintah daerah ditambah dengan nilai perolehan aset yang dikeluarkan oleh pihak ketiga/investor untuk membangun aset tersebut.

### c. Aset Tidak Berwujud

#### a. Pengukuran Pada Saat Perolehan

Secara umum, ATB pada awalnya diukur dengan harga perolehan, kecuali ketika ATB diperoleh dengan cara selain pertukaran diukur dengan nilai wajar.

#### 1) Pengukuran ATB Yang Diperoleh Secara Eksternal

##### a) Pembelian

ATB yang diperoleh melalui pembelian dinilai berdasarkan **biaya perolehan**. Bila ATB diperoleh secara gabungan, harus dihitung nilai per masing-masing aset, yaitu dengan mengalokasikan harga gabungan tersebut berdasarkan perbandingan nilai wajar masing-masing aset yang bersangkutan. Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian biasanya dapat diukur secara andal, khususnya bila berkenaan dengan pembelian melalui pertukaran kas atau aset moneter lainnya.

Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian terdiri dari:

- (1) Harga beli, termasuk biaya import dan pajak-pajak, setelah dikurangi dengan potongan harga dan rabat;
- (2) Setiap biaya yang dapat diatribusikan secara langsung dalam membawa aset tersebut ke kondisi yang membuat aset tersebut dapat bekerja untuk penggunaan yang dimaksudkan.

Contoh dari biaya yang dapat diatribusikan secara langsung adalah:

- Biaya staff yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;
- Biaya professional yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;
- Biaya pengujian untuk menjamin aset tersebut dapat berfungsi secara baik.

Contoh dari biaya yang bukan merupakan unsur ATB adalah:

- Biaya untuk memperkenalkan produk atau jasa baru (termasuk biaya advertising dan promosi);
- Biaya untuk melaksanakan operasi pada lokasi baru atau sehubungan dengan pemakai (user) baru atas suatu jasa (misalnya biaya pelatihan pegawai);
- Biaya administrasi dan overhead umum lainnya.

**b) Pertukaran**

Perolehan ATB dari pertukaran aset yang dimiliki entitas dinilai sebesar nilai wajar dari aset yang diserahkan. Apabila terdapat aset lainnya dalam pertukaran, misalnya kas, maka hal ini mengindikasikan bahwa pos yang dipertukarkan tidak mempunyai nilai yang sama sehingga pengukuran dinilai sebesar aset yang dipertukarkan ditambah dengan kas yang diserahkan.

**c) Kerjasama**

ATB dari hasil kerjasama antar dua entitas atau lebih disajikan berdasarkan biaya perolehannya dan dicatat pada entitas yang menerima ATB tersebut sesuai dengan perjanjian dan atau peraturan yang berlaku.

**d) Donasi/Hibah**

ATB yang diperoleh dari donasi/hibah harus dicatat sebesar nilai wajar pada saat perolehan. Penyerahan ATB tersebut akan sangat andal bila didukung dengan bukti perpindahan kepemilikannya secara hukum, seperti adanya akta hibah.

**2) Pengukuran ATB Yang Diperoleh Dari Pengembangan Secara Internal**

ATB yang diperoleh dari pengembangan secara internal, misalnya hasil dari kegiatan pengembangan yang memenuhi syarat pengakuan, nilai perolehannya diakui sebesar biaya perolehan yang meliputi biaya yang dikeluarkan sejak ditetapkannya ATB tersebut memiliki masa manfaat di masa yang akan datang sampai dengan ATB tersebut telah selesai dikembangkan.

Pengeluaran atas unsur aset tidak berwujud yang awalnya telah diakui oleh entitas sebagai beban tidak boleh diakui sebagai bagian dari harga perolehan ATB dikemudian hari. ATB yang dihasilkan dari pengembangan software komputer yang memerlukan tiga tahap sebagaimana dimaksud dalam Aspek Pengakuan mengenai Perlakuan khusus untuk software komputer, maka tahap yang dapat dilakukan kapitalisasi adalah tahap pengembangan aplikasi, bila telah memenuhi kriteria dimaksud. Kapitalisasi dan dinilai sebesar pengeluarannya.

**3) Aset Budaya/Bersejarah Tak Berwujud (Intangible Heritage Asset)**

ATB yang berasal dari aset bersejarah (heritage assets) tidak diharuskan untuk disajikan di neraca namun aset tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Namun apabila ATB bersejarah tersebut didaftarkan untuk memperoleh hak paten maka hak patennya dicatat di neraca sebesar nilai pendaftarannya.

Aset yang memenuhi definisi dan syarat pengakuan aset tak berwujud, namun biaya perolehannya tidak dapat ditelusuri dapat disajikan sebesar nilai wajar.

**b. Pengukuran Setelah Perolehan**

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, sifat alamiah ATB, dalam banyak kasus, adalah tidak adanya penambahan nilai terhadap ATB tertentu atau penggantian dari sebagian ATB dimaksud. Oleh karena itu, kebanyakan pengeluaran setelah perolehan dari ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan tidak lagi merupakan upaya untuk memenuhi definisi ATB dan kriteria pengakuannya. Dengan kata lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah perolehan terhadap suatu ATB tertentu sehingga diperlakukan sebagai biaya operasional suatu entitas. Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud. Biaya yang telah Dibebankan Tidak Dapat Diakui sebagai Aset.

**d. Amortisasi**

Amortisasi adalah penyusutan terhadap ATB yang dialokasikan secara sistematis dan rasional selama masa manfaatnya. Masa manfaat ATB dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor yang semuanya harus diperhitungkan dalam penetapan periode amortisasi. Masa manfaat tersebut dapat dibatasi oleh ketentuan hukum, peraturan, atau kontrak.

Untuk menerapkan amortisasi, sebuah entitas harus menilai apakah masa manfaat suatu aset tidak berwujud adalah terbatas atau tak terbatas. Jika terbatas, entitas harus menentukan jangka waktu atau jumlah produksi atau jumlah unit yang dihasilkan, selama masa manfaat. Suatu aset tidak berwujud diakui entitas memiliki masa manfaat tak terbatas jika, berdasarkan analisis dari seluruh faktor relevan, tidak ada batas yang terlihat pada saat ini atas periode yang mana aset diharapkan menghasilkan arus kas neto bagi entitas.

Amortisasi suatu aset tidak berwujud dengan masa manfaat terbatas tidak berakhir jika aset tersebut tidak lagi digunakan, kecuali aset tersebut sudah sepenuhnya disusutkan atau digolongkan sebagai aset yang dimiliki untuk dijual.

Dalam hal manfaat ekonomis yang terkandung dalam suatu ATB terserap dalam menghasilkan aset lain, maka beban amortisasi merupakan bagian dari harga pokok aset lain tersebut dan dimasukkan ke dalam jumlah tercatatnya.

**a. Metode Amortisasi**

Amortisasi dilakukan dengan metode garis lurus, dan khusus hanya bagi aset tidak berwujud berupa software yang disesuaikan dengan masa manfaat terhadap software tersebut.

Periode amortisasi dan metode amortisasi ditinjau setidaknya setiap akhir tahun buku. Jika perkiraan masa manfaat aset berbeda secara signifikan dengan estimasi-estimasi sebelumnya, periode amortisasi harus disesuaikan. Jika terjadi perubahan yang signifikan dalam perkiraan pola konsumsi manfaat ekonomis dari ATB, metode amortisasi harus

disesuaikan untuk mencerminkan pola yang berubah tersebut. Seiring berjalannya waktu, pola manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan mengalir ke entitas dari suatu aset tidak berwujud dapat berubah. Misalnya, dapat timbul indikasi bahwa metode amortisasi saldo menurun ternyata lebih tepat jika dibandingkan dengan metode garis lurus. Contoh lainnya adalah apabila penggunaan hak yang diperoleh melalui suatu lisensi ditangguhkan menunggu tindakan/putusan pada komponen lainnya dari suatu rencana kegiatan, manfaat ekonomis yang timbul dari aset tersebut mungkin tidak diterima hingga periode berikutnya.

**b. Amortisasi Untuk ATB Dengan Masa Manfaat Terbatas**

Amortisasi hanya dapat diterapkan atas ATB yang memiliki masa manfaat terbatas dan pada umumnya ditetapkan dalam jumlah yang sama pada periode, atau dengan suatu basis alokasi garis lurus. Aset tidak berwujud dengan masa manfaat yang terbatas (seperti paten, hak cipta, waralaba, dll dengan masa manfaat terbatas) harus diamortisasi selama masa manfaat atau masa secara hukum mana yang lebih pendek.

Masa manfaat ATB adalah sebagai berikut :

**1) Software**

- a) Disesuaikan dengan masa manfaat yang telah ditetapkan oleh pihak ketiga (pabrik, rekanan dll).
- b) Untuk software yang tidak ditetapkan oleh pihak ketiga (pabrik, rekanan dll), maka ditetapkan masa manfaatnya selama **5 tahun**.

Amortisasi dihitung selama masa manfaatnya. Jika masa manfaatnya sudah habis, maka tidak dibebankan lagi amortisasinya. Namun jika dilakukan pemeliharaan setelah perolehan dimana pengeluaran setelah perolehan tersebut dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud. Nilai pemeliharaan tersebut akan menambah nilai yang dapat diamortisir dari ATB dimaksud.

**2) Kajian**

ATB berbentuk kajian ditetapkan masa manfaatnya selama **5 tahun**.

**c. Amortisasi Untuk ATB Dengan Masa Manfaat Tak Terbatas**

Aset tidak berwujud dengan masa manfaat tidak terbatas (seperti goodwill, merek dagang, waralaba dengan kehidupan yang tak terbatas, abadi waralaba, dll) tidak boleh diamortisasi.

**e. Aset Lain-lain**

- Aset Tidak Bermanfaat dicatat sebesar nilai bukunya. Jika nilai bukunya sudah tidak ada (Nol), maka tidak dicatat di Aset Lainnya, namun diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- Aset Dalam Penelusuran dicatat sebesar harga perolehannya tanpa disusutkan.
- Aset yang dimanfaatkan pihak lain dicatat sebesar harga perolehannya dan akumulasi penyusutannya.

**Penurunan Nilai (Impairment)**

Suatu aset turun nilainya jika nilai tercatatnya melebihi nilai yang dapat diperoleh kembali. Kadang hal-hal yang terjadi setelah pembelian aset dan sebelum berakhirnya estimasi masa manfaat menjadi penyebab yang menurunkan nilai aset dan memerlukan penghapusan segera.

Suatu entitas disyaratkan untuk menguji aset tidak berwujud dengan masa manfaat tak terbatas untuk penurunan nilai dengan membandingkan jumlah terpulihkan dengan jumlah tercatatnya, yang dapat dilakukan setiap tahun, atau kapanpun terdapat indikasi bahwa aset tidak berwujud mengalami penurunan nilai. Suatu aset memiliki indikasi adanya penurunan nilai ketika ada perubahan yang material terkait dengan aset tersebut, misalnya, nilai pasar aset telah turun, manfaat ekonomi yang diharapkan diperoleh tidak dapat diperoleh, perubahan teknologi yang menyebabkan temuan yang dihasilkan menjadi tidak dapat dimanfaatkan, perubahan kebijakan penggunaan sistem dan lain-lain.

Dalam hal terjadi indikasi penurunan nilai yang lebih cepat dari yang diperkirakan semula maka hal tersebut perlu diungkapkan secara memadai dalam catatan atas laporan keuangan. Jika terbukti aset tak berwujud tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomis di masa mendatang, maka entitas dapat mengajukan proses penghapusan aset tak berwujud.

Penghapusan aset baru dapat dilakukan jika proses penghapusan aset telah dilakukan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

#### **Penghentian dan Pelepasan ATB**

ATB diperoleh dengan maksud untuk digunakan dalam mendukung kegiatan operasional pemerintah. Namun demikian, pada saatnya suatu ATB harus dihentikan dari penggunaannya. Beberapa keadaan dan alasan penghentian ATB antara lain adalah penjualan, pertukaran, hibah, atau berakhirnya masa manfaat ATB sehingga perlu diganti dengan yang baru. Secara umum, penghentian ATB dilakukan pada saat dilepaskan atau ATB tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dari penggunaan atau pelepasannya.

Pelepasan ATB dilingkungan pemerintah lazim disebut sebagai pemindahtanganan, dengan cara:

- a. dijual;
- b. dipertukarkan;
- c. dihibahkan; atau
- d. dijadikan penyertaan modal daerah.

Apabila suatu ATB tidak dapat digunakan karena ketinggalan jaman, tidak sesuai dengan kebutuhan organisasi yang makin berkembang, rusak berat, atau masa kegunaannya telah berakhir, maka ATB tersebut hakekatnya tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan, sehingga penggunaannya harus dihentikan. Selanjutnya, terhadap aset tersebut secara akuntansi dapat dilepaskan, namun harus melalui proses penghapusan.

Apabila suatu ATB dihentikan dari penggunaannya, baik karena dipindahtangankan maupun karena berakhirnya masa manfaat/tidak lagi memiliki manfaat ekonomi, maka pencatatan akun ATB yang bersangkutan harus ditutup. Dalam hal penghentian ATB merupakan akibat dari pemindahtanganan dengan cara dijual atau dipertukarkan sehingga pada saat terjadinya transaksi belum seluruh nilai buku ATB yang bersangkutan habis disusutkan, maka selisih antara harga jual atau harga pertukarannya dengan nilai buku ATB terkait diperlakukan sebagai penambah atau pengurang ekuitas. Penerimaan kas akibat penjualan dibukukan sebagai pendapatan dan dilaporkan pada Laporan Realisasi Anggaran.

#### **D. PENYAJIAN**

Aset lainnya disajikan sebagai bagian dari aset.

#### **E. PENGUNGKAPAN**

Pengungkapan aset lainnya dalam catatan atas laporan keuangan, sekurang-kurangnya harus diungkapkan hal-hal sebagai berikut:

- a. Besaran dan rincian aset lainnya;
- b. Kebijakan amortisasi atas Aset Tidak Berwujud;
- c. Kebijakan pelaksanaan kemitraan dengan pihak ketiga (sewa, KSP, BOT dan BTO);



d. Informasi lainnya yang penting.