

LAMPIRAN XXVI
PERATURAN WALIKOTA PASURUAN
NOMOR 36 TAHUN 2022
TENTANG
KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMERINTAH
DAERAH

KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET TAK BERWUJUD

A. UMUM

Tujuan

1. Kebijakan akuntansi aset tak berwujud mengatur perlakuan akuntansi atas aset tak berwujud yang meliputi definisi, pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan dalam penyusunan Laporan Keuangan pemerintah daerah.
2. Kebijakan akuntansi ini mensyaratkan bahwa aset tak berwujud dapat diakui sebagai aset jika memenuhi definisi dan kriteria pengakuan suatu aset dalam Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah Daerah.

Ruang Lingkup

3. Pernyataan Standar ini mengatur pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan aset tak berwujud dalam laporan keuangan untuk tujuan umum.
4. Kebijakan ini diterapkan dalam akuntansi aset tak berwujud yang disusun dan disajikan dengan menggunakan akuntansi berbasis akrual.
5. Pernyataan kebijakan ini berlaku untuk entitas akuntansi/pelaporan pada Pemerintah Daerah Kota Pasuruan, yang memperoleh anggaran berdasarkan APBD, dan Non-APBD, termasuk BLUD, dalam menyusun laporan keuangan pemerintah pusat, laporan keuangan pemerintah daerah, laporan keuangan BLUD, dan laporan keuangan konsolidasian tetapi tidak termasuk perusahaan daerah.
6. Kebijakan akuntansi ini tidak diterapkan untuk:
 - a. Kewenangan untuk memberikan perijinan oleh instansi Pemerintah Daerah;
 - b. Kewenangan untuk menarik pungutan perpajakan oleh instansi Pemerintah Daerah;
 - c. Aset tak berwujud yang dimiliki untuk dijual oleh entitas dalam rangka operasi normal (diakui sebagai persediaan);
 - d. Hak pengusahaan hutan;
 - e. Hak pengusahaan jalan tol;

- f. Hak pengelolaan suatu wilayah; dan
- g. Hak penambangan dan pengeluaran yang dilakukan dalam rangka eksplorasi, pengembangan dan penambangan mineral, minyak, gas alam, dan sumber daya lainnya yang tidak dapat diperbarui.

Definisi

- 7. Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh Pemerintah Daerah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh Pemerintah Daerah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.
- 8. Aset Tak Berwujud adalah aset non keuangan yang dapat diidentifikasi dan tidak mempunyai wujud fisik serta dimiliki untuk digunakan dalam menghasilkan barang atau jasa atau digunakan untuk tujuan lainnya, termasuk hak atas kekayaan intelektual.
- 9. Aset Keuangan adalah kas dan setara kas serta aset yang akan diterima dalam bentuk kas yang jumlahnya pasti atau dapat ditentukan.
- 10. Amortisasi adalah alokasi sistematis dari nilai aset tak berwujud yang dapat didepresiasi selama masa manfaat aset tersebut.
- 11. Riset adalah penelitian orisinal dan terencana yang dilaksanakan dengan harapan memperoleh pembaruan pengetahuan dan pemahaman teknis atas ilmu yang baru.
- 12. Pengembangan adalah penerapan temuan riset atau pengetahuan lainnya pada suatu rencana dan rancangan alat, barang, proses, sistem, atau jasa yang sifatnya baru atau mengalami perbaikan yang substansial, sebelum dimulainya penggunaan atau pemanfaatan.
- 13. Kriteria Aset Tak Berwujud (ATB) antara lain :
 - a. dapat diidentifikasi;
 - b. dapat dikendalikan oleh entitas;
 - c. memberikan manfaat ekonomis dan jasa potensial (*potential services*) di masa depan.

Klasifikasi

- 14. Berdasarkan jenis sumber daya, aset tak berwujud pemerintah daerah meliputi:
 - a. Piranti lunak (*software*) komputer;
Beberapa jenis aset tidak berwujud mungkin terkandung dalam bentuk fisik, seperti dalam *compact disk* (yang memuat piranti lunak komputer), dokumentasi legal (yang memuat lisensi atau paten). Untuk itu, penentuan apakah aset tersebut termasuk dalam aset berwujud atau tidak berwujud

ditentukan dengan mempertimbangkan atribut yang dominan pada aset tersebut.

Misalnya, piranti lunak untuk menjalankan komputer, dimana komputer tersebut tidak dapat beroperasi tanpa piranti lunak tersebut merupakan bagian integral (tidak terpisahkan) dari piranti kerasnya sehingga diperlakukan sebagai bagian dari aset tetap.

Akan tetapi, bila piranti lunak tersebut bukan merupakan bagian integral dari piranti keras yang terkait, piranti lunak tersebut diperlakukan sebagai aset tidak berwujud.

b. Lisensi dan *franchise*

Lisensi adalah izin yang diberikan oleh pemegang paten kepada pihak lain berdasarkan perjanjian pemberian hak untuk menikmati manfaat ekonomi dari suatu paten yang diberi perlindungan dalam jangka waktu dan syarat tertentu/perjanjian.

Franchise/Waralaba merupakan hak khusus yang dimiliki oleh orang perseorangan atau badan usaha terhadap sistem bisnis dengan ciri khas usaha dalam rangka memasarkan barang dan/atau jasa yang telah terbukti berhasil dan dapat dimanfaatkan dan/atau digunakan oleh pihak lain berdasarkan perjanjian waralaba.

c. Hak Cipta dan Hak Paten

Hak Cipta adalah hak eksklusif bagi pencipta atau penerima hak untuk mengumumkan atau memperbanyak ciptaannya atau memberikan izin untuk itu dengan tidak mengurangi pembatasan-pembatasan menurut peraturan perundang-undangan.

Paten adalah hak eksklusif yang diberikan oleh negara kepada inventor (penemu) atas hasil invensi (temuan) di bidang teknologi, yang untuk selama waktu tertentu melaksanakan sendiri invensinya tersebut atau memberikan persetujuannya kepada pihak lain untuk melaksanakannya.

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 Cipta dan Hak Paten sepanjang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan merupakan ATB.

d. Hasil Kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang

Hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang adalah suatu kajian atau penelitian 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 dikapitalisasi sebagai aset tak berwujud.

- e. ATB yang mempunyai nilai sejarah/budaya
Aset yang dibuat untuk mendapatkan kembali naskah kuno/alur sejarah/rekaman peristiwa di masa lampau yang pada dasarnya mempunyai manfaat atau nilai bagi pemerintah daerah atau masyarakat.
- f. ATB 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.

15. Berdasarkan cara perolehannya, ATB dapat berasal dari:

- a. Pembelian
Pembelian ATB dapat dilakukan secara terpisah/individu dan/atau 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 ini akan berpengaruh terhadap pengambilan keputusan tentang identifikasi kegiatan yang tergolong ke dalam ruang lingkup riset dan kegiatan lain yang termasuk ke dalam ruang lingkup pengembangan yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan ATB sehingga dapat dikapitalisasi menjadi harga perolehan ATB.
- c. Pertukaran
Metode untuk memperoleh ATB dapat diperoleh melalui pertukaran aset yang dimiliki oleh suatu entitas dengan entitas lainnya.
- d. Kerjasama
Pengembangan suatu ATB yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan aset yang dapat dilakukan melalui kerjasama oleh dua entitas atau lebih. Dalam hal 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 berupa barang dan/atau jasa yang diperoleh dari pemberian pemerintah pusat, pemerintah daerah lain atau pihak ketiga yang secara spesifik telah ditetapkan peruntukannya yang bertujuan untuk menunjang penyelenggaraan urusan pemerintah daerah tanpa adanya imbalan yang harus diberikan.

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

Pemerintah daerah dapat memiliki ATB yang berasal dari warisan sejarah, budaya, atau lingkungan masa lalu. Aset ini pada umumnya dikelola oleh instansi pemerintah daerah dengan tidak berorientasi pada keuntungan/pendapatan asli daerah akan tetapi cenderung kepada adanya 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.

16. 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 ASET TAK BERWUJUD

17. Aset tak berwujud diakui jika, dan hanya jika:

- a. Kemungkinan besar aset tersebut akan memberikan manfaat ekonomis dan/atau manfaat sosial di masa depan kepada entitas pelaporan atau entitas akuntansi;
- b. Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan; dan
- c. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal.
- d. Dikendalikan, dikuasai, atau dimiliki entitas

18. Manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset tak berwujud dapat mencakup penerimaan pendapatan daerah, penghematan biaya, atau manfaat lain yang berasal dari penggunaan aset tersebut oleh entitas.

19. Dalam menilai kemungkinan adanya manfaat ekonomis dan/atau sosial masa depan, entitas harus menggunakan pertimbangan

yang masuk akal dan dapat dipertanggungjawabkan, yang merupakan estimasi terbaik manajemen atas kondisi ekonomi dan/atau sosial yang berlaku sepanjang masa manfaat aset tersebut.

20. Dalam menilai tingkat kepastian akan adanya manfaat ekonomi dan/atau sosial masa depan yang timbul dari penggunaan aset tak berwujud, entitas mempertimbangkan bukti yang tersedia pada saat pengakuan awal aset tak berwujud dengan memberikan penekanan pada bukti eksternal.
21. Pengakuan aset tak berwujud akan sangat andal bila aset tak berwujud telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan atau pada saat penguasaannya berpindah. Bila aset tak berwujud diperoleh dengan cara kegiatan swakelola maka pengakuannya dilakukan pada saat kegiatan tersebut dinyatakan telah selesai dilaksanakan.
22. Aset tak berwujud dapat diperoleh entitas melalui pelaksanaan hasil kegiatan yang dilakukan secara internal (swakelola). Kadang-kadang sulit untuk menentukan apakah aset tak berwujud yang dihasilkan dalam kegiatan Pemerintah Daerah memenuhi kriteria untuk diakui. Kesulitan tersebut antara lain untuk:
 - a. Menentukan apakah telah timbul, dan saat timbulnya, aset yang dapat diidentifikasi yang akan menghasilkan manfaat ekonomis masa depan; dan
 - b. Menentukan biaya perolehan aset tersebut secara andal.
23. Dalam menentukan apakah aset tak berwujud yang dihasilkan secara internal memenuhi syarat untuk diakui, entitas menggolongkan proses dihasilkannya aset tak berwujud menjadi dua tahap, yaitu:
 - a. Tahap penelitian atau riset; dan
 - b. Tahap pengembangan.
24. Jika suatu entitas tidak dapat membedakan antara tahap riset dan tahap pengembangan suatu kegiatan internal untuk menghasilkan aset tak berwujud, maka entitas memperlakukan kegiatan tersebut seolah-olah sebagai pengeluaran yang dilakukan hanya pada tahap riset saja.
25. 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.
26. Suatu entitas tidak boleh mengakui aset tak berwujud yang timbul dari riset (atau dari tahap riset pada suatu kegiatan internal). Pengeluaran untuk riset (atau dari tahap riset pada suatu kegiatan internal) diakui sebagai biaya pada saat terjadinya.
27. Contoh-contoh kegiatan penelitian atau riset adalah sebagai berikut:
 - a. Kegiatan yang ditujukan untuk memperoleh pengetahuan baru;

- b. Pencarian, evaluasi, dan seleksi penerapan temuan riset atau pengetahuan lainnya;
 - c. Pencarian alternatif bahan baku, peralatan, barang, proses, sistem, atau jasa; dan
 - d. Perumusan, perancangan, evaluasi, dan seleksi berbagai alternatif kemungkinan bahan baku, peralatan, barang, proses, sistem, atau jasa.
28. Suatu aset tidak berwujud yang timbul dari pengembangan (atau dari tahap pengembangan pada suatu kegiatan internal) diakui jika, dan hanya jika perusahaan dapat menunjukkan semua hal berikut ini:
- a. Kelayakan teknis penyelesaian aset tak berwujud tersebut sehingga aset tersebut dapat digunakan;
 - b. Niat untuk menyelesaikan aset tak berwujud tersebut dan menggunakannya;
 - c. Kemampuan untuk menggunakan aset tak berwujud tersebut;
 - d. Cara aset tak berwujud menghasilkan kemungkinan manfaat ekonomi dan/atau sosial masa depan, yaitu antara lain entitas harus mampu menunjukkan kegunaan aset tak berwujud tersebut;
 - e. Tersedianya sumber daya teknis, keuangan, dan sumber daya lainnya untuk menyelesaikan pengembangan aset tak berwujud dan menggunakan aset tersebut; dan
 - f. Kemampuan untuk mengukur secara andal pengeluaran yang terkait dengan aset tak berwujud selama pengembangannya.
29. Dalam tahap pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal, dalam beberapa kasus, kemungkinan dapat diidentifikasi adanya ATB dan menunjukkan bahwa aset tersebut akan menghasilkan manfaat ekonomi di masa depan. Hal ini dikarenakan tahap pengembangan atas suatu aktivitas/kegiatan merupakan kelanjutan (further advance) atas tahap penelitian/riset. Namun apakah hasil pengembangan tersebut nantinya akan menjadi ATB atau tidak, harus terlebih dahulu memenuhi kriteria ATB.
30. Pengeluaran-pengeluaran untuk kegiatan/aktivitas pengembangan dikapitalisasi sebagai ATB.
- Contoh aktivitas-aktivitas pada tahap pengembangan adalah:
- a. Desain, konstruksi dan percobaan sebelum proses produksi prototipe atau model;
 - b. Desain, konstruksi dan pengoperasian kegiatan percobaan proses produksi yang belum berjalan pada skala ekonomis yang menguntungkan untuk produksi komersial;
 - c. Desain, konstruksi dan percobaan beberapa alternatif pilihan, untuk bahan, peralatan, produk, proses, sistem atau pelayanan yang sifatnya baru atau sedang dikembangkan.
31. Jika pemerintah tidak dapat membedakan tahap penelitian/riset dengan tahap pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal

untuk menghasilkan ATB, pemerintah harus memperlakukan seluruh pengeluaran atas aktivitas/kegiatan tersebut sebagai pengeluaran dalam tahap penelitian/riset.

32. Pengeluaran atas unsur tak berwujud yang awalnya diakui oleh entitas sebagai biaya dalam laporan keuangan periode sebelumnya tidak boleh diakui sebagai bagian dari harga perolehan aset tak berwujud di kemudian hari.
33. Biaya untuk pengembangan situs web dapat diakui sebagai ATB apabila:
 - a. Dikembangkan melalui kontrak dengan pihak ketiga; atau
 - b. Dalam hal dikembangkan sendiri, memenuhi persyaratan pengakuan pengembangan sebagaimana disyaratkan pada Paragraf 21.

C. PENGUKURAN ASET TAK BERWUJUD

34. Aset tak berwujud dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian aset tak berwujud dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tak berwujud didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.

Perolehan Terpisah

35. Jika suatu aset tak berwujud diperoleh secara terpisah, biaya aset tak berwujud biasanya dapat diukur secara andal. Hal itu akan tampak jelas jika pembayaran dilakukan dalam bentuk uang tunai atau aset moneter lainnya.
36. Biaya perolehan suatu aset tak berwujud terdiri atas harga beli, termasuk pajak dan semua pengeluaran yang dapat dikaitkan langsung dalam mempersiapkan aset tersebut sehingga siap digunakan sesuai dengan tujuannya. Pengeluaran yang dapat dikaitkan langsung, misalnya imbalan profesional konsultan hukum. Apabila terdapat diskonto atau rabat, maka diskonto atau rabat tersebut mengurangi biaya perolehan aset.

Pertukaran Aset

37. Suatu aset tak berwujud mungkin diperoleh melalui pertukaran atau tukar tambah aset tak berwujud yang tidak sejenis atau dengan aset lainnya. Biaya perolehan aset tak berwujud tersebut diukur sebesar nilai wajar aset yang diterima, yang sama dengan nilai wajar aset yang diserahkan, setelah diperhitungkan dengan jumlah uang tunai atau setara kas yang diserahkan.

Aset Tak Berwujud yang Dihasilkan secara Internal (Swakelola)

38. Biaya perolehan aset tak berwujud yang dihasilkan secara internal (swakelola) terdiri atas semua pengeluaran yang dapat dikaitkan langsung, atau dapat dialokasikan atas dasar yang rasional dan konsisten, yang dilakukan untuk menghasilkan dan mempersiapkan aset tersebut sehingga siap untuk digunakan sesuai dengan tujuannya. Biaya perolehan aset tak berwujud mencakup, apabila dapat diterapkan:
 - a. Pengeluaran untuk bahan baku dan jasa yang digunakan atau dikonsumsi dalam menghasilkan aset tak berwujud;

- b. Gaji, upah, dan biaya pegawai terkait lainnya dari pegawai yang langsung terlibat dalam menghasilkan aset tersebut; dan
 - c. Pengeluaran yang langsung terkait dengan dihasilkannya aset tersebut, seperti biaya pendaftaran hak hukum.
39. Pengeluaran pelatihan pegawai untuk mengoperasikan aset tak berwujud bukan merupakan komponen biaya perolehan aset tak berwujud yang dihasilkan secara internal.

D. PENGELUARAN SETELAH PEROLEHAN (SUBSEQUENT EXPENDITURES)

40. Pengeluaran setelah aset tak berwujud diperoleh (pengeluaran setelah perolehan) diakui sebagai biaya pada saat terjadinya pengeluaran, kecuali:
- a. Pengeluaran tersebut besar kemungkinannya akan meningkatkan manfaat ekonomi dan/atau sosial masa depan sehingga menjadi lebih besar daripada standar kinerja yang diperkirakan semula; dan
 - b. Pengeluaran tersebut dapat diukur dan dikaitkan dengan aset secara andal.
- Jika persyaratan-persyaratan di atas dipenuhi, maka pengeluaran setelah perolehan harus ditambahkan kepada biaya perolehan aset tak berwujud.
41. Pengeluaran setelah aset tak berwujud diperoleh (pengeluaran setelah perolehan) diakui sebagai biaya jika pengeluaran tersebut dibutuhkan untuk memelihara agar aset dapat beroperasi pada standar kinerja yang diperkirakan semula. Aset tak berwujud memiliki karakteristik sedemikian rupa sehingga dalam banyak kasus tidak mungkin ditentukan apakah pengeluaran setelah aset diperoleh akan dapat mempertahankan atau meningkatkan manfaat ekonomis yang diperoleh entitas dari aset tersebut. Di samping itu, sering kali sulit mengaitkan secara langsung pengeluaran tersebut dengan aset tak berwujud tertentu, tetapi lebih mudah mengaitkan pengeluaran dengan entitas secara keseluruhan. Dengan demikian, jarang terjadi pengeluaran setelah pengakuan awal aset tak berwujud, baik aset yang diperoleh melalui pembelian maupun yang dihasilkan sendiri, diakui sebagai penambahan biaya perolehan aset tak berwujud.
42. Pengeluaran Setelah perolehan berupa perpanjangan izin penggunaan/lisensi yang kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak dikapitalisasi, sedangkan pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan izin penggunaan/lisensi yang lebih dari 12 bulan dikapitalisasi.
43. Pada praktik di pemerintahan terdapat dana penelitian yang dimiliki oleh suatu instansi tertentu namun dana ini dapat digunakan untuk membiayai penelitian yang dilakukan oleh perguruan tinggi atau lembaga-lembaga penelitian dan pengembangan. Sesuai dengan konsep belanja dalam pemerintahan dan konsep entitas, maka entitas yang memiliki anggaran adalah yang berhak mencatat aset apabila dari belanja yang dikeluarkan dari anggaran tersebut menghasilkan ATB walaupun penelitiannya dilakukan oleh lembaga lain. Namun

demikian, instansi pemerintah yang memberikan dana tidak dapat serta merta mengakui ATB tersebut, kecuali jika memenuhi karakteristik ATB dan memenuhi kriteria pengakuan ATB. 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.

E. PENGUKURAN BERIKUTNYA (*SUBSEQUENT MEASUREMENT*) TERHADAP PENGAKUAN AWAL

44. Setelah pengakuan awal, aset tak berwujud dinilai sebesar biaya perolehannya dikurangi akumulasi amortisasi.
45. Jika penyelesaian pengerjaan suatu ATB melebihi dan/atau melewati satu periode tahun anggaran, maka ATB yang belum selesai tersebut digolongkan dan dilaporkan sebagai ATB dalam pengerjaan sampai dengan aset tersebut selesai dan siap dipakai.

Periode Amortisasi

46. Jumlah yang dapat diamortisasi dari aset tak berwujud harus dialokasikan secara sistematis berdasarkan perkiraan terbaik dari masa manfaatnya. Pada umumnya masa manfaat suatu aset tak berwujud tidak akan melebihi 20 (dua puluh) tahun sejak tanggal aset siap digunakan. Amortisasi harus mulai dihitung saat aset siap untuk digunakan.
47. Manfaat ekonomi dan/atau sosial masa depan yang terkandung dalam suatu aset tak berwujud dikonsumsi dengan berjalannya waktu. Untuk mencerminkan konsumsi tersebut, nilai tercatat aset tersebut harus diturunkan. Hal tersebut, dilakukan melalui alokasi yang sistematis atas biaya perolehan dikurangi nilai sisa. Alokasi yang sistematis tersebut diperhitungkan sebagai amortisasi sepanjang masa manfaat aset tersebut. Banyak faktor yang harus dipertimbangkan dalam menentukan masa manfaat suatu aset tak berwujud, termasuk:
 - a. Perkiraan pemakaian aset oleh entitas dan efisiensi pengelolaannya oleh tim manajemen yang lain;
 - b. Siklus hidup yang lazim bagi aset tersebut dan informasi yang beredar mengenai estimasi masa manfaat aset sejenis yang digunakan dengan cara yang sama;
 - c. Keusangan teknis, teknologi;
 - d. Tingkat/jumlah pengeluaran untuk pemeliharaan yang dibutuhkan untuk mendapatkan manfaat ekonomis masa depan dari aset dan kemampuan serta maksud entitas untuk mencapai tingkat tersebut;
 - e. Periode pengendalian aset dan pembatasan hukum dan pembatasan lainnya yang dikenakan atas penggunaan aset tersebut; dan
 - f. Ketergantungan masa manfaat aset tersebut atas masa manfaat aset lainnya dari entitas.

48. Menilik sejarah pesatnya perkembangan teknologi, piranti lunak (*software*) komputer dan banyak aset tak berwujud lainnya rentan terhadap keusangan teknologi. Oleh karena itu, masa manfaat aset tak berwujud cenderung pendek.
49. Jika pengendalian atas manfaat ekonomi dan/atau sosial masa depan dari suatu aset tak berwujud diperoleh melalui hak hukum yang diberikan selama satu periode tertentu, maka masa manfaat aset tak berwujud tidak boleh melebihi periode hak hukum tersebut, kecuali:
 - a. Hak hukum tersebut dapat diperbarui; dan
 - b. Pembaruan tersebut pada dasarnya pasti diperoleh.
50. Masa manfaat aset tak berwujud dihitung sejak perolehan aset tak berwujud dimaksud.
51. Pendekatan amortisasi, aset tak berwujud secara bulanan dan dihitung sejak bulan perolehan.
52. Masa manfaat atau umur ekonomis piranti lunak (*software*) adalah 5 (lima) Tahun.
53. Peninjauan secara periodik terhadap masa manfaat dan/atau tarif amortisasi maka penetapannya dilakukan oleh Sekretaris Daerah.
54. Amortisasi setiap periode diakui sebagai beban amortisasi dan penyesuaian atas akun ATB. Beban amortisasi ATB disajikan dalam Laporan Operasional. Penyesuaian akun ATB dilakukan dengan membentuk akun lawan akumulasi amortisasi ATB.

Metode Amortisasi

55. Metode amortisasi harus mencerminkan pola konsumsi manfaat ekonomi dan/atau sosial oleh entitas. Jika pola tersebut tidak dapat ditentukan secara andal, maka harus digunakan metode garis lurus. Biaya amortisasi setiap periode harus diakui sebagai beban kecuali terdapat kebijakan akuntansi lainnya yang mengizinkan atau mengharuskannya untuk dimasukkan ke dalam nilai tercatat aset lain.
56. Metode amortisasi yang dipergunakan adalah metode garis lurus (*straight line method*).
57. Pelaksanaan amortisasi dilakukan bersamaan dengan penerapan basis akrual.
58. Amortisasi untuk Aset Tak Berwujud 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 tak berwujud dengan masa manfaat yang terbatas (seperti paten, hak cipta, waralaba dengan masa manfaat terbatas, dan lain-lain) harus diamortisasi selama masa manfaat atau masa secara hukum mana yang lebih pendek. Nilai sisa dari ATB dengan masa manfaat yang terbatas harus diasumsikan bernilai nihil.

59. Amortisasi untuk Aset Tak Berwujud Dengan Masa Manfaat Tak Terbatas.

ATB dengan masa manfaat tidak terbatas (seperti *goodwill*) tidak boleh diamortisasi. Nilai ATB yang tidak diamortisasi harus ditelaah setiap periode untuk menentukan apakah ATB tersebut masih memiliki manfaat ekonomi di masa depan. Jika tidak lagi memiliki manfaat ekonomi di masa depan atau manfaat ekonominya berkurang dari nilai tercatat maka ATB tersebut mengalami penurunan nilai. Penurunan nilai ATB harus diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan.

60. Terhadap ATB yang semula memiliki masa manfaat tidak terbatas, namun di kemudian hari berdasarkan kebijakan atau kondisi memiliki masa manfaat terbatas, maka entitas melakukan amortisasi atas ATB tersebut selama masa manfaat yang dapat diidentifikasi sejak kebijakan dan kondisi tersebut terjadi.

F. PENGHENTIAN DAN PELEPASAN (*RETIREMENT AND DISPOSAL*)

61. Suatu aset tak berwujud tidak boleh lagi diakui, dan harus dihilangkan dari neraca, saat aset tersebut dilepas atau ketika tidak ada lagi manfaat masa depan yang diharapkan dari penggunaannya dan pelepasan yang dilakukan sesudahnya.
62. Aset tak berwujud yang secara permanen dihentikan atau dilepas harus dieliminasi dari Neraca dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
63. ATB yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah harus dipindahkan ke pos aset lain-lain sesuai dengan nilai tercatatnya.
64. Dalam hal ATB dilepaskan karena dijual atau dipertukarkan, maka selisih antara harga jual atau harga pertukarannya dengan nilai tercatat ATB diakui sebagai kerugian atau keuntungan non operasional dan disajikan dalam Laporan Operasional.

G. PERANGKAT LUNAK (*SOFTWARE*)

65. Perangkat lunak (software) komputer dapat diperoleh melalui perolehan internal, maupun melalui perolehan eksternal.
66. Perangkat lunak (software) yang dibangun/dikembangkan sendiri oleh instansi pemerintah tidak diakui sebagai ATB.
67. Perangkat lunak (software) komputer yang dibangun/dikembangkan melalui kontrak dengan pihak ketiga diakui sebagai ATB sebesar nilai kontraknya.
68. Perangkat lunak (software) komputer yang dibeli dan dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada pihak ketiga, maka perangkat lunak (software) tersebut dicatat sebagai persediaan.
69. Perolehan Perangkat lunak (software) Yang memiliki izin penggunaan/masa manfaat lebih dari 12 bulan, maka nilai perolehan perangkat lunak (software) dan biaya lisensinya harus dikapitalisasi sebagai ATB. Sedangkan perolehan perangkat lunak (software) yang memiliki izin penggunaan/masa manfaat kurang dari atau sampai dengan 12 bulan, maka nilai perolehan perangkat lunak (software) tidak dikapitalisasi.

70. Perangkat lunak (software) yang diperoleh hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi dengan masa manfaat lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi sebagai ATB. Perangkat lunak (software) yang diperoleh hanya dengan membayar izin penggunaan/lisensi kurang dari atau sampai dengan 12 bulan, tidak dikapitalisasi.
71. Perangkat lunak (software) yang tidak memiliki pembatasan izin penggunaan dan masa manfaatnya lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi.
72. Perangkat lunak (software) yang tidak memiliki pembatasan izin penggunaan dan masa manfaatnya kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak dikapitalisasi.
73. Pengeluaran terkait perangkat lunak (software) yang tidak memenuhi kriteria kapitalisasi diakui sebagai beban pada saat terjadinya.
74. Dalam pengakuan *software* komputer sebagai aset tak berwujud, terdapat beberapa hal yang perlu diperhatikan:
 - a. Untuk *software* yang diperoleh atau dibangun oleh internal instansi Pemerintah Daerah dapat dibagi menjadi dua, yaitu dikembangkan oleh instansi Pemerintah Daerah sendiri atau oleh pihak ketiga (kontraktor). Dalam hal dikembangkan oleh instansi Pemerintah Daerah sendiri dimana biasanya sulit untuk mengidentifikasi nilai perolehan dari *software* tersebut maka untuk *software* seperti ini tidak perlu diakui sebagai aset tak berwujud, selain itu *software* seperti ini biasanya bersifat terbuka dan tidak ada perlindungan hukum hingga dapat dipergunakan siapa saja, maka salah satu kriteria dari pengakuan aset tak berwujud, yaitu pengendalian atas suatu aset menjadi tidak terpenuhi. Oleh karena itu untuk *software* yang dibangun sendiri yang dapat diakui sebagai aset tak berwujud adalah yang dikontrakkan kepada pihak ketiga.
 - b. Dalam kasus perolehan *software* secara pembelian, harus dilihat secara kasus per kasus. Untuk pembelian *software* yang diniatkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat oleh Pemerintah Daerah maka *software* seperti ini harus dicatat sebagai persediaan. Di lain 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 aset tak berwujud setelah memenuhi kriteria perolehan aset secara umum.

Perolehan Secara Eksternal

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

- a. Apakah harga perolehan awal dari *software* terdiri dari harga pembelian *software* dan pembayaran untuk lisensi penggunaannya, atau hanya pembayaran lisensi saja;
 - b. Apakah ada batasan waktu/ijin penggunaan *software*;
 - c. Berapa lama ijin penggunaan.
76. Dengan memperhatikan hal-hal tersebut di atas maka perlakuan akuntansi untuk *software* yang diperoleh secara pembelian dapat disimpulkan sebagai berikut:
- d. Perolehan *software* yang memiliki ijin penggunaan/masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan, maka nilai perolehan *software* dan biaya lisensinya harus dikapitalisasi sebagai aset tak berwujud. Sedangkan perolehan *software* yang memiliki ijin penggunaan/masa manfaat kurang dari atau sampai dengan 12 (dua belas) bulan, maka nilai perolehan *software* tidak perlu dikapitalisasi;
 - e. *Software* yang diperoleh hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi dengan masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan harus dikapitalisasi sebagai aset tak berwujud. *Software* yang diperoleh hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi kurang dari atau sampai dengan 12 (dua belas) bulan, tidak perlu dikapitalisasi;
 - f. *Software* yang tidak memiliki pembatasan ijin penggunaan dan masa manfaatnya lebih dari 12 (dua belas) bulan harus dikapitalisasi. *Software* yang tidak memiliki pembatasan ijin penggunaan dan masa manfaatnya kurang dari atau sampai dengan 12 (dua belas) bulan tidak perlu dikapitalisasi.

Pengeluaran Berikutnya Setelah Perolehan

77. Kapitalisasi terhadap pengeluaran setelah perolehan terhadap *software* komputer harus memenuhi salah satu kriteria ini:
- a. Meningkatkan fungsi *software*;
 - b. Meningkatkan efisiensi *software*.
78. 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 terhadap *software* yang sifatnya hanya mengembalikan ke kondisi semula (misalnya, pengeluaran untuk teknisi *software* dalam rangka memperbaiki untuk dapat dioperasikan kembali), tidak perlu dikapitalisasi.
79. 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.
80. Dalam hal pengeluaran untuk perpanjangan lisensi:
- a. Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan ijin penggunaan yang kurang dari atau sampai dengan 12 (dua belas) bulan tidak perlu dikapitalisasi;

- b. Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan ijin penggunaan yang lebih dari 12 (dua belas) bulan harus dikapitalisasi.

H. HAK PATEN

81. Perolehan hak paten dapat berasal dari hasil Kajian dan Pengembangan atas penelitian yang dilakukan pemerintah /pemerintah daerah atau pendaftaran atas suatu kekayaan/warisan budaya/sejarah yang dimiliki.
82. Untuk Hak Paten yang diperoleh untuk melindungi terhadap kekayaan/warisan budaya/sejarah, maka atas aset ini secara umum diakui pada saat dokumen hukum yang sah atas Hak Paten tersebut telah diperoleh. Namun untuk mengantisipasi lamanya jangka waktu terbitnya dokumen tersebut, maka entitas dapat mengakui sebagai Hak Paten terlebih dahulu dengan nilai sebesar biaya pendaftarannya, kemudian memberikan penjelasan yang memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).
83. Untuk Hak Paten yang berasal dari hasil kajian/penelitian apabila masih dalam proses pendaftaran dan dokumen sumber belum terbit, maka entitas dapat mengakui sebagai Hak Paten terlebih dahulu dengan nilai sebesar biaya pendaftaran ditambah nilai Hasil Kajian/Pengembangan yang telah dikapitalisasi sebagai aset tak berwujud, kemudian memberikan penjelasan yang memadai dalam CaLK.

I. PENYAJIAN

84. Aset Tidak Berwujud disajikan di neraca berdasarkan nilai bruto setelah dikurangi amortisasi. Perhitungan amortisasi dilakukan dengan metode garis lurus dengan masa manfaat selama 5 (lima) tahun.

J. PENGUNGKAPAN

85. Laporan keuangan harus mengungkapkan hal-hal berikut untuk setiap golongan aset tak berwujud, dengan membedakan antara aset tak berwujud yang dihasilkan secara internal dan aset tak berwujud lainnya:
 - a. Rincian masing-masing pos ATB yang signifikan;
 - b. Masa manfaat aset tak berwujud;
 - c. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - 1) Penambahan;
 - 2) Penghentian dan pelepasan;
 - 3) Akumulasi Amortisasi;
 - 4) Mutasi lainnya.
 - d. Informasi amortisasi, meliputi:

- 1) Nilai penyusutan;
 - 2) Metode amortisasi yang digunakan;
 - 3) Masa manfaat atau tarif amortisasi yang digunakan;
 - 4) Nilai tercatat bruto dan akumulasi amortisasi pada awal dan akhir periode.
86. Laporan keuangan juga harus mengungkapkan:
- a. Penjelasan, nilai tercatat, dan periode amortisasi yang tersisa dari setiap aset tak berwujud yang material bagi laporan keuangan secara keseluruhan;
 - b. Keberadaan dan nilai aset tak berwujud yang hak penggunaannya dibatasi; dan
 - c. Jumlah komitmen untuk memperoleh aset tak berwujud.
87. Entitas dianjurkan untuk mengungkapkan informasi mengenai gambaran mengenai setiap aset tak berwujud yang sudah sepenuhnya diamortisasikan yang masih digunakan.

WALIKOTA PASURUAN,



SAIFULLAH YUSUF