



BUPATI MUNA BARAT

PERATURAN BUPATI MUNA BARAT  
NOMOR 100 TAHUN 2023

TENTANG

PERUBAHAN ATAS PERATURAN BUPATI MUNA BARAT NOMOR 83 TAHUN  
2022 TENTANG KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMERINTAH DAERAH

DENGAN RAHMAT TUHAN YANG MAHA ESA

BUPATI MUNA BARAT,

- Menimbang : a. bahwa Peraturan Bupati Muna Barat Nomor 83 Tahun 2022 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah, belum memuat pengaturan mengenai kebijakan akuntansi aset tidak berwujud, peristiwa setelah tanggal pelaporan, perjanjian konsesi jasa, serta properti investasi, sehingga perlu dilakukan penyempurnaan;
- b. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud huruf a, untuk tertib administrasi pengelolaan keuangan daerah, maka perlu menetapkan Peraturan Bupati Muna Barat tentang Perubahan atas Peraturan Bupati Muna Barat Nomor 83 Tahun 2022 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah.
- Mengingat : 1. Pasal 18 ayat (6) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
2. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2014 tentang Pembentukan Kabupaten Muna Barat di Provinsi Sulawesi Tenggara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 171, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5561);
3. Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 244, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5587) sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023

- tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2023 Nomor 41, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6856);
4. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Pemerintah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 123, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 51650);
  5. Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2019 Nomor 42, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6322);
  6. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Berbasis AkruaI pada Pemerintah Daerah sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 90 Tahun 2019 tentang Klasifikasi, Kodefikasi, dan Nomenklatur Perencanaan Pembangunan dan Keuangan Daerah (Berita Negara Tahun 2019 Nomor 1447);
  7. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 80 Tahun 2015 tentang Pembentukan Produk Hukum Daerah (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2015 Nomor 83) sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 120 Tahun 2018 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 80 Tahun 2015 Tentang Pembentukan Produk Hukum Daerah (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2018 Nomor 157);
  8. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 70 Tahun 2019 tentang Sistem Informasi Pemerintahan Daerah (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2019 Nomor 1114);
  9. Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 77 Tahun 2020 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Daerah (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 1781);
  10. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 47 Tahun 2021 tentang Tata Cara Pelaksanaan Pembukuan, Inventarisasi dan Pelaporan Barang Milik Daerah (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 1076);

11. Peraturan Daerah Nomor 13 Tahun 2022 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah (Lembaran Daerah Kabupaten Muna Barat Tahun 2022 Nomor 13, Tambahan Lembaran Daerah Kabupaten Muna Barat Nomor 13);

MEMUTUSKAN:

Menetapkan : PERUBAHAN ATAS PERATURAN BUPATI MUNA BARAT  
NOMOR 83 TAHUN 2022 TENTANG KEBIJAKAN  
AKUNTANSI PEMERINTAH DAERAH

Pasal I

Mengubah beberapa ketentuan dalam Peraturan Bupati Nomor 59 Tahun 2017 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah Kabupaten Muna Barat (Berita Daerah Kabupaten Muna Barat Tahun 2017 Nomor 59) sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Bupati Muna Barat Nomor 83 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Bupati Muna Barat Nomor 59 Tahun 2017 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah Kabupaten Muna Barat sebagai berikut:

1. Ketentuan Pasal 3 ayat (1) disisipkan satu huruf baru diantara huruf p) dan huruf q) yakni p)1, dan ditambahkan 3 (tiga) huruf yakni huruf bb, cc, dan dd, sehingga Pasal 3 ayat (1) berbunyi sebagai berikut:

Pasal 3

- (1) Kebijakan akuntansi pelaporan keuangan terdiri dari:
  - a) kerangka konseptual kebijakan akuntansi pemerintah daerah;
  - b) penyajian laporan keuangan;
  - c) kebijakan akuntansi laporan realisasi anggaran;
  - d) kebijakan akuntansi laporan perubahan saldo anggaran lebih;
  - e) kebijakan akuntansi neraca;
  - f) kebijakan akuntansi laporan operasional;
  - g) kebijakan akuntansi laporan arus kas;
  - h) kebijakan akuntansi laporan perubahan ekuitas;
  - i) kebijakan akuntansi catatan atas laporan keuangan;
  - j) kebijakan akuntansi kas dan setara kas;
  - k) kebijakan akuntansi piutang;
  - l) kebijakan akuntansi persediaan;
  - m) kebijakan akuntansi investasi;
  - n) kebijakan akuntansi aset tetap;
  - o) kebijakan akuntansi konstruksi dalam pengerjaan;
  - p) kebijakan akuntansi aset lainnya;
  - p)1 kebijakan akuntansi aset tidak berwujud;

- q) kebijakan akuntansi dana cadangan;
  - r) kebijakan akuntansi kewajiban;
  - s) kebijakan akuntansi ekuitas;
  - t) kebijakan akuntansi pendapatan laporan realisasi anggaran;
  - u) kebijakan Akuntansi pendapatan laporan operasional;
  - v) kebijakan akuntansi belanja;
  - w) kebijakan akuntansi beban;
  - x) kebijakan akuntansi transfer;
  - y) kebijakan akuntansi pembiayaan;
  - z) kebijakan akuntansi atas koreksi kesalahan, perubahan kebijakan akuntansi perubahan estimasi akuntansi, dan operasi yang tidak dilanjutkan;
  - aa) kebijakan akuntansi laporan keuangan konsolidasian.
  - bb) kebijakan akuntansi peristiwa setelah tanggal pelaporan;
  - cc) kebijakan akuntansi perjanjian konsesi jasa;
  - dd) kebijakan akuntansi properti investasi;
2. Ketentuan Lampiran Peraturan Bupati Muna Barat Nomor 83 Tahun 2022 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah, disisipkan diantara Kebijakan Akuntansi Aset Lainnya dan Kebijakan Akuntansi Dana Cadangan yakni Kebijakan Akuntansi Aset Tidak Berwujud dan ditambahkan Kebijakan Akuntansi Peristiwa Setelah Tanggal Pelaporan, Perjanjian Konsesi Jasa, dan Kebijakan Akuntansi Properti Investasi sehingga berbunyi sebagaimana tercantum pada Lampiran yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari Peraturan Bupati ini.

## Pasal II

Peraturan Bupati ini mulai berlaku pada tanggal diundangkan.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengundangan Peraturan Bupati ini dengan penempatannya dalam Berita Daerah Kabupaten Muna Barat.

Ditetapkan di Laworo

Pada tanggal, 13 Desember 2023

P. BUPATI MUNA BARAT,



Diundangkan di laworo

Pada tanggal, 13 Desember 2023

SEKRETARIS DAERAH  
KABUPATEN MUNA BARAT,

L.M. HUSEIN TALIB

BERITA DAERAH KABUPATEN MUNA BARAT TAHUN 2023 NOMOR 100

LAMPIRAN  
PERATURAN BUPATI MUNA BARAT  
NOMOR 100 TAHUN 2023  
TENTANG PERUBAHAN ATAS  
PERATURAN BUPATI MUNA BARAT  
NOMOR 83 TAHUN 2022 TENTANG  
KEBIJAKAN AKUNTANSI  
PEMERINTAH DAERAH

1. Ketentuan Lampiran Peraturan Bupati Muna Barat Nomor 83 Tahun 2022 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah disisipkan diantara Kebijakan Akuntansi Aset Lainnya dan Kebijakan Akuntansi Dana Cadangan yakni Kebijakan Akuntansi Aset Tidak Berwujud, sehingga berbunyi sebagai berikut:

KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET TIDAK BERWUJUD

A. PENDAHULUAN

1. Tujuan

Tujuan kebijakan Akuntansi Aset Tidak Berwujud (ATB) adalah memberikan pedoman perlakuan akuntansi untuk ATB sehingga menjamin kewajaran penyajian setiap transaksi ATB pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Kebijakan akuntansi ini mewajibkan entitas pemerintah untuk mengakui ATB jika, dan hanya jika telah memenuhi kriteria yang telah ditetapkan.

2. Ruang Lingkup

Kebijakan akuntansi ini mengatur perlakuan ATB pemerintah daerah, kecuali:

- a. Kewenangan untuk memberikan perijinan oleh instansi pemerintah
- b. Kewenangan untuk menarik pungutan perpajakan oleh instansi pemerintah
- c. ATB yang dimiliki untuk dijual oleh entitas dalam rangka operasi normal (diakui sebagai persediaan)
- d. Hak perusahaan hutan
- e. Hak perusahaan jalan tol
- f. Hak pengelolaan suatu wilayah
- 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.

3. Pengertian

Aset Tidak 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. Definisi ATB mensyaratkan bahwa ATB harus memenuhi kriteria dapat diidentifikasi,

dikendalikan oleh entitas, dan mempunyai potensi manfaat ekonomi masa depan.

ATB sebagai aset harus memenuhi kriteria umum aset seperti dijelaskan dalam Kerangka Konseptual. Aset non keuangan artinya aset ini bukan merupakan kas atau setara kas atau aset yang akan diterima dalam bentuk kas yang jumlahnya pasti atau dapat ditentukan. Dapat diidentifikasi maksudnya aset tersebut nilainya dapat dipisahkan dari aset lainnya. Tidak memiliki wujud fisik, artinya aset tersebut tidak memiliki bentuk fisik tertentu seperti halnya aset tetap. Bentuk fisik tersebut bukan faktor utama dalam menentukan keberadaan ATB karena itu, paten dan hak cipta, misalnya, merupakan aset pemerintah apabila pemerintah dapat memperoleh manfaat ekonomi dimasa depan dan pemerintah menguasai aset tersebut.

Dalam menentukan sesuatu dapat diakui sebagai aset, harus memenuhi kriteria untuk dapat diperlakukan sebagai ATB. Apabila hasil penilaian atas suatu aset 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.

#### 4. Kriteria Aset Tidak Berwujud

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

##### a. Dapat Diidentifikasi

Kriteria pertama untuk ATB adalah dapat diidentifikasi. Yang dimaksud dengan kriteria ini 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 dapat dijual, dipindahtangankan, diberikan lisensi, disewakan, ditukarkan, baik secara individual maupun secara bersama-sama. Namun demikian tidak berarti bahwa ATB baru diakui dan disajikan di neraca jika entitas bermaksud memindahtangankan, menyewakan, atau memberikan lisensi kepada pihak lain.
- 2) Timbul dari kesepakatan yang mengikat, seperti hak kontraktual atau hak hukum lainnya, tanpa memperhatikan apakah hak tersebut dapat dipindahtangankan atau dipisahkan dari entitas atau dari hak dan kewajiban lainnya.

Kriteria dapat dipisahkan harus digunakan secara hati-hati, mengingat dalam perolehan aset pada suatu entitas kadang-kadang terjadi perolehan secara gabungan Dalam hal ATB diperoleh bersama dengan sekelompok aset lainnya, transaksi ini dapat juga meliputi pengalihan hak hukum yang memungkinkan entitas untuk memperoleh manfaat masa depan dari hak tersebut. Dalam hal demikian, entitas tetap harus mengidentifikasi adanya ATB tersebut. Beberapa ATB biasanya dapat dipisahkan dengan aset lainnya, seperti paten, hak cipta, merk dagang, dan *franchise*.

Sebagai ilustrasi, suatu entitas membeli perangkat keras (*hardware*), perangkat lunak (*software*), dan modul untuk kegiatan tertentu. Sepanjang perangkat lunak (*software*) tersebut dapat dipisahkan dari *hardware* terkait dan memberikan manfaat masa depan, maka perangkat lunak (*software*) tersebut diidentifikasi sebagai ATB. Sebaliknya, dalam hal perangkat lunak (*software*) komputer ternyata tidak dapat dipisahkan dari *hardware*, misal, tanpa adanya perangkat lunak (*software*) tersebut *hardware* tidak dapat beroperasi, maka perangkat lunak (*software*) tersebut tidak dapat diperlakukan sebagai ATB tetapi sebagai bagian tak terpisahkan dari *hardware* dan diakui sebagai bagian dari peralatan dan mesin. Namun, jika perangkat lunak (*software*) tersebut dapat dipisahkan dari *hardware*, dapat diakui sebagai ATB. Misalnya perangkat lunak (*software*) dapat dipasang di beberapa *hardware* dan *hardware* tetap dapat dijalankan tanpa tergantung pada perangkat lunak (*software*) tersebut, maka perangkat lunak (*software*) diakui sebagai ATB.

#### b. Pengendalian

Pengendalian merupakan syarat yang harus dipenuhi. Tanpa adanya kemampuan untuk mengendalikan aset maka sumberdaya 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.

#### c. Manfaat Ekonomi Dan Sosial Masa Depan

Karakteristik aset secara umum adalah kemampuannya untuk memberikan manfaat ekonomis dan jasa potensial (*potential services*) dimasa 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 sosial 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.

### 5. Jenis-Jenis Aset Tidak Berwujud

ATB yang dimiliki dan/atau dikuasai pemerintah dapat dibedakan berdasarkan jenis sumber daya, cara perolehan, dan masa manfaat. Berdasarkan jenis sumber daya, ATB dapat berupa:

- (a) Perangkat lunak (*software*) komputer, yang dapat disimpan dalam berbagai media penyimpanan seperti *flash disk*, *compact disk*, disket, pita, dan media penyimpanan lainnya. Perangkat lunak (*software*) komputer yang masuk dalam kategori ATB adalah *perangkat lunak (software)* yang bukan merupakan bagian tak terpisahkan dari *hardware* komputer tertentu.
- (b) Lisensi dan Waralaba (*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 atas 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 cipta adalah hak eksklusif Pencipta atau Pemegang Hak Cipta untuk mengatur penggunaan hasil penuangan gagasan atau informasi tertentu.
- (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 social di masa yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai aset. Apabila hasil kajian tidak dapat diidentifikasi dan tidak memberikan manfaat ekonomis dan/atau social 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.
- (f) ATB dalam Pengerjaan  
Suatu kegiatan perolehan ATB dalam pemerintahan, khususnya yang diperoleh secara internal, sebelum selesai dikerjakan dan menjadi ATB, belum memenuhi salah satu kriteria pengakuan aset yaitu digunakan untuk operasional pemerintah.

Berdasarkan cara perolehan, ATB dapat berasal dari:

- (a) Pembelian

Pembelian ATB dapat 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 sehingga dapat 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 kerjasama oleh dua entitas atau lebih.

(e) Donasi/hibah

ATB dapat berasal dari donasi atau hibah, misalnya suatu perusahaan *software* memberikan *software* kepada suatu instansi pemerintah untuk digunakan tanpa adanya imbalan yang harus diberikan.

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

Pemerintah dapat memiliki 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.

## B. PENGAKUAN

Untuk dapat diakui sebagai ATB maka suatu entitas harus dapat membuktikan bahwa pengeluaran atas aktivitas/kegiatan pada saat pengakuan awal dan pengeluaran biaya setelah pengakuan awal. Pada pengakuan awal ATB akan diakui 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 awal diakui sebesar biaya yang dikeluarkan untuk menambah dan mengganti ATB yang memenuhi kriteria pengakuan ATB.

Sesuatu diakui sebagai ATB 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/dinikmati oleh entitas.

(b) Biaya perolehan atau nilai wajarnya dapat diukur dengan andal.

#### 1) Pengakuan Aset Tak Berwujud Yang Diperoleh Secara Internal

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

- (a) Tahap penelitian/riset
- (b) Tahap pengembangan

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 atau sebagai beban pada saat terjadinya pengeluaran.

Contoh-contoh dari kegiatan penelitian/riset adalah:

- (a) Kegiatan/aktivitas yang bertujuan untuk memperoleh pengetahuan baru (*new knowledge*).
- (b) Pencarian, evaluasi dan seleksi akhir untuk penerapan atas penemuan penelitian atau pengetahuan lainnya.
- (c) Pencarian alternatif bahan baku, peralatan, produk, proses, sistem ataupun layanan
- (d) Formula/rumus, rancangan, evaluasi dan seleksi akhir atas alternatif yang tersedia untuk peningkatan material, peralatan, produk, proses, sistem dan layanan yang baru atau yang diperbaiki.

ATB yang timbul dari pengembangan (atau dari tahapan pengembangan satu kegiatan internal) harus diakui jika pemerintah dapat memperlihatkan seluruh kondisi di bawah ini, yaitu adanya:

- (a) Kelayakan teknis atas penyelesaian ATB sehingga dapat tersedia untuk digunakan atau dimanfaatkan.
- (b) Keinginan untuk menyelesaikan dan menggunakan atau memanfaatkan ATB tersebut.
- (c) Kemampuan untuk menggunakan dan memanfaatkan ATB tersebut.
- (d) Manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan.
- (e) Ketersediaan sumber daya teknis, keuangan, dan sumber daya lainnya yang cukup untuk menyelesaikan pengembangan dan penggunaan atau pemanfaatan ATB tersebut.
- (f) 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 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.

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.

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.

## 2) Penelitian Dibiayai Instansi Lain

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. 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 lembaga yang memperoleh dana penelitian tidak memiliki control terhadap ATB 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 dan biaya pengembangan terkait dengan ATB 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 pemilikan 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.

### 3) Perlakuan Khusus untuk Software Komputer

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

- (a) Untuk *software* yang diperoleh atau dibangun oleh internal instansi pemerintah dapat dibagi menjadi dua, yaitu dikembangkan oleh instansi pemerintah 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, sehingga 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.
- (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 maka *software* seperti ini harus dicatat sebagai persediaan. Di lain pihak apabila ada *software* yang dibeli oleh pemerintah 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.

### 4) Perolehan secara Pengembangan Internal

*Software* komputer harus dianggap dihasilkan secara internal jika dikembangkan oleh instansi pemerintah atau oleh kontraktor pihak ketiga atas nama pemerintah. Aktivitas-aktivitas yang dilakukan dalam pengembangan *software* komputer yang dihasilkan secara internal dapat dibagi menjadi beberapa tahap sebagai berikut:

- (a) Tahap awal kegiatan

Pada tahap ini termasuk adalah perumusan konsep dan evaluasi alternatif, penentuan teknologi yang dibutuhkan, dan penentuan pilihan akhir terhadap alternatif untuk pengembangan *software* tersebut.

(b) Tahap pengembangan aplikasi

Aktivitas pada tahap ini termasuk desain aplikasi, termasuk di dalamnya konfigurasi *software* dan *software interface*, pengkodean, pemasangan *software kehardware*, *testing*, dan konversi data yang diperlukan untuk mengoperasionalkan *software*.

(c) Tahap setelah implementasi/operasionalisasi

Aktivitas dalam tahap ini adalah pelatihan, konversi data yang tidak diperlukan untuk operasional *software* dan pemeliharaan *software*.

Perangkat lunak (*software*) yang dibangun/dikembangkan sendiri oleh instansi pemerintah tidak diakui sebagai ATB karena permasalahan:

- (a) kesulitan untuk mengidentifikasi apakah kegiatan pengembangan aset tersebut terpisah dari satu kesatuan kegiatan suatu instansi pemerintah
- (b) kesulitan untuk mengidentifikasi apakah dan kapan aset tersebut menghasilkan manfaat ekonomi dan sosial masa depan.
- (c) kesulitan untuk menentukan biaya perolehan aset secara andal.
- (d) perangkat lunak (*software*) seperti ini biasanya bersifat terbuka dan tidak ada perlindungan hukum dan dapat dipergunakan siapa saja, sehingga salah satu kriteria dari pengakuan ATB yaitu pengendalian atas suatu aset menjadi tidak terpenuhi.

Semua pengeluaran yang terkait dengan aktivitas pada tahap awal kegiatan harus menjadi beban pada saat terjadinya. Semua pengeluaran pada tahap pengembangan aplikasi harus dikapitalisasi apabila memenuhi kondisi-kondisi sebagai berikut:

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

## 5) Perolehan Secara Eksternal

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.

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

- (a) 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.
- (b) *Software* yang diperoleh hanya dengan membayar 13m 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.
- (c) *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.
- (d) Pengeluaran terkait *software* yang tidak memenuhi kriteria kapitalisasi akan diakui sebagai beban operasi pada periode terjadinya.

#### 6) Pengeluaran Berikutnya Setelah Perolehan

Pada kebanyakan kasus, sifat alamiah ATB adalah tidak adanya penambahan nilai ATB dan tidak diperlukannya penggantian dari bagian ATB dimaksud setelah perolehan awal. Oleh karena itu, kebanyakan pengeluaran setelah perolehan ATB mungkin 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 beban 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.

### C. PENGUKURAN

#### 1. Pengukuran Pada Saat Perolehan

Saat perolehan, ATB dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian ATB dengan menggunakan biaya perolehan tidak dimungkinkan, maka nilai ATB berdasar pada nilai wajar pada saat perolehan. ATB yang diperoleh melalui pembelian dinilai berdasarkan biaya perolehan. Bila ATB diperoleh secara gabungan, harus dihitung nilai untuk masing-masing aset, yaitu dengan mengalokasikan harga gabungan tersebut berdasarkan perbandingan nilai wajar masing-masing aset yang bersangkutan. Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian terdiri dari:

(a) Harga beli, termasuk biaya import dan pajak-pajak, setelah dikurangi dengan potongan harga dan rabat;

(b) 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:

(a) Biaya staf yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;

(b) Biaya profesional yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;

(c) Biaya pengujian untuk menjamin aset tersebut dapat berfungsi secara baik.

Contoh dari biaya yang bukan merupakan unsur ATB adalah:

(a) Biaya untuk memperkenalkan produk atau jasa baru (termasuk biaya *advertising* dan promosi);

(b) Biaya untuk melaksanakan operasi pada lokasi baru atau sehubungan dengan pemakai user baru atas suatu jasa (misalnya biaya pelatihan pegawai);

(c) Biaya administrasi dan *overhead* umum lainnya.

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. 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.

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. 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 depan sampai dengan ATB tersebut telah selesai dikembangkan. Pengeluaran atas unsur ATB yang awalnya telah diakui oleh entitas sebagai beban pada suatu periode tidak diakui sebagai bagian dari harga perolehan ATB periode berikutnya.

ATB yang dihasilkan dari pengembangan perangkat lunak (*software*) komputer yang memerlukan tiga tahap sebagaimana dimaksud dalam maka tahap yang dapat dilakukan kapitalisasi adalah tahap pengembangan aplikasi, bila telah memenuhi kriteria dimaksud dikapitalisasi dan dinilai sebesar pengeluarannya.

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.

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. Terdapat kemungkinan pengembangan suatu ATB 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 ATB dalam pengerjaan (*Intangible Asset-Work In Progress*), dan setelah pekerjaan selesai kemudian akan direklasifikasi menjadi ATB yang bersangkutan.

## 2. Pengukuran Setelah Perolehan

Seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah perolehan terhadap suatu ATB tertentu sehingga diperlakukan sebagai beban 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. Pengeluaran setelah perolehan ATB dapat dikapitalisasi apabila memenuhi salah satu kriteria ini:

- (a) Menambah sisa umur manfaat ekonomis selanjutnya;
- (b) Meningkatkan nilai guna dalam bentuk peningkatan kapasitas, efektivitas, efisiensi.

Apabila perubahan yang dilakukan tidak memenuhi salah satu kriteria di atas maka pengeluaran diakui sebagai beban pada saat terjadinya. Sebagai contoh, pengeluaran setelah perolehan perangkat lunak (*software*) yang sifatnya hanya mengembalikan ke kondisi semula seperti pengeluaran untuk teknisi perangkat lunak (*software*) dalam rangka memperbaiki untuk dapat dioperasikan kembali, tidak perlu dikapitalisasi. 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.

## D. AMORTISASI, PENURUNAN NILAI, PENGHENTIAN DAN PELEPASAN ASET TAK BERWUJUD

### 1) Amortisasi

Amortisasi adalah alokasi harga perolehan ATB secara sistematis dan rasional selama masa manfaatnya. Amortisasi ATB sama prinsipnya seperti penyusutan dalam aset tetap. ATB disajikan sebesar nilai tercatatnya yaitu biaya perolehan ATB tersebut dikurangi akumulasi amortisasi.

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 sudah tidak mempunyai manfaat bagi entitas.

Amortisasi setiap periode akan diakui sebagai beban amortisasi dan penyesuaian atas akun ATB. Beban amortisasi ATB disajikan dalam Laporan Operasional.

❖ Amortisasi untuk Aset Tak Berwujud dengan Masa Manfaat Terbatas

Amortisasi ATB dilakukan dengan metode garis lurus (*straight line method*). ATB dengan masa manfaat yang terbatas harus diamortisasi selama masa manfaat. Nilai sisadari ATB dengan masa manfaat yang terbatas harus diasumsikan bernilai nihil. Masa manfaat ATB ditetapkan sebagaimana terlihat pada tabel di bawah ini:

No.	Uraian	Tahun
1	Software Komputer	4
2	Lisensi	10
3	Franchise	10
4	Hak Cipta Atas Ciptaan	10
5	Hak Paten Sederhana	10
6	Merk	10
7	Desain Industri	10
8	Desain Tata Letak Sirkuit Terpadu	10
9	Perlindungan Varietas Tanaman Semusim	10
10	Perlindungan Varietas Tanaman Tahunan	15

❖ 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. Jika terbukti ATB tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomis di masa mendatang, maka entitas dapat mengajukan proses penghapusan ATB sesuai prosedur dan regulasi yang berlaku.

2) Penurunan Nilai (*Impairment*)

Suatu aset turun nilainya jika nilai tercatatnya melebihi nilai yang dapat diperoleh kembali. Suatu entitas disyaratkan untuk menguji ATB dengan masa manfaat tak terbatas untuk penurunan nilai dengan

membandingkan jumlah terpulihkan dengan jumlah tercatatnya, yang dapat dilakukan setiap tahun, atau kapan pun terdapat indikasi bahwa ATB mengalami penurunan nilai..

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 ATB.

### 3) Penghentian dan Pelepasan Aset Tak Berwujud

Secara umum penghentian ATB dilakukan pada saat dilepaskan atau ATB tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dari penggunaan atau pelepasannya.

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 diamortisasi, maka selisih antara harga jual atau harga pertukarannya dengan nilai buku ATB terkait diperlakukan sebagai kerugian atau keuntungan non operasional.

Penerimaan kas dari penjualan dicatat dan dilaporkan sebagai pendapatan pada Laporan Realisasi Anggaran. Penghentian ATB harus diungkapkan dalam CaLK.

## E. PENYAJIAN DAN PENGUNGAPAN

### 1. Penyajian Aset Tak Berwujud

ATB disajikan pada lembar muka Neraca sebesar nilai tercatat netto, yaitu sebesar harga perolehan setelah dikurangi akumulasi amortisasi. ATB disajikan dalam neraca sebagai bagian dari Aset Lainnya pada kelompok Aset Non Lancar.

### 2. Pengungkapan Aset Tak Berwujud

Laporan keuangan harus mengungkapkan hal-hal sebagai berikut untuk setiap golongan ATB, dengan membedakan antara ATB yang dihasilkan secara internal dan ATB lainnya:

- (a) Rincian masing-masing pos ATB yang signifikan;
- (b) ATB yang memiliki masa manfaat tak terbatas atau terbatas, jika masa manfaat terbatas diungkapkan tingkat amortisasi yang digunakan atau masa manfaatnya;
- (c) Masa manfaat atau tingkat amortisasi yang digunakan;
- (d) Metode amortisasi yang digunakan, jika ATB tersebut terbatas masa manfaatnya;
- (e) Nilai tercatat bruto dan akumulasi amortisasi pada awal dan akhir periode;
- (f) ATB yang mengalami penurunan nilai yang signifikan, jika ada;
- (g) Penghentian dan pelepasan ATB.

Ketentuan Lampiran Peraturan Bupati Muna Barat Nomor 83 Tahun 2022 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah, ditambahkan Kebijakan Akuntansi Peristiwa Setelah Tanggal Pelaporan, Kebijakan Akuntansi Perjanjian Konsesi Jasa, dan Kebijakan Akuntansi Properti Investasi sehingga berbunyi:

## KEBIJAKAN PERISTIWA SETELAH TANGGAL PELAPORAN

### A. PENDAHULUAN

#### 1. Tujuan

Tujuan pernyataan ini adalah untuk menentukan:

- a. Bilamana entitas menyesuaikan laporan keuangannya atas peristiwa setelah tanggal pelaporan;
- b. Pengungkapan yang dibuat entitas tentang tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit dan peristiwa setelah tanggal pelaporan.

#### 2. Ruang Lingkup

Pernyataan Kebijakan Akuntansi ini diterapkan dalam akuntansi untuk, dan pengungkapan atas, peristiwa setelah tanggal pelaporan.

### B. PENGERTIAN

Peristiwa setelah tanggal pelaporan adalah peristiwa, baik yang menguntungkan maupun yang tidak menguntungkan, yang terjadi di antara tanggal pelaporan dan tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit. Peristiwa tersebut dapat dibagi menjadi dua jenis, yaitu:

- a. Peristiwa yang memberikan bukti adanya kondisi pada tanggal pelaporan (merupakan peristiwa penyesuai setelah tanggal pelaporan);
- b. Peristiwa yang mengindikasikan timbulnya kondisi setelah tanggal pelaporan (merupakan peristiwa nonpenyesuai setelah tanggal pelaporan).

### C. PERISTIWA PENYESUAI SETELAH TANGGAL PELAPORAN

Entitas menyesuaikan jumlah yang disajikan dalam laporan keuangan karena adanya peristiwa penyesuai setelah tanggal pelaporan. Berikut ini beberapa contoh peristiwa penyesuai setelah tanggal pelaporan yang memerlukan penyesuaian angka-angka laporan keuangan, atau untuk mengakui peristiwa yang belum disajikan sebelumnya, antara lain:

- a) Penyelesaian atas putusan pengadilan yang telah bersifat final dan memiliki kekuatan hukum tetap setelah tanggal pelaporan yang memutuskan bahwa entitas memiliki kewajiban kini pada tanggal pelaporan. Entitas menyesuaikan nilai kewajiban yang terkait dengan penyelesaian putusan pengadilan tersebut setelah tidak ada upaya lainnya.
- b) Informasi yang diterima setelah tanggal pelaporan yang mengindikasikan adanya penurunan nilai piutang pada tanggal pelaporan, misalnya informasi daluwarsa pajak (kedaluwarsanya hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak) dan kepailitan debitor yang

terjadi setelah tanggal pelaporan keuangan yang mengindikasikan kemungkinan piutang tidak dapat ditagih, sehingga perlu disesuaikan.

- c) Ditetapkannya jumlah pendapatan berdasarkan informasi yang diperoleh dari entitas lain yang berwenang pada periode pelaporan setelah tanggal pelaporan.
- d) Ditemukannya kecurangan atau kesalahan yang mengakibatkan salah saji laporan keuangan.
- e) Pengesahan yang dilakukan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum terhadap transaksi belanja dan/atau pendapatan yang terjadi sebelum tanggal pelaporan.
- f) Hasil pemeriksaan BPK yang terbit setelah tanggal pelaporan keuangan atas perhitungan subsidi yang seharusnya diakui pemerintah.

#### D. PERISTIWA NONPENYESUAI SETELAH TANGGAL PELAPORAN

Entitas tidak menyesuaikan jumlah yang disajikan dalam laporan keuangan karena adanya peristiwa nonpenyesuai setelah tanggal pelaporan. Contoh dari peristiwa nonpenyesuai setelah tanggal pelaporan di antaranya:

- a) Adanya kebijakan penyajian kembali nilai aset dengan menggunakan nilai wajar secara teratur yang menyebabkan menurunnya nilai aset diantara tanggal pelaporan dan tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit. Penurunan nilai tersebut tidak berhubungan dengan kondisi aset pada tanggal laporan keuangan namun akan menggambarkan keadaan yang terjadi pada periode berikutnya.
- b) Pengumuman pembagian dividen yang dilakukan oleh Badan Usaha Milik Negara/Daerah setelah tanggal pelaporan.

#### E. PENGAKUAN DAN PENGUKURAN

Dalam periode antara tanggal pelaporan dan tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit, pemerintah mungkin mengumumkan kebijakan yang dapat berdampak pada penyajian/pengungkapan pos-pos dalam laporan keuangan. Sejauh mana peristiwa akibat kebijakan pemerintah berdampak pada penyesuaian laporan keuangan tergantung pada:

- (a) apakah kejadian/peristiwa tersebut memberikan informasi yang cukup tentang kondisi terkini pada tanggal pelaporan; dan
- (b) apakah terdapat bukti yang cukup memadai dapat diperoleh atau dapat dipenuhi.

#### F. PENGUNGKAPAN

Entitas pelaporan mengungkapkan tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit dan pihak yang bertanggung jawab mengotorisasi laporan keuangan. Dalam beberapa kasus, entitas pelaporan perlu memutakhirkan pengungkapan laporan keuangannya untuk mencerminkan informasi yang diterima setelah tanggal pelaporan, walaupun informasi tersebut tidak mempengaruhi jumlah yang disajikan dalam laporan keuangannya. Salah satu contoh perlunya pemutakhiran pengungkapan adalah ketika bukti

tentang kewajiban kontinjensi yang ada pada tanggal pelaporan baru tersedia setelah akhir tanggal pelaporan.

Apabila peristiwa nonpenyesuai setelah tanggal pelaporan memiliki nilai yang material, tidak adanya pengungkapan dapat mempengaruhi pengambilan keputusan pengguna laporan. Karena itu, entitas mengungkapkan informasi untuk setiap hal yang material dari peristiwa nonpenyesuai setelah tanggal pelaporan, yang mencakup:

- a) Sifat peristiwa;
- b) Estimasi atas dampak keuangan, atau pernyataan bahwa estimasi tersebut tidak dapat dibuat.

Berikut adalah contoh peristiwa nonpenyesuai setelah tanggal pelaporan yang umumnya diungkapkan dalam laporan keuangan:

- a) Pengumuman untuk tidak melanjutkan suatu program atau kegiatan pemerintah, pelepasan aset serta penyelesaian kewajiban terkait dengan penghentian program atau kegiatan pemerintah;
- b) Pembelian atau pelepasan aset dalam jumlah yang signifikan;
- c) Kerusakan aset akibat kebakaran setelah tanggal pelaporan;
- d) Perubahan tidak normal setelah tanggal pelaporan atas harga aset atau kurs valuta asing;
- e) Komitmen entitas atau timbulnya kewajiban kontinjensi seperti penerbitan jaminan yang memiliki nilai yang signifikan;
- f) Dimulainya proses tuntutan hukum yang signifikan yang terjadi setelah tanggal pelaporan, termasuk tuntutan terkait keberatan/banding/restitusi pajak yang signifikan.

## KEBIJAKAN PERJANJIAN KONSESI JASA

### A. PENDAHULUAN

#### 1. Tujuan

Tujuan dari kebijakan ini adalah mengatur akuntansi perjanjian konsesi jasa yang dilakukan oleh entitas pemerintah selaku pemberi konsesi.

#### 2. Ruang Lingkup

Ruang lingkup kebijakan ini adalah perjanjian yang melibatkan mitra untuk menyediakan jasa publik yang berkaitan dengan aset konsesi jasa atas nama pemberi konsesi.

Entitas pemberi konsesi, dalam hal ini entitas pemerintah, menerapkan kebijakan untuk akuntansi dalam pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan laporan keuangan yang bertujuan umum atas perjanjian konsesi jasa.

### B. PENGERTIAN

Perjanjian konsesi jasa adalah perjanjian mengikat antara pemerintah daerah sebagai pemberi konsesi dan mitra dimana:

- a) mitra menggunakan aset konsesi jasa untuk menyediakan jasa publik atas nama pemberi konsesi selama jangka waktu tertentu; dan
- b) mitra diberikan kompensasi atas penyediaan jasa pelayanan publik selama masa perjanjian konsesi jasa.

Pemerintah daerah memberikan kompensasi kepada mitra atas aset konsesi jasa melalui skema:

- a) pembayaran kepada mitra atau skema kewajiban keuangan (*financial liability model*);
- b) pemberian hak usaha kepada mitra (*grant of a right to the operator model*);
- c) kombinasi dari skema pembayaran kepada mitra atau skema kewajiban keuangan (*financial liability model*) dan pemberian hak usaha kepada mitra (*grant of a right to the operator model*).

Pemberi konsesi adalah entitas akuntansi/pelaporan pemerintah pusat/pemerintah daerah yang memberikan hak penggunaan aset konsesi jasa kepada mitra.

Aset konsesi jasa adalah aset yang digunakan untuk menyediakan jasa public atas nama pemberi konsesi dalam suatu perjanjian konsesi jasa, dan aset dimaksud merupakan aset yang:

- a) disediakan oleh mitra, yang:
  - 1) dibangun, dikembangkan, atau diperoleh dari pihak lain;
  - 2) merupakan aset yang dimiliki oleh mitra;
- b) disediakan oleh pemberi konsesi, yang:
  - 1) merupakan aset yang dimiliki oleh pemberi konsesi;
  - 2) merupakan peningkatan aset pemberi konsesi.

### C. PENGAKUAN DAN PENGUKURAN ASET KONSESI JASA

Pemberi konsesi mengakui aset yang disediakan oleh mitra dan peningkatan aset pemberi konsesi yang dipartisipasikan sebagai aset konsesi jasa apabila:

- a) Pemberi konsesi mengendalikan atau mengatur jenis jasa publik yang harus disediakan oleh mitra, kepada siapa jasa publik tersebut diberikan, serta penetapan tarifnya;
- b) Pemberi konsesi mengendalikan (yaitu melalui kepemilikan, hak manfaat atau bentuk lain) setiap kepentingan signifikan atas sisa aset di akhir masa konsesi.

Perolehan awal komponen aset konsesi jasa dalam suatu perjanjian konsesi jasa yang memiliki sifat atau fungsi yang sama dalam penyediaan jasa pelayanan publik oleh mitra dicatat sebagai satu jenis aset tersendiri dimana dapat terbentuk dari satu atau beberapa jenis kelompok aset sebagaimana dinyatakan dalam PSAP yang mengatur Akuntansi Aset Tetap atau PSAP yang mengatur Akuntansi Aset Tak Berwujud.

Pemberi konsesi melakukan pengukuran awal perolehan atas aset konsesi jasa yang diakui sebesar nilai wajar, kecuali atas aset yang dimiliki pemberi konsesi.

Sebagai contoh, suatu konstruksi jembatan yang dijelaskan secara terpisah dalam kelompok aset tetap akan dijelaskan sebagai satu kesatuan komponen aset konsesi jasa untuk penyediaan jasa layanan jalan sesuai dengan perjanjian konsesi jasanya. Komponen aset konsesi jasa tersebut disusutkan atau diamortisasi secara sistematis selama umur ekonomi teknis aset dimaksud, dan tidak dibatasi oleh masa konsesi sesuai perjanjian konsesi jasa.

#### D. PENGAKUAN DAN PENGUKURAN KEWAJIBAN

Pada saat pemberi konsesi mengakui aset konsesi jasa, pemberi konsesi juga mengakui kewajiban. Pemberi konsesi tidak mengakui kewajiban atas aset konsesi jasa yang berasal dari reklasifikasi asetnya, kecuali jika terdapat tambahan imbalan yang disediakan oleh mitra. Pengakuan kewajiban awalnya diukur sebesar nilai yang sama dengan nilai aset konsesi jasa, disesuaikan dengan nilai imbalan yang dialihkan (misal kas) dari pemberi konsesi kepada mitra, atau dari mitra kepada pemberi konsesi.

Sifat kewajiban yang diakui ditentukan berdasarkan sifat imbalan yang dipertukarkan antara pemberi konsesi dan mitra. Sifat imbalan yang diberikan oleh pemberi konsesi kepada mitra ditentukan dengan mengacu kepada syarat peraturan atau perjanjian yang mengikat dan, jika ada, hukum perjanjian yang relevan.

Sebagai bentuk pertukaran atas aset konsesi jasa, pemberi konsesi memberikan kompensasi kepada mitra atas aset konsesi jasa melalui skema atau skema kombinasi dari:

- a) Pembayaran kepada mitra atau skema kewajiban keuangan (*financial liability model*);
- b) Pemberian hak usaha kepada mitra (*grant of a right to the operator model*), misalnya:

- (a) Pemberian hak kepada mitra untuk memperoleh pendapatan dari para pengguna jasa aset konsesi jasa;
- (b) Pemberian hak kepada mitra untuk menggunakan aset selain aset konsesi jasa guna memperoleh pendapatan, misalnya pengelolaan fasilitas parkir berbayar yang berdekatan dengan fasilitas penyediaan jasa pelayanan publik; atau
- (c) pemanfaatan lahan untuk jasa periklanan atau fasilitas komersial lainnya yang tidak berhubungan dengan penyelenggaraan jaringan jalan tol atau jasa layanan publik.

❖ Skema Kewajiban Keuangan

Pemberi konsesi memiliki tanggungan kewajiban tanpa syarat untuk membayar kas jika pemberi konsesi telah menjamin untuk membayar kepada mitra terhadap:

- (a) Jumlah tertentu atau dapat ditentukan;
- (b) Kekurangan, jika ada, antara jumlah yang diterima mitra dari para pengguna jasa layanan publik dan jumlah tertentu walaupun jika pembayaran tersebut bergantung pada adanya kepastian dari mitra bahwa aset konsesi jasa telah memenuhi persyaratan kualitas atau kuantitas atau efisiensi tertentu.

Pemberi konsesi mengalokasikan pembayaran kepada mitra dan mengakui pembayaran dimaksud berdasarkan substansi pembayaran sebagai:

- (a) pengurang nilai pengakuan kewajiban yang diakui;
- (b) bagian tagihan atas biaya keuangan;
- (c) bagian tagihan atas ketersediaan jasa pelayanan publik oleh mitra.

❖ Skema Pemberian Hak Usaha kepada Mitra

Dalam hal skema pemberian hak usaha kepada mitra terdapat pembayaran dari pemberi konsesi kepada mitra sehubungan pemakaian aset konsesi jasa yang jasa publiknya dinikmati oleh pihak ketiga atau masyarakat, pembayaran tersebut merupakan transaksi imbal balik atas pertukaran untuk pemakaian aset konsesi jasa dan bukan berkaitan dengan perolehan aset konsesi jasa ataupun pengurang nilai kewajiban – pendapatan tangguhan.

Atas hal ini, pemberi konsesi memberikan imbalan berupa pembayaran kepada mitra atas penggunaan layanan jasa publik dari pemakaian aset konsesi jasa, dan pembayaran tersebut diakui sebagai beban.

Pada saat pemberi konsesi memberikan kompensasi kepada mitra atas aset konsesi jasa dan ketersediaan jasa pelayanan publik, berupa pemberian hak untuk memungut pendapatan dari pengguna aset konsesi jasa atau mengelola aset selain aset konsesi jasa guna memperoleh pendapatan, maka pertukaran dimaksud merupakan transaksi yang menimbulkan pendapatan. Pada saat hak dimaksud diberikan kepada mitra berlaku selama masa konsesi, pemberi konsesi tidak secara langsung mengakui pendapatan dari pertukaran dimaksud.

Pemberi konsesi mengakui bagian atas pendapatan yang belum terealisasi atau yang masih ditangguhkan sebagai kewajiban. Pendapatan diakui berdasarkan substansi ekonomi dari perjanjian konsesi jasa, dan mengurangi kewajiban - pendapatan tangguhan.

❖ Membagi Perjanjian

Apabila dalam perjanjian konsesi jasa mengatur bahwa pemberi konsesi membayar atas biaya pembangunan, perolehan, atau peningkatan aset konsesi jasa, sebagian melalui skema kewajiban keuangan dan sebagian melalui skema pemberian hak usaha kepada mitra, maka atas jumlah keseluruhan pengakuan kewajiban yang timbul diperlakukan secara terpisah untuk masing-masing skema. Nilai awal pengakuan untuk keseluruhan kewajiban tersebut adalah sama dengan jumlah kewajiban.

#### E. PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN

Seluruh aspek perjanjian konsesi jasa dipertimbangkan dalam menetapkan pengungkapan yang memadai dalam catatan atas laporan keuangan. Pemberi jasa mengungkapkan informasi berikut ini terkait dengan perjanjian konsesi jasa pada setiap periode pelaporan:

- (a) Deskripsi perjanjian, kontrak, atau perikatan yang dipersamakan sehubungan perjanjian konsesi jasa;
- (b) Ketentuan yang signifikan dalam perjanjian konsesi jasa yang dapat memengaruhi jumlah atau nilai, periode waktu, dan kepastian aliran kas di masa depan (misalnya masa konsesi, tanggal penentuan ulang harga/tarif, dan dasar penentuan ulang harga/tarif atau negosiasi ulang);
- (c) Sifat dan tingkat (misalnya kuantitas, jangka waktu, atau nilai) dari:
  - 1) Hak untuk menggunakan aset yang ditentukan;
  - 2) Hak yang mengharuskan mitra menyediakan jasa publik yang ditentukan dalam pelaksanaan perjanjian konsesi jasa;
  - 3) Nilai buku aset konsesi jasa yang masih diakui pada tanggal laporan keuangan, termasuk aset milik pemberi konsesi yang direklasifikasi sebagai aset konsesi jasa;
  - 4) Hak untuk menerima aset yang ditentukan di akhir masa perjanjian konsesi jasa;
  - 5) Opsi pembaharuan atau perpanjangan dan penghentian operasi konsesi jasa;
  - 6) Ketentuan hak dan tanggung jawab lainnya, misalnya perbaikan besar komponen utama aset konsesi jasa (*overhaul*);
  - 7) Ketentuan pemberian ijin atau akses bagi mitra terhadap aset konsesi jasa atau aset selain aset konsesi jasa guna memperoleh pendapatan;
- (d) Perubahan dalam perjanjian konsesi jasa yang terjadi pada periode laporan keuangan tahun berjalan.

## KEBIJAKAN AKUNTANSI PROPERTI INVESTASI

### A. PENDAHULUAN

#### 1. Tujuan

Tujuan dari kebijakan ini adalah mengatur perlakuan akuntansi properti investasi dan pengungkapan yang terkait.

#### 2. Ruang Lingkup

kebijakan akuntansi ini diterapkan dalam pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan properti investasi dalam laporan keuangan untuk tujuan umum bagi entitas pemerintah daerah tidak termasuk BUMD. Kebijakan akuntansi ini tidak berlaku untuk:

- a. aset biologis yang terkait dengan aktivitas agrikultur; dan
- b. hak penambangan dan reservasi tambang seperti minyak, gas alam dan sumber daya alam sejenis yang tidak dapat diperbaharui.

### B. PENGERTIAN

Berikut adalah istilah-istilah yang digunakan dalam kebijakan ini dengan pengertiannya:

- a. Nilai tercatat (carrying amount) adalah nilai buku aset, yang dihitung dari biaya perolehan suatu aset setelah dikurangi akumulasi penyusutan.
- b. Biaya perolehan adalah jumlah kas atau setara kas yang telah dan yang masih wajib dibayarkan atau nilai wajar imbalan lain yang telah dan yang masih wajib diberikan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan atau konstruksi sampai dengan aset tersebut dalam kondisi dan tempat yang siap untuk dipergunakan.
- c. Metode biaya adalah suatu metode akuntansi yang mencatat nilai investasi berdasarkan biaya perolehan.
- d. Nilai wajar adalah nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antar pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar.
- e. Properti investasi adalah properti untuk menghasilkan pendapatan sewa atau untuk meningkatkan nilai aset atau keduanya, dan tidak untuk:
  - (a) digunakan dalam kegiatan pemerintahan, dimanfaatkan oleh masyarakat umum, dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif; atau
  - (b) dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat.
- f. Properti yang digunakan sendiri adalah properti yang dikuasai (oleh pemilik atau penyewa melalui sewa pembiayaan) untuk kegiatan pemerintahan, dimanfaatkan oleh masyarakat umum, dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif.

### C. PROPERTI INVESTASI

Pemerintah daerah dapat memiliki properti investasi yang digunakan untuk menghasilkan pendapatan sewa dan/atau untuk peningkatan nilai dengan keadaan sebagai berikut:

- a. Pemerintah daerah mengelola portofolio properti berdasarkan basis komersial; atau
- b. Pemerintah daerah memiliki properti untuk disewakan atau untuk mendapatkan peningkatan nilai, dan menggunakan hasil yang diperoleh tersebut untuk membiayai kegiatannya.

Pemerintah daerah dapat memiliki aset berwujud berbentuk properti yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Apabila pemerintah daerah mengelola aset properti untuk menghasilkan pendapatan sewa dan/atau memperoleh kenaikan nilai, maka aset tersebut termasuk dalam definisi properti investasi.

Properti investasi menghasilkan arus kas yang sebagian besar tidak bergantung pada aset lain yang dikuasai oleh pemerintah daerah. Berikut ini adalah contoh properti investasi:

- a. tanah yang dikuasai dan/atau dimiliki dalam jangka panjang dengan tujuan untuk memperoleh kenaikan nilai dan bukan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat atau kepada entitas pemerintah yang lain dalam jangka pendek;
- b. tanah yang dikuasai dan/atau dimiliki namun belum ditentukan penggunaannya di masa depan. Jika pemerintah daerah belum menentukan penggunaan tanah sebagai properti yang digunakan sendiri atau akan dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat atau kepada pemerintah yang lain dalam jangka pendek, tanah tersebut diakui sebagai tanah yang dimiliki dalam rangka kenaikan nilai;
- c. bangunan yang dimiliki oleh pemerintah daerah (atau dikuasai oleh pemerintah daerah melalui sewa pembiayaan) dan disewakan kepada pihak lain melalui satu atau lebih sewa operasi;
- d. bangunan yang belum terpakai yang dikuasai dan/ atau dimiliki tetapi tersedia untuk disewakan kepada pihak lain melalui satu atau lebih sewa operasi;
- e. properti dalam proses pembangunan atau pengembangan yang di masa depan digunakan sebagai properti investasi.

Berikut adalah contoh aset yang bukan merupakan properti investasi dan dengan demikian tidak termasuk dalam ruang lingkup pernyataan ini:

- a. properti yang dimaksudkan untuk dijual dan/ atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat atau sedang dalam proses pembangunan atau pengembangan untuk dijual dan/ atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat, misalnya properti yang diperoleh secara eksklusif dengan maksud diserahkan dalam waktu dekat atau untuk pengembangan dan diserahkan kembali;
- b. properti yang masih dalam proses pembangunan atau pengembangan atas nama pihak ketiga;

- c. properti yang digunakan sendiri, termasuk (di antaranya) properti yang dikuasai untuk digunakan di masa depan sebagai properti yang digunakan sendiri, properti yang dimiliki untuk pengembangan di masa depan dan penggunaan selanjutnya sebagai properti yang digunakan sendiri, dan properti yang digunakan sendiri yang menunggu untuk dijual;
- d. properti yang disewakan kepada entitas lain dengan cara sewa pembiayaan;
- e. Properti yang dimiliki dalam rangka bantuan sosial yang menghasilkan tingkat pendapatan sewa di bawah harga pasar, misalnya pemerintah memiliki perumahan atau apartemen yang disediakan bagi masyarakat berpenghasilan rendah dengan mengenakan sewa di bawah harga pasar;
- f. properti yang dimiliki untuk tujuan strategis yang dicatat sesuai dengan kebijakan akuntansi yang mengatur aset tetap;
- g. properti yang tidak ditujukan untuk menghasilkan pendapatan sewa dan peningkatan nilai, namun sesekali disewakan kepada pihak lain.

Dalam hal pemerintah daerah memiliki aset yang digunakan secara sebagian untuk menghasilkan pendapatan sewa atau kenaikan nilai dan sebagian lain digunakan untuk kegiatan operasional pemerintah, penentuan klasifikasi asetnya sebagai berikut:

- a. apabila masing-masing bagian aset tersebut dapat dijual terpisah, pemerintah daerah mempertanggungjawabkannya secara terpisah;
- b. apabila masing-masing bagian aset tersebut tidak dapat dijual secara terpisah, maka aset tersebut dikatakan sebagai properti investasi hanya jika bagian yang tidak signifikan (kurang dari atau sama dengan 20% aset tetap) digunakan untuk kegiatan operasional pemerintah.

Pemerintah daerah memperlakukan aset sebagai properti investasi apabila tambahan biaya jasa layanan kepada para penyewa properti dalam jumlah yang tidak signifikan atas nilai keseluruhan perjanjian. Untuk tujuan konsolidasi laporan keuangan pemerintah daerah, transaksi properti investasi terjadi antara entitas pelaporan dan entitas akuntansi tidak memenuhi definisi properti investasi karena kepemilikan properti investasi tersebut berada dalam satu kesatuan ekonomi. Pesewa menyajikan aset tersebut sebagai properti investasi jika pola penyewaan dilakukan secara komersial, namun demikian untuk keperluan penyajian laporan keuangan konsolidasian aset tersebut disajikan sebagai aset tetap sebagaimana diatur dalam kebijakan akuntansi aset.

Properti investasi yang disewakan kepada entitas pemerintah lainnya maka bagian properti investasi yang disewakan kepada pemerintah lainnya tersebut harus diungkapkan dalam laporan keuangan kedua entitas pelaporan.

#### D. PENGAKUAN

Properti investasi diakui pada saat diperoleh berdasarkan kontrak/perjanjian kerjasama atau berita acara serah terima (BAST) atau

surat ketetapan Kepala Daerah/Sekretaris Daerah. Untuk dapat diakui sebagai properti investasi, suatu aset harus memenuhi kriteria:

- a. besar kemungkinan terdapat manfaat ekonomi yang akan mengalir ke pemerintah daerah di masa yang akan datang dari aset properti investasi; dan
- b. biaya perolehan atau nilai wajar properti investasi dapat diukur dengan andal.

Dalam menentukan apakah suatu properti investasi memenuhi kriteria pertama pengakuan, pemerintah daerah perlu menilai tingkat kepastian yang melekat atas aliran manfaat ekonomi masa depan berdasarkan bukti yang tersedia pada waktu pengakuan awal.

Kriteria kedua pengakuan properti investasi biasanya telah terpenuhi dari bukti perolehan aset properti investasi tersebut. Apabila suatu properti investasi diperoleh bukan dari pembelian maka nilai perolehannya disajikan sebesar nilai wajar pada tanggal perolehan.

Pemerintah daerah mengevaluasi semua biaya properti investasi pada saat terjadinya berdasarkan prinsip pengakuan. Biaya-biaya tersebut, termasuk biaya yang dikeluarkan pada awal perolehan properti investasi, dan biaya yang dikeluarkan setelah perolehan awal yang digunakan untuk penambahan, penggantian, atau perbaikan properti investasi.

Berdasarkan prinsip pengakuan dalam paragraf 15, pemerintah daerah tidak mengakui biaya dari perawatan sehari-hari properti tersebut sebagai jumlah tercatat properti investasi, melainkan sebagai biaya perbaikan dan pemeliharaan properti pada saat terjadinya. Biaya perawatan sehari-hari tersebut terutama mencakup biaya tenaga kerja dan barang habis pakai, dan dapat berupa bagian kecil dari biaya perolehan.

Bagian dari properti investasi dapat diperoleh melalui penggantian. Berdasarkan prinsip pengakuan, pemerintah daerah mengakui dalam jumlah tercatat properti investasi atas biaya penggantian bagian properti investasi pada saat terjadinya biaya, jika kriteria pengakuan dipenuhi. Jumlah tercatat bagian yang digantikan dihentikan pengakuannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

#### A. PENGUKURAN SAAT PENGAKUAN AWAL

Properti investasi diukur pada awalnya sebesar biaya perolehan. Apabila properti investasi diperoleh dari transaksi non pertukaran, properti investasi tersebut dinilai dengan menggunakan nilai wajar pada tanggal perolehan.

Biaya perolehan dari properti investasi yang dibeli meliputi harga pembelian dan semua pengeluaran yang dapat diatribusikan secara langsung. Pengeluaran yang dapat diatribusikan secara langsung antara lain biaya jasa hukum, pajak, dan biaya transaksi lainnya.

Biaya perolehan properti investasi tidak bertambah atas biaya-biaya di bawah ini:

- a. Biaya perintisan (kecuali biaya-biaya yang diperlukan untuk membawa properti investasi ke kondisi siap digunakan);
- b. Kerugian operasional yang terjadi sebelum properti investasi mencapai tingkat penggunaan yang direncanakan; atau

- c. Pemborosan bahan baku, tenaga kerja atau sumber daya lain yang terjadi selama masa pembangunan atau pengembangan properti investasi.

Jika pembayaran atas properti investasi ditangguhkan, maka biaya perolehan adalah setara harga tunai. Perbedaan antara jumlah tersebut dan pembayaran diakui sebagai beban bunga selama periode kredit. Biaya perolehan awal hak atas properti yang dikuasai dengan cara sewa dan diklasifikasikan sebagai properti investasi yang dicatat sebagai sewa pembiayaan, dalam hal ini aset diakui pada jumlah mana yang lebih rendah antara nilai wajar dan nilai kini dari pembayaran sewa minimum. Jumlah yang setara diakui sebagai liabilitas.

Premium yang dibayarkan untuk sewa diperlakukan sebagai bagian dari pembayaran sewa minimum, dan karena itu dimasukkan dalam biaya perolehan aset, tetapi dikeluarkan dari liabilitas. Jika hak atas properti yang dikuasai dengan cara sewa diklasifikasikan sebagai properti investasi, maka hak atas properti tersebut dicatat sebesar nilai wajar dari hak tersebut dan bukan dari properti yang mendasarinya.

Properti investasi mungkin diperoleh dari hasil pertukaran dengan aset moneter atau aset non-moneter atau kombinasi aset moneter dan non-moneter. Nilai perolehan properti investasi tersebut dihitung dari nilai wajar kecuali (a) transaksi pertukaran tersebut tidak memiliki substansi komersial, atau (b) nilai wajar aset yang diterima maupun aset yang diserahkan tidak dapat diukur secara andal. Jika aset yang diperoleh tidak dapat diukur dengan nilai wajar, biaya perolehannya diukur dengan jumlah tercatat aset yang diserahkan.

Dalam menentukan suatu transaksi pertukaran memiliki substansi komersial atau tidak, pemerintah daerah mempertimbangkan apakah arus kas atau potensi jasa di masa yang akan datang diharapkan dapat berubah sebagai akibat dari transaksi tersebut. Suatu transaksi pertukaran memiliki substansi komersial jika:

- a. konfigurasi (risiko, waktu, dan jumlah) dari arus kas atau potensi jasa atas aset yang diterima berbeda dari konfigurasi arus kas atau potensi jasa atas aset yang diserahkan; atau
- b. nilai khusus entitas dari bagian operasi entitas dipengaruhi oleh perubahan transaksi yang diakibatkan dari pertukaran tersebut; dan
- c. selisih antara (a) atau (b) adalah signifikan terhadap nilai wajar dari aset yang dipertukarkan.

Untuk tujuan penentuan apakah transaksi pertukaran memiliki substansi komersial, nilai khusus entitas dari porsi (bagian) operasi entitas dipengaruhi oleh transaksi yang akan menggambarkan arus kas sesudah pajak. Hasil analisis ini akan jelas tanpa entitas menyajikan perhitungan yang rinci.

Nilai wajar suatu aset di mana transaksi pasar yang serupa tidak tersedia, dapat diukur secara andal jika:

- a. variabilitas dalam rentang estimasi nilai wajar yang rasional untuk aset tersebut tidak signifikan; atau

- b. probabilitas dari beragam estimasi dalam kisaran dapat dinilai secara rasional dan digunakan dalam mengestimasi nilai wajar. Jika pemerintah daerah dapat menentukan nilai wajar secara andal, baik dari aset yang diterima atau diserahkan, maka nilai wajar dari aset yang diserahkan digunakan untuk mengukur biaya perolehan dari aset yang diterima kecuali jika nilai wajar aset yang diterima lebih jelas.

Properti investasi yang diperoleh dari entitas akuntansi lainnya dalam satu entitas pelaporan dinilai dengan menggunakan nilai buku. Sedangkan properti investasi yang diperoleh dari entitas akuntansi lainnya di luar entitas pelaporan, dinilai dengan menggunakan nilai wajar.

## B. PENGUKURAN SETELAH PENGAKUAN AWAL

Properti investasi dinilai dengan metode biaya, yaitu sebesar nilai perolehan dikurangi akumulasi penyusutan. Properti investasi, kecuali tanah, disusutkan dengan metode penyusutan sesuai dengan kebijakan akuntansi yang mengatur Aset Tetap yang berlaku.

Penilaian kembali atau revaluasi properti investasi pada umumnya tidak diperkenankan karena Standar Akuntansi Pemerintahan menganut penilaian aset berdasarkan biaya perolehan atau harga pertukaran. Revaluasi atas properti investasi dapat dilakukan berdasarkan ketentuan pemerintah yang berlaku secara nasional.

Dalam hal proses revaluasi dilakukan secara bertahap, hasil revaluasi atas properti investasi diperoleh diakui dalam laporan keuangan periode revaluasi dilaksanakan, jika dan hanya jika, properti investasi telah direvaluasi seluruhnya. Properti investasi direvaluasi secara simultan untuk menghindari revaluasi aset secara selektif dan pelaporan jumlah dalam laporan keuangan yang merupakan campuran antara biaya dan nilai (costs and values) pada tanggal yang berbeda. Namun, properti investasi dapat dinilai kembali secara bertahap (rolling basis) asalkan penilaian kembali tersebut diselesaikan dalam waktu singkat dan nilai revaluasi tetap diperbarui.

Pada saat revaluasi, properti investasi dinilai sebesar nilai wajar berdasarkan hasil revaluasi. Selisih antara nilai revaluasi dengan nilai tercatat properti investasi diakui pada akun ekuitas pada periode dilakukannya revaluasi. Setelah revaluasi, properti investasi dinilai sebesar nilai wajar dikurangi akumulasi penyusutan. Pemerintah daerah dapat menyesuaikan masa manfaat atas properti investasi yang direvaluasi berdasarkan kondisi fisik properti investasi tersebut.

Jika jumlah tercatat properti investasi meningkat/menurun akibat revaluasi, maka kenaikan tersebut diakui sebagai peningkatan/penurunan dalam ekuitas. Pedoman nilai wajar terbaik mengacu pada harga kini dalam pasar aktif untuk properti serupa dalam lokasi dan kondisi yang sama dan berdasarkan pada sewa dan kontrak lain yang serupa. Pemerintah daerah harus memperhatikan adanya perbedaan dalam sifat, lokasi, atau kondisi properti, atau ketentuan yang disepakati dalam sewa dan kontrak lain yang berhubungan dengan properti.

Tidak tersedianya harga kini dalam pasar aktif yang sejenis seperti yang diuraikan pada paragraf 40, pemerintah daerah harus mempertimbangkan informasi dari berbagai sumber, termasuk:

- a. harga kini dalam pasar aktif untuk properti yang memiliki sifat, kondisi dan lokasi berbeda (atau berdasarkan pada sewa atau kontrak lain yang berbeda), disesuaikan untuk mencerminkan perbedaan tersebut;
- b. harga terakhir properti serupa dalam pasar yang kurang aktif, dengan penyesuaian untuk mencerminkan adanya perubahan dalam kondisi ekonomi sejak tanggal transaksi terjadi pada harga tersebut; dan
- c. proyeksi arus kas diskontoan berdasarkan estimasi arus kas di masa depan yang dapat diandalkan, didukung dengan syarat/klausul yang terdapat dalam sewa dan kontrak lain yang ada dan (jika mungkin) dengan bukti eksternal seperti pasar kini rental untuk properti serupa dalam lokasi dan kondisi yang sama, dan penggunaan tarif diskonto yang mencerminkan penilaian pasar kini dari ketidakpastian dalam jumlah atau waktu arus kas.

Dalam melakukan revaluasi pemerintah daerah dapat menggunakan penilaian secara internal ataupun penilai secara independen.

#### C. PENYAJIAN PROPERTI INVESTASI

Properti investasi disajikan sebagai aset non lancar pada neraca dalam mata uang rupiah. Properti investasi disajikan terpisah dari kelompok aset tetap dan aset lainnya. Karena sifat dari pengklasifikasian properti investasi adalah untuk memperoleh pendapatan sewa atau kenaikan nilai, pemerintah daerah dapat saja memiliki niat untuk menjual apabila kenaikan nilai atas properti investasi menguntungkan dan pemerintah daerah tidak akan memanfaatkan properti tersebut di masa mendatang. Pengklasifikasian properti investasi tidak mempertimbangkan maksud pemilihan aset properti investasi secara berkelanjutan atau tidak berkelanjutan.

#### D. PENGUNGKAPAN

Hal-hal yang diungkapkan sehubungan dengan properti investasi dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) antara lain:

- a. dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (carrying amount);
- b. metode penyusutan yang digunakan;
- c. masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan;
- d. jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (agregat dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode;
- e. rekonsiliasi jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode, yang menunjukkan:
  - (a) penambahan, pengungkapan terpisah untuk penambahan yang dihasilkan dari penggabungan dan penambahan pengeluaran setelah perolehan yang diakui sebagai aset;
  - (b) penambahan yang dihasilkan melalui penggabungan; (iii) pelepasan;
  - (c) penyusutan;

- (d) alih guna ke dan dari persediaan dan properti yang digunakan sendiri; dan
- (e) perubahan lain.
- f. apabila pemerintah daerah melakukan revaluasi atas properti investasi, nilai wajar dari properti investasi yang menunjukkan hal-hal sebagai berikut:
  - (a) uraian properti investasi yang dilakukan revaluasi;
  - (b) dasar peraturan untuk menilai kembali properti investasi;
  - (c) tanggal efektif penilaian kembali;
  - (d) nilai tercatat sebelum revaluasi;
  - (e) jumlah penyesuaian atas nilai wajar;
  - (f) nilai tercatat properti investasi setelah revaluasi.
- g. apabila penilaian dilakukan secara bertahap, mengungkapkan hasil revaluasi properti investasi;
- h. apabila pengklasifikasian atas properti investasi sulit dilakukan, kriteria yang digunakan untuk membedakan properti investasi dengan property yang digunakan sendiri dan dengan properti yang dimiliki untuk dijual dalam kegiatan usaha sehari-hari;
- i. metode dan asumsi signifikan yang diterapkan dalam menentukan nilai wajar apabila pemerintah daerah melakukan revaluasi dari properti investasi, yang mencakup pernyataan apakah penentuan nilai wajar tersebut didukung oleh bukti pasar atau lebih banyak berdasarkan faktor lain (yang harus diungkapkan oleh entitas tersebut) karena sifat properti tersebut dan keterbatasan data pasar yang dapat diperbandingkan;
- j. apabila pemerintah daerah melakukan revaluasi dengan menggunakan penilai independen, sejauh mana kualifikasi profesional yang relevan serta pengalaman mutakhir di lokasi dari penilai;
- k. jumlah yang diakui dalam surplus/defisit untuk:
  - (a) penghasilan sewa menyewa biasa dari properti investasi;
  - (b) beban operasi langsung (mencakup perbaikan dan pemeliharaan) yang timbul dari properti investasi yang menghasilkan penghasilan rental selama periode tersebut;
  - (c) beban operasi langsung (mencakup perbaikan dan pemeliharaan) yang timbul dari properti investasi yang tidak menghasilkan pendapatan sewa menyewa biasa selama periode tersebut.
- l. kewajiban kontraktual untuk membeli, membangun atau mengembangkan properti investasi atau untuk perbaikan, pemeliharaan atau peningkatan;
- m. properti investasi yang disewa oleh entitas pemerintah lain; dan
- n. informasi lain terkait dengan properti investasi.

#### E. ALIH GUNA

Alih guna ke atau dari properti investasi dilakukan jika, dan hanya jika, terdapat perubahan penggunaan yang ditunjukkan dengan:

- a. dimulainya penggunaan properti investasi oleh pemerintah daerah, dialih gunakan dari properti investasi menjadi aset tetap;

- b. dimulainya pengembangan properti investasi untuk dijual, dialihgunakan dari properti investasi menjadi persediaan;
- c. berakhirnya pemakaian aset oleh entitas akuntansi dan/atau entitas pelaporan, dialih gunakan dari aset tetap menjadi properti investasi;
- d. dimulainya sewa operasi ke pihak lain, ditransfer dari persediaan menjadi properti investasi.

Pemerintah daerah mengalihgunakan properti dari properti investasi menjadi persediaan dengan perlakuan sebagai berikut:

- a. pemerintah daerah mulai mengembangkan properti investasi dan akan tetap menggunakannya di masa depan sebagai properti investasi, maka properti investasi tersebut tidak dialihgunakan dan tetap diakui sebagai properti;
- b. terdapat perubahan penggunaan, yang ditunjukkan dengan dimulainya pengembangan dengan tujuan untuk dijual maka pemerintah daerah mereklasifikasi aset properti investasi menjadi persediaan; dan
- c. terdapat keputusan untuk melepas properti investasi tanpa dikembangkan, maka pemerintah daerah tetap memperlakukan properti sebagai properti investasi hingga dihentikan pengakuannya dan dihapuskan dari laporan posisi keuangan serta tidak memperlakukannya sebagai persediaan.

Pemerintah daerah secara teratur mengevaluasi pemanfaatan gedung-gedung untuk menentukan apakah memenuhi syarat sebagai properti investasi. Jika pemerintah memutuskan untuk menahan bangunan tersebut untuk kemampuannya dalam menghasilkan pendapatan sewa dan potensi kenaikan nilai maka bangunan tersebut diklasifikasikan sebagai properti investasi pada permulaan berlakunya sewa.

Alih guna antara properti investasi, properti yang digunakan sendiri, dan persediaan tidak mengubah jumlah tercatat properti yang dialihgunakan serta tidak mengubah biaya properti untuk tujuan pengukuran dan pengungkapan. Alih guna aset properti investasi menggunakan nilai tercatat pada saat dilakukannya alih guna.

#### F. PELEPASAN

Properti investasi dihentikan pengakuannya pada saat:

- a. pelepasan;
- b. ketika properti investasi tersebut tidak digunakan lagi secara permanen;
- c. tidak memiliki manfaat ekonomi di masa depan yang dapat diharapkan pada saat pelepasan.

Pelepasan properti investasi dapat dilakukan dengan cara dijual, ditukar, dihapuskan atau dihentikan pengakuannya. Pemerintah daerah mengakui biaya penggantian untuk bagian tertentu dari suatu properti investasi di dalam jumlah tercatat suatu aset tersebut dan jumlah tercatat dari bagian aset yang diganti tidak diakui lagi.

Pemerintah daerah dapat menggunakan biaya penggantian sebagai indikasi untuk menentukan berapa jumlah biaya bagian yang diganti pada saat diperoleh atau dibangun apabila jumlah tercatat dari bagian yang diganti tersebut tidak dapat ditentukan secara praktis.

Keuntungan atau kerugian yang timbul dari penghentian atau pelepasan properti investasi ditentukan dari selisih antara hasil neto dari pelepasan dan jumlah tercatat aset, dan diakui dalam Surplus/Defisit Non Operasional-LO dalam periode terjadinya penghentian atau pelepasan tersebut.

Imbalan yang diterima atas pelepasan properti investasi pada awalnya diakui sebesar nilai wajar. Jika pembayaran atas properti investasi ditangguhkan, imbalan yang diterima pada awalnya diakui sebesar setara harga tunai. Selisih antara jumlah nominal dari imbalan dan nilai yang setara dengan harga tunai diakui sebagai pendapatan bunga.

Pemerintah daerah mencatat kewajiban yang masih ada sehubungan dengan properti investasi setelah pelepasan tersebut. Kompensasi dari pihak ketiga yang diberikan sehubungan dengan penurunan nilai, kehilangan atau pengembalian properti investasi diakui sebagai surplus/defisit ketika kompensasi tersebut diakui sebagai piutang.

#### G. KETENTUAN TRANSISI

Pemerintah daerah menerapkan kebijakan ini dengan mengklasifikasikan asetnya ke dalam properti investasi pada saat pertama kali dengan menggunakan nilai tercatat aset sebagai nilai perolehannya.

