

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (KSAP)

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;
2. IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 11 tentang Akuntansi Aset Tidak Berwujud.

Jakarta, Desember 2011

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua	.....
A.B. Triharta	Wakil Ketua	.....
Sonny Loho	Sekretaris	.....
Jan Hoesada	Anggota	.....
Dwi Martani	Anggota	.....
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota	.....
Bambang Pamungkas	Anggota	.....
Sugijanto	Anggota	.....
Hekinus Manao	Anggota	.....

Daftar Isi

1	BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1	LATAR BELAKANG	1
1.2	PERMASALAHAN SEPUTAR ASET TIDAK BERWUJUD	2
1.3	TUJUAN DAN LINGKUP	3
1.3.1	<i>Tujuan</i>	3
1.3.2	<i>Lingkup</i>	4
2	BAB II ASET TIDAK BERWUJUD.....	5
2.1	PENGERTIAN ASET TIDAK BERWUJUD.....	5
2.2	KRITERIA ATB.....	7
2.2.1	<i>Dapat Diidentifikasi</i>	7
2.2.2	<i>Pengendalian</i>	8
2.2.3	<i>Manfaat Ekonomi Masa Depan</i>	8
2.3	JENIS-JENIS ASET TIDAK BERWUJUD	9
2.3.1	<i>Jenis Sumber Daya</i>	9
2.3.2	<i>Cara Perolehan</i>	11
2.3.3	<i>Masa Manfaat</i>	12
3	BAB III PENGAKUAN.....	13
3.1	PRINSIP UMUM PENGAKUAN.....	13
3.1.1	<i>Pengakuan ATB yang diperoleh secara internal</i>	14
3.1.2	<i>Perlakuan khusus untuk software komputer</i>	17
3.1.3	<i>Perlakuan untuk hak paten</i>	21
3.1.4	<i>Aset Tidak Berwujud dalam pengerjaan</i>	21
4	BAB IV PENGUKURAN.....	23
4.1	PENGUKURAN PADA SAAT PEROLEHAN.....	23
4.1.1	<i>Pengukuran ATB yang Diperoleh secara Eksternal</i>	23
4.1.2	<i>Pengembangan secara internal</i>	24
4.1.3	<i>Aset budaya/bersejarah tak berwujud (intangible heritage assets)</i>	25
4.2	PENGUKURAN SETELAH PEROLEHAN	25
5	BAB V AMORTISASI, PENURUNAN NILAI,PENGHENTIAN DAN PELEPASAN ATB.....	26
5.1	AMORTISASI.....	26
5.1.1	<i>Metode Amortisasi</i>	26
5.1.2	<i>Amortisasi untuk aset tidak berwujud dengan masa manfaat terbatas</i>	27
5.1.3	<i>Amortisasi untuk aset tidak berwujud dengan masa manfaat tak terbatas</i>	28
5.2	PENURUNAN NILAI (<i>IMPAIRMENT</i>)	28
5.3	PENGHENTIAN DAN PELEPASAN ATB.....	28
6	BAB VI PENCATATAN, PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN.....	31
6.1	PENCATATAN ASET TIDAK BERWUJUD.....	31

6.2	PENYAJIAN ATB	32
6.3	PENGUNGKAPAN ATB	32
	6.3.1 <i>Pengeluaran Riset dan Pengembangan</i>	34
	6.3.2 <i>Informasi Lain</i>	34
7	BAB VII ILUSTRASI.....	35
	7.1 SOFTWARE.....	35
	7.2 PATENT.....	35
	7.3 PENGEMBANGAN	35
	7.4 PENGEMBANGAN SOFTWARE SECARA INTERNAL.....	36
	7.5 PERPANJANGAN LISENSI SOFTWARE	38
8	DAFTAR PUSTAKA.....	39

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 LATAR BELAKANG

Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) telah diterbitkan sejak dikeluarkannya PP 24 tahun 2005. SAP telah digunakan untuk menyusun laporan keuangan pemerintah baik pusat maupun daerah. SAP telah terbukti meningkatkan pelaksanaan akuntabilitas pelaksanaan anggaran pemerintahan. Implementasi standar tersebut berjalan dinamis mengikuti perkembangan kondisi lingkungan pemerintahan. Permasalahan implementasi standar muncul seiring dengan meningkatnya kompleksitas organisasi dan kegiatan pemerintahan. Kebutuhan stakeholder untuk mendapatkan informasi keuangan pemerintahan yang lebih akurat dan andal, mengharuskan implementasi standar dan membutuhkan pedoman pelaksanaan yang lebih rinci.

Beberapa permasalahan yang memerlukan perhatian, salah satunya adalah transaksi-transaksi yang terkait dengan Aset Tidak Berwujud (ATB). Dalam PP 71/2010 Lampiran 2, ATB belum diatur secara terperinci. Paragraf 50 PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan menyatakan bahwa ATB merupakan bagian dari Aset Nonlancar yang digunakan secara langsung atau tidak langsung untuk kegiatan pemerintah atau yang digunakan masyarakat umum. Pada paragraf 60 disebutkan ATB merupakan bagian dari Aset Nonlancar lainnya yang di neraca diklasifikasikan dan disajikan sebagai kelompok Aset Lainnya. Penjelasan lebih terinci mengenai ATB terdapat pada Buletin Teknis 01 mengenai Penyusunan Neraca Awal Pemerintah Pusat. Selain definisi ATB dan penjelasan bahwa ATB merupakan bagian dari Aset Lainnya, Buletin Teknis 01 menguraikan jenis-jenis atau cakupan dari ATB, yang meliputi; *Software* komputer, lisensi dan *franchise*, hak cipta (*copyright*); paten; dan hak lainnya, serta hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang. Bultek 01 juga memberikan ilustrasi dan jurnal untuk mencatat saldo awal ATB.

Penjelasan yang masih sedikit dalam PSAP maupun Bultek yang ada, berpotensi menyebabkan pencatatan transaksi ATB kurang akurat dan tidak seragam dalam penerapannya. Sebagai bagian dari neraca, ATB juga memerlukan buletin teknis akuntansi yang memberikan penjelasan terkait pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan

1 dalam laporan keuangan. Buletin teknis ATB juga menjelaskan perlakuan khusus, terkait
2 amortisasi, penghentian dan penghapusannya.

3 **1.2 PERMASALAHAN SEPUTAR ASET TIDAK BERWUJUD**

4 Dalam praktiknya terdapat beberapa permasalahan pencatatan ATB di beberapa
5 Kementerian/Lembaga (K/L) maupun Pemerintah Daerah antara lain pengidentifikasian dan
6 pencatatan hasil kajian, pengidentifikasian dan pencatatan ATB yang diperoleh dari dana
7 bantuan penelitian instansi lain dan *sharing* dana penelitian bersama, penilaian dan
8 pencatatan paten, serta pengidentifikasian dan pencatatan *software*.

9 Permasalahan pengidentifikasian terkait dengan penentuan apakah suatu hasil
10 Kajian/Penelitian memberikan manfaat dalam jangka panjang sehingga memenuhi kriteria
11 untuk dicatat sebagai ATB. Tidak jelasnya identifikasi ini menyebabkan Hasil
12 Kajian/Penelitian maupun pengembangan dicatat sebagai ATB padahal tidak memiliki
13 manfaat jangka panjang sehingga penyajian nilai ATB di neraca menjadi lebih tinggi
14 (*overstated*). Sebaliknya jika tidak dicatat sebagai ATB karena dianggap tidak memiliki masa
15 manfaat jangka panjang akan menyebabkan penyajian dalam neraca menjadi lebih kecil
16 (*understated*).

17 Permasalahan lain yang timbul sehubungan dengan ATB adalah masalah kepemilikan
18 ATB yang didanai lebih dari satu K/L atau didanai oleh instansi pemerintah yang lain.
19 Sebagai contoh, pada K/L yang mempunyai alokasi dana bantuan penelitian seperti
20 Kementerian Negara Riset dan Teknologi, yang dananya disalurkan kepada instansi-instansi
21 pemerintah lain untuk melakukan penelitian seperti LIPI, BPPT, universitas dan lainnya.
22 Apabila hasil penelitian ini nantinya menjadi suatu ATB, timbul pertanyaan instansi mana
23 yang berhak mencatat ATB tersebut. Di dalam pasal 5 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor
24 20 Tahun 2005 tentang Alih Teknologi Kekayaan Intelektual serta Hasil Kegiatan Penelitian
25 dan Pengembangan oleh Perguruan Tinggi dan Lembaga Penelitian dan Pengembangan,
26 hanya disebutkan bahwa Kekayaan intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan
27 pengembangan oleh perguruan tinggi dan lembaga penelitian dan pengembangan yang
28 dibiayai sepenuhnya oleh Pemerintah dan/atau Pemerintah Daerah merupakan milik
29 Pemerintah dan/atau Pemerintah Daerah. Pasal ini hanya menjelaskan hasil penelitian
30 tersebut merupakan milik pemerintah tetapi tidak menjelaskan entitas mana yang
31 memilikinya apakah pemberi dana atau penerima dana penelitian jika keduanya merupakan
32 instansi pemerintah.

1 K/L juga sering dihadapkan pada masalah, kapan saatnya suatu ATB dicatat di
2 neraca. Pada beberapa K/L, terdapat perbedaan dalam pengakuan ATB khususnya yang
3 terkait dengan pencatatan paten. Sebagai contoh kasus di Lembaga Ilmu Pengetahuan
4 Indonesia (LIPI), terdapat pendapat bahwa paten yang dicatat dalam neraca sebagai ATB
5 adalah yang sudah tersertifikasi, sedangkan yang belum tersertifikasi tidak dimasukkan
6 sebagai ATB. Pendapat lain menyatakan semua paten baik yang tersertifikasi maupun
7 belum harus dicatat di neraca sebagai ATB.

8 Pemerintah Pusat dan Daerah menghadapi permasalahan ATB terkait dengan
9 *software* komputer. Kebanyakan K/L ataupun Satuan Kerja Perangkat Daerah belum
10 mempunyai pedoman untuk mengklasifikasikan *software* komputer yang melekat pada nilai
11 Peralatan dan Mesin ataupun yang diklasifikasikan tersendiri sebagai ATB. Untuk mengatasi
12 permasalahan tersebut, maka diperlukan pedoman teknis yang dituangkan dalam Buletin
13 Teknis ATB agar terdapat persamaan dalam pengakuan, pencatatan, penyajian dan
14 pengungkapannya.

16 **1.3 TUJUAN DAN LINGKUP**

17 Melihat kompleksitas berbagai macam transaksi ATB dan tingkat materialitas yang
18 cukup signifikan sehingga dapat mempengaruhi keakuratan laporan keuangan, maka Buletin
19 Teknis tentang ATB ini menjadi sangat krusial untuk disusun dan digunakan sebagai
20 pedoman. Buletin teknis ini tidak saja diperlukan untuk memberikan jawaban atas
21 permasalahan yang timbul, namun juga memberikan kepastian akuntansi ATB sehingga
22 menjamin kewajaran penyajian setiap transaksi ATB pada Laporan Keuangan Pemerintah
23 Pusat (LKPP) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

24 **1.3.1 TUJUAN**

25 Tujuan Buletin Teknis ini adalah untuk memberikan pedoman perlakuan akuntansi atas
26 ATB yang tidak secara khusus diatur pada standar atau buletin teknis lainnya. Buletin teknis
27 ini mewajibkan entitas pemerintah untuk mengakui ATB jika, dan hanya jika telah memenuhi
28 kriteria yang ditetapkan. Buletin Teknis ini juga menguraikan bagaimana mengukur nilai
29 tercatat ATB, menyajikan dalam laporan keuangan dan menguraikan pengungkapan yang
30 diharuskan atas ATB.

1 **1.3.2 LINGKUP**

2 Buletin teknis ini mengatur perlakuan ATB pemerintah, kecuali:

- 3 1. Kewenangan untuk memberikan perijinan oleh instansi pemerintah
- 4 2. Kewenangan untuk menarik pungutan perpajakan oleh instansi pemerintah
- 5 3. ATB yang dimiliki untuk dijual oleh entitas dalam rangka operasi normal (diakui sebagai
- 6 persediaan)
- 7 4. Hak pengusahaan hutan
- 8 5. Hak pengusahaan jalan tol
- 9 6. Hak pengelolaan suatu wilayah
- 10 7. Hak penambangan dan pengeluaran yang dilakukan dalam rangka eksplorasi,
- 11 pengembangan dan penambangan mineral, minyak, gas alam, dan sumber daya lainnya
- 12 yang tidak dapat diperbarui.

BAB II

ASET TIDAK BERWUJUD

2.1 PENGERTIAN ASET TIDAK BERWUJUD

ATB adalah aset non-moneter yang tidak mempunyai wujud fisik, dan merupakan salah satu jenis aset yang dimiliki oleh kementerian/lembaga/pemerintah daerah. Aset ini sering dihubungkan dengan hasil kegiatan entitas dalam menjalankan tugas dan fungsi penelitian dan pengembangan serta sebagian diperoleh dari proses pengadaan dari luar entitas. Walaupun telah banyak ATB yang diidentifikasi dimiliki pemerintah, namun SAP belum mengatur secara memadai tentang akuntansi dan pelaporan ATB. Pengertian, kriteria, dan jenis-jenis ATB harus dipahami dengan baik agar aset ini dapat dipertanggungjawabkan secara akuntabel dan transparan.

Pemerintah banyak mengeluarkan sumber daya untuk melakukan kegiatan-kegiatan dalam rangka memperoleh, mengembangkan, memelihara, dan memperkuat sumber daya tak berwujud, seperti ilmu pengetahuan, teknologi, rancangan dan implementasi suatu sistem atau proses yang baru, dan kekayaan intelektual. Berbagai entitas berupaya untuk terus melakukan riset dan pengembangan. Terlebih bagi entitas yang mempunyai tugas dan fungsi melakukan kegiatan riset dan pengembangan sebagian besar anggarannya dialokasikan untuk riset dan pengembangan. Namun apakah semua hasil yang diperoleh dari kegiatan tersebut merupakan ATB ?

Definisi ATB mensyaratkan bahwa ATB harus memenuhi kriteria dapat diidentifikasi, dikendalikan oleh entitas, dan mempunyai potensi manfaat ekonomi masa depan. Masing-masing unsur tersebut diuraikan dibawah ini.

ATB sebagai aset harus memenuhi kriteria umum aset seperti dijelaskan dalam Kerangka Konseptual. Aset non-moneter 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 tidak esensial untuk menentukan keberadaan ATB; karena itu, paten dan hak cipta, misalnya, merupakan aset pemerintah apabila pemerintah dapat memperoleh manfaat ekonomi di masa depan dan pemerintah menguasai aset tersebut

1 Sebagai salah satu unsur aset, ATB harus memenuhi kriteria aset seperti tercantum
2 dalam Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan paragraf 60, yaitu “sumber daya
3 ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa
4 lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat
5 diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang,
6 termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi
7 masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan
8 budaya”. Pengertian tersebut mencakup adanya potensi manfaat ekonomi masa depan,
9 dapat diukur dengan andal dan adanya pengendalian ditandai dengan kepemilikan atau
10 penguasaan. Pengertian mengenai potensi manfaat ekonomi masa depan sering kali
11 menimbulkan keraguan dari kementerian/lembaga/pemerintah daerah untuk menetapkan
12 apakah hasil suatu kegiatan mempunyai potensi manfaat ekonomi masa depan atau tidak.

13 Pengertian potensi manfaat ekonomi masa depan dalam definisi aset diuraikan pada
14 Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan paragraf 61 yaitu “potensi aset tersebut
15 untuk memberikan sumbangan, baik langsung maupun tidak langsung, bagi kegiatan
16 operasional pemerintah, berupa aliran pendapatan atau penghematan belanja bagi
17 pemerintah”. Lebih jauh lagi dalam IPSAS # 1, *Presentation of Financial Statements*
18 menambahkan “*service potential*” selain manfaat ekonomis dalam definisi aset. Potensi
19 tersebut dapat berbentuk sesuatu yang produktif dan merupakan bagian dari aktivitas
20 operasional pemerintah misalnya peningkatan pelayanan kepada masyarakat,
21 terselenggaranya kegiatan pemerintahan yang lebih efisien dan efektif. Mungkin pula
22 berbentuk sesuatu yang dapat diubah menjadi kas atau setara kas atau berbentuk
23 kemampuan untuk mengurangi pengeluaran kas, seperti penurunan biaya akibat
24 penggunaan proses produksi alternatif.

25 Potensi manfaat ekonomi masa depan yang terwujud dalam aset dapat mengalir ke
26 dalam pemerintah dengan beberapa cara. Misalnya, aset dapat:

- 27 1. digunakan baik sendiri maupun bersama aset lain dalam operasional pemerintah;
- 28 2. dipertukarkan dengan aset lain;
- 29 3. digunakan untuk menyelesaikan kewajiban pemerintah;

30 Dengan memperhatikan pengertian aset dan ATB diatas, perlu diperhatikan secara
31 cermat bahwa dalam menentukan sesuatu dapat diakui sebagai aset, harus memenuhi
32 kriteria untuk dapat diperlakukan sebagai ATB. Apabila hasil penilaian atas kriteria tersebut

1 ternyata pengeluaran tidak memenuhi pengertian ATB sebagaimana dipersyaratkan pada
2 bagian 2.2, maka pengeluaran biaya yang terjadi untuk memperoleh atau mengembangkan
3 aset secara internal termaksud tidak dapat diakui sebagai ATB dan seluruh biaya yang
4 terjadi dibebankan sebagai biaya pada tahun terjadinya pengeluaran.

5 **2.2 KRITERIA ATB**

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

8 **2.2.1 DAPAT DIIDENTIFIKASI**

9 Kriteria pertama untuk ATB adalah dapat identifikasi. Yang dimaksud dengan kriteria
10 ini adalah:

- 11 1. Dapat dipisahkan, artinya aset ini memungkinkan untuk dipisahkan atau dibedakan
12 secara jelas dari aset-aset yang lain pada suatu entitas. Oleh karena aset ini dapat
13 dipisahkan atau dibedakan dengan aset yang lain, maka ATB ini dapat dijual,
14 dipindahtangankan, diberikan lisensi, disewakan, ditukarkan, baik secara individual
15 maupun secara bersama-sama. Namun demikian tidak berarti bahwa ATB baru diakui
16 dan disajikan di neraca jika entitas bermaksud memindahtangankan, menyewakan, atau
17 memberikan lisensi kepada pihak lain. Identifikasi serta pengakuan ini harus dilakukan
18 tanpa memperhatikan apakah entitas tersebut bermaksud melakukannya atau tidak;
- 19 2. Timbul dari kesepakatan yang mengikat, seperti hak kontraktual atau hak hukum
20 lainnya, tanpa memperhatikan apakah hak tersebut dapat dipindahtangankan atau
21 dipisahkan dari entitas atau dari hak dan kewajiban lainnya.

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

29 Sebagai ilustrasi, suatu entitas membeli hardware, software, dan modul untuk kegiatan
30 tertentu. Sepanjang software tersebut dapat dipisahkan dari hardware terkait dan
31 memberikan manfaat masa depan maka software tersebut diidentifikasi sebagai ATB.

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

8 **2.2.2 PENGENDALIAN**

9 Pengendalian merupakan syarat yang harus dipenuhi. Tanpa adanya kemampuan
10 untuk mengendalikan aset maka sumber daya dimaksud tidak dapat diakui sebagai aset
11 suatu entitas. Suatu entitas disebut "mengendalikan aset" jika entitas memiliki kemampuan
12 untuk memperoleh manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset tersebut dan dapat
13 membatasi akses pihak lain dalam memperoleh manfaat ekonomi dari aset tersebut.
14 Kemampuan untuk mengendalikan aset ini pada umumnya didasarkan pada dokumen
15 hukum yang sah dari lembaga yang berwenang, namun demikian dokumen hukum ini
16 bukanlah sebagai suatu prasyarat yang wajib dipenuhi karena mungkin masih terdapat cara
17 lain yang digunakan entitas untuk mengendalikan hak tersebut.

18 Instansi pemerintah dapat memperoleh manfaat ekonomi masa depan karena adanya
19 pengetahuan teknis yang dimilikinya. Pengetahuan teknis ini dapat diperoleh dari riset atau
20 pengembangan atau mungkin dari pendidikan dan pelatihan yang dilakukan. Dalam kondisi
21 demikian timbul pertanyaan, apakah entitas mempunyai kemampuan untuk mengendalikan
22 pengetahuan teknis yang diperoleh dari riset dan pengembangan tersebut. Kemampuan
23 untuk mengendalikan ini harus dibuktikan dengan adanya hak cipta (copyrights), hak paten
24 tanpa adanya hak tersebut sulit bagi entitas untuk mengendalikan sumber daya tersebut dan
25 membatasi pihak lain memanfaatkan sumber daya tersebut.

26 **2.2.3 MANFAAT EKONOMI MASA DEPAN**

27 Karakteristik aset secara umum adalah kemampuannya untuk dapat memberikan
28 manfaat ekonomis dan jasa potensial (potential services) di masa depan. Manfaat ekonomis
29 dapat menghasilkan aliran masuk atas kas, setara kas, barang, atau jasa ke pemerintah.
30 Jasa yang melekat pada aset dapat saja memberiksan manfaat kepada pemerintah dalam
31 bentuk selain kas atau barang, misalnya dalam meningkatkan pelayanan publik sebagai

1 salah satu tujuan utama pemerintah atau peningkatan efisiensi pelaksanaan suatu kegiatan
2 pemerintah.

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

12 2.3 JENIS-JENIS ASET TIDAK BERWUJUD

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

15 2.3.1 JENIS SUMBER DAYA

16 Berdasarkan jenis sumber daya, ATB pemerintah dapat berupa:

- 17 1. *Software computer*, yang dapat disimpan dalam berbagai media penyimpanan seperti
18 *flash disk*, *compact disk*, disket, pita, dan media penyimpanan lainnya;

19 *Software computer* yang masuk dalam kategori ATB adalah *software* yang bukan
20 merupakan bagian tak terpisahkan dari hardware komputer tertentu. Jadi *software* ini
21 dapat digunakan di komputer lain. Oleh karena itu *software* komputer sepanjang
22 memenuhi definisi dan kriteria pengakuan merupakan ATB.

- 23 2. *Lisensi dan franchise*

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

1 3. Hak Paten, Hak Cipta.

2 Hak Paten adalah hak eksklusif yang diberikan oleh Negara kepada Inventor atas hasil
3 Invensinya di bidang teknologi, yang untuk selama waktu tertentu melaksanakan sendiri
4 Invensinya tersebut atau memberikan persetujuannya kepada pihak lain untuk
5 melaksanakannya. (UU 14 tahun 2001, ps. 1, ayat 1)

6 Hak cipta adalah hak eksklusif Pencipta atau Pemegang Hak Cipta untuk
7 mengatur penggunaan hasil penguasaan gagasan atau informasi tertentu. Hak
8 cipta merupakan "hak untuk menyalin suatu ciptaan". Hak cipta memungkinkan
9 pemegang hak tersebut untuk membatasi penggandaan tidak sah atas suatu
10 ciptaan. Pada umumnya, hak cipta memiliki masa berlaku tertentu yang terbatas.
11 Hak cipta berlaku pada berbagai jenis karya seni atau karya cipta atau ciptaan.

12 Hak-hak tersebut pada dasarnya diperoleh karena adanya kepemilikan kekayaan
13 intelektual, pengetahuan teknis, suatu cipta karya yang dapat menghasilkan manfaat
14 bagi entitas. Hak ini dapat mengendalikan pemanfaatan aset tersebut dan membatasi
15 pihak lain yang tidak berhak untuk memanfaatkannya. Oleh karena itu Hak Paten dan
16 Hak Cipta sepanjang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan merupakan ATB.

17 4. Hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang

18 Hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang adalah suatu
19 kajian atau pengembangan yang memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial dimasa
20 yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai aset. Apabila hasil kajian tidak dapat
21 diidentifikasi dan tidak memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial maka tidak dapat
22 diakui sebagai ATB.

23 5. ATB yang mempunyai nilai sejarah/budaya

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

29 6. ATB dalam Pengerjaan

30 Suatu kegiatan perolehan ATB dalam pemerintahan, khususnya yang diperoleh secara
31 internal, sebelum selesai dikerjakan dan menjadi ATB, belum memenuhi salah satu

1 kriteria pengakuan aset yaitu digunakan untuk operasional pemerintah. Namun dalam
2 hal ini seperti juga aset tetap, aset ini nantinya juga diniatkan untuk digunakan dalam
3 pelaksanaan operasional pemerintahan, sehingga dapat diakui sebagai bagian dari
4 ATB.

5 **2.3.2 CARA PEROLEHAN**

6 Berdasarkan cara perolehan, ATB dapat berasal dari:

7 1. Pembelian

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

10 2. Pengembangan secara internal

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

16 3. Pertukaran

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

19 4. Kerjasama

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

26 5. Donasi/hibah

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

- 1
- 2 6. Warisan Budaya/Sejarah (*intangible heritage assets*)
- 3 Pemerintah dapat memegang banyak ATB yang berasal dari warisan sejarah, budaya,
- 4 atau lingkungan masa lalu. Aset ini pada umumnya dipegang oleh instansi pemerintah
- 5 dengan maksud tidak semata-mata untuk menghasilkan pendapatan, namun ada
- 6 alasan-alasan lain kenapa aset ini dipegang oleh pemerintah, misalnya karena
- 7 mempunyai nilai sejarah dan untuk mencegah penyalahgunaan hak atas aset ini oleh
- 8 pihak yang tidak bertanggung jawab. Suatu entitas harus mengidentifikasi dan mengakui
- 9 aset warisan ini sebagai ATB jika definisi dan kriteria pengakuan atas ATB telah
- 10 terpenuhi.

11

12 **2.3.3 MASA MANFAAT**

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

- 14 1. ATB dengan umur manfaat terbatas (*finite life*)

15 Umur manfaat ATB dalam kelompok ini dapat dibatasi dari umur atau banyaknya unit

16 produk yang dihasilkan, yang didasarkan pada harapan entitas untuk menggunakan

17 aset tersebut, atau faktor hukum atau faktor ekonomis mana yang lebih pendek.

- 18 2. ATB dengan umur manfaat yang tak terbatas (*indefinite life*)

19 Dari berbagai faktor relevan yang ada, ATB tertentu diyakini tidak mempunyai batas-

20 batas periode untuk memberikan manfaat kepada entitas. Oleh karena itu, atas ATB

21 yang mempunyai umur manfaat yang tak terbatas, harus dilakukan reviu secara berkala

22 untuk melihat kemampuan aset tersebut dalam memberikan manfaat.

BAB III

PENGAKUAN

3.1 PRINSIP UMUM PENGAKUAN

Untuk dapat diakui sebagai ATB maka suatu entitas harus dapat membuktikan bahwa pengeluaran atas aktivitas/kegiatan tersebut telah memenuhi:

1. Kriteria ATB; dan
2. Kriteria pengakuan.

Persyaratan pengakuan tersebut berlaku untuk pengeluaran pada saat pengakuan awal dan pengeluaran biaya setelah pengakuan awal. Pengakuan awal sebesar biaya perolehan untuk ATB yang berasal dari transaksi pertukaran atau untuk ATB yang dihasilkan dari internal entitas. Nilai wajar digunakan untuk ATB yang diperoleh melalui transaksi bukan pertukaran. Pengeluaran setelah pengakuan sebesar biaya yang dikeluarkan untuk menambah dan mengganti ATB yang memenuhi kriteria pengakuan ATB.

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

Sesuatu diakui sebagai ATB **jika dan hanya jika**:

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

1 Suatu entitas harus menilai kemungkinan manfaat ekonomi di masa datang yang
2 diharapkan atau jasa potensial dengan menggunakan dukungan asumsi logis yang mewakili
3 estimasi terbaik dari manajemen tentang kondisi ekonomi yang akan diperoleh selama umur
4 ekonomis dari ATB. Entitas menggunakan pertimbangan untuk menilai derajat kepastian
5 aliran manfaat ekonomi di masa datang sebagai akibat dari penggunaan ATB dengan basis
6 bukti-bukti yang tersedia pada saat pengakuan awal, dengan lebih menekankan pada bukti-
7 bukti eksternal.

8 **3.1.1 PENGAKUAN ATB YANG DIPEROLEH SECARA INTERNAL.**

9 Kadangkala sulit untuk menentukan apakah pengembangan secara internal atas ATB
10 memenuhi prinsip-prinsip pengakuan, terutama dalam:

- 11 1. mengidentifikasi apakah dan kapan aset yang diidentifikasi tersebut akan
12 menghasilkan manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan; dan
- 13 2. menentukan biaya perolehan dari aset tersebut secara memadai. Dalam hal tertentu,
14 biaya untuk menghasilkan ATB yang dikembangkan secara internal tidak dapat
15 dipisahkan dengan biaya entitas operasional harian pemerintah.

16 Oleh karenanya, untuk melengkapi prinsip-prinsip umum pengakuan dan pengukuran
17 di atas atas ATB, entitas harus menerapkan persyaratan dan pedoman dibawah ini.

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

- 20 1. Tahap penelitian atau riset
- 21 2. Tahap pengembangan

22 Jika pemerintah tidak dapat membedakan tahap penelitian/riset dengan tahap
23 pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal untuk menghasilkan ATB, pemerintah harus
24 memperlakukan seluruh pengeluaran atas aktivitas/kegiatan tersebut sebagai pengeluaran
25 dalam tahap penelitian/riset.

26 **3.1.1.1 TAHAP PENELITIAN/RISET**

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

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

4 Contoh-contoh dari kegiatan penelitian/riset adalah:

- 5 1. Kegiatan/aktivitas yang bertujuan untuk memperoleh pengetahuan baru (*new*
6 *knowledge*);
- 7 2. Pencarian untuk, evaluasi dan seleksi akhir atas, penerapan temuan hasil penelitian
8 atau pengetahuan lainnya;
- 9 3. Pencarian atas alternatif untuk material, peralatan, produk, proses, sistem ataupun
10 layanan;
- 11 4. Formula, rancangan, evaluasi dan seleksi akhir atas alternatif yang tersedia untuk
12 peningkatan material, peralatan, produk, proses, sistem dan layanan

13 **3.1.1.2 TAHAP PENGEMBANGAN**

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

- 17 1. Kelayakan teknis atas penyelesaian Aset Tidak Berwujud sehingga dapat tersedia untuk
18 digunakan atau dimanfaatkan;
- 19 2. Keinginan untuk menyelesaikan dan menggunakan atau memanfaatkan ATB tersebut;
- 20 3. Kemampuan untuk menggunakan dan memanfaatkan ATB tersebut;
- 21 4. Manfaat ekonomi dan atau sosial dimasa datang;
- 22 5. Ketersediaan sumber daya teknis, keuangan, dan lainnya yang cukup untuk
23 menyelesaikan pengembangan dan penggunaan atau pemanfaatan Aset Tidak
24 Berwujud tersebut;
- 25 6. Kemampuan untuk mengukur secara memadai pengeluaran-pengeluaran yang
26 diatribusikan ke ATB selama masa pengembangan.

27 Dalam tahap pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal, dalam beberapa kasus,
28 kemungkinan dapat diidentifikasi adanya ATB dan menunjukkan bahwa aset tersebut
29 akan menghasilkan manfaat ekonomis dimasa datang. Hal ini dikarenakan tahap

1 pengembangan atas suatu aktivitas/kegiatan merupakan kelanjutan (*further advance*) atas
2 tahap penelitian/riset.

3 Namun apakah hasil pengembangan tersebut nantinya akan menjadi ATB atau tidak
4 harus terlebih dahulu memenuhi kriteria di atas. Apabila telah memenuhi kriteria di atas dan
5 ditetapkan menjadi ATB, maka hanya pengeluaran yang terjadi setelah seluruh kriteria
6 tersebut tercapai yang dapat dikapitalisasi menjadi nilai perolehan, sedangkan pengeluaran
7 yang terjadi sebelum memenuhi kriteria tersebut dianggap sebagai beban pada saat
8 terjadinya.

9 Satu hal yang paling krusial di dalam menentukan apakah sesuatu dapat ditetapkan
10 sebagai ATB adalah penentuan apakah aset tersebut dapat dianggap mempunyai atau akan
11 menghasilkan manfaat ekonomi atau sosial di masa yang akan datang. Untuk menetapkan
12 apakah suatu kajian/pengembangan menghasilkan manfaat ekonomi dan atau sosial dimasa
13 yang akan datang, suatu entitas harus mampu mengidentifikasi mengenai:

- 14 1. Apa manfaat ekonomi dan atau sosial yang akan diperoleh dari hasil
15 kajian/pengembangan tersebut;
- 16 2. Siapa penerima manfaat ekonomi dan atau sosial tersebut;
- 17 3. Apakah aset tersebut akan digunakan oleh entitas atau pihak lain;
- 18 4. Jangka waktu manfaat tersebut akan diperoleh.

19 Contoh aktivitas-aktivitas pada tahap pengembangan adalah:

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

25 **3.1.1.3 PENELITIAN DIBIYAI INSTANSI LAIN**

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

29 Sesuai dengan konsep belanja dalam pemerintah dan konsep entitas maka entitas
30 yang memiliki anggaran adalah yang berhak mencatat aset apabila dari belanja yang

1 dikeluarkan dari anggaran tersebut menghasilkan aset walaupun penelitiannya dilakukan
2 oleh lembaga lain. Hal ini juga sesuai dengan Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2005
3 tentang Alih Teknologi Kekayaan Intelektual serta Hasil Kegiatan Penelitian dan
4 Pengembangan oleh Perguruan Tinggi dan Lembaga Penelitian dan Pengembangan bahwa
5 perguruan tinggi atau lembaga litbang yang memperoleh dana penelitian dari pemerintah
6 tidak dapat mengalihkan pemilikan kekayaan intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan
7 pengembangan yang dilakukan. Ini menunjukkan bahwa tidak ada kontrol terhadap aset
8 yang dihasilkan yang merupakan salah satu kriteria untuk mengakui ATB.

9 Namun demikian instansi pemerintah yang memberikan dana tidak dapat serta merta
10 mengakui ATB tersebut, kecuali jika memenuhi karakteristik ATB dan memenuhi kriteria
11 pengakuan. ATB yang berasal dari Penelitian dan Pengembangan, harus sesuai dengan
12 kriteria pengakuan ATB dan memenuhi kondisi pengakuan untuk biaya pada tahap
13 pengembangan, bukan biaya dalam tahap penelitian. Biaya perolehan ATB yang dihasilkan
14 secara internal dari pengembangan adalah sejumlah pengeluaran yang dilakukan sejak
15 tanggal ATB pertama kali memenuhi kriteria pengakuan. Sehingga tidak semua biaya
16 penelitian dan pengembangan yang telah dikeluarkan diakui sebagai ATB. Biaya penelitian
17 dikeluarkan dan biaya tahap pengembangan terkait dengan ATB tersebut sebelum kriteria
18 pengakuan dipenuhi tidak boleh diakui sebagai ATB. Dengan demikian harus ada
19 penjelasan yang memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan mengenai hal ini.

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

29 **3.1.2 PERLAKUAN KHUSUS UNTUK SOFTWARE KOMPUTER**

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

- 1 1. Untuk software yang diperoleh atau dibangun oleh internal instansi pemerintah dapat
2 dibagi menjadi dua, yaitu dikembangkan oleh instansi pemerintah sendiri atau oleh pihak
3 ketiga (kontraktor). Dalam hal dikembangkan oleh instansi pemerintah sendiri dimana
4 biasanya sulit untuk mengidentifikasi nilai perolehan dari software tersebut maka untuk
5 software seperti ini tidak perlu diakui sebagai ATB, selain itu software seperti ini
6 biasanya bersifat terbuka dan tidak ada perlindungan hukum hingga dapat dipergunakan
7 siapa saja, maka salah satu kriteria dari pengakuan ATB yaitu pengendalian atas suatu
8 aset menjadi tidak terpenuhi. Oleh karena itu untuk software yang dibangun sendiri yang
9 dapat diakui sebagai ATB adalah yang dikontrakkan kepada pihak ketiga.
- 10 2. Dalam kasus perolehan software secara pembelian, harus dilihat secara kasus per
11 kasus. Untuk pembelian software yang diniatkan untuk dijual atau diserahkan kepada
12 masyarakat oleh pemerintah maka software seperti ini harus dicatat sebagai persediaan.
13 Dilain pihak apabila ada software yang dibeli oleh pemerintah untuk digunakan sendiri
14 namun merupakan bagian integral dari suatu hardware (tanpa software tersebut,
15 hardware tidak dapat dioperasikan), maka software tersebut diakui sebagai bagian
16 harga perolehan hardware dan dikapitalisasi sebagai peralatan dan mesin. Biaya
17 perolehan untuk software program yang dibeli tersendiri dan tidak terkait dengan
18 hardware harus dikapitalisasi sebagai ATB setelah memenuhi kriteria perolehan aset
19 secara umum.

20 **3.1.2.1 PEROLEHAN SECARA PENGEMBANGAN INTERNAL**

21 Software komputer harus dianggap dihasilkan secara internal jika dikembangkan oleh
22 instansi pemerintah atau oleh kontraktor pihak ketiga atas nama pemerintah.

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

25 1. Tahap awal kegiatan

26 Pada tahap ini termasuk adalah perumusan konsep dan evaluasi alternative, penentuan
27 teknologi yang dibutuhkan, dan penentuan pilihan akhir terhadap alternative untuk
28 pengembangan software tersebut.

1 2. Tahap pengembangan aplikasi

2 Aktifitas pada tahap ini termasuk desain aplikasi, termasuk di dalamnya konfigurasi
3 software dan software interface, koding, menginstall ke hardware, testing, dan konversi
4 data yang diperlukan untuk mengoperasionalkan software.

5 3. Tahap setelah implementasi/operasionalisasi

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

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

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

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

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

16 **3.1.2.2 PEROLEHAN SECARA EKSTERNAL**

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

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

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

- 26 1. Perolehan software yang memiliki ijin penggunaan/masa manfaat lebih dari 12 bulan,
27 maka nilai perolehan software dan biaya lisensinya harus dikapitalisasi sebagai ATB.
28 Sedangkan perolehan software yang memiliki ijin penggunaan/masa manfaat kurang

1 dari atau sampai dengan 12 bulan, maka nilai perolehan software tidak perlu
2 dikapitalisasi.

3 2. Software yang diperoleh hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi dengan masa
4 manfaat lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi sebagai ATB. Software yang diperoleh
5 hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi kurang dari atau sampai dengan 12
6 bulan, tidak perlu dikapitalisasi.

7 3. Software yang tidak memiliki pembatasan ijin penggunaan dan masa manfaatnya lebih
8 dari 12 bulan harus dikapitalisasi. Software yang tidak memiliki pembatasan ijin
9 penggunaan dan masa manfaatnya kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak
10 perlu dikapitalisasi.

11 **3.1.2.3 PENGELUARAN BERIKUTNYA SETELAH PEROLEHAN**

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

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

- 24 1. Meningkatkan fungsi software;
- 25 2. Meningkatkan efisiensi software.

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

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

5 Berikut ini perlakuan akuntansi untuk perpanjangan lisensi:

- 6 1. Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan ijin penggunaan yang kurang dari
7 atau sampai dengan 12 bulan tidak perlu dikapitalisasi.
- 8 2. Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan ijin penggunaan yang lebih dari 12
9 bulan harus dikapitalisasi.

10 **3.1.3 PERLAKUAN UNTUK HAK PATEN**

11 Hak Paten adalah salah satu jenis ATB yang kemungkinan dapat dimiliki oleh
12 Pemerintah yang perolehannya dapat berasal dari hasil Kajian dan Pengembangan atas
13 penelitian yang dilakukan pemerintah atau pendaftaran atas suatu kekayaan/warisan
14 budaya/sejarah yang dimiliki.

15 Hak Paten yang diperoleh untuk melindungi kekayaan/warisan budaya/sejarah, maka
16 atas aset ini secara umum diakui pada saat dokumen hukum yang sah atas Hak Paten
17 tersebut telah diperoleh. Namun untuk mengantisipasi lamanya jangka waktu terbitnya
18 dokumen tersebut, maka entitas dapat mengakui sebagai Hak Paten terlebih dahulu
19 dengan nilai sebesar biaya pendaftarannya, kemudian memberikan penjelasan yang
20 memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

21 Dalam praktek selama ini di terdapat beberapa perlakuan pencatatan terhadap Hak
22 Paten dari hasil kajian/pengembangan yang memerlukan perlakuan khusus. Untuk Hak
23 Paten yang dalam proses pendaftaran dan dokumen sumber belum terbit, maka entitas
24 dapat mengakui sebagai Hak Paten terlebih dahulu dengan nilai sebesar biaya pendaftaran
25 ditambah nilai Hasil Kajian/Pengembangan yang telah dikapitalisasi sebagai ATB, kemudian
26 memberikan penjelasan yang memadai dalam CaLK.

27 **3.1.4 ASET TIDAK BERWUJUD DALAM Pengerjaan**

28 Terdapat kemungkinan pengembangan suatu Aset Tidak Berwujud yang diperoleh
29 secara internal yang jangka waktu penyelesaiannya melebihi satu tahun anggaran atau
30 pelaksanaan pengembangannya melewati tanggal pelaporan. Dalam hal terjadi seperti ini,
31 maka atas pengeluaran yang telah terjadi dalam rangka pengembangan tersebut sampai

- 1 dengan tanggal pelaporan harus diakui sebagai Aset Tidak Berwujud dalam pengerjaan
- 2 (*Intangible Asset-Work In Progress*), dan setelah pekerjaan selesai kemudian akan
- 3 direklasifikasi menjadi Aset Tidak Berwujud yang bersangkutan.

BAB IV

PENGUKURAN

4.1 PENGUKURAN PADA SAAT PEROLEHAN

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

4.1.1 PENGUKURAN ATB YANG DIPEROLEH SECARA EKSTERNAL

4.1.1.1 PEMBELIAN

Harga yang harus dibayar entitas untuk memperoleh suatu ATB akan mencerminkan harapan kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang diharapkan dimasa datang atau jasa potensial yang melekat pada aset tersebut akan mengalir masuk kedalam entitas tersebut. Dengan kata lain, entitas pemerintah mengharapkan adanya manfaat ekonomi ataupun jasa potensial yang mengalir masuk. Oleh karenanya, kriteria pengakuan umum harus dapat dipenuhi dalam perolehan ini.

ATB yang diperoleh melalui pembelian dinilai berdasarkan biaya perolehan. Bila ATB diperoleh secara gabungan, harus dihitung nilai per masing-masing aset, yaitu dengan mengalokasikan harga gabungan tersebut berdasarkan perbandingan nilai wajar masing-masing aset yang bersangkutan.

Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian biasanya dapat diukur secara andal, khususnya bila berkenaan dengan pembelian melalui pertukaran kas atau aset moneter lainnya.

Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian terdiri dari:

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

Contoh dari biaya yang dapat diatribusikan secara langsung adalah:

1. Biaya staff yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;

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

3 Contoh dari biaya yang bukan merupakan unsur ATB adalah:

- 4 1. Biaya untuk memperkenalkan produk atau jasa baru (termasuk biaya advertising dan
5 promosi);
- 6 2. Biaya untuk melaksanakan operasi pada lokasi baru atau sehubungan dengan pemakai
7 (*user*) baru atas suatu jasa (misalnya biaya pelatihan pegawai);
- 8 3. Biaya administrasi dan *overhead* umum lainnya.

9 Biaya-biaya perolehan ATB meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk menjadikan
10 aset tersebut dalam kondisi memiliki untuk beroperasi seperti yang diinginkan oleh
11 manajemen. Oleh karenanya, biaya-biaya yang dikeluarkan untuk menggunakan dan
12 memanfaatkan ATB bukan merupakan bagian dari perolehan ATB.

13 **4.1.1.2 PERTUKARAN**

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

19 **4.1.1.3 KERJASAMA**

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

23 **4.1.1.4 DONASI/HIBAH**

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

27 **4.1.2 PENGEMBANGAN SECARA INTERNAL**

28 ATB yang diperoleh dari pengembangan secara internal, misalnya hasil dari kegiatan
29 pengembangan yang memenuhi syarat pengakuan, nilai perolehannya diakui sebesar biaya

1 perolehan yang meliputi biaya yang dikeluarkan sejak ditetapkannya ATB tersebut memiliki
2 masa manfaat di masa yang akan datang sampai dengan ATB tersebut telah selesai
3 dikembangkan..

4 Pengeluaran atas unsur aset tidak berwujud yang awalnya telah diakui oleh entitas
5 sebagai beban tidak boleh diakui sebagai bagian dari harga perolehan ATB di kemudian
6 hari.

7 ATB yang dihasilkan dari pengembangan software komputer yang memerlukan tiga
8 tahap sebagaimana dimaksud dalam Bab III Aspek Pengakuan mengenai Perlakuan khusus
9 untuk software komputer, maka tahap yang dapat dilakukan kapitalisasi adalah tahap
10 pengembangan aplikasi, bila telah memenuhi kriteria dimaksud. Kapitalisasi dan dinilai
11 sebesar pengeluarannya.

12 **4.1.3 ASET BUDAYA/BERSEJARAH TAK BERWUJUD (*INTANGIBLE HERITAGE ASSETS*)**

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

17 **4.2 PENGUKURAN SETELAH PEROLEHAN**

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

BAB V

AMORTISASI, PENURUNAN NILAI, PENGHENTIAN

DAN PELEPASAN ATB

5.1 AMORTISASI

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

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

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

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

5.1.1 METODE AMORTISASI

Amortisasi dapat dilakukan dengan berbagai metode seperti metode garis lurus, metode saldo menurun dan metode unit produksi. Metode yang digunakan dipilih berdasarkan pola konsumsi manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dan diterapkan secara konsisten dari periode ke periode lainnya, kecuali terdapat perubahan dalam perkiraan pola konsumsi tersebut.

Metode amortisasi yang digunakan harus menggambarkan pola konsumsi entitas atas manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan. Jika pola tersebut tidak dapat ditentukan

1 secara andal, digunakan metode garis lurus. Amortisasi yang dibebankan setiap periode
2 disajikan dengan menyesuaikan akun ATB dan akun diinvestasikan pada Aset Lainnya.

3 Periode amortisasi dan metode amortisasi ditinjau setidaknya setiap akhir tahun buku.
4 Jika perkiraan masa manfaat aset berbeda secara signifikan dengan estimasi–estimasi
5 sebelumnya, periode amortisasi harus disesuaikan. Jika terjadi perubahan yang signifikan
6 dalam perkiraan pola konsumsi manfaat ekonomis dari ATB, metode amortisasi harus
7 disesuaikan untuk mencerminkan pola yang berubah tersebut. Seiring berjalannya waktu,
8 pola manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan mengalir ke entitas dari suatu aset
9 tidak berwujud dapat berubah. Misalnya, dapat timbul indikasi bahwa metode amortisasi
10 saldo menurun ternyata lebih tepat jika dibandingkan dengan metode garis lurus. Contoh
11 lainnya adalah apabila penggunaan hak yang diperoleh melalui suatu lisensi ditangguhkan
12 menunggu tindakan/putusan pada komponen lainnya dari suatu rencana kegiatan, manfaat
13 ekonomis yang timbul dari aset tersebut mungkin tidak diterima hingga periode berikutnya.

14 **5.1.2 AMORTISASI UNTUK ASET TIDAK BERWUJUD DENGAN MASA MANFAAT TERBATAS**

15 Amortisasi hanya dapat diterapkan atas ATB yang memiliki masa manfaat terbatas
16 dan pada umumnya ditetapkan dalam jumlah yang sama pada periode, atau dengan suatu
17 basis alokasi garis lurus.

18 Aset tidak berwujud dengan masa manfaat yang terbatas (seperti paten, hak cipta,
19 waralaba dengan masa manfaat terbatas, dll) harus diamortisasi selama masa manfaat atau
20 masa secara hukum mana yang lebih pendek.

21 Nilai sisa dari ATB dengan masa manfaat yang terbatas harus diasumsikan bernilai
22 nihil, kecuali:

- 23 1. Terdapat komitmen dari pihak ketiga yang akan mengambil alih ATB pada akhir masa
24 manfaat; atau
- 25 2. Terdapat pasar aktif atas aset tersebut dan:
 - 26 1) Nilai sisa dapat ditentukan dari referensi pasar tersebut
 - 27 2) Besar kemungkinannya bahwa pasar tersebut masih ada pada akhir masa manfaat

1 **5.1.3 AMORTISASI UNTUK ASET TIDAK BERWUJUD DENGAN MASA MANFAAT TAK**
2 **TERBATAS**

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

6 Masa manfaat suatu aset tidak berwujud yang tidak diamortisasi harus ditelaah setiap
7 periode untuk menentukan apakah kejadian atau keadaan dapat terus mendukung masa
8 manfaat aset tetap tak terbatas. Jika tidak, perubahan masa manfaat yang muncul dari tak
9 terbatas menjadi terbatas harus dibukukan dan nilai aset tak berwujud tersebut harus
10 disesuaikan nilainya untuk mencerminkan perubahan tersebut.

11 **5.2 PENURUNAN NILAI (*IMPAIRMENT*)**

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

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

24 Dalam hal terjadi indikasi penurunan nilai yang lebih cepat dari yang diperkirakan
25 semula maka hal tersebut perlu diungkapkan secara memadai dalam catatan atas laporan
26 keuangan. Jika terbukti aset tak berwujud tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomis di
27 masa mendatang, maka entitas dapat mengajukan proses penghapusan aset tak berwujud.
28 Penghapusan aset baru dapat dilakukan jika proses penghapusan aset telah dilakukan
29 sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

5.3 PENGHENTIAN DAN PELEPASAN ATB

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

Pelepasan ATB dilingkungan pemerintah lazim disebut sebagai pemindahtanganan. Sesuai dengan PMK Nomor 96/PMK.08/2007 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara dan Permendagri Nomor 17/2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Barang Milik Daerah, pemerintah dapat melakukan pemindahtanganan BMN/BMD yang di dalamnya termasuk ATB dengan cara:

1. dijual;
2. dipertukarkan;
3. dihibahkan; atau
4. dijadikan penyertaan modal negara/daerah.

Apabila suatu ATB tidak dapat digunakan karena ketinggalan jaman, tidak sesuai dengan kebutuhan organisasi yang makin berkembang, rusak berat, atau masa kegunaannya telah berakhir, maka ATB tersebut hakekatnya tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan, sehingga penggunaannya harus dihentikan. Selanjutnya, terhadap aset tersebut secara akuntansi dapat dilepaskan, namun harus melalui proses yang dalam terminologi PMK Nomor 96/PMK.08/2007 tentang pengelolaan BMN dan Permendagri Nomor 17/2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Barang Milik Daerah, disebut dengan penghapusan.

Apabila suatu ATB dihentikan dari penggunaannya, baik karena dipindahtangankan maupun karena berakhirnya masa manfaat/tidak lagi memiliki manfaat ekonomi, maka pencatatan akun ATB yang bersangkutan harus ditutup.

Dalam hal penghentian ATB merupakan akibat dari pemindahtanganan dengan cara dijual atau dipertukarkan sehingga pada saat terjadinya transaksi belum seluruh nilai buku ATB yang bersangkutan habis disusutkan, maka selisih antara harga jual atau harga

- 1 pertukarannya dengan nilai buku ATB terkait diperlakukan sebagai penambah atau
- 2 pengurang ekuitas dana. Penerimaan kas akibat penjualan dibukukan sebagai pendapatan
- 3 dan dilaporkan pada Laporan Realisasi Anggaran.

BAB VI

PENCATATAN, PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN

6.1 PENCATATAN ASET TIDAK BERWUJUD

Ilustrasi pencatatan Aset Tidak Berwujud adalah sebagai berikut:

Pemerintah Daerah X telah membeli Hak Paten atas Temuan yang berhubungan dengan penggunaan dan pemanfaatan mesin pengelola sampah menjadi pupuk dari Perusahaan Y. Perusahaan dimaksud menjual hak paten tersebut dengan nilai Rp. 1 milyar kepada Pemda X.

Jurnal akuntansi nya adalah:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Aset Lainnya- Aset Tidak Berwujud</i>	<i>1 milyar</i>	
	XXX	<i>Diinvestasikan dalam Aset Lainnya</i>		<i>1 milyar</i>

Instansi B berhasil membuat disain struktur jembatan dan disain tersebut telah digunakan oleh Instansi lain bahkan perusahaan swasta untuk membuat jembatan di Indonesia. Instansi telah mengembangkan disain tersebut dengan biaya keseluruhan Rp. 700 juta.

Jurnal akuntansinya adalah:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Aset Lainnya- Aset Tidak Berwujud</i>	<i>700 juta</i>	
	XXX	<i>Diinvestasikan dalam Aset Lainnya</i>		<i>700 juta</i>

Instansi X mendapat hibah dari perusahaan software berupa software yang dapat digunakan oleh Instansi itu sendiri atau dapat digunakan oleh pihak lain namun Instansi

1 tersebut mendapatkan imbalan secara ekonomi. Nilai software yang dihibahkan tersebut
 2 telah diestimasi memiliki nilai wajar sebesar Rp 1,5 milyar.

3 Jurnal akuntansinya:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Aset Lainnya- Aset Tidak Berwujud</i>	<i>1,5 milyar</i>	
	XXX	<i>Diinvestasikan dalam Aset Lainnya</i>		<i>1,5 milyar</i>

4

5 **6.2 PENYAJIAN ATB**

6 Sebagaimana Lampiran III B pada Lampiran II Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun
 7 2010 tentang SAP dan Buletin Teknis 01 tentang Penyusunan Neraca Awal Pemerintah
 8 Pusat, ATB disajikan dalam neraca sebagai bagian dari “Aset Lainnya”.

9

NERACA

10

Per 31 Desember 20X1

ASET		KEWAJIBAN		
Aset Lancar			Kewajiban Jangka Pendek	
.....			Kewajiban Jangka Panjang	
Aset Tetap				
.....			EKUITAS DANA	
Aset Lainnya	XXX		.....
Aset Tidak Berwujud	XXX		Dinvestasikan dalam Aset Lainnya	XXX

11

12 **6.3 PENGUNGKAPAN ATB**

13 Laporan keuangan harus mengungkapkan hal-hal sebagai berikut untuk setiap
 14 golongan aset tidak berwujud, dengan membedakan antara aset tidak berwujud yang
 15 dihasilkan secara internal dan aset tidak berwujud lainnya.:

- 1 1. Masa manfaat atau tingkat amortisasi yang digunakan. Apakah masa manfaatnya
2 terbatas atau tidak terbatas;
- 3 2. Metode amortisasi yang digunakan, jika aset tidak berwujud tersebut terbatas masa
4 manfaatnya;
- 5 3. Rincian masing-masing pos ATB yang signifikan
- 6 4. Nilai tercatat bruto dan akumulasi amortisasi (yang digabungkan dengan akumulasi rugi
7 penurunan nilai) pada awal dan akhir periode;
- 8 5. Unsur pada laporan keuangan yang di dalamnya terdapat amortisasi aset tidak
9 berwujud; dan
- 10 6. Rekonsiliasi nilai tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - 11 1) Penambahan aset tidak berwujud yang terjadi, dengan mengungkapkan secara
12 terpisah penambahan yang berasal dari pengembangan di dalam entitas;
 - 13 2) Penghentian dan pelepasan aset tidak berwujud;
 - 14 3) Amortisasi yang diakui selama periode berjalan;
 - 15 4) Perubahan lainnya dalam nilai tercatat selama periode berjalan.
- 16 7. Kondisi ATB yang mengalami penurunan nilai yang signifikan (*impaired*)
 - 17 Disamping informasi-informasi di atas, entitas juga perlu melaporkan perubahan-
18 perubahan terhadap:
 - 19 1. Periode amortisasi;
 - 20 2. Metode amortisasi; atau
 - 21 3. Nilai sisa.
 - 22 Laporan Keuangan juga harus mengungkapkan :
 - 23 1. Alasan penentuan atau faktor-faktor penting penentuan masa manfaat suatu aset tidak
24 berwujud;
 - 25 2. Penjelasan, nilai tercatat, dan periode amortisasi yang tersisa dari setiap aset tidak
26 berwujud yang material bagi laporan keuangan secara keseluruhan;
 - 27 3. Keberadaan ATB yang dimiliki bersama.

1 **6.3.1 PENGELUARAN RISET DAN PENGEMBANGAN**

2 Laporan Keuangan harus mengungkapkan jumlah keseluruhan pengeluaran riset dan
3 pengembangan yang diakui sebagai beban dalam periode berjalan. Pengeluaran riset dan
4 pengembangan terdiri atas semua pengeluaran yang dapat dikaitkan secara langsung
5 dengan kegiatan riset dan pengembangan atau yang dapat dialokasikan, secara rasional
6 dan konsisten pada kegiatan-kegiatan tersebut.

7 **6.3.2 INFORMASI LAIN**

8 Entitas juga perlu mengungkapkan gambaran mengenai setiap aset tidak berwujud
9 yang sudah sepenuhnya diamortisasi yang masih digunakan.

BAB VII

ILUSTRASI

7.1 SOFTWARE

Software merupakan salah satu yang berpotensi untuk menjadi ATB. Namun harus dipisahkan antara software yang dapat dikategorikan menjadi ATB dan yang tidak.

Dalam suatu pembelian peralatan komputer misalnya, terdapat software sistem operasi yang berfungsi menjalankan peralatan komputer tersebut. Apabila peralatan komputer tersebut tidak dilengkapi dengan sistem operasi ini maka peralatan komputer tidak dapat menjalankan fungsinya. Untuk software yang seperti ini bukan merupakan bagian yang terpisah dari peralatan komputer, sehingga tidak dapat dikategorikan ATB.

Apabila kemudian peralatan komputer tersebut dilengkapi dengan software lain misalnya untuk aplikasi pengetikan, presentasi, desain, pengolahan data statistik dan lain sebagainya, maka ini merupakan software yang terpisah dari peralatan komputer yang berarti harus diakui sebagai ATB.

7.2 PATENT

Departemen Pekerjaan Umum membangun jembatan yang merupakan hasil desain dari LIPI. Dengan digunakannya desain ini untuk membangun jembatan tersebut, maka desain ini dapat dianggap telah memberikan manfaat ekonomi dan mempunyai manfaat masa yang akan datang bagi LIPI, namun oleh LIPI desain ini belum dipatenkan. Sehingga untuk pencatatannya pada Laporan Keuangan, harus dimasukkan sebagai ATB karena sudah memenuhi kriteria, namun bukan sebagai Paten tetapi sebagai Hasil Kajian Yang Memberikan Manfaat Masa Yang Akan Datang. Apabila nantinya pihak LIPI mendaftarkan Patennya, maka seluruh hasil kajian yang telah dikapitalisasi termasuk biaya pendaftaran harus dikapitalisasi menjadi Hak Paten dalam neraca. Pihak LIPI harus memberikan penjelasan yang memadai mengenai pencatatan Hak Paten walaupun sertifikat patennya belum terbit.

7.3 PENGEMBANGAN

Suatu lembaga penelitian pemerintah mengadakan riset untuk mengembangkan peralatan dan perlengkapan kedokteran yang dapat meningkatkan efektifitas dan efisiensi

1 prosedur pembedahan. Cakupan riset ini adalah meneliti perlengkapan yang digunakan
2 untuk menutup luka setelah pembedahan, seperti benang jahit untuk luka bedah. Setelah
3 melakukan penelitian selama beberapa waktu, para peneliti tersebut menemukan kombinasi
4 microfiber yang apabila digunakan sebagai benang jahit luka bedah terbukti melalui test
5 awal mempunyai daya tahan yang lebih baik dibandingkan benang jahit luka bedah yang
6 ada sekarang. Para peneliti percaya bahwa benang jahit luka bedah yang baru ini sangat
7 efektif digunakan untuk pembedahan luka bedah yang besar.

8 Hasil penelitian tersebut kemudian dipresentasikan di depan pimpinan lembaga
9 penelitian tersebut. Pimpinan lembaga penelitian, berdasarkan penilaian atas presentasi
10 tersebut memutuskan bahwa hasil kajian dan pengembangan dari kegiatan ini akan
11 meningkatkan kualitas layanan kepada pasien pembedahan dan secara resmi menetapkan
12 peneliti dan anggaran untuk pengembangan lebih lanjut.

13 Lembaga penelitian pemerintah tersebut harus mulai mengakui pengeluaran yang
14 terkait dengan pengembangan benang jahit luka bedah yang baru untuk dikapitalisasi dalam
15 neraca sejak ada keputusan resmi dari pimpinan lembaga. Pada titik ini, kriteria khusus
16 untuk pengakuan Hasil Kajian Yang Memberikan Manfaat dalam Jangka Panjang sebagai
17 ATB yang dihasilkan secara internal telah terpenuhi. Tujuan dari kegiatan telah teridentifikasi
18 yaitu pembuatan benang jahit luka bedah baru. Lembaga penelitian telah menentukan
19 bahwa hasil pengembangan riset/kajian akan memberikan peningkatan jasa pelayanan
20 kepada pasien bedah di rumah sakit. Test awal dan riset lainnya yang telah dilakukan
21 memberikan gambaran kelayakan teknis untuk pembuatan bahan benang jahit luka bedah
22 yang baru. Selain itu, komitmen pimpinan lembaga penelitian dengan penetapan peneliti dan
23 anggaran untuk membiayai kegiatan tersebut menunjukkan niat, kemampuan dan kemauan
24 untuk melanjutkan dan menyelesaikan kegiatan tersebut. Semua pengeluaran yang telah
25 dikeluarkan sebelum keputusan resmi pimpinan lembaga penelitian dianggap sebagai biaya
26 pada saat terjadinya.

27 **7.4 PENGEMBANGAN SOFTWARE SECARA INTERNAL**

28 Berikut ini adalah contoh pengakuan perolehan software yang melalui pengembangan
29 internal. Pada bulan Juli 2012, Direktorat Jenderal Pajak mengidentifikasi adanya kebutuhan
30 aplikasi komputer baru untuk assessment pajak. Dari bulan Juli sampai Oktober 2012 tim ini
31 telah melakukan beberapa pekerjaan yaitu:

- 1 • Menentukan spesifikasi aplikasi komputer baru melalui wawancara kepada operator
2 aplikasi dan pengguna dari informasi yang dihasilkan oleh aplikasi.
- 3 • Menentukan spesifikasi sistem untuk aplikasi baru, termasuk menilai kesesuaian antara
4 aplikasi yang telah ada dengan aplikasi yang terhubung misalnya sistem pelaporan
5 keuangan.
- 6 • Menilai sumber daya teknologi informasi internal yang dipunyai untuk menentukan
7 apakah aplikasi dapat dikembangkan secara internal atau membeli aplikasi komersial.
- 8 • Menerbitkan proposal permintaan untuk paket aplikasi komersial dan jasa instalasi dan
9 melaksanakan wawancara dengan pihak penyedia barang.

10 Berdasarkan rekomendasi dari tim, maka diadakan pengadaan barang dan jasa untuk
11 pekerjaan pengembangan aplikasi tersebut dengan nilai kontrak sebesar Rp 15 Milyar
12 kepada Perusahaan A untuk membeli lisensi aplikasi yang dimiliki perusahaan tersebut yang
13 akan dimodifikasi untuk memenuhi kebutuhan Ditjen Pajak. Ditjen Pajak juga
14 menganggarkan untuk tahun 2013 sebesar Rp 16 Milyar untuk belanja aplikasi ini.

15 Instalasi aplikasi dilaksanakan mulai Januari sampai Juli 2013. Pengujian aplikasi dan
16 hasil modifikasi selesai bulan Oktober 2013, dimana pada titik ini dapat dikatakan bahwa
17 aplikasi secara substansi telah selesai dan dapat dioperasionalkan. Penginputan data
18 penilaian pajak 2014 kedalam aplikasi serta pelatihan kepada pengguna dan operator
19 aplikasi dilakukan antara bulan Oktober sampai dengan Desember 2013, sehingga aplikasi
20 dapat digunakan untuk tahun anggaran 2014.

21 Ditjen Pajak menentukan bahwa pembiayaan keseluruhan kegiatan aplikasi komputer
22 ini adalah sebesar Rp 17,15 Milyar, yang terdiri dari:

- 23 • Pengeluaran terkait pekerjaan tim dari bulan Juli sampai dengan November 2012
24 sebesar Rp 1,5 Milyar.
- 25 • Pengeluaran untuk pembelian aplikasi dan jasa instalasi Rp 14,6 Milyar.
- 26 • Pengeluaran honor dan biaya terkait lainnya untuk pegawai yang terlibat dalam instalasi
27 dan pengujian aplikasi Rp 0,5 Milyar.
- 28 • Pengeluaran untuk pelatihan pengguna dan operator aplikasi Rp 0,3 Milyar.
- 29 • Pengeluaran honor and biaya terkait lainnya untuk pegawai yang terlibat dalam
30 memasukkan data penilaian pajak 2014 Rp 0,25 Milyar.

1 Dari data-data di atas, aktifitas yang dilakukan oleh tim harus dianggap sebagai
2 tahapan awal kegiatan, dan pengeluaran-pengeluaran yang terkait harus diperlakukan
3 sebagai biaya pada saat terjadinya. Sehingga, untuk tahun anggaran yang berakhir tanggal
4 31 Desember 2012, Ditjen Pajak akan mencatat pengeluaran yang terkait dengan kegiatan
5 tim sebesar Rp 1,5 Milyar sebagai biaya.

6 Perolehan lisensi untuk penggunaan aplikasi komersial, modifikasi, dan instalasi serta
7 ujicoba yang dilaksanakan tahun 2013 harus dianggap sebagai aktifitas tahapan
8 pengembangan aplikasi. Pengeluaran yang terkait sebesar Rp 15,1 Milyar harus
9 dikapitalisasi pada neraca tahun 2013 karena tahapan awal kegiatan sudah selesai pada
10 November 2013, dan Ditjen Pajak telah menganggarkan belanja untuk pengembangan
11 aplikasi tahun 2013 yang menunjukkan bukti komitmen mereka untuk menyelesaikan
12 kegiatan tersebut.

13 Aktifitas pelatihan yang dilakukan tahun 2013 harus dianggap sebagai tahapan
14 aktifitas setelah implementasi/operasional dan dianggap sebagai biaya saat terjadinya.
15 Begitupun juga dengan pengeluaran yang terkait aktifitas memasukkan data ke dalam
16 aplikasi harus diperlakukan sebagai biaya saat terjadinya. Dengan demikian total
17 pengeluaran sebesar Rp 0,55 Milyar dari kedua aktifitas dimaksud harus dicatat sebagai
18 biaya.

19 **7.5 PERPANJANGAN LISENSI SOFTWARE**

20 Suatu satker pemerintah memperpanjang lisensi pemakaian aplikasi antivirus yang
21 akan segera habis masa pakainya. Perpanjangan lisensi pemakaian antivirus ini untuk masa
22 dua tahun. Oleh karena perolehan perpanjangan lisensi ini lebih dari 12 bulan maka
23 pengeluaran untuk memperolehnya harus dikapitalisasi.

24

DAFTAR PUSTAKA

- 1
- 2
- 3 *Australian Capital Territory, Accounting Policy, Software and Intangible Assets for*
- 4 *Reporting Periods Ending on or after 30 June 2009*
- 5 Ikatan Akuntan Indonesia, *Standar Akuntansi Keuangan*, Jakarta, 2009.
- 6 International Federation of Accountants, *International Public Sector Accounting*
- 7 *Pronouncements*, New York, 2010.
- 8 Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang*
- 9 *Standar Akuntansi Pemerintahan - Lampiran II*, Jakarta, 2010.
- 10 Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2005 tentang*
- 11 *Alih Teknologi Kekayaan Intelektual serta Hasil Kegiatan Penelitian dan*
- 12 *Pengembangan oleh Perguruan Tinggi dan Lembaga Penelitian dan*
- 13 *Pengembangan*, Jakarta, 2005.