

Buletin Teknis 11

Aset Tidak Berwujud

PROGRAM PERCEPATAN AKUNTABILITAS KEUANGAN PEMERINTAH
2012

Latar Belakang

- Paragraf 50 dan 60 PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan (klasifikasi dan penyajian ATB dalam Neraca);
- Buletin Teknis 01 tentang Penyajian Neraca Awal Pemerintah Pusat (Jenis ATB);
- Perlu penjelasan lebih detail;
- Kompleksitas transaksi ATB yang semakin tinggi;
- Tingkat materialitas yang semakin tinggi.

Tujuan

- Tujuan dari Buletin Teknis ini adalah untuk memberikan pedoman perlakuan akuntansi atas ATB yang tidak secara khusus diatur pada satu standar atau buletin teknis lainnya.

Ruang Lingkup

Buletin teknis ini mengatur perlakuan ATB pemerintah, *kecuali*:

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

Definisi

- Secara umum, ATB didefinisikan sebagai aset non-moneter yang dapat diidentifikasi dan tidak mempunyai wujud fisik.

Kriteria Umum ATB

- Dapat diidentifikasi
- Pengendalian
- Manfaat ekonomi/sosial masa depan

Jenis-jenis ATB

■ Sumber Daya

- *Software*, Lisensi, Hak Paten/Cipta, Hasil Kajian/Pengembangan Yang Memberikan Manfaat Jangka Panjang, karya seni yang mempunyai nilai sejarah/budaya, ATB dalam Pengerjaan.

■ Cara Perolehan

- Pembelian, Pengembangan Secara Internal, Pertukaran, Kerjasama, Donasi/Hibah, Warisan Budaya/Sejarah

■ Masa Manfaat

- Terbatas, Tidak Terbatas

Prinsip Umum Pengakuan

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

- Definisi dari ATB; dan
- Kriteria pengakuan.

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

- 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
- Biaya perolehan atau nilai wajarnya dapat diukur dengan andal.

Pengakuan *Internally Generated* ATB

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

- Tahap penelitian atau riset
- 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.

Tahap Penelitian (Riset)

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

Tahap Pengembangan

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

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

Tahap Pengembangan (Cont.)

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

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

Penelitian Dibiayai Instansi Lain

- Sesuai dengan konsep belanja dalam pemerintah dan konsep entitas maka entitas yang memiliki anggaran adalah yang berhak mencatat aset apabila dari belanja yang dikeluarkan dari anggaran tersebut menghasilkan aset walaupun penelitiannya dilakukan oleh lembaga lain.
- Instansi pemerintah yang memberikan dana tidak dapat serta merta mengakui ATB tersebut, karena harus sesuai dengan kriteria pengakuan yaitu pada saat pengembangan sudah dapat dianggap mempunyai manfaat ekonomi dan/atau jasa potensial dimasa yang akan datang.

Perlakuan Khusus Untuk *Software*

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

- 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).
- Software yang dibeli tersendiri dan tidak terkait dengan hardware harus dikapitalisasi sebagai ATB setelah memenuhi kriteria perolehan aset secara umum.
- Software yang diniatkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat oleh pemerintah maka software seperti ini harus dicatat sebagai persediaan. Apabila software yang dibeli oleh pemerintah untuk digunakan sendiri namun merupakan bagian integral dari suatu hardware, maka software tersebut diakui sebagai bagian harga perolehan hardware dan dikapitalisasi sebagai peralatan dan mesin.

Perolehan software secara Pengembangan Internal

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

Tahapan pengembangan software secara internal sebagai berikut:

- Tahap awal proyek
- Tahap pengembangan aplikasi
- Tahap setelah implementasi/operasionalisasi

Perolehan software secara Pengembangan Internal (Cont.)

- Semua pengeluaran yang terkait dengan aktifitas pada tahap awal proyek harus menjadi beban pada saat terjadinya.
- Semua pengeluaran pada tahap pengembangan aplikasi harus dikapitalisasi apabila memenuhi kondisi-kondisi sebagai berikut:
 - Pengeluaran terjadi setelah tahap awal proyek selesai; dan
 - Pemerintah berkuasa dan berjanji untuk membiayai, paling tidak untuk periode berjalan.
- Semua pengeluaran yang terkait dengan aktivitas pada tahap setelah implementasi/operasionalisasi harus dianggap sebagai beban pada saat terjadinya.

Perolehan software secara external

Hal-hal yang perlu diidentifikasi terlebih dahulu sebelum pengakuan adalah:

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

Perolehan software secara external (Cont.)

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

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

Pengeluaran Berikutnya Setelah Perolehan Software

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

- Meningkatkan fungsi software;
- Meningkatkan efisiensi software.

Pengeluaran Berikutnya Setelah Perolehan Software (Cont.)

Perlakuan akuntansi untuk perpanjangan lisensi:

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

Perlakuan Untuk Hak Paten

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

Perlakuan Untuk Hak Paten (Cont.)

- Hak Paten yang diperoleh untuk melindungi terhadap kekayaan/warisan budaya/sejarah, diakui pada saat dokumen hukum yang sah diperoleh. Apabila dokumen tersebut belum terbit, kemudian memberikan penjelasan dalam CaLK.
- Hak Paten dari hasil kajian/pengembangan yang dalam proses pendaftaran dan dokumen sumber belum terbit, dapat diakui sebagai Hak Paten terlebih dahulu dengan nilai sebesar biaya pendaftaran ditambah nilai Hasil Kajian/Pengembangan yang telah dikapitalisasi sebagai ATB, kemudian memberikan penjelasan yang memadai dalam CaLK.

ATB Dalam Pengerjaan

- Pengembangan suatu Aset Tidak Berwujud yang diperoleh secara internal yang penyelesaiannya melebihi satu tahun anggaran atau pelaksanaan pengembangannya melewati tanggal pelaporan, maka atas pengeluaran yang telah terjadi dalam rangka pengembangan tersebut sampai dengan tanggal pelaporan harus diakui sebagai Aset Tidak Berwujud dalam pengerjaan (*Intangible Asset-Work In Progress*), dan setelah pekerjaan selesai kemudian akan direklasifikasi menjadi Aset Tidak Berwujud yang bersangkutan.

Pengukuran ATB yang diperoleh secara external

Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian terdiri dari:

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

Contoh dari biaya yang dapat diatribusikan secara langsung adalah:

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

Pengukuran ATB yang diperoleh secara external (Cont.)

- Perolehan ATB dari pertukaran aset dinilai sebesar nilai wajar dari aset yang diserahkan. Apabila terdapat aset lainnya dalam pertukaran, misalnya kas, pengukuran dinilai sebesar aset yang dipertukarkan ditambah dengan kas yang diserahkan.
- ATB dari 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.

Pengukuran ATB yang diperoleh secara internal

- ATB dari kegiatan pengembangan yang memenuhi syarat pengakuan, diakui sebesar biaya perolehan yang meliputi biaya yang dikeluarkan sejak memenuhi kriteria pengakuan.
- Pengeluaran atas unsur tidak berwujud yang awalnya telah diakui oleh entitas sebagai beban tidak boleh diakui sebagai bagian dari harga perolehan ATB di kemudian hari.
- ATB yang dihasilkan dari pengembangan software komputer, maka pengeluaran yang dapat dikapitalisasi adalah pengeluaran tahap pengembangan aplikasi.

Intangible Heritage Asset

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

Amortisasi

Amortisasi adalah penyusutan terhadap ATB yang dialokasikan secara sistematis dan rasional selama masa manfaatnya. 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.

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

Penurunan Nilai

- Suatu aset turun nilainya jika nilai tercatatnya melebihi nilai yang dapat diperoleh kembali.
- Kadang hal-hal yang terjadi setelah pembelian aset dan sebelum berakhirnya estimasi masa manfaat menjadi penyebab yang menurunkan nilai aset dan memerlukan penghapusan segera. Dengan demikian untuk menurunkan nilai aset tidak harus dengan membuat alokasi biaya perolehan yang normal sepanjang periode tertentu.

Penghentian dan Pelepasan ATB

Pelepasan ATB dilingkungan pemerintah lazim disebut sebagai pemindahtanganan. Sesuai dengan PMK Nomor 96/PMK.08/2007 tentang pengelolaan BMN, pemerintah dapat melakukan pemindahtanganan BMN yang di dalamnya termasuk ATB dengan cara:

- dijual;
- dipertukarkan;
- dihibahkan; atau
- dijadikan penyertaan modal negara/daerah.

Penyajian dan Pengungkapan

NERACA 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

Terima Kasih