

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Penelitian

Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Pasal 44 menyebutkan bahwa penatausahaan Barang Milik Negara (BMN) merupakan bagian dari *life cycle asset management* yang wajib dilaksanakan oleh Pengguna Barang dan Kuasa Pengguna Barang dengan sebaik-baiknya. Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 120/PMK.06/2007 tentang Penatausahaan Barang Milik Negara, salah satu objek penatausahaan BMN adalah Aset Tak Berwujud (ATB).

Kantor Pusat Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (KP DJBC) merupakan salah satu Kuasa Pengguna Barang di lingkungan Kementerian Keuangan yang mengelola dan menatausahakan ATB dengan materialitas yang signifikan. Berdasarkan laporan BMN KP DJBC tahun anggaran 2014 (*audited*), nilai ATB KP DJBC tahun 2014 adalah sebesar Rp101.686.224.755,00 dimana semuanya dalam bentuk *software* komputer. Jika dibandingkan dengan total nilai ATB pada tingkat eselon I DJBC, nilai tersebut mencapai 99%, yang berarti bahwa 99% ATB pada DJBC dikelola dan ditatausahakan oleh KP DJBC. Sedangkan jika dibandingkan dengan total nilai ATB pada Kementerian Keuangan, nilai tersebut mencapai 17%.

Dalam penatausahaan ATB, di dalamnya termasuk melaksanakan tugas dan fungsi akuntansi ATB yang terdiri dari pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan berdasarkan ketentuan yang berlaku. Ketentuan yang berlaku terkait akuntansi penatausahaan ATB yaitu Buletin Teknis Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 11 tentang Akuntansi Aset Tak Berwujud (Bultek 11), PMK Nomor 120/PMK.06/2007 dan PMK Nomor 219/PMK.05/2013 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat. Namun pada KP DJBC terdapat ketidaksesuaian pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan ATB dengan ketentuan yang berlaku.

Ketidaksesuaian terkait pengakuan ATB pada KP DJBC yaitu berdasarkan laporan BMN ATB TA 2014 (*audited*) terdapat *hardware* berupa dua unit *server* dengan tipe *Sun SPARC Enterprise M8000* senilai Rp12.290.274.678,00 dan enam unit *I/O expansion for database* senilai Rp3.871.611.513,00 yang tidak memenuhi kriteria pengakuan ATB tetapi diakui dan dicatat sebagai ATB. Padahal berdasarkan ketentuan yang berlaku seharusnya *hardware* diakui dalam pos aset tetap.

Ketidaksesuaian terkait pengukuran ATB pada KP DJBC yaitu bahwa berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan atas pemeriksaan terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Pusat tahun 2014 ditemukan bahwa pemerintah belum menerapkan amortisasi atas ATB, yang berarti bahwa KP DJBC juga belum menerapkan amortisasi terhadap ATBnya. Hal ini tidak sesuai dengan Bultek 11 dan PMK Nomor 219/PMK.05/2013 yang menyatakan bahwa untuk ATB yang mempunyai masa manfaat terbatas harus dilakukan amortisasi.

Ketidaksesuaian terkait penyajian dan pengungkapan ATB pada KP DJBC yaitu bahwa hasil pemantauan Tim Audit BPK tahun anggaran 2014 terhadap Laporan

Keuangan Kemenkeu menemukan bahwa Laporan BMN ATB di Lingkungan Kemenkeu termasuk pada KP DJBC belum menunjukkan kondisi sebenarnya yang disebabkan ATB yang sudah tidak digunakan lagi sebagai penunjang tugas dan fungsi satuan kerja masih dicatat dan belum dihentikan dari penggunaan dan ATB yang sudah dihentikan dari penggunaan belum dihapusbukukan. Hal ini tidak sesuai dengan Bultek 11 dan PMK Nomor 219/PMK.05/2013 dimana untuk ATB yang sudah tidak digunakan lagi harus dihentikan dan dilepaskan.

Dari ketidaksesuaian akuntansi penatausahaan ATB pada KP DJBC dengan ketentuan yang berlaku di atas, dapat dilihat bahwa pada pemeriksaan dan pemantauan atas laporan keuangan dan laporan BMN tahun 2014, BPK mulai fokus pada akuntansi penatausahaan ATB. Dengan demikian pada tahun-tahun selanjutnya BPK akan semakin menggali permasalahan yang terdapat pada akuntansi penatausahaan ATB dari level Kuasa Pengguna Barang dan Pengguna Barang sampai dengan level Pemerintah Pusat.

Sebagai instansi pusat, KP DJBC selalu menjadi langganan objek pemeriksaan BPK setiap tahunnya. Dilihat dari materialitas nilai ATB pada KP DJBC, jika permasalahan terkait ketidaksesuaian pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan ATB dengan ketentuan yang berlaku pada KP DJBC tidak segera ditemukan solusinya maka akan menjadi sasaran empuk temuan BPK. Hal tersebut selain dapat mempengaruhi kualitas Laporan BMN KP DJBC itu sendiri, tetapi juga dapat mempengaruhi kualitas Laporan BMN Eselon I DJBC, bahkan Laporan BMN Kementerian Keuangan.

Untuk dapat memformulasikan solusi agar akuntansi penatausahaan ATB pada KP DJBC dapat sesuai dengan ketentuan yang berlaku, maka terlebih dahulu perlu diketahui penyebab dari permasalahan tersebut. Berdasarkan pemikiran tersebut, penulis bermaksud untuk menganalisis secara mendalam terkait penyebab pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan ATB pada KP DJBC tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku, sehingga dapat diformulasikan suatu pemecahan masalah yang dapat meminimalisir ketidaksesuaian tersebut. Penelitian ini penulis tuangkan dalam skripsi yang berjudul “ANALISIS ATAS PENGAKUAN, PENGUKURAN, PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN ASET TAK BERWUJUD PADA KANTOR PUSAT DIREKTORAT JENDERAL BEA DAN CUKAI”.

B. Ruang Lingkup Penelitian

Penelitian ini meliputi proses pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan ATB berupa *software* komputer pada KP DJBC pada tahun anggaran 2010 sampai dengan 2014 yang dibandingkan dengan ketentuan yang berlaku, untuk kemudian dieksplorasi penyebab atas permasalahan yang terjadi.

C. Rumusan Masalah

Permasalahan yang dibahas dalam penelitian ini adalah:

1. Mengapa terjadi ketidaksesuaian antara pengakuan ATB pada KP DJBC dengan ketentuan yang berlaku?
2. Mengapa terjadi ketidaksesuaian antara pengukuran ATB pada KP DJBC dengan ketentuan yang berlaku?
3. Mengapa terjadi ketidaksesuaian antara penyajian dan pengungkapan ATB pada KP DJBC dengan ketentuan yang berlaku?

D. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah:

1. Menganalisis penyebab ketidaksesuaian antara pengakuan ATB pada KP DJBC dengan ketentuan yang berlaku.
2. Menganalisis penyebab ketidaksesuaian antara pengukuran ATB pada KP DJBC dengan ketentuan yang berlaku.
3. Menganalisis penyebab ketidaksesuaian antara penyajian dan pengungkapan ATB pada KP DJBC dengan ketentuan yang berlaku.

E. Manfaat Penelitian

Adapun manfaat yang diharapkan dari penelitian ini, yaitu:

1. Memberikan gambaran bagi KP DJBC terkait penyebab ketidaksesuaian pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan ATB dengan ketentuan yang berlaku serta memberikan solusi untuk mengatasi permasalahan tersebut.
2. Sebagai informasi bagi akademisi terkait penyebab ketidaksesuaian pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan ATB pada instansi pemerintah dengan ketentuan yang berlaku, serta sebagai referensi bagi penelitian sejenis di waktu mendatang.

F. Sistematika Pembahasan

Penelitian ini terbagi dalam lima bab dengan urutan sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN

Bab ini menjelaskan tentang gambaran umum penyusunan skripsi mencakup uraian mengenai latar belakang, ruang lingkup, tujuan, manfaat, dan sistematika pembahasan skripsi.

BAB II LANDASAN TEORI

Bab ini menguraikan teori-teori dan dasar hukum yang relevan dengan masalah, hasil penelitian sebelumnya, dan definisi operasional.

BAB III GAMBARAN UMUM OBJEK DAN METODOLOGI PENELITIAN

Pada bab ini dijelaskan mengenai gambaran umum objek penelitian berikut kegiatan utama yang dibahas dalam penelitian ini serta metodologi penelitian yang digunakan dalam penelitian ini.

BAB IV ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Pada bab ini dijelaskan mengenai hasil dari penelitian beserta pembahasan dari penelitian tersebut.

BAB V PENUTUP

Bab ini menyajikan simpulan yang diperoleh dan keterbatasan dalam penelitian ini, serta saran penulis untuk perbaikan.

BAB II

LANDASAN TEORI

Pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan merupakan kebijakan akuntansi dalam penatausahaan Aset Tak Berwujud (ATB). Kebijakan akuntansi penatausahaan ATB tersebut diatur dalam Peraturan Presiden (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), Buletin Teknis SAP Nomor 11 tentang Aset Tak Berwujud, Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 120/PMK.06/2007 tentang Penatausahaan Barang Milik Negara, PMK Nomor 219/PMK.05/2013 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat dan PMK Nomor 251/PMK.06/2015 tentang Tata Cara Amortisasi Barang Milik Negara Berupa Aset Tak Berwujud pada Entitas Pemerintah.

Untuk menganalisis penyebab pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan ATB pada Kantor Pusat Direktorat Jenderal Bea dan Cukai yang tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku, pada bab ini diuraikan landasan teori mengenai ATB; pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan ATB berdasarkan ketentuan yang berlaku. Selain itu juga akan dibahas terkait manajemen pengetahuan yang digunakan untuk memformulasikan solusi atas permasalahan yang ada pada penelitian ini.

A. Aset Tak Berwujud

1. Pengertian aset tak berwujud.

Blair dan Wallman (2001) mendefinisikan aset tidak berwujud (ATB) sebagai “faktor non fisik yang berkontribusi dalam memberi kegunaan dan/atau digunakan untuk proses produksi barang atau jasa, serta diharapkan dapat memberikan manfaat produktif di masa yang akan datang baik bagi individual maupun bisnis yang memilikinya”. Sedangkan Jinnette (2010) mengutip pernyataan L. Canibano, *et al.* mendefinisikan ATB sebagai

Identifiable (separable) non-monetary sources of probable future economic benefits to an entity that lack physical substance, have been acquired or developed internally from identifiable costs, have a finite life, have market value apart from the entity, and are owned or controlled by the firm as a result of past transactions or events.

Definisi ATB menurut standar akuntansi sektor publik internasional yaitu berdasarkan *International Public Sector Accounting Standards 31 (IPSAS 31) – Intangible Asset* (2010, 1410) adalah “an identifiable non-monetary asset without physical substance”. Sedangkan ketentuan yang berlaku di Indonesia yaitu SAP, Bultek 11, PMK Nomor 120/PMK.06/2007 PMK Nomor 219/PMK.05/2013 dan PMK Nomor 251/PMK.06/2015 sama-sama mendefinisikan ATB sebagai “aset nonkeuangan 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 yang diungkapkan oleh ketentuan yang berlaku di Indonesia tersebut pada dasarnya sejalan dengan definisi yang diungkapkan oleh para ahli maupun standar internasionalnya.

2. Kriteria aset tak berwujud.

Berdasarkan definisi ATB, IPSAS 31 (2010, 1410-1412), Bultek 11 (2011, 7-8) dan Lampiran VIII PMK Nomor 219/PMK.05/2013 sama-sama mensyaratkan tiga kriteria ATB yaitu:

- a. Aset non moneter yang dapat diidentifikasi;
- b. Dikendalikan oleh instansi pemerintah;
- c. Mempunyai potensi manfaat ekonomi masa depan.

3. Jenis aset tak berwujud.

IPSAS 31 (2010, 1430) menggolongkan jenis ATB sebagai berikut:

- a. *Brand names;*
- b. *Mastheads and publishing titles;*
- c. *Computer software;*
- d. *Licences;*
- e. *Copyrights, patents, and other industrial property rights, service, and operating rights;*
- f. *Recipes, formulae, models, designs, and prototypes; and*
- g. *Intangible assets under development.*

Namun demikian, lebih lanjut IPSAS 31 mengungkapkan bahwa penggolongan tersebut bisa saja lebih luas maupun lebih sempit tergantung pada informasi relevan yang dibutuhkan pengguna laporan keuangan.

Bultek 11 (2011, 8-10) menjelaskan bahwa berdasarkan jenis sumber dayanya, ATB dapat digolongkan menjadi enam jenis yaitu *software* komputer; lisensi dan *franchise*; hak paten dan hak cipta; hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang; ATB yang mempunyai nilai sejarah/budaya dan ATB dalam pengerjaan. Hal ini sejalan dengan penggolongan ATB berdasarkan PMK Nomor 29/PMK.06/2010 tentang Penggolongan dan Kodefikasi Barang Milik Negara yang

menggolongkan ATB menjadi *software* komputer, lisensi, *franchise*, hak paten, hak lainnya, hasil kajian/penelitian, ATB lainnya dan ATB dalam pengerjaan.

Lebih lanjut PMK Nomor Nomor 251/PMK.06/2015 menggolongkan ATB yang memiliki masa manfaat terbatas. ATB yang memiliki masa manfaat terbatas di antaranya yaitu *software* komputer, lisensi, *franchise*, hak cipta dan hak paten.

Namun demikian, berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat tahun 2014 (2015, 91), hanya terdapat dua jenis aset tak berwujud yang dikelola oleh pemerintah sebagai berikut:

a. *Software* komputer.

Software komputer yang masuk dalam kategori ATB adalah *software* komputer yang memenuhi definisi kriteria dan pengakuan ATB. Dengan kata lain bukan merupakan bagian tak terpisahkan dari *hardware* komputer tertentu sehingga dapat digunakan pada komputer lain. *Software* komputer dapat berupa *software* komputer yang diperoleh dengan pembelian, *software* komputer yang diperoleh dengan pengembangan secara internal dan *website*.

b. Hak Paten.

Undang-undang Nomor 14 tahun 2001 tentang Hak Paten pasal 1 ayat (1) mendefinisikan hak paten sebagai

hak eksklusif yang diberikan oleh Negara kepada Inventor atas hasil Invensinya di bidang teknologi, yang untuk selama waktu tertentu melaksanakan sendiri Invensinya tersebut atau memberikan persetujuannya kepada pihak lain untuk melaksanakannya.

ATB yang dibahas dalam penelitian ini adalah ATB berupa *software* komputer dikarenakan ATB yang dikelola oleh Kantor Pusat Direktorat Jenderal Bea dan Cukai

hanya berupa *software* komputer.

B. Pengakuan Aset Tak Berwujud

Menurut Stice *et al* (2009, 493) pengakuan mengacu pada waktu dimana transaksi dicatat dalam pembukuan. Sedangkan Lampiran I.01 PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan mendefinisikan pengakuan dalam akuntansi sebagai

proses penetapan terpenuhinya kriteria pencatatan suatu kejadian atau peristiwa dalam catatan akuntansi sehingga akan menjadi bagian yang melengkapi unsur aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan-LRA, belanja, pembiayaan, pendapatan-LO, dan beban, sebagaimana akan termuat pada laporan keuangan entitas pelaporan yang bersangkutan.

Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Berbasis Akrual Nomor 01 Penyajian Laporan Keuangan, kriteria pengakuan aset adalah pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Sedangkan kriteria pengakuan ATB berdasarkan IPSAS 31 (2010, 1412) dan Bultek 11 (2011, 13) adalah pada saat item atau pengeluaran atas suatu aktivitas/kegiatan telah memenuhi definisi ATB dan kriteria pengakuan aset.

Kriteria pengakuan ATB tersebut berlaku untuk pengakuan saat perolehan awal maupun pengeluaran setelah perolehan awal. Namun berdasarkan umumnya ATB memiliki sifat alamiah bahwa tidak ada penambahan nilai ATB dan tidak diperlukan penggantian dari bagian ATB dimaksud setelah perolehan awal. Kebanyakan pengeluaran setelah perolehan ATB kemungkinan hanya dimaksudkan untuk memelihara manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang terkandung

dalam ATB dimaksud sehingga dapat dikatakan bahwa pengeluaran tersebut bukan merupakan upaya untuk memenuhi definisi dan kriteria pengakuan ATB. 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.

Bultek 11 (2011, 17) secara khusus mengatur pengakuan *software* komputer sebagai ATB. Lebih lanjut Bultek 11 membedakan ATB berdasarkan cara perolehannya sebagai berikut:

1. *Software* komputer yang diperoleh secara internal.

Software komputer yang dikembangkan oleh instansi pemerintah atau oleh kontraktor pihak ketiga atas nama pemerintah harus dianggap dihasilkan secara internal. Untuk *software* komputer yang diperoleh atau dibangun secara internal oleh instansi pemerintah dapat dikategorikan menjadi dua, yaitu:

a. *Software* komputer yang dikembangkan oleh instansi pemerintah sendiri.

Pada umumnya *software* pada kategori sulit untuk diidentifikasi nilai perolehannya, 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. Dengan demikian untuk *software* komputer dalam kategori ini tidak diakui sebagai ATB.

b. *Software* komputer yang dikembangkan oleh pihak ketiga (kontraktor).

Software komputer yang dikembangkan oleh pihak ketiga inilah yang dapat diakui sebagai ATB karena nilai perolehannya dapat diidentifikasi dan ada perlindungan hukum atas *software* tersebut.

Dalam pembangunan *software* komputer yang dihasilkan secara internal, yang dikembangkan oleh pihak ketiga, tidak semua pengeluaran dapat dikapitalisasi ke dalam nilai perolehannya. Bultek 11 (2011, 18-19) membagi aktivitas-aktivitas yang dilakukan dalam pengembangan *software* komputer yang dihasilkan secara internal menjadi tiga tahap sebagai berikut:

a. Tahap awal kegiatan

Aktivitas yang termasuk pada tahap awal kegiatan adalah perumusan konsep dan evaluasi alternatif, penentuan teknologi yang dibutuhkan, dan penentuan pilihan akhir terhadap alternatif untuk pengembangan *software* komputer tersebut. Semua pengeluaran pada tahap ini harus menjadi beban pada saat terjadinya.

b. Tahap pengembangan aplikasi

Aktivitas yang termasuk pada tahap ini adalah desain aplikasi, termasuk di dalamnya konfigurasi *software* komputer dan *software* komputer interface, pengkodean, pemasangan *software* komputer ke *hardware*, *testing*, dan konversi data yang diperlukan untuk mengoperasikan *software* komputer. Semua pengeluaran pada tahap ini harus dikapitalisasi apabila pengeluaran terjadi setelah tahap awal kegiatan selesai dan pemerintah berkuasa serta berjanji untuk membiayai, paling tidak untuk periode berjalan.

c. Tahap setelah implementasi/operasionalisasi

Aktivitas dalam tahap ini adalah pelatihan, konversi data yang tidak diperlukan untuk operasional *software* komputer dan pemeliharaan *software* komputer. Semua pengeluaran terkait dengan aktivitas pada tahap ini harus dianggap sebagai beban pada saat terjadinya.

2. *Software* komputer yang diperoleh secara eksternal.

Software komputer yang diperoleh secara eksternal yaitu *software* komputer yang diperoleh dengan cara pembelian. Perolehan *software* komputer yang dapat diakui sebagai ATB adalah perolehan untuk *software* komputer yang memiliki ijin penggunaan/ lisensi dan masa manfaat lebih dari 12 bulan. Sedangkan untuk perolehan *software* komputer yang memiliki ijin penggunaan/ lisensi dan masa manfaat kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak dapat diakui sebagai ATB.

Namun demikian, dalam pengakuan *software* komputer yang diperoleh dengan cara pembelian harus diperhatikan secara kasus per kasus. Untuk *software* komputer yang dibeli untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dicatat sebagai persediaan. Untuk *software* komputer yang merupakan bagian integral dari suatu *hardware* (tanpa *software* komputer tersebut, *hardware* tidak dapat dioperasikan), maka *software* komputer tersebut diakui sebagai bagian harga perolehan *hardware* dan dikapitalisasi sebagai peralatan dan mesin. Sedangkan *software* komputer yang harus dikapitalisasi sebagai ATB adalah *software* komputer program yang dibeli tersendiri dan dapat berdiri sendiri atau tidak terkait dengan *hardware* serta memenuhi kriteria perolehan aset secara umum.

Pengeluaran berikutnya biasanya terjadi untuk *software* komputer yang diperoleh dengan cara pembelian. Pengeluaran tersebut berupa perpanjangan lisensi *software* komputer. Perlakuan akuntansi untuk perpanjangan lisensi *software* komputer adalah sebagai berikut:

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

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

C. Pengukuran Aset Tak Berwujud

Menurut Campbell (1928 dalam Anggraini, 2014), pengukuran adalah “*The assignment of numerals to represent properties of material systems other than numbers.*” Sedangkan Stevens (1959 dalam Anggraini, 2014) mendefinisikan bahwa pengukuran adalah “*assignment of numerals to objects or events according to rules.*”

Pengukuran menurut Lampiran I.01 PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP Berbasis Akrua Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan adalah “proses penetapan nilai uang untuk mengakui dan memasukkan setiap pos atau unsur laporan keuangan dalam neraca.”

Berdasarkan Bultek 11 (2011, 23) perolehan ATB khususnya dalam bentuk *software* komputer pada awalnya diukur dengan harga perolehan. Harga perolehan tersebut menurut PMK Nomor 120/PMK.06/2007 dinilai sebesar pengeluaran yang terjadi dengan SPM belanja modal non fisik yang melekat pada aset tersebut setelah dikurangi dengan biaya-biaya lain yang tidak dapat dikapitalisir.

Untuk pengeluaran berikutnya setelah perolehan atas suatu ATB, menurut IPSAS 31 (2010, 1412) dan Bultek (2011, 25) kebanyakan pengeluaran setelah perolehan ATB kemungkinan hanya dimaksudkan untuk memelihara manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud sehingga dapat dikatakan bahwa pengeluaran tersebut bukan merupakan upaya untuk memenuhi definisi dan kriteria pengakuan ATB. Namun demikian, Bultek 11 (2011, 20) menjelaskan bahwa untuk *software* komputer apabila memang terdapat

pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud dengan syarat meningkatkan fungsi *software* komputer dan/atau meningkatkan efisiensi *software* komputer.

Untuk pengukuran *software* komputer, Bultek 11 (2011, 23-25) juga membagi berdasarkan cara perolehannya sebagai berikut:

1. *Software* komputer yang diperoleh secara internal.

ATB yang diperoleh dari pengembangan secara internal yang memenuhi syarat pengakuan, nilai perolehannya diakui sebesar biaya perolehan yang meliputi biaya yang dikeluarkan sejak ditetapkannya ATB tersebut memiliki masa manfaat di masa yang akan datang sampai dengan ATB tersebut telah selesai dikembangkan. ATB yang dihasilkan dari pengembangan *software* komputer yang memerlukan tiga tahap, maka tahap yang dapat dilakukan kapitalisasi adalah tahap pengembangan aplikasi, bila telah memenuhi kriteria dimaksud dikapitalisasi dan dinilai sebesar pengeluarannya.

2. *Software* komputer yang diperoleh secara eksternal.

Software komputer yang diperoleh dengan cara pembelian dinilai berdasarkan biaya perolehan. Bila *software* komputer 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 harga beli, termasuk biaya import dan pajak-pajak, setelah dikurangi dengan potongan harga dan rabat, serta setiap biaya yang dapat diatribusikan secara langsung dalam

membawa aset tersebut ke kondisi yang membuat aset tersebut dapat bekerja untuk penggunaan yang dimaksudkan.

Berdasarkan masa manfaatnya, ATB digolongkan menjadi ATB yang memiliki masa manfaat terbatas dan ATB yang memiliki masa manfaat tidak terbatas. Masa manfaat ATB dapat dibatasi oleh ketentuan hukum, peraturan atau kontrak.

PMK 219/PMK.05/2013 menyatakan bahwa dalam pengukuran ATB, terhadap ATB yang memiliki masa manfaat terbatas dilakukan amortisasi. Bultek 11 (2011, 26) mendefinisikan amortisasi sebagai “penyusutan terhadap ATB yang dialokasikan secara sistematis dan rasional selama masa manfaatnya”. Lebih lanjut PMK Nomor 251/PMK.06/2015 mendefinisikan amortisasi sebagai “alokasi harga perolehan Aset Tak Berwujud secara sistematis dan rasional selama masa manfaatnya, yang hanya dapat diterapkan atas Aset Tak Berwujud yang memiliki masa manfaat terbatas.” Amortisasi hanya diterapkan terhadap ATB yang memiliki masa manfaat terbatas selama masa manfaat atau masa secara hukum mana yang lebih pendek.

Amortisasi dapat dilakukan dengan metode garis lurus, metode saldo menurun atau metode unit produksi. Nilai sisa dari ATB dengan masa manfaat yang terbatas harus diasumsikan bernilai nol kecuali terdapat komitmen dari pihak ketiga yang akan mengambil alih ATB pada akhir masa manfaat atau terdapat pasar aktif atas aset tersebut.

D. Penghentian dan Pelepasan Aset Tak Berwujud

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. Penghentian ATB dari penggunaan menyebabkan terjadinya reklasifikasi dari pos Aset Tak Berwujud ke pos Aset yang Tidak Digunakan dalam Operasi Pemerintah pada Laporan posisi BMN di Neraca yang berasal dari aplikasi SIMAK BMN.

Terhadap aset yang telah dihentikan penggunaannya, selanjutnya dapat diusulkan penghapusannya sesuai dengan ketentuan yang berlaku yaitu PMK Nomor 96/PMK.08/2007 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara untuk penghapusan BMN yang dilakukan sebelum tahun 2014 dan PMK Nomor 50/PMK.06/2014 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penghapusan Barang Milik Negara untuk penghapusan BMN yang dilakukan pada tahun 2014 sampai dengan saat ini. Jika usulan penghapusan ATB disetujui dan telah ditindaklanjuti dengan pemindahtanganan atau pemusnahan, maka ATB dimaksud dapat dihapus dari Daftar Barang Kuasa Pengguna yang berarti juga terhapus dari laporan BMN maupun laporan keuangan.

E. Penyajian dan Pengungkapan Aset Tak Berwujud

1. Penyajian aset tak berwujud.

ATB dalam laporan keuangan pemerintah disajikan dalam neraca sebagai bagian dari pos “Aset Lainnya”, sebagaimana Lampiran III B pada Lampiran II Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP dan Buletin Teknis 01 tentang Penyusunan Neraca Awal Pemerintah Pusat. Sedangkan dalam laporan posisi BMN di neraca yang dihasilkan dari aplikasi SIMAK BMN, ATB disajikan tersendiri dalam golongan “Aset Tak Berwujud”.

Apabila ATB dihentikan dari penggunaan, maka pada Laporan Posisi BMN di Neraca disajikan pada golongan “Aset Tetap yang Tidak Digunakan dalam Operasi

Pemerintah”. Namun pada neraca laporan keuangan tetap disajikan pada pos “Aset Lainnya”.

2. Pengungkapan aset tak berwujud.

Pengungkapan merupakan langkah akhir dalam proses akuntansi. Bultek 11 (2011, 32-33) menjelaskan bahwa untuk setiap golongan ATB dengan membedakan antara ATB yang dihasilkan secara internal dan aset tidak berwujud lainnya, laporan keuangan yang di dalamnya terdapat laporan BMN harus mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

- a. Masa manfaat atau tingkat amortisasi yang digunakan. Apakah masa manfaatnya terbatas atau tidak terbatas;
- b. Metode amortisasi yang digunakan, jika ATB tersebut terbatas masa manfaatnya;
- c. Rincian masing-masing pos ATB yang signifikan;
- d. Nilai tercatat bruto dan akumulasi amortisasi (yang digabungkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode;
- e. Unsur pada laporan keuangan yang di dalamnya terdapat amortisasi ATB; dan
- f. Rekonsiliasi nilai tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - 1) Penambahan ATB yang terjadi, dengan mengungkapkan secara terpisah penambahan yang berasal dari pengembangan di dalam entitas;
 - 2) Penghentian dan pelepasan ATB;
 - 3) Amortisasi yang diakui selama periode berjalan;
 - 4) Perubahan lainnya dalam nilai tercatat selama periode berjalan.
- g. Kondisi ATB yang mengalami penurunan nilai yang signifikan (*impaired*).

F. Manajemen Pengetahuan

Manajemen pengetahuan merupakan pendekatan yang baru untuk mengidentifikasi dan memilih diantara alternatif solusi dalam sebuah organisasi. Manajemen pengetahuan digunakan manajemen untuk menghimpun dan mengelola sumber-sumber pengetahuan yang ada pada organisasi untuk diterapkan pada kondisi yang membutuhkan solusi. Oleh karena itu, teori mengenai manajemen pengetahuan diperlukan dalam penelitian ini untuk memformulasikan solusi atas permasalahan.

Menurut Skyrme dalam Arisman (2015, 122), manajemen pengetahuan adalah “eksplisit dan sistematis manajemen dalam proses menciptakan, mengumpulkan, mendapatkan, mengorganisir, membagi, memanfaatkan dan mengeksploitasi pengetahuan untuk meningkatkan pembelajaran dan kinerja demi tercapainya tujuan organisasi.”

Menurut Nonaka dan Takeuchi (1995, 57), pengetahuan yang dimiliki manusia pada dasarnya ada dua macam yaitu pengetahuan *tacit knowledge* dan *explicit knowledge*. *Tacit knowledge* adalah pengetahuan manusia yang berbentuk *know-how* atau kecerdasan yang diperoleh dari pengalaman, kemampuan dan pemahaman seseorang terhadap sesuatu yang pernah dialaminya. Sedangkan *explicit knowledge* adalah pengetahuan yang tertulis, tersip atau tersebar baik cetak maupun elektronik serta dapat digunakan sebagai bahan pembelajaran atau referensi untuk orang lain.

Menurut Liebowitz (1999) terdapat tiga proses dasar dalam penerapan manajemen pengetahuan yaitu penciptaan pengetahuan (*knowledge creation*), berbagi pengetahuan (*knowledge sharing*) dan penerapan pengetahuan (*knowledge implementing*). Berikut penjelasan lebih lanjut terkait ketiga proses tersebut.

1. Penciptaan pengetahuan.

Menurut Nonaka dan Takeuchi (1995, 71), proses penciptaan pengetahuan dapat melalui empat cara yang biasa disingkat dengan SECI yaitu *socialization*, *externalitation*, *combination* dan *internalitation*. Rincian penjelasan dari keempat proses tersebut adalah sebagai berikut:

a. Sosialisasi.

Sosialisasi merupakan perubahan pengetahuan dari *tacit knowledge* ke *tacit knowledge*. Proses sosialisasi dapat dilakukan melalui pertemuan tatap muka seperti rapat, diskusi, pertemuan bulanan, serta pendidikan dan pelatihan yang merubah *tacit trainer* menjadi *tacit knowledge* para pegawai.

b. Eksternalisasi.

Eksternalisasi merupakan perubahan pengetahuan dari *tacit knowledge* ke *explicit knowledge*. Proses eksternalisasi dapat dilakukan melalui pendokumentasian notulen rapat atau hasil diskusi ke dalam bentuk elektronik untuk kemudian disimpan dalam dan dipublikasikan pada sistem informasi yang terdapat pada organisasi agar dapat digunakan bagi yang membutuhkan.

c. Kombinasi.

Kombinasi merupakan perubahan pengetahuan dari *explicit knowledge* ke *explicit knowledge*. Proses kombinasi dapat dilakukan dengan cara penyebaran pengetahuan melalui media elektronik yang dapat membentuk *database* pengetahuan seperti intranet portal pegawai sehingga semua pegawai dapat mengakses pengetahuan. Melalui *database* pengetahuan, pegawai dapat mengkombinasikan pengetahuan-pengetahuan yang ada menjadi pengetahuan yang baru.

d. Internalisasi.

Internalisasi merupakan perubahan pengetahuan dari *explicit knowledge* ke *tacit knowledge*. Proses internalisasi dapat dilakukan dengan membaca. Dengan membaca, pegawai dapat merefleksikan ulang terkait pengetahuan yang didapatkan dari apa yang dibacanya. Jika informasi dari apa yang dibaca relevan terhadap dirinya, maka ia akan menginternalisasikan informasi tersebut kepada dirinya sendiri sebagai sebuah *tacit knowledge*.

2. Pembagian Pengetahuan

Pembagian pengetahuan merupakan salah satu metode atau langkah dalam manajemen pengetahuan yang memberikan kesempatan kepada anggota dari suatu kelompok, organisasi, instansi atau perusahaan yang memiliki ilmu pengetahuan, teknik, pengalaman, serta ide-ide untuk dibagikan kepada anggota lainnya. Pembagian pengetahuan tidak dapat terwujud dengan komunikasi satu arah, tetapi harus dengan komunikasi lebih dari satu arah seperti *workshop*, diskusi rutin, magang, pertemuan virtual dengan memanfaatkan teknologi informasi dan komunikasi dan komunikasi lebih dari satu arah lainnya.

3. Penerapan Pengetahuan

Pengetahuan yang diciptakan melalui proses SECI dan telah dibagikan ke seluruh bagian dalam organisasi, maka selanjutnya pengetahuan tersebut akan diterapkan dalam organisasi. Menurut Liebowitz (1999) penerapan pengetahuan dapat berupa *patent, licenses technology; knowledge based customer services; knowledge product and embedded technology; separate KBS application product*; dan *knowledge workers at all level*.

G. Definisi Operasional.

Beberapa istilah yang digunakan dalam penelitian ini antara lain:

1. Barang Milik Negara adalah semua barang yang dibeli atau diperoleh atas beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau berasal dari perolehan lainnya yang sah.
2. Aset Tak Berwujud adalah aset nonkeuangan 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.
3. Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Barang adalah Satuan Kerja/Kuasa Pengguna Barang yang memiliki wewenang mengurus dan/atau menggunakan BMN.
4. Penatausahaan adalah rangkaian kegiatan yang meliputi pembukuan, inventarisasi, dan pelaporan Barang Milik Negara/Daerah sesuai dengan ketentuan Peraturan Perundang-undangan.
5. Pengakuan adalah proses penetapan terpenuhinya kriteria pencatatan suatu kejadian atau peristiwa dalam catatan akuntansi sehingga akan menjadi bagian yang melengkapi unsur aset, kewajiban, ekuitas dana, pendapatan, belanja, dan pembiayaan, sebagaimana akan termuat pada laporan keuangan entitas pelaporan yang bersangkutan.
6. Pengukuran adalah proses penetapan nilai uang untuk mengakui dan memasukkan setiap pos atau unsur laporan keuangan dalam neraca.
7. Amortisasi adalah penyusutan terhadap ATB yang dialokasikan secara sistematis dan rasional selama masa manfaatnya.

8. Penghentian adalah penghentian aset dari penggunaan karena sudah tidak memiliki manfaat ekonomi lagi.
9. Pelepasan adalah penghapusan aset dari laporan barang milik negara dan laporan keuangan.
10. Penyajian dan Pengungkapan adalah penyediaan informasi dalam laporan keuangan yang meliputi laporan keuangan itu sendiri, catatan atas laporan keuangan, dan pengungkapan tambahan yang berkaitan dengan laporan keuangan.

