



KAPITALISASI ASET TAK BERWUJUD YANG DIHASILKAN SECARA INTERNAL OLEH START UP COMPANY

Lugas Hartanto¹⁾

Politeknik Keuangan Negara STAN

Amrie Firmansyah²⁾

Politeknik Keuangan Negara STAN

amrie.firmansyah@gmail.com

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama

[21 Juli 2019]

Revisi

[12 September 2019]

Dinyatakan Diterima

[13 September 2019]

KATA KUNCI:

Kapitalisasi, Aset Tidak Berwujud, Start-up Company, SAK-ETAP

ABSTRAK

This study aims to review the implementation of accounting practices for the capitalization of intangible assets carried out by start-up company. In this study, capitalizing assets carried out on a model of technology-based business models that are produced internally include the process of recording costs, classifying costs, identifying intangible assets, and capitalizing intangible assets. The research method employed in the study is a qualitative method through interviews with two informants namely company owner and accounting practitioner. The object employed in this study is PT Tenten Digital Indonesia, a startup company producing applications 1010.Dry. This research was conducted from April to June 2019.

This study concluded that PT Tenten Digital Indonesia does not capitalize its intangible assets because all costs recorded during the production process are recognized entirely as expenses in the financial statements. The company employs Indonesian Accounting for Non-Publicly-Accountable Entities in carrying out its accounting records. Yet, during the production process of the application, it turns out that there is no competent employee in accounting and bookkeeping so that several expenditures for application production processes are recorded not in accordance with SAK ETAP.

Penelitian ini bertujuan untuk mengulas penerapan praktik akuntansi atas kapitalisasi aset tak berwujud yang dilakukan oleh perusahaan rintisan (*start-up company*). Dalam penelitian ini, kapitalisasi aset dilakukan pada model bisnis berbasis teknologi yang diproduksi secara internal meliputi proses pencatatan biaya, pengklasifikasian biaya, identifikasi aset tak berwujud, dan kapitalisasi aset tak berwujud. Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian adalah metode kualitatif melalui teknik wawancara kepada dua informan yaitu pemilik perusahaan dan praktisi akuntansi. Objek yang digunakan dalam penelitian ini adalah PT Tenten Digital Indonesia yaitu perusahaan rintisan yang memproduksi aplikasi 1010.Dry. Penelitian ini dilakukan mulai April sampai dengan Juni 2019.

Penelitian ini menyimpulkan bahwa PT Tenten Digital Indonesia tidak melakukan kapitalisasi atas aset tak berwujudnya karena seluruh biaya yang dicatat selama proses produksi diakui sebagai beban seluruhnya dalam laporan keuangan. Perusahaan menggunakan Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK-ETAP) dalam melakukan pencatatan akuntansinya, namun selama proses produksi aplikasi ternyata belum ada pegawai yang berkompeten dalam bidang akuntansi dan pembukuan sehingga beberapa pengeluaran untuk proses produksi aplikasi dicatat tidak sesuai dengan SAK ETAP.

1. PENDAHULUAN

Semua perusahaan pada awalnya pernah menjadi sebuah *start-up company*. Layaknya sebuah metamorfosis daur hidup perusahaan, menjadi sebuah *start-up company* adalah suatu keharusan yang dijalani oleh perusahaan dalam menjalankan bisnisnya. Beberapa perusahaan besar saat ini bahkan memulai bisnisnya sebagai *start-up* dengan beroperasi di tempat-tempat seadanya seperti garasi rumah dan apartemen mahasiswa). Di Amerika Serikat, negara yang memiliki jumlah enterprenuer diatas 10% dari total jumlah penduduk, ternyata rata-rata *start-up company* di sana banyak mengalami kebangkrutan pada tahun kesepuluh setelah awal pendiriannya (Vernimmen, 2018). Alasan dari banyaknya *start-up company* yang mengalami kebangkrutan adalah para perintis *start-up company* tersebut tidak memiliki model bisnis yang jelas untuk mendapatkan *return* yang cukup dalam mencapai *break even point*. Contoh kasusnya adalah ketika Larry Page & Sergey Brin mulai mengembangkan algoritma untuk mengembangkan mesin pencari buatan mereka, yaitu Google. Pada awalnya tujuan mereka mengembangkan algoritma untuk Google adalah untuk menciptakan suatu mesin pencari yang lebih efisien dari yang sudah ada, mereka sama sekali tidak memikirkan cara mesin pencari Google buatan mereka dapat menghasilkan pendapatan kepada mereka (O'Connell, 2018). Beberapa tahun setelah diluncurkannya Google, ide untuk memasukan iklan-iklan berbayar di mesin pencari Google menjadikan Google mempunyai model bisnis yang jelas sampai pada akhirnya perusahaan Google memiliki valuasi sekitar \$753 Miliar per Maret 2018 (Bloomberg.com,2019).

Kebanyakan *start-up company* di awal operasional bisnisnya akan menghasilkan *negative cashflow*, hal ini membuat *start-up company* membutuhkan pendanaan dari pihak luar (*external financing*) untuk menutupi *negative cashflow* tersebut sehingga membutuhkan suatu pelaporan keuangan yang baik agar dapat dibaca dan dianalisis oleh investor (Vernimmen,2018). Model dan siklus bisnis dari *start-up company*, terutama yang berbasis teknologi cenderung unik, pada awal operasionalnya akan cenderung merugi, barulah sekitar beberapa tahun kemudian akan mulai memperlihatkan pendapatan yang menguntungkan (Lev & Gu, 2018). Namun tidak sedikit yang terus merugi sampai pada akhirnya *start-up company* tersebut sama sekali tidak menghasilkan *positive cashflow* sehingga terpaksa bangkrut dan menutup bisnisnya (Vernimmen, 2018). Siklus bisnis seperti ini jika dilihat dari sudut pandang investor merupakan bisnis yang memiliki risiko yang sangat tinggi. Prinsip investasi bahwa *high risk equal to high return* berlaku bagi investasi di *start-up company* (Mellen,2018). Analisis valuasi atas *start-up company* merupakan langkah yang memerlukan ketelitian dan kehati-hatian bagi investor. Hal ini disebabkan oleh harga saham *start-up company* biasanya belum ada di bursa karena perusahaan tersebut belum melakukan

IPO. Selain itu, aset *start-up company* yang berbasis teknologi kebanyakan adalah aset tak berwujud sehingga valuasi atas aset tak berwujud di suatu *start-up company* adalah tahapan paling penting dan krusial dalam melakukan investasi di *start-up company* (Mellen, 2018).

Kunci penting kesuksesan sebuah *start-up company* ada pada cara pengembangan platform bisnisnya. Oleh karena itu, investor dalam memutuskan investasinya perlu mencermati dan memperhitungkan bagaimana prospek platform bisnis *start-up company* tersebut, *potential market share*, dan ketidakpastian biaya-biaya yang timbul dalam proses pengembangan platform bisnis (Mellen, 2018). *Start-up company* yang platform bisnisnya berbasis teknologi akan memperlakukan seluruh aset tak berwujudnya seperti paten, hak cipta, merek dagang, sumber daya manusia, dan metode produksi sebagai suatu aset yang lebih penting daripada aset berwujud yang dimilikinya (Haskel, 2018). Aset-aset tak berwujud yang dimiliki oleh *start-up company* memiliki *hidden value* yang besar, sebagai contohnya Walmart dengan aset berwujudnya yang senilai USD 160 miliar ternyata hanya mendapat valuasi sekitar USD 300 miliar, sedangkan Facebook yang memiliki aset berwujud senilai USD 9 miliar ternyata memiliki *hidden value* di aset tak berwujudnya sehingga memiliki valuasi sekitar USD 500 miliar (Govindarajan, 2018).

Kemunculan *start-up company* yang semakin banyak dan didominasi dengan model bisnis *high-tech* disebabkan oleh perkembangan teknologi yang cepat, globalisasi dan semakin mudahnya akses informasi (Florida, 2018). Berawal di Silicon Valley, Amerika. *Start-up company* mulai bermunculan di berbagai kota di dunia. Menurut data di <http://startupsusa.org> kota Jakarta berada di posisi ke 27 dengan jumlah investasi untuk *start-up company* mencapai 2.828,1 juta US dollar. Dengan semakin banyaknya modal asing yang berinvestasi di *start-up company* di Indonesia, menunjukkan bahwa Indonesia memiliki potensi yang baik di mata investor dunia seperti investasi yang dilakukan oleh perusahaan teknologi Google, Tencent, dan JD.com ke *start-up company* di Indonesia, yaitu G-jek (Reuters, 2018).

Dinamika ekonomi global memperlihatkan adanya *shifting* arus investasi modal dari yang awalnya fokus pada investasi aset berwujud menjadi investasi pada aset tak berwujud ini menunjukkan arah investasi global saat ini berfokus pada pengembangan aset tak berwujud (Haskel, 2018). Dengan demikian, berdasarkan uraian di atas yang menunjukkan data-data mengenai *start-up company* ternyata selama beberapa tahun terakhir merupakan sektor yang menjanjikan dalam perekonomian sehingga sangat penting sekali untuk menilai bagaimana prospek suatu *start-up company* dalam menjalankan bisnisnya.

Melakukan keputusan investasi di suatu *start-up company* yang mengandalkan aset tak berwujud

merupakan jenis investasi yang penuh risiko karena perlu melakukan valuasi yang mendalam atas prospek bisnisnya dan juga perlu memperhatikan bagaimana *start-up company* itu sendiri melakukan pencatatan akuntansi atas aset tak berwujudnya, tidak banyak *start-up company* yang paham dengan akuntansi terutama dalam melakukan kapitalisasi atas aset tak berwujud bukannya hal ini dibuktikan dengan belum banyaknya *start up company* yang menggunakan laporan keuangan sebagai instrumen utama untuk menarik minat investor (Forbes, 2018). Kegiatan penelitian dan pengembangan untuk menghasilkan aset tak berwujud dibagi menjadi dua tahap. Tahap pertama adalah penelitian untuk mencari sesuatu yang baru, tahap kedua adalah pengembangan untuk menyempurnakan hasil temuan dari tahap penelitian (Subramayam, 2010). Menurut Soraya & Syafrudin (2013) biaya-biaya yang timbul untuk kegiatan penelitian dan pengembangan adalah sebagai berikut, yang pertama bahan baku, peralatan, dan fasilitas yang dibeli atau dibuat untuk proyek penelitian dan pengembangan tertentu atau aset tak berwujud yang dibeli dan tidak memiliki penggunaan masa depan alternatif. Kedua, bahan baku, penyusutan peralatan atau fasilitas, dan amortisasi aset tak berwujud yang digunakan dalam aktivitas penelitian dan pengembangan dan memiliki penggunaan masa depan alternatif. Ketiga, gaji dan pengeluaran lain yang berhubungan dengan karyawan yang terlibat dalam aktivitas penelitian dan pengembangan. Keempat, jasa yang diberikan pihak lain sehubungan dengan aktivitas penelitian dan pengembangan. Kelima, alokasi biaya tidak langsung di luar biaya umum dan administrasi yang tidak secara langsung berhubungan dengan aktivitas penelitian dan pengembangan.

Penelitian sebelumnya yang membahas mengenai aset tak berwujud adalah penelitian yang dilakukan oleh Soraya & Syafrudin (2013) menjelaskan mengenai pengaruh nilai aset tak berwujud dan kegiatan riset dan pengembangan atas nilai pasar perusahaan. Penelitian tersebut membahas mengenai adanya *unexplained value* yang tidak ditangkap oleh laporan keuangan, namun sangat mempengaruhi bagaimana pasar menilai kinerja suatu perusahaan, yaitu dengan melihat berhasil atau tidaknya kegiatan riset dan pengembangan aset tak berwujud. Penelitian lain yang membahas mengenai aset tak berwujud adalah Salamudin et al. (2013) dengan menggunakan objek di Malaysia dan Uadiale dan Uwugibe (2011) dengan menggunakan objek di Nigeria. Hasil penelitian tersebut membuktikan bahwa aset tak berwujud berpengaruh terhadap kinerja perusahaan. Aset tak berwujud terutama yang dihasilkan melalui kegiatan riset dan pengembangan juga sering menjadi fokus analisis laporan keuangan perusahaan karena sering digunakan untuk *earning smoothing* dengan cara membebaskan sebagian besar pengeluaran untuk aktivitas penelitian dan pengembangan (Jeny et al., 2014).

Penelitian ini bertujuan untuk mengulas

penerapan akuntansi atas aktivitas penelitian dan pengembangan yang dilakukan oleh entitas tanpa akuntabilitas publik terutama di perusahaan rintisan (*start up company*) yang masih jarang dibahas dalam penelitian sebelumnya. Objek yang digunakan dalam penelitian ini adalah PT Tenten Digital Indonesia yang merupakan perusahaan *start-up Company*. PT Tenten Digital Indonesia ini merupakan *start-up company* yang berdiri secara mandiri atau dengan kata lain tidak berasal dari proses inkubasi *start-up* yang biasanya diinisiasi oleh suatu perusahaan besar seperti yang saat ini tengah menjamur dikalangan pengusaha bisnis *start-up*. Model bisnis yang dijalankan oleh PT Tenten Digital Indonesia adalah sebagai penyedia aplikasi *platform* usaha jasa laundry yang diproduksi sendiri oleh PT Tenten Digital Indonesia sendiri. Sejak awal pendirian, yaitu 18 Agustus 2017 sampai tertanggal saat ini 21 April 2019 PT Tenten Digital Indonesia sudah menghasilkan satu jenis aplikasi berbasis android yang dapat diunduh oleh semua pengguna android di *Playstore*, yaitu 1010.Dry untuk penyedia jasa laundry. Mitra aktif saat ini ada sekitar 30 lebih penyedia jasa laundry yang menggunakan aplikasi 1010.Dry. Aplikasi 1010.Dry ini sudah diunduh sebanyak lebih dari 500 kali di *playstore*. Metode bisnis yang digunakan oleh PT Tenten Digital Indonesia dalam menjalankan bisnisnya adalah dengan cara *pay to use* kepada para penyedia jasa laundry untuk dapat menggunakan aplikasi 1010.Dry ini secara penuh. Metode *pay to use* dilakukan dengan penyedia jasa laundry akan diizinkan menggunakan aplikasi selama 1 bulan secara gratis, namun untuk dapat menggunakan aplikasi ini pada bulan-bulan berikutnya dan juga untuk dapat menggunakan seluruh fitur pada aplikasi ini perlu membayar sebesar Rp.50.000,00 per bulan kepada PT Tenten Digital Indonesia.

Mekanisme hubungan bisnis yang dijalankan oleh PT Tenten Digital Indonesia dengan para mitra penyedia jasa laundry adalah sebagai penyedia layanan aplikasi. PT Tenten Digital Indonesia akan memberikan berupa pelatihan dasar penggunaan aplikasi 1010.Dry ini kepada para mitranya sampai mereka mampu mengoperasikan aplikasi 1010.Dry. Sementara itu, hubungan bisnis antara konsumen, mitra, dan PT Tenten Digital Indonesia, entitas berperan sebagai penyedia jasa penghubung konsumsi jasa laundry, yaitu dengan cara menyediakan aplikasi 1010.Dry. Proses bisnis tersebut diawali dengan cara konsumen memesan jasa laundry melalui aplikasi 1010.Dry, maka pihak mitra penyedia jasa laundry yang sudah terdaftar di *database* PT Tenten Digital Indonesia yang berlokasi terdekat akan segera menjemput pesanan konsumen tersebut, untuk biaya pemesanan penjemputan laundry akan dikenakan biaya sebesar Rp. 5.000,00 per kilometer. Pungutan biaya antar jemput ini nantinya juga akan diserahkan ke PT Tenten Digital Indonesia dengan sistem bagi hasil.

Fitur lain dari aplikasi 1010.Dry ini adalah aplikasi ini akan menghasilkan laporan keuangan sederhana

kepada para pengguna aplikasinya, yaitu mitra PT Tenten Digital Indonesia. Sistem penyimpanan data pengguna aplikasi 1010.Dry ini juga sudah menggunakan *cloud based storage* sehingga sifatnya *real-time* dan dapat diakses di sewaktu-waktu. Fitur-fitur unggulan lainnya dari aplikasi 1010.Dry ini adalah *multi-user*, jaminan keamanan data, *aset management* dan kemudahan dalam berinteraksi dengan pelanggan. PT Tenten Digital Indonesia dalam membuat aplikasi 1010.Dry ini adalah dengan menggunakan aplikasi gratis yang dapat diunduh oleh semua *developer* aplikasi android di seluruh dunia, yaitu *android studio*. *Android studio* tersebut memang secara gratis disediakan oleh Google selaku perusahaan pemilik *Playstore* dan pengembang studio pembuat aplikasi android. Selama proses pembuatan *software* 1010.Dry tersebut, PT Tenten Digital Indonesia menggunakan dana operasional melalui modal pemilik (*Owner's Capital*) sehingga ada beberapa pengeluaran yang tidak tercatat secara pembukuan oleh PT Tenten Digital Indonesia terutama untuk biaya-biaya yang timbul ketika melaksanakan kegiatan penelitian dan pengembangan aplikasi yang ternyata sudah dilakukan jauh hari sebelum perusahaan didirikan sehingga terdapat pengeluaran yang tidak tercatat secara baik.

2. TINJAUAN PUSTAKA

Aset tak berwujud menurut Standar Akuntansi Keuangan-Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK-ETAP) adalah aset nonmoneter yang dapat diidentifikasi dan tidak mempunyai wujud fisik (IAI, 2017). Suatu aset dapat diidentifikasi jika dapat dipisahkan, yaitu kemampuannya untuk menjadi terpisah atau terbagi dari entitas dan dijual, dialihkan, dilisensikan, disewakan atau ditukarkan melalui suatu kontrak terkait aset atau kewajiban secara individual atau secara bersama atau muncul dari hak kontraktual atau hak hukumnya lainnya, terlepas apakah hak tersebut dapat dialihkan atau dapat dipisahkan dari entitas atau dari hak dan kewajiban lainnya (IAI, 2017). Tidak termasuk di dalam kategori aset tak berwujud adalah efek (surat berharga), hak atas mineral dan cadangan mineral, misalnya minyak, gas alam dan sumber daya yang tidak dapat diperbarui lainnya. Menurut Kieso et al. (2018, 586-589), aset tak berwujud (*intangible assets*) adalah hak istimewa, keunggulan, dan keuntungan kompetitif yang dihasilkan dari kepemilikan atas aset jangka panjang yang tidak memiliki bentuk fisik. Bukti atas adanya kepemilikan atas aset tidak berwujud dapat berupa bentuk perjanjian kontrak ataupun lisensi atau dokumen lain, tiga ciri utama aset tak berwujud adalah dapat teridentifikasi secara terpisah dengan entitas, tidak memiliki wujud fisik, dan bukanlah suatu aset moneter. Weygandt et al. (2018) menjelaskan ada enam jenis aset tak berwujud, enam jenis aset tak berwujud. Pertama, aset tak berwujud yang berhubungan dengan pemasaran (*Marketing-related intangible asset*). Jenis-jenis aset tak berwujud yang terkait dengan kegiatan pemasaran suatu entitas biasanya berbentuk seperti

merek dagang, logo entitas, nama domain internet, dan perjanjian nonkompetitif. Bentuk aset tak berwujud tersebut diciptakan untuk dapat membedakan suatu entitas dengan yang lainnya dan untuk dapat membuat para pelanggan mengingatkannya, hal itu ditujukan untuk dapat meningkatkan nilai pasar suatu produk atau nilai pasar entitas itu sendiri. Kedua, aset tak berwujud yang terkait dengan pelanggan (*Customer-related intangible assets*). Aset tak berwujud yang berkaitan dengan pelanggan biasanya berasal dari interaksi antara entitas dengan pelanggannya. Sebagai contoh, daftar pelanggan yang berbelanja di suatu ritel, daftar riwayat pesanan (*order backlogs*), perjanjian kontraktual ataupun nonkontraktual dengan pelanggan. Ketiga, aset tak berwujud yang terkait dengan kesenian (*Artistic-related intangible assets*). Aset tak berwujud yang berhubungan dengan kesenian ini biasanya berbentuk hak cipta atas suatu karya seni. Misalnya hak cipta atas lagu, film, musik, foto, dan karya seni lainnya. Hak cipta adalah suatu bentuk perlindungan hukum dari pemerintah untuk melindungi hasil seni dari pembajakan. Keempat, aset tak berwujud yang terkait dengan kontrak hukum (*Contract-related intangible assets*). Aset tak berwujud yang berhubungan dengan kontrak hukum ini biasanya memiliki nilai yang berasal dari suatu kontrak hukum tertentu. Sebagai contohnya adalah kontrak hukum untuk mendapatkan *franchise*, lisensi untuk menguasai aset tertentu, izin pembangunan, izin siaran media audiovisual, dan hak perjanjian untuk menjadi supplier produk. Kelima, aset tak berwujud yang terkait dengan teknologi (*Technology-related intangible assets*). Aset tak berwujud yang berhubungan dengan teknologi bentuknya adalah paten atas suatu penemuan teknologi. Teknologi ini dapat diartikan seperti paten atas suatu rancangan mesin, paten atas suatu *software*, paten atas suatu penemuan obat, dan paten-paten lain yang bertujuan untuk mendapatkan hak eksklusif untuk dapat menguasai suatu penemuan. Keenam, *Goodwill*, muncul ketika entitas melakukan kombinasi bisnis. *Goodwill* diukur atas dasar selisih atas nilai wajar entitas dengan nilai net aset tercatat. Beberapa jenis dari aset tak berwujud dapat dimuat dalam atau pada sesuatu yang bersifat fisik, seperti *compact disc* (dalam kasus piranti lunak komputer), dokumentasi hukum (dalam kasus lisensi atau paten), atau film. Dalam menentukan apakah suatu aset yang memiliki elemen berwujud dan tak berwujud diperlakukan berdasarkan standar akuntansi keuangan terkait dengan aset tetap. Aset tetap atau sebagai aset tak berwujud berdasarkan pernyataan ini, entitas menggunakan pertimbangan untuk menilai elemen mana yang lebih signifikan. Sebagai contoh, piranti lunak komputer pada mesin yang dikendalikan komputer dan tidak dapat beroperasi tanpa piranti lunak tersebut merupakan bagian integral dari perangkat kerasnya sehingga diperlakukan sebagai bagian dari aset tetap. Hal yang sama diterapkan pada sistem operasi suatu komputer. Jika piranti lunak bukan merupakan bagian integral dari perangkat kerasnya, maka piranti lunak komputer tersebut diperlakukan

sebagai aset tak berwujud (IAI, 2017).

Menurut Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku saat ini di Indonesia, yaitu baik PSAK maupun SAK-ETAP menjelaskan bahwa ada berbagai cara untuk memperoleh aset tak berwujud. Pertama, aset tak berwujud yang diperoleh dari kombinasi bisnis. Aset tak berwujud yang timbul dari aktivitas ini adalah ketika satu perusahaan melakukan akuisisi perusahaan lain. Dalam hal ini, aset tak berwujud dapat diukur hanya berdasarkan perjanjian kontrak hukum terkait, serta aset dan liabilitas yang dapat teridentifikasi secara andal. Kedua, akuisisi melalui hibah pemerintah. Dalam beberapa kasus, aset tak berwujud dapat diperoleh secara cuma-cuma, atau dengan nilai nominal, melalui hibah pemerintah. Hal ini terjadi ketika pemerintah memindahkan atau mengalokasikan aset tak berwujud ke entitas seperti hak untuk mendarat di bandar udara, hak beroperasi stasiun televisi atau radio, hak impor, hak kuota atau hak untuk mengakses sumber terbatas lain. Keempat, pertukaran aset. Aset tak berwujud dapat diperoleh melalui pertukaran dengan aset berwujud. Pengukuran atas nilai aset tak berwujud ini dapat dilakukan dengan cara menilai dan mempertimbangkan sejauh mana arus kas di masa mendatang akan timbul untuk aset tak berwujud ini. Kelima, aset tak berwujud yang dihasilkan secara internal. Aset tak berwujud yang dihasilkan secara internal ini maksudnya adalah bahwa suatu entitas dapat membuat aset tak berwujudnya secara mandiri dengan cara melakukan aktivitas penelitian dan pengembangan suatu aset tak berwujud secara mandiri. Dalam menghasilkan aset tak berwujud tersebut, diperlukan pengakuan dan pencatatan khusus mengenai kapan suatu pengeluaran akan dibiayai dan kapan suatu pengeluaran akan dikapitalisasikan ke aset tak berwujud hasil produksi perusahaan internal tersebut.

Keteridentifikasi aset tak berwujud yang diperoleh melalui cara-cara di atas perlu memenuhi persyaratan tertentu agar aset tak berwujud dapat terdefinisi dan teridentifikasi secara andal sehingga dapat terlihat perbedaannya dengan *Goodwill*. Adapun syarat suatu aset dapat teridentifikasi menurut pernyataan standar akuntansi keuangan adalah jika aset tersebut dapat dipisahkan, yaitu dapat dipisahkan atau dibedakan dari entitas dan dapat dijual, dialihkan, dilisensikan, disewakan atau ditukarkan, baik secara individual atau bersama dengan kontrak terkait, aset teridentifikasi, atau liabilitas teridentifikasi, terlepas apakah entitas berintens untuk melakukan hal tersebut atau tidak (IAI, 2017). Selain itu, aset dapat teridentifikasi apabila timbul dari hak kontraktual atau hak hukum lain, terlepas apakah hak tersebut dapat dialihkan atau dipisahkan dari entitas atau dari hak dan kewajiban lainnya.

Keteridentifikasi suatu aset tak berwujud menjadi dasar utama suatu entitas untuk dapat mengendalikan aset tak berwujudnya. Standar Akuntansi Keuangan-ETAP menjelaskan suatu entitas dapat dikatakan telah

memiliki pengendalian atas aset tak berwujudnya. Dijelaskan bahwa entitas mengendalikan suatu aset jika entitas telah memiliki kemampuan untuk memperoleh manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset dan dapat membatasi akses pihak lain dalam memperoleh manfaat ekonomi tersebut. Kemampuan entitas untuk mengendalikan manfaat ekonomi masa depan dari suatu aset tak berwujud biasanya timbul dari hak hukum yang dapat dipaksakan dalam pengadilan. Jika tidak ada hak hukum, maka entitas akan lebih sulit menunjukkan adanya pengendalian. Akan tetapi, pemaksaan hukum dari hak atas manfaat ekonomi aset tak berwujud bukan merupakan syarat yang perlu bagi pengendalian karena entitas dapat saja mengendalikan manfaat ekonomi masa depan dengan cara lain.

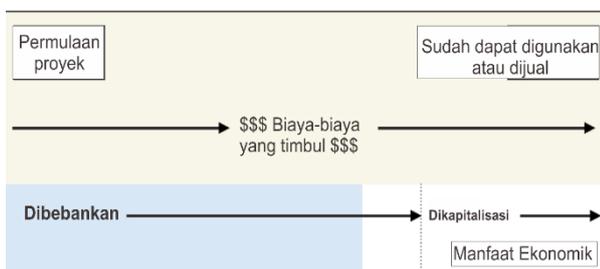
Manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset tak berwujud dapat mencakup pendapatan dari penjualan barang atau jasa, penghematan biaya, atau manfaat lain yang berasal dari penggunaan aset oleh entitas. Sebagai contoh, penggunaan hak kekayaan intelektual dalam suatu proses produksi tidak meningkatkan pendapatan masa depan, tetapi mengurangi biaya produksi masa depan. Manfaat ekonomi masa depan tersebut juga dapat timbul dari pengetahuan atas pasar atau pengetahuan teknis. Entitas mengendalikan manfaat tersebut jika, sebagai contoh, pengetahuan tersebut dilindungi oleh hukum seperti hak cipta, perjanjian dagang terbatas sepanjang diizinkan oleh otoritas yang berwenang (IAI, 2017).

SAK-ETAP (IAI, 2017) menjelaskan mengenai pengungkapan atas pengeluaran dalam memperoleh aset tak berwujud, standar akuntansi keuangan tersebut mengatur cara memperlakukan pengeluaran atas biaya-biaya yang timbul selama proses perolehan aset tak berwujud. Secara garis besar, standar akuntansi keuangan mengkategorisasikan biaya-biaya yang timbul tersebut menjadi dua jenis, yaitu pada saat permulaan kegiatan penelitian untuk menghasilkan aset tak berwujud, maka seluruh biaya yang timbul akan diungkapkan sebagai beban pada tahun terjadinya biaya tersebut. Kemudian apabila aset tak berwujud yang sedang dikembangkan tersebut dapat dinilai secara andal telah menunjukkan dapat menghasilkan manfaat ekonomi di masa depan maka biaya yang timbul untuk mengembangkan aset tak berwujud tersebut akan dikapitalisasikan seluruhnya menjadi nilai aset tak berwujud tercatat. Semua biaya yang dibebankan akan dilaporkan ke dalam beban operasi entitas di laporan laba rugi, sedangkan biaya yang dikapitalisasi akan dilaporkan sebagai nilai aset tak berwujud di laporan posisi keuangan.

Dalam menentukan apakah suatu aset tak berwujud yang dihasilkan secara internal memenuhi syarat untuk diakui, entitas mengklasifikasikan proses dihasilkannya aset tak berwujud tersebut menjadi dua tahap, yaitu tahap penelitian dan tahap pengembangan. Namun, jika entitas tidak dapat membedakan antara tahap penelitian dan tahap pengembangan pada

suatu proyek internal untuk menghasilkan aset tak berwujud, maka entitas memperlakukan pengeluaran untuk proyek itu seolah-olah sebagai pengeluaran yang terjadinya hanya pada tahap penelitian (IAI, 2017).

Standar Akuntansi Keuangan-ETAP menjelaskan bahwa pada tahap penelitian entitas tidak boleh mengakui aset tak berwujud yang timbul dari penelitian (atau dari tahap penelitian pada proyek internal). Pengeluaran untuk penelitian (atau tahap penelitian pada proyek internal) diakui sebagai beban pada saat terjadinya kegiatan penelitian tersebut. Dalam tahap penelitian proyek internal, entitas tidak dapat menunjukkan bahwa aset tak berwujud yang sedang ada pada tahap penelitian yang ada tidak akan memberikan kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan. Oleh karena itu, pengeluaran atas biaya-biaya untuk penelitian selalu diakui sebagai beban pada saat terjadinya. Kemudian, apabila telah mencapai batas aset tak berwujud suatu proyek tersebut sudah dapat menunjukkan manfaat ekonominya maka proyek tersebut akan dikategorisasikan sebagai tahap pengembangan. Entitas memiliki kewajiban untuk dapat menunjukkan batas waktu suatu aset tak berwujud yang sedang dihasilkannya tersebut menunjukkan manfaat ekonominya. Hal ini disebabkan karena munculnya manfaat ekonomi dari aset tak berwujud tersebut merupakan awal dari dimulainya tahap pengembangan aplikasi.



Sumber: Diolah dari Kieso et al. (2018)

Tahap pengembangan dijelaskan di standar akuntansi keuangan-ETAP bahwa pada tahap ini seluruh biaya-biaya akan dikapitalisasi sebagai nilai aset tak berwujud yang nantinya akan disajikan ke laporan posisi keuangan entitas. Pengakuan atas biaya-biaya yang dikapitalisasi tersebut dilakukan oleh entitas jika, dan hanya jika, entitas dapat secara andal menunjukkan hal-hal seperti pertama, kelayakan teknis penyelesaian aset tak berwujud tersebut sehingga aset tersebut dapat digunakan atau dijual. Kedua, intensi untuk menyelesaikan aset tak berwujud tersebut untuk menggunakannya atau menjualnya. Ketiga, kemampuan untuk menggunakan atau menjual aset tak berwujud tersebut. Keempat, bagaimana aset tak berwujud akan menghasilkan kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan. Antara lain entitas dapat menunjukkan adanya pasar bagi output aset tak berwujud atau pasar atas aset tak berwujud itu sendiri, atau, jika aset tak berwujud itu akan digunakan secara

internal, entitas dapat menunjukkan kegunaan aset tak berwujud tersebut. Kelima, tersedianya kecukupan sumber daya teknis, keuangan, dan sumber daya lain untuk menyelesaikan pengembangan aset tak berwujud dan untuk menggunakan atau menjual aset tersebut. Keenam, kemampuan untuk mengukur secara andal pengeluaran yang dapat diatribusikan terhadap aset tak berwujud selama pengembangannya (IAI, 2017).

Standar Akuntansi Keuangan-ETAP juga menjelaskan mengenai apabila ada biaya-biaya yang sebelumnya sudah terjadi sebelum kegiatan penelitian dan pengembangan dimulai, maka biaya tersebut haruslah dibebankan seluruhnya pada tahun terjadinya biaya-biaya tersebut. SAK-ETAP mengatur cara melakukan pencatatan atas biaya-biaya yang timbul dari kegiatan tahap penelitian dan pengembangan suatu proyek internal, yaitu bahwa seluruh kegiatan pada saat dilaksanakannya tahap penelitian dibebankan seluruhnya ke tahun buku terjadinya biaya-biaya atas kegiatan tersebut (IAI, 2017). Contoh-contoh kegiatan pada tahap penelitian, yaitu pertama adalah kegiatan yang ditujukan untuk memperoleh pengetahuan baru. Kedua, pencarian, evaluasi, dan seleksi final untuk penerapan atas penemuan penelitian atau pengetahuan lain. Ketiga, pencarian alternatif bahan baku, peralatan, produk, proses, sistem, atau jasa perumusan, desain, evaluasi dan seleksi final berbagai kemungkinan alternatif bahan baku, peralatan, produk, proses, sistem, atau jasa yang baru atau yang ditingkatkan (IAI, 2017).

Keseluruhan biaya yang timbul pada kegiatan-kegiatan di atas dijelaskan pada standar akuntansi keuangan untuk dicatat sebagai beban tahun berjalan dan dilaporkan di laporan laba rugi (IAI, 2017). Untuk tahap pengembangan contoh-contoh kegiatan seperti apa saja yang masuk dikategorikan sebagai tahap pengembangan, yaitu yang pertama adalah desain, konstruksi, serta pengujian purwarupa dan model sebelum produksi atau sebelum digunakan. Kedua, desain peralatan, jig, cetakan, dan pewarnaan yang melibatkan teknologi baru. Ketiga, desain, konstruksi, dan operasi pabrik percontohan, yang skalanya tidak bernilai ekonomi untuk produksi komersial. Keempat, desain, konstruksi, dan pengujian alternatif bahan baku, peralatan, produk, proses, sistem, atau jasa yang baru atau yang disesuaikan (IAI,2017).

Pencatatan pada waktu dimulainya tahap pengembangan adalah pada saat entitas telah dapat secara andal menunjukkan bahwa aset tak berwujud yang dihasilkan secara internal sudah dapat menunjukkan manfaat ekonomi masa depannya. Untuk menunjukkan bagaimana aset tak berwujud memberikan kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan, entitas melakukan penilaian terhadap manfaat ekonomi masa depan yang akan diterima dari aset tersebut (IAI, 2017). Standar Akuntansi Keuangan-ETAP juga mengatur mengenai biaya-biaya lain yang juga dikapitalisasi sebagai nilai aset tak berwujud setelah

berlangsungnya tahap pengembangan antara lain adalah biaya yang secara langsung dapat diatribusikan secara langsung untuk membuat, menghasilkan, dan mempersiapkan aset tersebut sehingga siap untuk digunakan sesuai dengan intensi dari manajemen. Contoh dari biaya-biaya yang dapat atribusikan secara langsung tersebut adalah biaya bahan baku dan jasa yang digunakan atau dikonsumsi dalam menghasilkan aset tak berwujud, biaya imbalan kerja yang timbul dalam menghasilkan aset tak berwujud tersebut, *fee* untuk mendaftarkan hak hukum, dan amortisasi paten dan lisensi yang digunakan untuk menghasilkan aset tak berwujud tersebut. Standar Akuntansi Keuangan-ETAP juga mengatur mengenai biaya-biaya setelah memasuki tahap pengembangan yang tidak dapat dikapitalisasi sebagai nilai aset, yaitu adalah biaya penjualan, administrasi dan *overhead* yang tidak dapat diatribusikan secara langsung ke aset tak berwujud. Biaya atas kerugian inefisiensi yang teridentifikasi dan kerugian operasi awal yang muncul sebelum aset memenuhi kriteria aset yang siap digunakan juga tidak dapat dikapitalisasi, selain itu biaya atas pelatihan karyawan untuk mengoperasikan aset tak berwujud juga tidak diperbolehkan untuk dikapitalisasi (IAI, 2017).

3. METODOLOGI PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan metode penelitian kualitatif, yang dilakukan dengan menggunakan cara wawancara langsung kepada dua informan. Waktu penelitian dilakukan selama periode bulan April sampai dengan bulan Juni 2019. Pemilihan PT Tenten Digital Indonesia yang digunakan sebagai obyek penelitian karena entitas tersebut merupakan *start up company* yang fokus bisnisnya adalah teknologi dan pernah melakukan kegiatan penelitian dan pengembangan. PT Tenten Digital Indonesia menggunakan SAK ETAP sebagai acuan standar pembukuannya. Pemilihan informasi Pihak-pihak yang menjadi narasumber utama dalam penelitian adalah Informan 1 selaku *Founder* dari PT Tenten Digital Indonesia dan Informan 2 selaku narasumber ahli yang merupakan dosen akuntansi keuangan menengah Politeknik Keuangan Negara STAN. Adapun item pertanyaan secara garis besar meliputi keteridentifikasian aset tak berwujud dihasilkan secara internal oleh *start-up company*, perlakuan akuntansi atas pengakuan biaya-biaya yang timbul dari aktivitas penelitian dan pengembangan dalam rangka menghasilkan aset tak berwujud, pencatatan biaya dan kapitalisasi aset tak berwujud, pengungkapan aset tak berwujud di laporan posisi keuangan.

4. PEMBAHASAN

4.1. Identifikasi aset tak berwujud di PT Tenten Digital Indonesia.

PT Tenten Digital Indonesia dalam menghasilkan *software* aplikasi android 1010.Dry belum melakukan pengidentifikasian atas aset tak berwujud yang dihasilkannya. Hal ini, dibuktikan dengan tidak tercatatnya nilai *software* aplikasi 1010.Dry tersebut di neraca laporan keuangan PT Tenten Digital Indonesia. Berdasarkan keterangan dari Informan 1, *software* yang dihasilkan oleh PT Tenten Digital Indonesia, yaitu aplikasi android 1010.Dry sudah memenuhi kriteria untuk dapat diidentifikasi sebagai aset tak berwujud. Hal tersebut dibuktikan dengan aplikasi 1010.Dry ini tidak memiliki wujud fisik, bukan aset moneter dan aplikasi ini secara terpisah dapat dipergunakan tanpa harus terikat terhadap aset-aset lainnya. Aplikasi ini dipergunakan oleh para pemilik jasa laundry untuk membantu operasi bisnis mereka, para pengguna aplikasi ini diharuskan membayar *fee* sebanyak Rp.50.000,00 setiap bulan agar dapat terus menikmati layanan aplikasi kepada PT Tenten Digital Indonesia, hal ini menunjukkan bahwa aplikasi ini mempunyai manfaat ekonomi berupa *future cashflow*. Adanya manfaat ekonomi masa depan atas *software* aplikasi 1010.Dry yang dihasilkan oleh PT Tenten Digital Indonesia tersebut menunjukkan bahwa aplikasi 1010.Dry tersebut sudah memenuhi syarat untuk dapat diidentifikasi.

Standar Akuntansi Keuangan-ETAP (IAI, 2017) menjelaskan bahwa ketika manfaat ekonomi masa depan aset tak berwujud sudah muncul dan entitas dapat membatasi entitas lain dalam menguasai manfaat ekonomi tersebut, maka entitas dikatakan sudah memiliki pengendalian atas aset tak berwujud tersebut. PT Tenten Digital Indonesia dapat membatasi entitas lain dalam mempergunakan *software* aplikasinya dengan cara mewajibkan para pengguna aplikasi 1010.Dry membayar *fee* kepada PT Tenten Digital Indonesia untuk dapat mempergunakan aplikasi tersebut.

Menurut pendapat dari Informan 2, *software* aplikasi 1010.Dry hasil produksi PT Tenten Digital Indonesia sudah memenuhi persyaratan sesuai standar akuntansi keuangan-ETAP mengenai definisi, keteridentifikasian, dan pengendalian entitas atas aset tak berwujud tersebut. Berikut merupakan pendapat akademisi mengenai kasus kesesuaian pengidentifikasian *software* 1010.Dry buatan PT Tenten Digital Indonesia tersebut dengan yang dipersyaratkan oleh standar akuntansi keuangan.

Tabel 4.1. Pendapat akademisi terkait definisi aset tak berwujud

Pernyataan di Standar akuntansi keuangan-ETAP mengenai aset tak berwujud	Pendapat Informan 1 terkait keteridentifikasian aset tak berwujud di PT Tenten Digital Indonesia	Pendapat Informan 2 terkait keteridentifikasian aset tak berwujud

Aset tak berwujud adalah aset nonmeneter yang memenuhi kriteria-kriteria tertentu agar teridentifikasi.	aplikasi 1010.Dry adalah software yang terpisah dan tidak terikat dari aset lainnya. Tidak punya wujud fisik dan bukan aset moneter.	Aplikasi tersebut sudah dapat terdefinisi sebagai aset tak berwujud karena sudah sesuai yang dipersyaratkan di standar.
Suatu aset dapat diidentifikasi jika dapat dipisah, dijual, dilisensikan, disewakan atau ditukarkan.	Para pengguna Aplikasi 1010.Dry ini diwajibkan membayar fee Rp.50.000,00 per bulan	Aplikasi tersebut dapat identifikasi karena memang secara komersial untuk dilisensikan dan sudah menghasilkan manfaat bagi entitas.
Suatu aset dapat dikatakan telah dikendalikan oleh entitas apabila entitas mampu membatasi entitas lain memanfaatkan manfaat ekonominya.	Aplikasi 1010.Dry ini sudah didaftarkan ke Google PlayStore atas nama PT Tenten Digital Indonesia. Setiap bulan PT Tenten Digital Indonesia menerima fee dari mitra bisnisnya atas penggunaan aplikasi 1010.Dry.	Pendaftaran ke Google PlayStore adalah langkah entitas untuk membatasi pihak lain dalam mendapatkan manfaat ekonomi dari aplikasi tersebut karena diwajibkan membayar fee ke entitas.

Jadi, *software* berupa aplikasi 1010.Dry yang dihasilkan oleh PT Tenten Digital Indonesia ini berdasarkan pembahasan di atas sudah dapat diidentifikasi dan dilaporkan sebagai aset tak berwujud di laporan keuangan PT Tenten Digital Indonesia karena telah memenuhi persyaratan mengenai definisi, keteridentifikasi dan pengendalian aset tak berwujud sebagaimana yang dipersyaratkan di standar akuntansi keuangan-ETAP.

4.2. Pengakuan biaya dan kapitalisasi yang dilakukan oleh PT Tenten Digital Indonesia.

SAK-ETAP(2017)menjelaskanmengenai pengakuan atas biaya-biaya yang timbul selama berlangsungnya kegiatan penelitian dan pengembangan dalam rangka menghasilkan aset tak berwujud (IAI, 2017). selama berlangsungnya tahap penelitian, semua biaya yang timbul atas kegiatan tersebut akan dibebankan pada tahun berjalan pada saat terjadinya biaya tersebut. Sedangkan biaya-biaya yang timbul selama tahap pengembangan akan dikapitalisasi sebagai nilai tercatat aset tak berwujud.

Adapun batas awal dimulainya kapitalisasi aset adalah ketika entitas sudah dapat mengidentifikasi munculnya manfaat ekonomi di masa depan atas aset yang sedang dalam proses penelitian dan pengembangan tersebut. Standar akuntansi keuangan-

ETAP juga menjelaskan mengenai biaya-biaya yang timbul sebelum dimulainya kegiatan penelitian dan pengembangan tersebut, yaitu tetap dibebankan sebagai beban pada tahun terjadinya, sekalipun hasil dari kegiatan tersebut memiliki pengaruh terhadap proses penelitian maupun pengembangan.

Gambar 4.1. *Timeline R&D* dari PT Tenten Digital Indonesia



Sumber : Diolah dari hasil wawancara dengan PT Tenten Digital Indonesia

Timeline atas kegiatan penelitian dan pengembangan tersebut menunjukkan bahwa kegiatan tersebut membutuhkan waktu sekitar 2 tahun. Kegiatan tersebut dibagi menjadi 3 tahap, yaitu tahap penelitian awal, tahap percobaan pembuatan prototipe aplikasi dan tahap pengembangan aplikasi. Akhir dari kegiatan penelitian dan pengembangan tersebut adalah pada saat aplikasi sudah diunggah di *Playstore* dan dapat digunakan oleh para pengguna *smartphone* android.

Data keterangan dari Informan 1 bahwa kegiatan penelitian dan pengembangan ternyata sudah dilaksanakan jauh hari sebelum PT Tenten Digital Indonesia berdiri. Dalam melaksanakan kegiatan dalam rangka menghasilkan aset tak berwujud berupa *software* 1010.Dry., PT Tenten Digital Indonesia memulai kegiatan tahap penelitiannya pada awal Januari 2017. Kegiatan tersebut adalah penelitian tahap pertama dengan kegiatan seperti melakukan survei kebutuhan pasar, rekrutmen tim, rapat tim, dan perancangan sketsa aplikasi (*wireframing*). Total biaya yang ditimbulkan dari kegiatan-kegiatan pada penelitian tahap awal tersebut adalah sebesar Rp.3.000.000,00. Jika merujuk pada standar akuntansi keuangan-ETAP, maka biaya sebesar Rp.3.000.000,00 tersebut akan dibebankan sebagai beban pada tahun 2017. Namun, PT Tenten Digital Indonesia belum berdiri pada tahun 2017 sehingga seluruh biaya tersebut tidak dapat diakui oleh PT Tenten Digital Indonesia sebagai beban pada tahun saat atau setelah PT Tenten Digital Indonesia berdiri. Biaya-biaya yang timbul pada tahap penelitian awal tersebut juga tidak perlu diungkapkan di catatan atas laporan keuangan PT Tenten Digital Indonesia.

Alasan tidak perlunya diungkapkan di catatan atas laporan keuangan PT Tenten Digital Indonesia adalah berdasarkan penjelasan dari akademisi akuntansi di Politeknik Keuangan Negara STAN bahwa biaya-biaya tersebut tidak akan terlalu diperhatikan oleh investor karena investor akan lebih melihat bagaimana prospek ke depan atas kegiatan penelitian dan pengembangan suatu entitas. Pendapat lain berdasarkan jurnal

penelitian yang ditulis oleh Jeny, Jeanjean dan Joss (2011) ternyata kegiatan penelitian dan pengembangan yang dilakukan oleh suatu entitas mempengaruhi persepsi pasar atas nilai perusahaan tersebut. Namun, untuk pelaporan aktivitas penelitian dan pengembangan sebaiknya laporan keuangan dibuat seminimal mungkin alasannya adalah untuk menghindari kompetitor mengetahui sampai sejauh mana penelitian dan pengembangan yang sedang dilakukan oleh entitas.

Tahap berikutnya adalah tahapan perancangan prototipe aplikasi 1010.Dry. Sama seperti tahap sebelumnya, pada kegiatan ini seluruh kegiatan dilaksanakan sebelum PT Tenten Digital Indonesia berdiri sehingga seluruh biaya-biaya yang ditimbulkan pada kegiatan di tahap kedua ini juga tidak dapat diakui oleh PT Tenten Digital Indonesia sebagai beban di laporan keuangannya. Kegiatan-kegiatan pada tahap ini adalah melakukan perancangan atas sketsa *user interface*, sketsa *user experience*, serta percobaan pembuatan *user interface* dan *user experience*. Dalam melakukan percobaan pembuatan *user interface* dan *user experience* tersebut diperlukan pemrograman agar setiap bagian-bagian desain *user interface* dapat saling terhubung dan berfungsi. Kegiatan pemrograman juga dilakukan pada tahap ini terutama untuk penulisan kode sebagai dasar perintah akan seperti apa aplikasi 1010.Dry ini. Penulisan kode program dilakukan dengan menggunakan aplikasi *Jetpack android studio*.

Kegiatan-kegiatan pada tahap kedua ini menimbulkan biaya sebanyak Rp.14.500.000,00. Standar akuntansi keuangan menyatakan bahwa biaya-biaya ini adalah biaya yang harus dibebankan pada tahun terjadinya biaya ini. Kegiatan pada tahap kedua ini berlangsung dari awal september 2017 sampai akhir agustus 2018. Keseluruhan biaya-biaya yang timbul pada kegiatan di tahap ini tetap tidak dapat dilaporkan sebagai beban di laporan keuangan PT Tenten Digital Indonesia. Hal ini dikarenakan biaya-biaya itu timbul sebelum perusahaan didirikan. Biaya-biaya tersebut tidak perlu diungkapkan di laporan keuangan PT Tenten Digital Indonesia karena masih dalam tahap penelitian dan entitas belum berdiri.

Pendirian PT Tenten Digital Indonesia adalah pada tanggal 18 Agustus 2018. Terhitung mulai tanggal tersebut, pembukuan mulai dilakukan oleh PT Tenten Digital Indonesia. Namun, kegiatan yang berhubungan dengan penelitian dan pengembangan sudah terlebih dahulu dilakukan sebelum tanggal pendirian tersebut. Seperti yang sudah dijelaskan sebelumnya bahwa meskipun kegiatan penelitian sudah dimulai sebelum PT Tenten Digital Indonesia didirikan, biaya-biaya yang timbul dari kegiatan tersebut tetap tidak dapat dilakukan penyesuaian sebagai beban-beban oleh PT Tenten Digital Indonesia karena tahun buku PT Tenten Digital Indonesia baru dimulai pada kuartir keempat tahun 2018. Namun demikian, pentingnya pencatatan atas kegiatan penelitian dan pengembangan bagi suatu perusahaan, maka pencatatan biaya atas kegiatan

tersebut perlu didokumentasikan untuk kepentingan manajemen internal PT Tenten Digital Indonesia saja, tidak perlu untuk diungkapkan ke laporan keuangan entitas.

Tahap selanjutnya adalah kegiatan pengembangan aplikasi. Pada tahap ini seluruh tim di PT Tenten Digital Indonesia berfokus pada kegiatan untuk menyempurnakan aplikasi 1010.Dry agar tidak terdapat lagi *bug* di aplikasi dan agar dapat dijalankan secara sempurna di berbagai *smartphone* android. Kegiatan-kegiatan pada tahap pengembangan tersebut adalah pemrograman untuk menyelesaikan masalah-masalah *bug* di sistem, *app testing* dan mengurus aplikasi untuk didaftarkan ke *Playstore*. Total biaya yang ditimbulkan pada kegiatan tahap pengembangan ini adalah sebesar Rp. 9.754.500,00.

Standar akuntansi keuangan-ETAP (IAI, 2017) mengatur bahwa semua biaya-biaya yang timbul pada tahap pengembangan akan dikapitalisasikan seluruhnya menjadi nilai tercatat aset tak berwujud. Biaya-biaya yang dapat diatribusikan secara langsung ke aset tak berwujud juga dikapitalisasikan ke aset tak berwujud tersebut. Mengenai waktu dimulainya tahap pengembangan, entitas diwajibkan untuk dapat mengidentifikasi secara andal aset tak berwujud dalam menghasilkan manfaat ekonomi.

Jika dilihat dari definisi manfaat ekonomi masa depan menurut standar akuntansi keuangan, maka manfaat ekonomi dapat mencakup pendapatan dari penjualan barang atau jasa, penghematan biaya, atau manfaat lain yang berasal dari penggunaan aset oleh entitas. Berdasarkan keterangan dari Informan 1, PT Tenten Digital Indonesia didirikan pada bulan Agustus 2018, tepat pada saat prototipe aplikasi 1010.Dry ini sudah mulai dapat dijalankan sebagai mode *trial* di berbagai *smartphone* android. Dengan dapat dijalanannya mode *trial* ini maka PT Tenten Digital Indonesia sudah membuka kesempatan kepada para pengusaha laundry untuk mencoba aplikasi 1010.Dry, jika para pengusaha laundry merasa aplikasi ini membantu usaha mereka, mereka dapat meminta kepada pihak PT Tenten Digital Indonesia hak penggunaan 1010.Dry secara *full version* dan membayar sebesar Rp.50.000,00 per bulan.

Gambar 4.2. Batas awal tahap pengembangan



Sumber: Diolah dari hasil wawancara dengan PT Tenten Digital Indonesia

Keteridentifikasi-an manfaat ekonomi atas aset tak berwujud yang sedang dalam proses kegiatan

penelitian dan pengembangan adalah inti utama dari bagaimana entitas memisahkan antara tahap penelitian dengan tahap pengembangan. Pada kasus kegiatan penelitian dan pengembangan yang dilakukan oleh PT Tenten Digital Indonesia ini maka ketika sudah memiliki manfaat ekonomi berupa arus kas atas produk yang sedang diproduksi tersebut maka pada titik itulah manfaat ekonomi muncul. Jadi, sebenarnya pada bulan agustus 2018 aplikasi 1010.Dry tersebut sudah memberikan manfaat ekonomi kepada PT Tenten Digital Indonesia sehingga pada bulan agustus 2018 dapat ditetapkan sebagai batas atas dimulainya tahap pengembangan dan berakhirnya tahap penelitian. Seluruh biaya sebesar Rp. 9.754.500,00 yang timbul atas kegiatan tersebut adalah nilai yang dapat dikapitalisasi sebagai nilai aset tak berwujud yang dihasilkan oleh PT Tenten Digital Indonesia.

Biaya lain yang timbul setelah dimulainya tahap pengembangan seperti gaji untuk *customer service* tidak dapat dikapitalisasi ke aset tak berwujud karena tidak berhubungan langsung dengan kegiatan penelitian dan pengembangan serta tidak dapat diatribusikan secara langsung ke aset tak berwujud. Standar akuntansi keuangan-ETAP menjelaskan bahwa biaya-biaya yang timbul setelah memasuki tahap pengembangan tidak dapat dikapitalisasi sebagai nilai aset seperti biaya penjualan, administrasi dan *overhead*. Biaya listrik juga tidak dapat dikapitalisasikan ke nilai aset tak berwujud karena termasuk biaya *overhead*, biaya sewa untuk kantor PT Tenten Digital Indonesia juga tidak diperkenankan untuk dikapitalisasikan ke aset tak berwujud karena peruntukannya memang bukan untuk dikhususkan sebagai tempat untuk melaksanakan pengembangan aplikasi. Jadi total biaya sebesar Rp.8.350.000,00 tidak dapat dikapitalisasikan ke aset tak berwujud karena bukan biaya yang dapat diatribusikan secara langsung ke aset tak berwujud.

Menurut Informan 2, penetapan atas batas akhir tahap penelitian dan batas awal tahap pengembangan atas kegiatan penelitian dan pengembangan PT Tenten Digital Indonesia tersebut sudah benar, hal ini didasari oleh sudah dapat diidentifikasinya manfaat ekonomi pada agustus 2018. Selain itu, biaya-biaya yang muncul pada tahap penelitian, tetapi timbul ketika entitas belum berdiri sebagai perseroan terbatas perlakuannya adalah tetap tidak dapat dibebankan pada tahun-tahun setelah entitas tersebut berdiri. Untuk biaya-biaya lain yang muncul setelah dimulainya tahap pengembangan, namun biaya-biaya tersebut tidak dapat diatribusikan secara langsung ke aset tak berwujud maka perlakuan atas biaya-biaya tersebut adalah diperlakukan sebagai beban pada tahun terjadinya biaya tersebut dan dilaporkan di laporan laba rugi serta tidak diperkenankan untuk dikapitalisasi ke aset tak berwujud.

Adapun pendapat Informan 2, terkait dengan pengakuan biaya-biaya yang muncul atas kegiatan penelitian dan pengembangan adalah sebagai berikut:

Tabel 4.2. Pendapat akademisi terkait perlakuan biaya selama R&D

Pernyataan di Standar akuntansi keuangan-ETAP mengenai perlakuan biaya kegiatan penelitian dan pengembangan	Pendapat Informan 1 terkait perlakuan biaya atas kegiatan penelitian dan pengembangan	Pendapat Informan 2 terkait perlakuan biaya atas kegiatan penelitian dan pengembangan
Biaya-biaya yang sebelumnya sudah terjadi sebelum kegiatan penelitian dan pengembangan dimulai, maka biaya tersebut haruslah dibebankan seluruhnya pada tahun terjadinya biaya-biaya tersebut.	Kegiatan penelitian awal sudah dimulai sejak awal 2017 sampai september 2018. PT Tenten Digital Indonesia didirikan pada agustus 2018	Tidak perlu dibebankan pada tahun buku PT Tenten Digital Indonesia karena biaya-biaya sebelum PT berdiri tidak ada kewajiban untuk mencatatnya.
Dimulainya tahap pengembangan adalah ketika entitas mampu mengukur secara andal bahwa aset tak berwujud sudah menunjang manfaat ekonomi	Manfaat ekonomi timbul ketika software mulai digunakan oleh mitra bisnis dalam mode trial dan akan membayar Rp.50.000,00 apabila ingin mendapatkan full version.	Penilaian batas awal tahap pengembangan ketika manfaat ekonomi sudah dapat diidentifikasi oleh entitas. Jadi, ketika sudah mulai mendapatkan pendapatan Rp.50.000,00 maka pada waktu itu manfaat ekonomi muncul dan pengembangan aplikasi setelahnya adalah tahap pengembangan.
Biaya-biaya yang timbul pada tahap pengembangan namun tidak dapat diatribusikan langsung ke aset tak berwujud, maka dibebankan	Biaya-biaya seperti sewa gedung untuk kantor, biaya tagihan listrik, dan gaji untuk customer service	Period cost memang di jurnal sebagai beban pada tahun berjalan.

Seluruh biaya yang timbul pada tahap pengembangan yang dapat diatribusikan secara langsung maka dikapitalisasi	Biaya-biaya seperti gaji programmer, gaji app tester dan biaya administrasi mendaftarkan aplikasi ke google playstore	Biaya yang dapat ditelusuri langsung ke aset tak berwujud maka dikapitalisasi
--	---	---

4.3. Pencatatan biaya dan kapitalisasi aset tak berwujud yang dilakukan oleh PT Tenten Digital Indonesia.

Biaya-biaya yang dicatat oleh PT Tenten Digital Indonesia hanyalah biaya-biaya yang timbul setelah PT Tenten Digital Indonesia berdiri. Sedangkan untuk biaya-biaya yang timbul pada tahap penelitian memang seharusnya tidak dicatat oleh PT Tenten Digital Indonesia karena biaya tersebut tidak dapat dibebankan oleh PT Tenten Digital Indonesia. Namun, biaya-biaya tersebut sebaiknya diungkapkan ke catatan atas laporan keuangan.

Perlakuan jurnal akuntansi untuk biaya-biaya tersebut adalah sebagai berikut, jurnal untuk pembayaran gaji *Programme* memang dikapitalisasikan sebagai nilai aset tak berwujud karena memang merupakan inti utama dari pengembangan aplikasi dan dapat diatribusikan dan ditelusuri secara langsung ke aset tak berwujud. Demikan juga untuk gaji *app tester*, jurnal untuk pembayaran gaji *app tester* dikapitalisasi ke aset tak berwujud karena merupakan inti utama dari pengembangan aplikasi dan dapat diatribusikan serta dapat ditelusuri langsung ke aset tak berwujud. Jurnal untuk adminitrasi ke *playstore* juga dikapitalisasi karena biaya tersebut dapat diatribusikan secara langsung ke aset tak berwujud. Sedangkan, jurnal untuk beban sewa gedung, beban gaji *customer service* serta beban listrik sudah benar dibebankan ke tahun berjalan. Berikut pendapat dari Informan 2 terkait kasus pencatatan biaya-biaya oleh PT Tenten Digital Indonesia.

Tabel 4.3. Pendapat akademisi terkait pencatatan biaya selama R&D

Pernyataan di Standar akuntansi keuangan-ETAP mengenai pencatatan biaya kegiatan penelitian dan pengembangan	Pendapat Informan 1 terkait pencatatan jurnal akuntansi atas biaya kegiatan penelitian dan pengembangan	Pendapat Informan 2 terkait pencatatan jurnal akuntansi atas biaya kegiatan penelitian dan pengembangan
--	---	---

Biaya-biaya yang sebelumnya sudah terjadi sebelum kegiatan penelitian dan pengembangan dimulai, maka biaya tersebut haruslah dibebankan seluruhnya pada tahun terjadinya biaya-biaya tersebut.	Tidak dijurnal oleh PT Tenten Digital Indonesia karena baru berdiri pada saat dimulainya tahap pengembangan	Tidak perlu di-jurnal dan tidak perlu dilakukan penyesuaian secara retrospective.
Seluruh biaya yang timbul pada tahap pengembangan yang dapat diatribusikan secara langsung maka dikapitalisasi	Dijurnal oleh PT Tenten Digital Indonesia sebagai nilai kapitalisasi aset tak berwujud.	Dijurnal sebagai nilai kapitalisasi aset tak berwujud karena merupakan direct cost
Biaya-biaya yang timbul pada tahap pengembangan namun tidak dapat diatribusikan langsung ke aset tak berwujud, maka dibebankan	Dijurnal oleh PT Tenten Digital Indonesia sebagai beban.	Dijurnal sebagai beban berjalan karena merupakan indirect cost.

4.4. Pengungkapan aset tak berwujud PT Tenten Digital Indonesia.

SAK-ETAP mengatur nilai tercatat yang boleh dikapitalisasi oleh entitas adalah biaya-biaya yang dapat diatribusikan secara langsung ke aset tak berwujud (IAI, 2017). Biaya-biaya tersebut merupakan biaya yang timbul pada saat tahap pengembangan apikasi. Pada pembahasan sebelumnya mengenai biaya-biaya yang dapat dikapitalisasi adalah biaya-biaya seperti gaji untuk *programmer*, gaji untuk *app tester* serta biaya untuk administrasi ke *Google Playstore*.

Gambar 4.3. Biaya yang dikapitalisasi false

Nama biaya	Biaya	Keterangan
Gaji <i>programmer</i>	Rp 5.700.000,00	Dapat diatribusikan ke Aset tak berwujud
Gaji <i>App tester</i>	Rp 3.700.000,00	Dapat diatribusikan ke Aset tak berwujud
Biaya administrasi ke <i>Playstore</i>	Rp 354.500,00	Dapat diatribusikan ke Aset tak berwujud
Total	Rp 9.754.500,00	

Total nilai yang dapat diatribusikan ke aset tak berwujud adalah sebesar Rp. 9.754.500,00. Total nilai

sebesar itulah yang akan diungkapkan ke laporan posisi keuangan PT Tnten Digital Indonesia. Mengenai biaya-biaya yang timbul pada tahap penelitian awal yang tidak dicatat oleh PT Tnten Digital Indonesia, namun secara tidak langsung merupakan biaya yang timbul dalam rangka penelitian dan pengembangan untuk menghasilkan aset tak berwujud, maka biaya-biaya tersebut tidak perlu diungkapkan di seluruh laporan keuangan PT Tnten Digital Indonesia, tetapi akan lebih baik apabila dicatat untuk kepentingan manajerial internal entitas.

Oleh karena itu, biaya-biaya yang dapat dikapitalisasi dan menjadi nilai *software* di laporan keuangan adalah sebesar Rp.9.754.000,00. Hal itu sesuai dengan biaya-biaya yang dipersyaratkan di SAK ETAP tentang biaya-biaya selama tahap penelitian dan tahap pengembangan yang dapat dikapitalisasi ke aset tak berwujud.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Apabila dilihat dari segi definisi aset tak berwujud yang dimiliki oleh PT Tnten Digital Indonesia, entitas tersebut sudah dapat dikatakan memiliki aset tak berwujud yang dihasilkan secara internal. Aset tak berwujud yang berupa *software 1010.Dry* tersebut sudah memenuhi persyaratan sesuai yang disyaratkan oleh SAK-ETAP (IAI, 2017) terkait dengan aset tak berwujud sehingga aset *tak berwujud* yang telah memenuhi syarat untuk diakui oleh entitas, yaitu dengan nilai kapitalisasi sebesar Rp. 9.754.500,00. Entitas juga sudah dapat membuktikan secara andal mengenai kemampuannya dalam melakukan pengendalian atas *software 1010.Dry*. Hal ini dibuktikan dengan entitas sudah mendaftarkan aplikasi *1010.Dry* ke *Playstore* sehingga manfaat ekonomi dari aplikasi ini hanya dapat dimiliki oleh PT Tnten Digital Indonesia.

Kegiatan penelitian dan pengembangan dibatasi pada saat manfaat ekonomi dari aset tak berwujud yang sedang diproduksi tersebut mampu diidentifikasi secara andal oleh entitas. Manfaat ekonomi dari aplikasi *1010.Dry* sudah dapat diidentifikasi ketika PT Tnten Digital Indonesia memberikan akses *trial version* ke mitra bisnisnya, yaitu pada awal bulan agustus 2018. Ketika mitra bisnis tertarik untuk mendapatkan *full version* dari aplikasi tersebut, maka mitra bisnis akan membayar *fee* sebesar Rp.50.000,00 ke PT Tnten Digital Indonesia. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa manfaat ekonomi telah muncul pada waktu *trial version* telah digunakan oleh mitra bisnisnya. Seluruh kegiatan yang terkait dengan penyempurnaan aplikasi *1010.Dry* setelah bulan agustus 2018 akan dikategorikan sebagai kegiatan di tahap pengembangan dan biaya-biaya yang timbul pada tahap pengembangan akan diperlakukan sebagai nilai kapitalisasi aset tak berwujud, yaitu *1010.Dry*. Sedangkan biaya-biaya yang timbul untuk kegiatan-

kegiatan sebelum bulan agustus 2018 diperlakukan sebagai beban karena merupakan biaya yang muncul pada tahap penelitian.

Pencatatan yang dilakukan oleh PT Tnten Digital Indonesia terkait biaya-biaya yang timbul selama melakukan aktivitas penelitian dan pengembangan ternyata tidak sesuai dengan yang dipersyaratkan di standar akuntansi keuangan ETAP entitas mengakui seluruh biaya yang timbul sebagai beban, padahal menurut standar akuntansi keuangan ETAP biaya-biaya yang timbul setelah memasuki tahap pengembangan dikapitalisasi sebagai nilai dari aset tak berwujud. Jadi, diperlukan jurnal koreksi atas beberapa jurnal yang di jurnal sebagai beban, namun seharusnya di jurnal sebagai nilai kapitalisasi aset tak berwujud. Seluruh biaya-biaya yang timbul untuk kegiatan yang dapat diatribusikan secara langsung ke aset tak berwujud maka jurnal yang benar adalah dengan cara mendebet seluruh biaya tersebut sebagai nilai kapitalisasi aset. Sedangkan untuk biaya-biaya yang timbul atas kegiatan yang tidak dapat diatribusikan secara langsung ke aset tak berwujud maka seluruh biaya tersebut akan menjadi beban pada tahun terjadinya biaya tersebut.

Aset tak berwujud yang berupa *software 1010.Dry* tersebut sudah memenuhi persyaratan sesuai dengan yang disyaratkan oleh SAK-ETAP (IAI, 2017) terkait dengan aset tak berwujud sehingga *software* tersebut memenuhi syarat untuk diakui oleh entitas sebagai aset tak berwujud-*software* dalam laporan posisi keuangan perusahaannya, yaitu dengan nilai kapitalisasi sebesar Rp. 9.754.500,00.

5.2. Saran

Berdasarkan uraian-uraian pada bagian sebelumnya, terdapat beberapa implikasi atau saran dari hasil penelitian ini. Pertama, PT Tnten Digital Indonesia tidak mempunyai karyawan yang memang memiliki latar belakang keahlian di bidang akuntansi dan pembukuan. Hal itu menyebabkan pembukuan yang dilakukan oleh PT Tnten Digital Indonesia mengalami kesalahan pada saat melakukan pencatatan di kegiatan penelitian dan pengembangan. Padahal kegiatan penelitian dan pengembangan merupakan kegiatan yang penting untuk suatu entitas yang model bisnis utamanya adalah bidang teknologi dan informatika. Saran yang dapat diberikan kepada PT Tnten Digital Indonesia adalah menggunakan jasa akuntan atau dengan cara merekrut karyawan yang memiliki latar belakang keahlian administrasi bisnis dan akuntansi sehingga dapat melakukan pembukuan atas kegiatan bisnisnya. Hal ini bertujuan agar bisnis yang dijalankan oleh PT Tnten Digital Indonesia dapat terdokumentasi dengan baik dalam bentuk laporan keuangan. Kesalahan yang dapat ditimbulkan apabila laporan keuangan entitas tidak relevan dan tidak andal adalah dapat menimbulkan bias bagi *stakeholder* terutama untuk pengambilan keputusan manajerial perusahaan. Selain itu dalam sektor kewajiban

perpajakan perusahaan seperti pajak penghasilan juga akan mengalami masalah karena laporan keuangan terjadi kesalahan pencatatan akuntansi yang mengakibatkan nilai yang disajikan di laporan keuangan mengalami distorsi sehingga perlu dilakukan koreksi fiskal yang dapat akan merugikan perusahaan. Kedua, Ikatan Akuntan Indonesia sebagai pihak yang berwenang dalam menerbitkan standar akuntansi keuangan-ETAP adalah bahwa standar akuntansi yang diterbitkan oleh IAI tersebut perlu diberikan interpretasi yang lebih rinci agar lebih mudah dipahami oleh para pengguna standar akuntansi keuangan. Selain itu, IAI juga perlu mengadakan Ikatan Akuntan Indonesia IAI sebagai pihak yang berwenang dalam menerbitkan standar akuntansi keuangan-ETAP adalah bahwa standar akuntansi yang diterbitkan oleh IAI tersebut perlu diberikan interpretasi yang lebih rinci agar lebih mudah dipahami oleh para pengguna standar akuntansi keuangan. Selain itu, IAI juga perlu mengadakan penyuluhan terkait standar akuntansi keuangan-ETAP kepada para pengguna standar agar para pengguna tersebut mempunyai interpretasi yang sama dengan interpretasi yang dimaksud oleh IAI. Ketiga, penelitian selanjutnya diharapkan untuk melakukan penelitian pada obyek-obyek yang menggunakan standar PSAK sebagai standar yang digunakan dalam mencatat kegiatan penelitian dan pengembangan, hal ini untuk membandingkan penelitian ini dengan penelitian tersebut. Selain itu, penelitian selanjutnya dapat mengulas kegiatan penelitian dan pengembangan yang diperjualbelikan, misalnya entitas yang melakukan jual beli atas kegiatan penelitian dan pengembangan akan seperti apa perlakuan akuntansinya dan bagaimana standar akuntansi mengaturnya. Penelitian selanjutnya dapat mengulas perlakuan akuntansi untuk perusahaan yang melakukan penelitian dan pengembangan di negara Indonesia, kemudian dipertengahan kegiatan dipindahkan ke negara lain.

DAFTAR PUSTAKA

- Brian, O'Connell. (2018). *History of Google: How it began and What's happening beyond 2019*. (<https://www.thestreet.com/technology/history-of-google-14820930>, diakses pada 11 Januari 2019).
- Govindrajan, V., Rajgopal, S., & Srivastava, A. (2018). *Why Financial Statement don't work for digital company*. (<https://hbr.org/2018/02/why-financial-statements-dont-work-for-digital-companies>), diakses pada 14 Januari 2019).
- Haskel, J., & Westlake, S. (2017). *Capitalism without capital*. United States of America: Princeton University Press.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2017). *Standar Akuntansi Keuangan- Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik Bab Aset Tak Berwujud*. Jakarta: Ikatan Akuntan

Indonesia.

- Jeny, A. C., Jeanjean, T., & Joos, P. (2011). Accounting choice and future performance: the case of r&d accounting in France. *Journal of Accounting and Public Policy*,30(2):145-165.
- Kieso, E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2018). *Intermediate Accounting IFRS Edition 2nd Edition*. United States of America: Wiley.
- Lev, B., & Gu, F. (2016). *The End of Accounting and the path forward of for Investors and Managers*. United States of America: Wiley.
- Mellen, C. M. (2018). *Valuation for M&A: Building and Measuring Private Company Value, Third Edition*. United States of America: John Wiley & Sons, Inc.
- Salamudin, N., Bakar, R., Ibrahim, M. K., & Hassan, F. H. (2013). Intangible assets valuation in the Malaysian capital market. *Journal of Intellectual Capital*, 11 (3), 391-405.
- Soraya, L., & Syafrudin, M. (2013). Pengaruh nilai aset tidak berwujud dan penelitian dan pengembangan terhadap nilai pasar perusahaan. *Diponegoro Journal of Accounting*, 2 (2), 1-9.
- Subramyam, K.R. (2014). *Financial Statement Analysis*. United State of America: McGraw Hill
- Uadiale, O. M., & Uwuigbe, U. (2011). Intellectual capital and business performance evidence from Nigeria. *Interdisciplinary Journal of Research in Business*, 1, 49-56.
- Vernimmen, P., Quiry, P., Dallochio, M., Fur, Y. L., & Salvi, A. (2018). *Corporate Finance: Theory and Practice, Fifth edition*. United States of America: John Wiley & Sons, Ltd.