

PERTEMUAN 1

PEMERIKSAAN ASET TAK BERWUJUD (INTANGIBLE ASSETS)

A. SIFAT DAN CONTOH ASET TAK BERWUJUD

Dalam definisi aset tidak berwujud terdapat kriteria bahwa keteridentifikasian aset tidak berwujud harus dapat dibedakan secara jelas dengan muhibah (goodwill). Muhibah (goodwill) yang timbul dari penggabungan usaha berbentuk akuisisi mencerminkan pembayaran yang dilakukan oleh pihak yang mengakuisisi dengan harapan akan memperoleh manfaat ekonomis di masa depan. Manfaat ekonomis di masa depan akan timbul dari sinergi antara aktiva yang diperoleh yang dapat diidentifikasi atau dari aktiva, yang secara individual, tidak memenuhi syarat untuk diakui dalam laporan keuangan walaupun yang mengakuisisi bersedia untuk membayar aktiva tersebut.

Suatu aset tidak berwujud dapat dibedakan secara jelas dengan muhibah (goodwill) jika aktiva tersebut dapat dipisahkan. Suatu aktiva disebut “dapat dipisahkan” jika perusahaan dapat menyewakan, menjual, menukarkan, atau mendistribusikan manfaat ekonomis masa depan yang terdapat pada aktiva tersebut tanpa melepaskan manfaat ekonomis di masa depan yang timbul dari aktiva lain yang digunakan dalam aktivitas yang sama dalam menghasilkan pendapatan. Dapat dipisahkan tidak selalu merupakan prasyarat untuk dapat memenuhi kriteria keteridentifikasian karena perusahaan dapat saja melakukan identifikasi dengan cara lain. Misalkan, ketika aset tidak berwujud diperoleh bersama dengan sekelompok aktiva lainnya, transaksi itu bisa jadi meliputi pengalihan hak hukum yang memungkinkan perusahaan untuk mengidentifikasi aktiva tidak berwujud. Demikian juga, dalam suatu proyek intern yang bertujuan menciptakan hak hukum bagi perusahaan. Hak hukum tersebut mungkin bersifat sedemikian rupa sehingga dapat membantu perusahaan dalam menentukan aset tidak berwujud yang timbul. Dalam kasus lain, walaupun suatu aktiva menghasilkan manfaat ekonomis masa depan bersama-sama dengan sekelompok aktiva lainnya. Aktiva tersebut tetap dapat diidentifikasi jika perusahaan dapat mengidentifikasi manfaat ekonomis masa depan yang akan timbul dari aktiva tersebut.

Manfaat ekonomis masa depan yang timbul dari aset tidak berwujud dapat mencakup pendapatan dari penjualan barang atau jasa, penghematan biaya, atau manfaat lain yang berasal dari penggunaan aktiva tersebut oleh perusahaan. Misalnya, penggunaan hak kekayaan intelektual dalam suatu proses produksi tidak meningkatkan pendapatan masa depan, tetapi menekan biaya produksi masa depan. Dalam mengakui suatu pos sebagai aset tidak berwujud, perusahaan perlu menunjukkan bahwa pos tersebut memenuhi:

- a. definisi aset tidak berwujud; dan
- b. kriteria pengakuan sebagaimana diatur dalam pernyataan ini.(PSAK No.19)

Aset tidak berwujud diakui jika, dan hanya jika:

- a. kemungkinan besar perusahaan akan memperoleh manfaat ekonomis masa depan di aktiva tersebut; dan
- b. biaya perolehan aktiva tersebut dapat diukur secara andal.

Dalam menilai kemungkinan adanya manfaat ekonomis masa depan, perusahaan harus menggunakan asumsi yang masuk akal dan dapat dipertanggungjawabkan, yang merupakan estimasi terbaik manajemen atas kondisi ekonomi yang berlaku sepanjang masa manfaat aktiva tersebut. Dalam menilai tingkat kepastian akan adanya manfaat ekonomis masa depan yang timbul dari penggunaan aset tidak berwujud, perusahaan mempenimbangkan bukti yang tersedia pada saat pengakuan awal aset tidak bewwujud dengan memberikan penekanan pada bukti ekstern.

Suatu aset tidak berwujud pada awalnya harus diakui sebesar biaya perolehan. Menurut penulis, sifat aktiva tak berwujud adalah :

- a. Mempunyai masa manfaat Iebih dari satu tahun.
- b. Tidak mempunyai bentuk, sehingga tidak bisa dipegang/diraba atau dilihat.
- c. Diperoleh dengan mengeluarkan sejumlah uang tertentu yangjumlahnya cukup material.

Contoh :

1. **Goodwill** - timbul pada suatu perusahaan pada waktu membeli suatu perusahaan lain. Diatas harga yang berlaku untuk aktiva-bersihnya setelah dikurangi biaya-biaya: karena perusahaan yang dibeli mempunyai keunggulan tertentu
2. **Hak Patent** - Jika suatu perusahaan/seseorang menemukan suatu produk baru setelah melakukan riset selama beberapa waktu dengan mengeluarkan biaya yang cukup besar. Untuk itu ia dapat mendaftarkan produk ciptaannya ke Direktorat Hak Patent. untuk memperoleh Hak Patent, sehingga orang lain tidak dapat membuat produk yang sama, kecuali orang tersebut sudah membeli hak patent tersebut atau membayar royalty kepada pemilik hak patent.
3. **Hak Cipta (Copy Right)** yang diberikan kepada seseorang yang mencipta lagu atau mengarang buku.
4. **Franchise** - misalnya Kentucky Fried Chicken, Mc Donald, Es Teller '77. Jika seseorang ingin menjual makanan atau minuman dengan rasa. bentuk. cara penyajian dan dekorasi yang sama, terlebih dahulu harus membeli hak Franchise.

B. TUJUAN PEMERIKSAAN (AUDIT OBJECTIVES) AKTIVA TAK BERWUJUD

1. Untuk memeriksa apakah terdapat internal control yang cukup baik atas aktiva tak berwujud.
2. Untuk memeriksa apakah perolehan, penambahan dan penghapusan aktiva tak berwujud, didukung oleh bukti-bukti yang sah dan lengkap serta diotorisasi oleh pejabat perusahaan yang berwenang.
3. Untuk memeriksa apakah aktiva tak berwujud yang dimiliki perusahaan masih mempunyai kegunaan dimasa yang akan datang (manfaatnya lebih dari satu tahun).
4. Untuk memeriksa apakah amortisasi aktiva tak berwujud dilakukan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SAK).

5. Untuk memeriksa apakah hasil/pendapatan yang diperoleh dari aktiva tak berwujud sudah dicatat dan diterima oleh perusahaan.
6. Untuk memeriksa apakah penyajian aktiva tak berwujud dalam laporan keuangan SUDa dilakukan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SAK).

Penjelasan atas tujuan pemeriksaan

1. **Untuk memeriksa apakah terdapat internal control yang cukup baik atas aktiva tak berwujud. Dalam hal ini auditor cukup menggunakan internal control questionnaires (ICQ).** Beberapa ciri internal control yang baik atas aktiva tak berwujud adalah:

- adanya sistem otorisasi dalam penambahan dan penghapusan aktiva tak berwujud.
- adanya internal auditor yang memeriksa kelengkapan bukti pendukung dari perolehan dan penambahan aktiva tak berwujud, serta otorisasinya.

2. **Untuk memeriksa apakah perolehan, penambahan dan penghapusan aktiva tak berwujud, didukung oleh bukti-bukti yang sah dan lengkap serta diotorisasi oleh pejabat perusahaan yang berwenang.**

Misalnya untuk memperoleh franchise apakah ada perjanjian franchisenya, serta apakah sudah diotorisasi oleh direksi.

3. **Untuk memeriksa apakah aktiva tak berwujud yang dimiliki perusahaan masih mempunyai kegunaan dimasa yang akan datang.**

Untuk menaksir masa manfaat aktiva tak berwujud harus dipertimbangkan antara lain:

- ketentuan hukum, peraturan, perjanjian yang membatasi masa manfaat maksimum.
- kemungkinan untuk memperbaharui atau memperpanjang batas masa manfaat yang telah ditentukan.

- pengaruh keusangan, permintaan, persaingan dan faktor perubahan ekonomi dan teknologi yang mempengaruhi masa manfaat.

4. Untuk memeriksa apakah amortisasi aktiva tak berwujud yang dimiliki perusahaan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SAK).

Menurut PSAK No.19 (Revisi 2000):

Jumlah yang dapat diamortisasi dari aktiva tak berwujud harus dialokasikan secara sistematis berdasarkan perkiraan terbaik dari masa manfaatnya. Pada umumnya masa manfaat suatu aktiva tak berwujud tidak akan melebihi 20 tahun sejak tanggal aktiva siap digunakan. Amortisasi harus mulai dihitung saat aktiva siap untuk digunakan.

Manfaat ekonomis masa depan yang terkandung dalam suatu aset tak berwujud dikonsumsi dengan berjalannya waktu. Untuk mencerminkan konsumsi tersebut, nilai tercatat aktiva tersebut diturunkan. Hal tersebut, dilakukan melalui alokasi yang sistematis atas biaya perolehan, dikurangi nilai sisa. Alokasi yang sistematis tersebut diperhitungkan sebagai beban amortisasi sepanjang masa manfaat aktiva tersebut. Amortisasi perlu sebagai beban amortisasi sepanjang masa manfaat aktiva tersebut. Amortisasi perlu diakui tanpa memandang apakah telah terjadi kenaikan, misalnya, pada nilai wajar atau nilai yang dapat diperoleh kembali dari aktiva tersebut.

Metode amortisasi harus mencerminkan pola konsumsi manfaat ekonomis oleh perusahaan. Jika pola tersebut tidak dapat ditentukan secara andal, maka harus digunakan metode garis lurus. Biaya amortisasi setiap periode harus diakui sebagai beban kecuali PSAK lainnya mengizinkan atau mengharuskannya untuk dimasukkan ke dalam nilai tercatat aktiva lain.

Terdapat berbagai metode amortisasi untuk mengalokasikan jumlah yang dapat diamortisasi dari suatu aktiva atas dasar yang sistematis sepanjang masa manfaatnya. Metode-metode itu meliputi metode garis lurus, metode saldo menurun dan metode jumlah unit produksi. Metode yang digunakan pada suatu aktiva ditentukan berdasarkan perkiraan pola konsumsi manfaat ekonomis dan diterapkan secara konsisten dari satu periode ke periode lainnya, kecuali bila terdapat perubahan dalam perkiraan pola konsumsi tersebut.

Pada umumnya akan sangat sulit ditemukan bukti yang mendukung diterapkannya metode amortisasi aset tidak berwujud yang akan menghasilkan jumlah akumulasi amortisasi yang lebih rendah jika dibandingkan dengan akumulasi amortisasi berdasarkan metode garis lurus. Nilai sisa suatu aset tidak berwujud seharusnya diasumsikan sama dengan nol, kecuali:

- a. Ada komitmen dari pihak ketiga untuk membeli aktiva tersebut pada akhir masa manfaatnya; atau
- b. Ada pasar aktif bagi aktiva tersebut dan:
 - nilai sisa aktiva dapat ditentukan dengan mengacu pada harga yang berlaku di pasar tersebut; dan
 - terdapat kemungkinan yang cukup besar bahwa pasar yang aktif tersebut akan tetap ada pada akhir masa manfaat aktiva.

5. Untuk memeriksa apakah hasil pendapatan yang diperoleh dari aktiva tak berwujud sudah dicatat dan diterima oleh perusahaan.

Misalnya perusahaan mempunyai hak patent, *copyright*, atau frenchise dan memberikan menjual aktiva tak berwujud tersebut kepada pihak ketiga, maka auditor harus yakin bahwa pendapatan berupa royalty betul-betul sudah dicatat dan diterima oleh perusahaan

6. Untuk memeriksa apakah penyajian aktiva tak berwujud dalam laporan keuangan sudah dilakukan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SAK)

Menurut PSAK No. 19 (Revisi 2000) :

- Suatu aktiva tidak berwujud tidak boleh lagi diakui, dan harus dihilangkan dari neraca saat aktiva tersebut dilepas atau ketika tidak ada lagi masa manfaat masa depan yang diharapkan dari penggunaannya dan pelepasan yang diakui setelahnya.
- Keuntungan atau kerugian yang timbul dari penghentian atau pelepasan suatu aktiva tidak berwujud ditentukan dengan menghitung selisih antara jumlah penerimaan bersih

dari pelepasan aktiva dan nilai tercatat aktiva tersebut serta diakui sebagai keuntungan atau kerugian dalam laporan laba rugi

- Jika suatu aktiva tidak berwujud dipertukarkan dengan aktiva lain yang sejenis, biaya aktiva yang diperoleh sama dengan nilai tercatat aktiva yang dilepas atau tidak ada keuntungan atau kerugian yang dihasilkan
- Aktiva tetap tidak berwujud yang dihentikan atau tidak lagi digunakan secara aktif dan rencananya akan dilepas, dibukukan berdasarkan nilai tercatatnya pada tanggal aktiva tersebut tidak lagi digunakan secara aktif, setidaknya-tidaknya setiap tanggal neraca, perusahaan menguji apakah aktiva tersebut telah mengalami penurunan nilai, dan mengakui rugi penurunan nilai tersebut, jika ada.
- Laporan keuangan harus mengungkapkan hal-hal berikut untuk setiap golongan aktiva tidak berwujud. Dengan membedakan antara aktiva tidak berwujud yang dihasilkan secara intern dan aktiva tidak berwujud lainnya.
 - a. Masa manfaat atau tingkat amortisasi yang digunakan
 - b. Metode amortisasi yang digunakan
 - c. Nilai tercatat bruto dan akumulasi dan akumulasi amortisasi (yang digabungkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode.
 - d. Unsur pada laporan keuangan yang di dalamnya terdapat amortisasi aktiva tidak berwujud; dan
 - e. Rekonsiliasi nilai tercatat pada awal dan akhir periode dengan menunjukan:
 - Penambahan aktiva tidak berwujud yang terjadi, dengan mengungkapkan secara terpisah penambahan yang berasal dari pengembangan di dalam perusahaan dan dari penggabungan usaha
 - Penghentian dan pelepasan aktiva tidak berwujud
 - Rugi penurunan nilai yang diakui pada laporan laba rugi periode berjalan sesuai dengan PSAK 48. Penurunan Nilai Aktiva (jika ada)
 - Rugi penurunan nilai yang dibalik pada laporan laba rugi periode berjalan sesuai dengan PSAK 48; Penurunan Nilai Aktiva (jika ada)
 - Amortisasi yang diakui selama periode berjalan
 - Selisih kurs neto yang timbul dari penjabaran laporan keuangan suatu entitas asing; dan

- Perubahan lainnya dalam nilai tercatat selama periode berjalan
- Informasi komparatif tidak dibutuhkan
- Suatu golongan aktiva tidak berwujud adalah sekumpulan aktiva yang karakteristik dan penggunaannya dalam operasi perusahaan serupa. Contoh golongan aktiva tidak berwujud adalah:
 - a. Nama merek
 - b. Piranti lunak computer
 - c. Lisensi dan waralaba
 - d. Hak cipta, paten, dan hak kekayaan intelektual lainnya
 - e. Resep, formula, model, desain, dan prototipe
 - f. Aktiva tidak berwujud dalam pengembangan

Golongan-golongan diatas dapat lebih terperinci (atau digabungkan) menjadi golongan yang lebih kecil (besar) sepanjang dapat menghasilkan informasi yang relevan bagi pemakai laporan keuangan.

- Di samping mengungkapkan informasi yang disyaratkan oleh paragraph di muka, perusahaan juga perlu mengungkapkan informasi mengenai aktiva yang mengalami penurunan nilai sesuai dengan PSAK 48
- Perusahaan mengungkapkan karakteristik dan upaya dalam perubahan estimasi akuntansi yang mempunyai dampak material dalam periode berjalan atau diperkirakan akan memiliki dampak material dalam periode selanjutnya sesuai dengan PSAK 25 Laba atau Rugi Bersih untuk periode berjalan. Kesalahan mendasar, dan perubahan Kebijakan Akuntansi. Pengungkapan tersebut dapat timbul dan perubahan dalam:
 - a. Periode amortisasi
 - b. Metode Amortisasi
 - c. Nilai sisa
- Laporan keuangan juga harus mengungkapkan:
 - a. Alasan perusahaan tidak mengikuti asumsi umum, yaitu masa manfaat suatu aktiva tidak berwujud tidak akan melebihi 20 tahun sejak tanggal aktiva tersebut tersedia untuk digunakan jika suatu aktiva tidak berwujud diamortisasi selama lebih dari 20

- tahun; dalam memberikan alasan tersebut, perusahaan harus menjelaskan factor-faktor penting dalam menentukan masa manfaat aktiva;
- b. Penjelasan nilai tercatat dan amortisasi yang tersisa dari setiap aktiva tidak berwujud yang material bagi laporan keuangan secara keseluruhan
 - c. Keberadaan dan nilai tercatat aktiva tidak berwujud yang hak penggunaannya dibatasi dan nilai tercatat aktiva tidak berwujud yang ditentukan sebagai jaminan atas utang; dan
 - d. Jumlah komitmen untuk memperoleh aktiva tidak berwujud
- Laporan keuangan harus mengungkapkan jumlah keseluruhan pengeluaran riset dan pengembangan yang diakui sebagai beban dalam periode berjalan
 - Pengeluaran riset dan pengembangan terdiri dari semua pengeluaran yang dapat diklasifikasikan secara langsung dengan kegiatan riset dan pengembangan atau yang dapat dialokasikan secara rasional dan konsisten, kepada kegiatan-kegiatan tersebut.
 - Perusahaan dianjurkan, tetapi tidak diharuskan, untuk mengungkapkan informasi berikut ini:
 - a. Gambaran mengenai setiap aktiva tidak berwujud yang sudah sepenuhnya diamortisasi yang masih digunakan; dan
 - b. Gambaran singkat mengenai aktiva tidak berwujud signifikan yang dikendalikan oleh perusahaan, tetapi tidak diakui sebagai aktiva karena aktiva tidak memenuhi kriteria dalam pernyataan ini (PSAK No. 19) atau karena aktiva tersebut diperoleh atau dihasilkan sebelum pernyataan ini (PSAK No 19) berlaku efektif.

C. PROSEDUR AUDIT ATAS AKTIVA TAK BERWUJUD

1. Pelajari dan evaluasi internal control atas aktiva tak berwujud
2. Minta perincian aktiva tak berwujud per tanggal neraca, yang antara lain menunjukkan: saldo awal, penambahan, amortisasi dan penghapusan serta saldo akhir
3. Cocokkan saldo awal dan saldo akhir ke buku besar, lalu *check footing* dan *cross footing*.
4. Periksa penambahan aktiva tidak berwujud:
 - Apakah diotorisasi pejabat perusahaan yang berwenang

- Periksa notulen rapat direksi/pemegang saham, untuk mengetahui apakah otorisasi tersebut diberikan melalui rapat tersebut
 - Periksa keabsahan dan kelengkapan bukti-bukti pendukungnya
5. Periksa amortisasi dan penghapusan (jika ada) aktiva tidak berwujud
- Periksa apakah amortisasi dilakukan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SAK) dan perhitungannya akurat
- Jika ada aktiva tidak berwujud yang dihapuskan, misalnya *goodwill*, Karen tidak lagi mempunyai kegunaan, maka harus diperiksa otorisasi dari pejabat perusahaan yang berwenang.
6. Periksa perjanjian-perjanjian yang dibuat perusahaan dengan pihak ketiga yang ingin menggunakan hak patent, hak cipta dan frenchise yang dimiliki perusahaan. periksa apakah pendapatan dari perjanjian tersebut (dalam bentuk *royalty fee*) sudah dicatat dan diterima oleh perusahaan
7. Periksa apakah penyajian aktiva tidak berwujud dalam laporan keuangan sudah sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SAK)