

AKTIVA TAK BERWUJUD

OBJEKTIF :

Mahasiswa mampu memahami :

1. Mahasiswa mampu memahami karakteristik aktiva tetap tidak berwujud, penilaian aktiva tak berwujud, amortisasi aktiva tak berwujud, dapat mengidentifikasi jenis aktiva tak berwujud, perolehan dan penghapusan goodwill serta penurunan nilai aktiva tak berwujud.

PENDAHULUAN

Secara umum Aktiva Tak Berwujud adalah kekayaan perusahaan yang tidak memiliki bentuk fisik, tetapi bermanfaat bagi perusahaan karena hak-hak yang melekat pada pemiliknya. Aktiva tak berwujud merupakan aktiva tetap perusahaan yang secara fisik tidak dapat dinyatakan. Contoh Aktiva tidak berwujud adalah hak paten, hak cipta, hak merek, biaya riset dan pengembangan biaya ditangguhkan serta hak perusahaan sumber alam. Aktiva tidak berwujud dapat diperoleh melalui pembelian atau dikembangkan sendiri oleh perusahaan.

Apabila suatu aktiva tidak berwujud diperoleh dengan membeli dari pihak luar, maka disamping harga beli yang termasuk sebagai harga perolehan (cost) adalah biaya – biaya tambahan untuk mendapatkannya seperti biaya yang dibayarkan kepada pemerintah dan notaries serta biaya administrasi yang berhubungan. Apabila suatu aktiva tidak berwujud diperoleh dengan jalan mengembangkan sendiri, maka termasuk dalam harga perolehan adalah biaya-biaya bahan, peralatan, dan fasilitas, biaya gaji dan upah dan biaya tidak langsung misalnya alokasi biaya administrasi dan umum.

7.1 KARAKTERISTIK AKTIVA TAK BERWUJUD

Aktiva tak berwujud (*intangible assets*) memiliki dua karakteristik utama :

1. Kurang memiliki ekstensi fisik.

Tidak seperti aktiva berwujud seperti properti, pabrik, dan peralatan, aktiva tak berwujud memperoleh nilai dari hak dan keistimewaan atau privilege yang diberikan kepada perusahaan yang menggunakannya.

2. Bukan merupakan instrument keuangan.

Aktiva seperti deposito bank, piutang usaha, dan investasi jangka panjang dalam obligasi serta saham tidak memiliki substansi fisik, tetapi tidak diklasifikasikan sebagai aktiva tak berwujud. Aktiva ini merupakan instrument keuangan dan menghasilkan nilainya dari hak (klaim) untuk menerima kas atau ekuivalen kas di masa depan.

Pada banyak kasus, aktiva tak berwujud menyediakan jasa selama periode bertahun-tahun. Oleh karena itu, perusahaan secara umum mengklasifikasikan aktiva tak berwujud sebagai aktiva jangka panjang. Jenis aktiva tak berwujud yang paling umum dilaporkan adalah paten, hak cipta, waralaba atau lisensi, merek dagang atau nama dagang, dan goodwill.

7.2 PENILAIAN AKTIVA TAK BERWUJUD YANG DIPEROLEH MELALUI PEMBELIAN

Aktiva tak berwujud yang dibeli dari pihak lain **dicatat pada biaya**. Biaya ini termasuk semua biaya akuisisi dan pengeluaran yang diperlukan untuk membuat aktiva tak berwujud tersebut siap digunakan sebagaimana dimaksudkan. Contohnya, harga beli, biaya hukum, dan biaya tak terduga lainnya.

Jika aktiva tak berwujud diperoleh dengan saham atau ditukarkan dengan aktiva lain, **maka biaya aktiva tak berwujud itu adalah nilai pasar wajar dari pertimbangan yang diberikan atau nilai pasar wajar aktiva tak berwujud yang diterima, mana yang memiliki bukti lebih jelas**. Apabila beberapa aktiva tak berwujud, atau gabungan dari aktiva tak berwujud dan aktiva berwujud, dibeli

dalam suatu “pembelian sekeranjang (*basket purchase*)”, maka biayanya harus dialokasikan berdasarkan nilai pasar wajar atau nilai jual relatif. Pada dasarnya perlakuan akuntansi untuk aktiva tak berwujud yang dibeli berkaitan erat dengan pembelian aktiva berwujud.

7.3 PENILAIAN AKTIVA TAK BERWUJUD YANG DIBUAT SECARA INTERNAL

Biaya yang terjadi secara internal untuk menciptakan aktiva tak berwujud biasanya dibebankan pada saat biaya itu dikeluarkan. Jadi, walaupun sebuah perusahaan mungkin mengeluarkan biaya penelitian dan pengembangan yang substansial untuk menciptakan aktiva tak berwujud, namun biaya ini dibebankan.

Bagaimana perusahaan membenarkan pendekatan ini? Beberapa pihak berpendapat bahwa biaya yang dikeluarkan secara internal untuk menciptakan aktiva tak berwujud tidak memiliki hubungan dengan nilai riilnya. Oleh karena itu, membebankan biaya ini adalah tidak tepat. Pihak lain berpendapat bahwa sulit untuk menghubungkan biaya ini dengan aktiva tak berwujud tertentu. Pihak yang lainnya lagi berpendapat bahwa karena subjektivitas yang mendasari berhubungan dengan aktiva tak berwujud maka pendekatan konservatif harus digunakan yaitu, dibebankan ketika terjadi. Akibatnya, **hanya biaya internal yang dikapitalisasi yang merupakan biaya langsung** yang dikeluarkan dalam memperoleh aktiva tak berwujud, seperti biaya hukum.

7.4 AMORTISASI AKTIVA TAK BERWUJUD

Aktiva tak berwujud dapat mempunyai **umur manfaat yang terbatas** (*limited [finite] useful life*) atau **umur manfaat yang tidak terbatas** (*indefinite useful life*). Misalnya sebuah perusahaan seperti Walt Disney mempunyai aktiva tak berwujud dari kedua jenis. Walt Disney mengamortisasi aktiva tak berwujudnya yang mempunyai umur manfaat terbatas, tetapi tidak

mengamortisasi aktiva tak berwujud nya yang mempunyai umur manfaat yang tidak terbatas

a. Aktiva Tak Berwujud yang Mempunyai Umur Manfaat Terbatas

Alokasi biaya aktiva tak berwujud dengan cara yang sistematis disebut sebagai **amortisasi** (*amortization*). Walt Disney mengamortisasi aktiva tak berwujud yang mempunyai umur manfaat terbatas dengan pembebanan sistematis selama umur manfaatnya. Umur manfaat ini harus mencerminkan periode-periode dimana aktiva-aktiva ini berkontribusi pada arus kas. Walt Disney mempertimbangkan faktor-faktor dibawah ini untuk menentukan umur manfaat :

1. Perkiraan penggunaan aktiva ini oleh perusahaan
2. Perkiraan umur manfaat aktiva yang lain atau kelompok aktiva yang lain yang terkait dengan umur manfaat aktiva tak berwujud itu (misalnya hak lease atas tanah studio).
3. Persyaratan hukum, undang-undang, atau kontrak yang akan membatasi umur manfaat.
4. Persyaratan hokum, undang-undang, atau kontrak yang dapat memperbarui atau memperpanjang umur hukum atau umur kontrak aktiva tersebut tanpa biaya besar. Faktor ini mengasumsikan bahwa ada bukti untuk mendukung pembaruan atau perpanjangan ini. Disney juga harus dapat melakukan pembaruan atau perpanjangan ini tanpa modifikasi material pada syarat-syarat yang sudah ada.
5. Dampak dari keusangan, permintaan, persaingan, dan faktor-faktor ekonomi yang lain. Contohnya termasuk stabilitas industry, kemajuan teknologi, kebijakan legislatif yang berakibat pada ketidakpastian atau perubahan lingkungan peraturan, dan perubahan pada jalur distribusi.
6. Tingkat beban pemeliharaan yang diperlukan untuk mendapatkan arus kas yang diharapkan dari aktiva tersebut. Misalnya, tingkatan material dari pemeliharaan yang diperlukan dalam hubungannya dengan jumlah aktiva mungkin mengindikasikan umur manfaat yang sangat terbatas.

Jumlah beban amortisasi untuk aktiva tak berwujud dengan umur manfaat yang terbatas harus mencerminkan pola konsumsi atau pola pemakaian aktiva tersebut oleh perusahaan, jika perusahaan itu dapat dengan pasti menentukan polanya.

Apa yang terjadi jika umur manfaat yang terbatas dari aktiva tak berwujud itu berubah? Dalam hal ini, jumlah yang tersisa harus diamortisasikan sepanjang sisa umur manfaat yang diperbarui. Perusahaan harus sering mengevaluasi penurunan aktiva tak berwujud dengan umur manfaat yang terbatas. Demikian pula untuk property, pabrik, dan peralatan, kerugian akibat penurunan harus diakui jika jumlah sisa dari aktiva tak berwujud ini tidak dapat dipulihkan dan jumlah sisanya melampaui nilai wajarnya.

b. Aktiva Tak Berwujud yang Mempunyai Umur Manfaat Tak Terbatas

Jika tidak ada faktor hukum, perundangan, kontrak, persaingan, atau faktor-faktor lain yang membatasi umur manfaat dari sebuah aktiva tak berwujud, maka umur manfaatnya tidak terbatas. **Tidak terbatas** berarti bahwa tidak ada batas yang dapat diperkirakan dalam periode waktu dimana aktiva tersebut dapat memberikan arus kas. Aktiva dengan umur manfaat yang tak terbatas tidak diamortisasi.

Sebagai ilustrasi, anggaplah bahwa Double Klik, Inc. memperoleh sebuah merek dagang yang membuatnya dapat menjadi sebuah produk konsumen nomor satu. Perusahaan memperbarui merek dagang ini sekali setiap 10 tahun dengan biaya kecil. Semua bukti mengindikasikan bahwa produk merek dagang ini akan menghasilkan arus kas dengan jangka waktu tidak terbatas. Dalam hal ini, merek dagang tersebut mempunyai umur manfaat yang tidak terbatas; Double Klik tidak mencatat amortisasi apapun.

Perusahaan harus menguji apakah aktiva tak berwujud dengan umur tak terbatas itu mengalami penurunan atau tidak paling tidak setahun sekali. Pengujian penurunan untuk aktiva tak berwujud dengan umur tak terbatas ini

berbeda dengan yang dipakai untuk aktiva tak berwujud dengan umur terbatas, dalam hal bahwa hanya pengujian nilai wajar saja yang dilakukan. Tidak ada pengujian pemulihan yang terkait dengan aktiva tak berwujud dengan umur tak terbatas. Alasannya: aktiva tak berwujud dengan umur tak terbatas tidak akan pernah gagal dalam pengujian pemulihan arus kas tak berdiskonto karena arus kas dapat diperpanjang ke masa depan secara tidak terbatas.

Ringkasan perlakuan akuntansi untuk aktiva tak berwujud:

Jenis Aktiva Tak Berwujud	<u>Tindakan yang Dilakukan</u>			
	Dibeli	Dibuat secara Internal	Amortisasi	Pengujian Penurunan
Aktiva Tak Berwujud dengan Umur Terbatas	Dikapitalisasi	Dibebankan*	Di sepanjang umur manfaat	Pengujian pemulihan dan kemudian pengujian nilai wajar
Aktiva Tak Berwujud dengan Umur Tak Terbatas	Dikapitalisasi	Dibebankan*	Jangan diamortisasi	Pengujian nilai wajar

*Kecuali untuk biaya langsung , seperti biaya hukum

7.5 JENIS-JENIS AKTIVA TAK BERWUJUD

Akuntansi untuk aktiva tak berwujud bergantung pada Apakah aktiva tak berwujud itu mempunyai umur manfaat terbatas atau tidak terbatas terdapat banyak jenis aktiva tak berwujud yang seringkali dikelompokkan menjadi enam kategori besar :

1. Aktiva tak berwujud yang terkait dengan Pemasaran.

Aktiva tak berwujud yang terkait dengan pemasaran terutama digunakan di dalam pemasaran atau promosi produk atau jasa. Contohnya adalah merek dagang atau nama dagang, susunan dewan redaksi di surat kabar, nama domain internet, dan perjanjian nonpersaingan.

Bentuk umum dari aktiva tak berwujud yang berhubungan dengan pemasaran adalah merek dagang (*trademark*) atau nama dagang (*trade name*).

Suatu merek dagang atau nama dagang adalah suatu kata, frasa, atau simbol yang membedakan atau mengidentifikasi suatu perusahaan atau produk tertentu. Hak untuk menggunakan merek dagang atau nama dagang menurut Common Law, baik terdaftar maupun tidak, secara eksklusif berada pada pengguna awal selama mereka terus menggunakannya. Pendaftaran pada Kantor Paten dan Merek Dagang Amerika Serikat memberikan perlindungan hukum untuk sejumlah pembaharuan kembali yang tak terbatas dalam masing-masing periode selama 10 tahun. Sehingga perusahaan yang menggunakan suatu merek dagang atau nama dagang yang telah ditetapkan dapat menganggapnya memiliki umur yang tak terbatas. Nama dagang seperti Kleenex, Pepsi Cola, Buick, Excedrin, Wheaties, dan Sunkist menciptakan identifikasi produk secara langsung dalam pikiran kita, sehingga meningkatkan pemasaran.

Jika suatu perusahaan memperoleh merek dagang atau nama dagang, maka biaya yang dapat dikapitalisasi adalah harga beli. Jika suatu merek dagang atau nama dagang yang dikembangkan oleh perusahaan itu sendiri, maka biaya yang dapat dikapitalisasi termasuk biaya pengacara, biaya pendaftaran, biaya perancangan, biaya konsultasi, biaya perkara hukum yang berhasil, dan pengeluaran lain yang berhubungan untuk mengamankannya (kecuali biaya penelitian dan pengembangan). Jika total biaya merek dagang atau nama dagang tidak signifikan, maka biaya itu dapat dibebankan. Kebanyakan, umur merek dagang atau nama dagang adalah tidak terbatas. Oleh karena itu perusahaan tidak amortisasi biayanya. Nilai suatu aktiva tak berwujud yang berhubungan dengan pemasaran dapat menjadi sangat substansial.

2. Aktiva tak berwujud yang terkait dengan Pelanggan.

Aktiva tak berwujud yang terkait dengan pelanggan dihasilkan dari interaksi dengan pihak luar. Contohnya adalah daftar pelanggan, catatan

pesanan atau catatan produksi, dan hubungan dengan pelanggan yang terikat kontrak maupun yang tidak.

Sebagai ilustrasi, asumsikan bahwa We-Market Inc. memperoleh daftar pelanggan sebuah surat kabar besar seharga \$6.000.000 pada 1 Januari 2007. Database pelanggan ini meliputi nama, informasi kontak, sejarah pemesanan, dan informasi demografis. We-Market berharap untuk mendapatkan manfaat secara merata selama periode tiga tahun dari informasi itu. Dalam hal ini, daftar pelanggan adalah aktiva tak berwujud dengan umur manfaat yang terbatas, sehingga We-Market harus mengamortisasinya menurut metode garis lurus selama periode tiga tahun.

We-Market mencatat pembelian daftar pelanggan dan amortisasi daftar pelanggan itu pada setiap akhir tahun sebagai berikut.

1 Januari 2007		
Daftar Pelanggan	6.000.000	
Kas		6.000.000
(Untuk mencatat pembelian daftar pelanggan)		
31 Desember 2007, 2008, 2009		
Beban Amortisasi Daftar Pelanggan	2.000.000	
Daftar Pelanggan (atau Akumulasi Amortisasi		
Daftar Pelanggan)	2.000.000	
(Untuk mencatat beban amortisasi)		

Contoh tersebut mengasumsikan bahwa tidak terdapat nilai sisa dari daftar pelanggan itu. Namun bagaimana jika We-Market memutuskan untuk menjual daftar itu ke perusahaan lain seharga \$60.000 pada akhir tahun ketiga? Dalam hal ini We-Market harus mengurangi nilai sisa ini dari biaya untuk menentukan beban amortisasi yang tepat untuk setiap tahun. Oleh karena itu beban amortisasinya akan menjadi \$1.980.000.

Perusahaan harus mengasumsikan nilai sisa sebesar nol kecuali jika umur manfaat saat aktiva tersebut lebih pendek daripada umur ekonomis dan tersedia bukti yang jelas mengenai nilai sisa itu.

Biaya	\$6.000.000
Nilai sisa	<u>60.000</u>
Dasar amortisasi	<u>\$5.940.000</u>
Beban amortisasi per periode: \$1.980.000 ($\$5.940.000 \div 3$)	

3. Aktiva tak berwujud yang terkait dengan Seni.

Aktiva tak berwujud yang terkait dengan seni termasuk hak kepemilikan naskah drama, karya sastra, karya musik, gambar-gambar, foto, dan materi video dan audiovisual. Hak cipta melindungi hak kepemilikan ini.

Suatu hak cipta merupakan hak yang diberikan pemerintah kepada para penulis, pelukis, pemusik, pematung, dan seniman lain atas kreasi dan ekspresi mereka. Hak cipta diberikan selama umur penciptanya ditambah 70 tahun, dan memberikan kepada pemilik, atau pewarisnya, hak eksklusif untuk memproduksi ulang dan menjual suatu pekerjaan artistik atau yang dipublikasikan. Hak cipta tidak dapat diperbaharui. Biaya untuk memperoleh dan mempertahankan suatu hak cipta dapat dikapitalisasi, tetapi biaya penelitian dan pengembangan yang terlibat harus dibebankan pada saat terjadinya.

Hak cipta dapat menjadi berharga. Misalnya Walt Disney Company terancam kehilangan hak ciptanya atas Mickey Mouse, yang dapat mempengaruhi penjualan miliaran dolar barang-barang dan jasa-jasa yang terkait dengan Mickey Mouse (termasuk Taman Hiburan). Hak cipta ini sedemikian berharganya sampai-sampai Disney dan banyak perusahaan hiburan besar lain memperjuangkan (dan menang) agar Mahkamah Agung memperpanjang umur hak cipta ini dari 50 tahun menjadi 70 tahun.

4. Aktiva tak berwujud yang terkait dengan Kontrak.

Aktiva tak berwujud yang berhubungan dengan kontrak merupakan nilai dari hak yang muncul dari perjanjian kontrak. Contoh dari waralaba (franchise) yaitu perjanjian lisensi, ijin bangunan, hak siaran, dan kontrak jasa atau pasokan. Bentuk umum dari aktiva tak berwujud yang berhubungan dengan kontrak adalah waralaba (franchise). Kita berurusan dengan waralaba setiap hari, dari mengendarai mobil yang dibeli dari dealer Toyota di jalan raya, makan siang di McDonald's tinggal di rumah yang dibeli melalui broker perumahan Century 21, atau berlibur di Marriott. Suatu waralaba (franchise) adalah perjanjian kontraktual dimana pemilik waralaba (franchisor) memberikan hak kepada pemegang waralaba (franchisee) untuk menjual produk atau jasa tertentu, untuk menggunakan merek dagang atau nama dagang tertentu, atau melakukan fungsi-fungsi tertentu, biasanya di daerah geografis yang telah ditentukan.

Franchisor, yang telah mengembangkan suatu konsep atau produk yang unik melindungi konsep atau produknya dengan paten, hak cipta, merek dagang, atau nama dagang. Franchisee memperoleh hak untuk memanfaatkan ide-ide atau produk franchisor dengan menandatangani perjanjian waralaba.

Jenis waralaba lainnya adalah perjanjian yang biasa dilakukan oleh pemerintah kota (atau badan pemerintahan lain) dan penggunaan properti publik oleh suatu perusahaan bisnis. Dalam kasus ini, perusahaan yang dimiliki secara pribadi diijinkan untuk menggunakan properti publik dalam melakukan jasa-jasanya. Contohnya adalah penggunaan jalan air umum untuk jasa kapal feri, penggunaan tanah publik untuk kabel telepon atau listrik, penggunaan saluran telepon untuk TV kabel, penggunaan jalan raya untuk lintasan bis, atau penggunaan gelombang udara untuk penyiaran radio atau TV. Hak pengoperasian seperti itu diperoleh melalui perjanjian dengan unit atau lembaga pemerintah, yang seringkali disebut sebagai lisensi (licenses) atau ijin.

Waralaba dan lisensi dapat berlangsung selama periode waktu tertentu, selama periode yang tidak terbatas, atau perpetual. Perusahaan yang mendapatkan hak waralaba atau lisensi mencatat suatu akun aktiva tak berwujud yang berjudul Waralaba atau Lisensi dalam pembukuannya, hanya jika terdapat biaya (seperti pembayaran langsung di muka atau biaya hukum dan pengeluaran lainnya) yang diidentifikasi pada akuisisi hak pengoperasian. Biaya waralaba (atau lisensi) dengan umur yang terbatas harus diamortisasi sebagai beban operasi selama umur waralaba. Perusahaan seharusnya tidak mengamortisasi biaya waralaba (atau lisensi) dengan umur yang tak terbatas atau waralaba perpetual, tetapi seharusnya mencatat pada biaya.

Pembayaran tahunan yang dilakukan menurut perjanjian waralaba harus dicatat sebagai beban operasi dalam periode ketika hal itu terjadi. Jumlah itu bukan merupakan aktiva karena tidak berhubungan dengan hak masa mendatang untuk menggunakan properti publik.

5. Aktiva tak berwujud yang terkait dengan Teknologi.

Aktiva tak berwujud yang berhubungan dengan teknologi berkaitan dengan inovasi atau kemajuan teknologi. Contoh dari teknologi yang dipatenkan dan rahasia dagang diberikan oleh U.S Patent and Trademark Office. **Paten** memberikan kepada pemegangnya hak eksklusif untuk menggunakan, membuat, dan menjual suatu produk atau proses selama periode 20 tahun tanpa campur tangan atau pelanggaran dari pihak lain. Dengan hak eksklusif ini keuntungan dapat diraih. Dua jenis utama paten adalah paten produk, yang meliputi produk fisik actual, dan paten proses yang mengatur proses untuk membuat produk.

Perubahan permintaan penemuan baru yang menggantikan penemuan lama, ketidaklayakan, dan faktor-faktor lain seringkali membatasi masa manfaat paten yang lebih pendek daripada umur hukumnya. Sebagai contoh, masa manfaat paten dalam industri obat dan Farmasi seringkali lebih pendek

daripada umur hukumnya karena periode pengujian dan persetujuan mengikuti penerbitannya. Suatu jenis paten obat memiliki umur 5 hingga 11 tahun yang melampaui umur hukum 20 tahun. Karena industri obat menghabiskan 1 sampai 4 tahun untuk pengujian pada binatang, 4 sampai 6 tahun untuk pengujian pada manusia, dan 2 hingga 3 tahun digunakan oleh food and drug administration untuk meninjau pengujian. Semua hal ini dilakukan setelah paten diterbitkan tetapi sebelum produk berada dalam rak-rak apotik.

Perusahaan membebankan biaya hukum dan biaya lainnya yang dikeluarkan dalam upaya yang berhasil untuk mempertahankan tuntutan paten didebet ke paten, yaitu akun aktiva, karena tuntutan semacam itu memberikan hak hukum bagi pemegang paten. Biaya semacam ini harus diamortisasi bersama dengan biaya akuisisi selama masa manfaat paten yang tersisa.

Beban amortisasi seharusnya mencerminkan pola, jika ditentukan dengan tepat, di mana perusahaan menggunakan paten. Perusahaan dapat mengkredit amortisasi paten secara langsung ke akun Paten atau ke akun Akumulasi Amortisasi Paten. Untuk ilustrasinya Harcott Co. mengeluarkan biaya hukum sebesar \$180.000 pada tanggal 1 Januari 2007, untuk mempertahankan paten. Paten itu memiliki masa manfaat 20 tahun, dan diamortisasi atas dasar garis lurus. Harcott mencatat biaya hukum dan amortisasi pada akhir tahun 2007 adalah sebagai berikut:

1 Januari 2007	
Paten	180.000
Kas	180.000
(Untuk mencatat biaya hukum yang berhubungan dengan paten)	
31 Desember 2007	
Beban Amortisasi Paten	9.000
Paten (atau Akumulasi Amortisasi Paten)	9.000
(Untuk mencatat amortisasi paten)	

Walaupun masa manfaat paten seharusnya tidak melebihi umur hukumnya selama 20 tahun namun modifikasi atau penambahan kecil dapat menghasilkan paten baru jika paten baru itu memberikan manfaat yang sama, sebaliknya jika suatu paten menjadi tidak berharga atau menurun nilainya karena permintaan atas produk yang diproduksi menurun maka aktiva itu harus dihapuskan dengan segera ke beban.

6. Goodwill.

Goodwill merupakan aktiva tetap tak berwujud yang kosnya tidak dapat diidentifikasi secara spesifik dan terpisah dari eksistensi perusahaan secara keseluruhan. Item ini merupakan item yang kompleks dan banyak menimbulkan kontroversi dalam penyajian laporan keuangan. Goodwill sangat unik sebab tidak dijual seperti piutang dagang, sediaan barang, paten, dan lain-lain. Goodwill hanya dapat diidentifikasi dengan perusahaan secara keseluruhan.

Goodwill adalah kemampuan suatu perusahaan untuk menghasilkan laba di atas laba normal dari perusahaan lain-lain di dalam industri yang sama. Goodwill timbul sebagai akibat berbagai macam faktor yang sulit diukur secara kuantitatif, misalnya: hubungan baik dengan pelanggan, lokasi perusahaan yang strategis, efisiensi perusahaan, kedudukan dalam persaingan, hubungan baik dgn karyawan, dan lain-lain.

Semua hal di atas menyebabkan perusahaan memiliki kemampuan lebih dalam menghasilkan laba, dan didukung oleh kegiatan lain, seperti promosi. Akan tetapi pengeluaran untuk kegiatan promosi dibebankan sebagai biaya pada periode terjadinya, dan bukan sebagai goodwill sebab berapa pengaruh promosi terhadap kemampuan perusahaan menghasilkan laba tidak dapat diidentifikasi secara pasti. Goodwill timbul hanya pada saat perusahaan membeli kekayaan bersih perusahaan lain yang sudah berjalan, dengan

pembayaran di atas harga pasar aktiva yang dapat diidentifikasi dikurangi utang-utangnya (aktiva bersih).

7.6 PEROLEHAN DAN PENGHAPUSAN GOODWILL

- **Pencatatan Perolehan Goodwill**

Goodwill yang Diciptakan secara Internal, Goodwill yang dihasilkan secara internal tidak boleh dikapitalisasi dalam akun. Mengapa? Pengukuran komponen goodwill terlalu kompleks dan menghubungkan setiap biaya dengan manfaat masa depan sangat sulit. Manfaat masa depan dari goodwill mungkin tidak memiliki hubungan dengan biaya yang dikeluarkan dalam pengembangan goodwill tersebut. Goodwill bisa saja muncul tanpa biaya khusus untuk mengembangkannya. Akhirnya, karena tidak ada transaksi objektif dengan pihak luar yang telah dilakukan, maka subjektivitas – bahkan misrepresentasi – dapat terjadi.

Goodwill yang Dibeli, goodwill hanya dicatat jika keseluruhan perusahaan dibeli. Karena goodwill merupakan suatu penilaian “*going concern*” dan tidak dapat dipisahkan dari perusahaan secara keseluruhan. Untuk mencatat goodwill, nilai pasar wajar dari aktiva berwujud bersih dan aktiva tak berwujud yang dapat diidentifikasi dibandingkan dengan harga beli perusahaan yang diperoleh. Perbedaannya dianggap sebagai goodwill. Ini menyebabkan mengapa goodwill kadang-kadang disebut sebagai akun “penyumbat” atau “pengisi kesenjangan” atau “**penilaian induk (*master valuation*)**”. **Goodwill adalah sisa : kelebihan biaya atas nilai wajar aktiva bersih yang dapat diidentifikasi yang diakuisisi.**

Untuk mengilustrasikannya, misalkan Multi-Diversified, Inc. memutuskan bahwa mereka memerlukan divisi komponen untuk melengkapi distributor traktor. Presiden direktur Multi – Diversified tertarik untuk membeli perusahaan kecil di Chicago (Tractorling Company). Neraca Tractorling disajikan dalam ilustrasi dibawah ini.

TRACTORLING CO.			
Neraca			
per 31 Desember 2007			
Aktiva		Ekuitas	
Kas	\$ 25.000	Kewajiban lancar	\$ 55.000
Piutang	\$ 35.000	Modal saham	\$ 100.000
Persediaan	\$ 42.000	Laba ditahan	\$ 100.000
Properti, pabrik dan peralatan, bersih	\$ 153.000		
Total aktiva	\$ 255.000	Total ekuitas	\$ 255.000

Setelah melakukan negosiasi, Tractorling Company memutuskan untuk menerima tawaran Multi Diversified sebesar \$400.000. Berapa nilai goodwill, jika memang ada ?

Jawabannya tidak begitu jelas. Nilai pasar wajar aktiva Tractorling yang dapat diidentifikasi tidak diungkapkan dalam neraca berdasarkan biaya historis. Misalkan, ketika negosiasi sedang berlangsung, Multi-Diversified melakukan suatu penyelidikan atas aktiva mendasar Tractorling untuk menentukan nilai pasar wajar aktiva. Penyelidikan seperti itu dapat dilakukan melalui audit pembelian oleh auditor Multi-Diversified untuk mengestimasi nilai aktiva penjual, atau penaksiran independen dari beberapa sumber lain. Penilaian berikut telah dilakukan, seperti ditunjukkan dalam ilustrasi dibawah ini.

NILAI PASAR WAJAR	
Kas	\$ 25.000
Piutang	35.000
Persediaan	122.000
Properti, pabrik, dan peralatan, bersih	205.000
Paten	18.000
Kewajiban	(55.000)
Nilai pasar wajar aktiva bersih	\$ 350.000

Biasanya, perbedaan antara nilai pasar wajar berjalan dan nilai buku lebih sering dijumpai pada aktiva jangka panjang, meskipun perbedaan yang signifikan bisa juga terdapat dalam kategori aktiva lancar. Kas jelas tidak menimbulkan masalah. Dan piutang biasanya cukup dengan penilaian saat ini, walaupun sekali-sekali penyesuaian tentu harus dilakukan karena ketidaklayakan piutang tak

tertagih. Kewajiban biasanya dinyatakan pada nilai buku. Meskipun, jika suku bunganya telah berubah sejak kewajiban itu muncul, maka penilaian yang berbeda (seperti nilai sekarang berdasarkan pada arus kas yang diharapkan) mungkin lebih tepat. Analisis yang hati-hati harus dilakukan untuk menentukan bahwa tidak terdapat kewajiban yang belum dicatat.

Perbedaan sebesar \$80.000 pada persediaan Tractorling (\$122.000 - \$42.000) dapat dihasilkan dari sejumlah faktor, dan yang paling mungkin adalah bahwa Tractorling Company menggunakan metode LIFO. Ingat bahwa selama periode inflasi, metode LIFO menandingkan beban dan pendapatan secara lebih baik tetapi hal tersebut akan menciptakan distorsi dalam neraca. Persediaan akhir terdiri dari lapisan (*layer*) lebih lama yang dinilai pada penilaian yang lebih rendah.

Dalam banyak kasus, nilai aktiva jangka panjang seperti properti, pabrik dan peralatan, serta aktiva tak berwujud dapat meningkat secara substansial selama bertahun-tahun. Perbedaan ini dapat diakibatkan oleh estimasi yang tidak akurat atas masa manfaat, terus menerus membebaskan pengeluaran yang kecil (misalkan kurang dari \$3.00), estimasi yang tidak akurat atas nilai sisa dan penemuan beberapa aktiva yang belum dicatat (seperti dalam kasus Tractorling di mana Paten ditemukan mempunyai nilai wajar \$18.000). Atau nilai wajar mungkin telah meningkat secara substansial.

Karena nilai pasar wajar aktiva bersih sekarang ditentukan sebesar \$350.000, maka mengapa Multi-Diversified membayar sebesar \$400.000? Tidak diragukan lagi, penjual memiliki reputasi yang baik, peringkat kredit yang baik, tim manajemen puncak, karyawan yang terlatih dengan baik, dan lainnya, sebagai faktor yang menyebabkan nilai perusahaan lebih besar dari \$350.000. Pada waktu yang sama, Multi-Diversified menempatkan suatu premi atas kemampuan menghasilkan laba dimasa depan dari atribut ini serta struktur aktiva dasar perusahaan saat ini. Pada titik ini dalam negosiasi, harga dapat menjadi fungsi dari

banyak faktor. Faktor yang paling penting mungkin adalah keahlian dimeja perundingan.

Perbedaan antara harga beli sebesar \$400.000 dan nilai pasar wajar sebesar \$350.000 dinamakan sebagai **goodwill**. Goodwill dianggap sebagai salah satu atau sekelompok nilai yang tidak dapat diidentifikasi (aktiva tak berwujud) yang biayanya “diukur dengan perbedaan antara biaya kelompok aktiva atau perusahaan yang diakuisisi dan jumlah biaya yang dibebankan dari setiap aktiva berwujud serta aktiva tak berwujud yang dapat diidentifikasi yang diakuisisi dikurangi kewajiban yang ditanggung.” Prosedur penilaian ini disebut sebagai **pendekatan penilaian induk** (*master valuation approach*), karena goodwill diasumsikan meliputi semua nilai yang tidak dapat diidentifikasi secara khusus dengan setiap aktiva berwujud dan tak berwujud yang dapat diidentifikasi. Pendekatan ini ditunjukkan dalam ilustrasi dibawah ini.

Dibebankan ke harga beli sebesar \$400.000	Kas	25.000
	Piutang	35.000
	Persediaan	122.000
	Properti, pabrik, dan peralatan, bersih	205.000
	Paten	18.000
	Kewajiban	- 55.000
	Nilai pasar wajar aktiva bersih yang dapat diidentifikasi	350.000
	Harga beli	400.000
	Nilai yang dibebankan pada goodwill	50.000

Multi-Diversified mencatat transaksi ini sebagai berikut :

Kas	25.000	
Piutang	35.000	
Persediaan	122.000	
Properti, pabrik, dan peralatan	205.000	
Paten	18.000	
Goodwill	50.000	
Kewajiban		55.000
Kas		400.000

Goodwill sering kali diidentifikasi dalam neraca sebagai **kelebihan biaya atas nilai wajar** aktiva bersih yang diperoleh.

- **Penghapusan Goodwill**

Perusahaan yang mengakui goodwill dalam sebuah penggabungan usaha **menganggapnya mempunyai umur yang tidak terbatas dan oleh karenanya tidak boleh mengamortisasinya**. Alasannya: para investor menemukan bahwa beban amortisasi tidak banyak berguna dalam mengevaluasi kinerja keuangan. Disamping itu, meskipun goodwill dapat berkurang selama perjalanan waktu, memprediksi umur actual dari goodwill dan menentukan pola yang tepat dari amortisasinya sangat sulit.

Lebih jauh, sering kali goodwill adalah aktiva tak berwujud yang paling besar dari neraca suatu perusahaan dan komunitas investasi ingin mengetahui jumlah yang diinvestasikan pada goodwill. Oleh karena itu, **perusahaan hanya menyesuaikan nilai tercatatnya ketika goodwill mengalami penurunan nilai**. Pendekatan ini sangat mempengaruhi laporan laba-rugi beberapa perusahaan.

Banyak orang yakin bahwa nilai goodwill pada akhirnya akan lenyap. Oleh karena itu, mereka berpendapat bahwa perusahaan harus mencatatkan goodwill ke dalam biaya selama periode yang terpengaruh olehnya. Amortisasi goodwill

akan membandingkan beban dengan pendapatan dengan lebih baik. Yang lain mencatat bahwa perlakuan akuntansi untuk goodwill yang dibeli dan goodwill yang diciptakan secara internal harus konsisten. Mereka menunjukkan bahwa perusahaan harus segera membebaskan goodwill yang diciptakan secara internal dan oleh karenanya tidak tampak sebagai aktiva. Perusahaan harus mengikuti perlakuan yang sama untuk goodwill yang dibeli, kata mereka. Meskipun argumen ini mungkin mempunyai manfaat, non-amortisasi goodwill yang digabungkan dengan pengujian penurunan yang mencukupi akan dapat memberikan informasi keuangan yang sangat berguna bagi komunitas investasi.

Goodwill Negatif – Badwill

Goodwill negatif (sering disebut secara tidak tepat sebagai **badwill** atau **pembelian bersaing**), muncul ketika nilai pasar wajar aktiva yang diperoleh lebih tinggi daripada harga beli aktiva bersangkutan. Situasi ini timbul sebagai hasil dari ketidaksempurnaan pasar. Dalam kasus ini, penjual akan lebih baik menjual aktiva tersebut secara individual daripada secara keseluruhan. Akan tetapi, situasi ini dapat terjadi (misalnya likuidasi paksa atau menurunnya penjualan akibatnya meninggalnya pendiri perusahaan) jika harga beli lebih rendah daripada nilai aktiva bersih yang dapat diidentifikasi. Karena itu, timbul apa yang disebut sebagai kredit; kredit ini dikenal sebagai **goodwill negatif** atau **kelebihan nilai wajar atas biaya aktiva yang diperoleh, badwill**, atau **pembelian tersaing**.

7.7 PENURUNAN NILAI AKTIVA TAK BERWUJUD

Dalam beberapa kasus, jumlah tercatat aktiva jangka panjang (properti, pabrik, dan peralatan atau aktiva tak berwujud) tidak dapat dipulihkan. Oleh karena itu, perusahaan perlu menghapusnya.

Penurunan Nilai Aktiva Tak Berwujud dengan Masa Manfaat Terbatas

Perusahaan umum yang berlaku untuk **penurunan nilai properti, pabrik, dan peralatan juga berlaku untuk aktiva tak berwujud dengan umur terbatas**. Aktiva jangka panjang yang dimiliki dan digunakan oleh sebuah perusahaan akan dianggap menurun nilainya apabila kejadian atau perubahan situasi menunjukkan bahwa jumlah tercatat atau nilai buku aktiva tidak dapat dipulihkan.

Dalam menelaah pengujian **kemampuan pemulihan** (*recoverability test*) ini, perusahaan dapat mengestimasi arus kas masa depan yang diharapkan akan diperoleh dari penggunaan aktiva dan disposisi akhirnya. Jika jumlah arus kas bersih yang diharapkan di masa depan (yang belum didiskontokan) lebih rendah dari nilai buku aktiva, maka kerugian penurunan nilai akan diukur dan diakui. Selanjutnya perusahaan menggunakan **pengujian nilai wajar** (*fair value test*). Pengujian ini mengukur kerugian penurunan nilai dengan membandingkan nilai wajar aktiva dengan nilai bukunya. Kerugian penurunan nilai adalah jumlah dimana nilai buku aktiva kurang dari nilai wajar aktiva yang menurun nilainya. Seperti pada penurunan nilai yang lain, kerugian pada aktiva tak berwujud dengan umur terbatas dilaporkan sebagai bagian dari laba operasi yang berlangsung terus-menerus. Ayat jurnalnya biasanya muncul di bagian "Beban dan kerugian lainnya."

Sebagai ilustrasi, asumsikan bahwa Lerch, Inc., memiliki paten mengenai bagaimana mengekstraksi minyak dari serpihan batu. Sayangnya, harga minyak yang menurun telah membuat teknologi serpihan minyak ini menjadi tidak menguntungkan. Sehingga paten hanya menyediakan sedikit laba hingga tanggal saat ini. Sebagai akibatnya, Lerch melakukan pengujian atas kemampuan pemulihan. Ditemukan bahwa arus kas bersih masa depan yang diharapkan dari paten ini adalah \$35 juta. Paten Lerch memiliki nilai tercatat \$60 juta. Karena arus

kas bersih yang diharapkan di masa depan sebesar \$35 juta lebih kecil dari nilai tercatat sebesar \$60 juta, maka kerugian penurunan nilai harus diukur.

Dengan mendiskontokan arus kas bersih masa depan yang diharapkan pada suku bunga pasarnya, Lerch menentukan nilai wajar patennya sebesar \$20 juta. Perhitungan kerugian penurunan nilai ditunjukkan dalam ilustrasi dibawah ini:

Nilai tercatat paten	\$60.000.000
Nilai wajar (berdasarkan perhitungan nilai sekarang)	<u>20.000.000</u>
Kerugian atas penurunan nilai	<u>\$40.000.000</u>

Lerch mencatat kerugian ini sebagai berikut:

Kerugian atas penurunan nilai	40.000.000
Paten	40.000.000

Setelah penurunan nilai diakui, nilai tercatat yang dikurangi dari paten merupakan dasar biaya yang baru. Biaya paten baru harus diamortisasi selama sisa masa manfaat atau umur hukumnya, mana yang lebih pendek. Meskipun harga minyak meningkat dalam periode berikutnya, dan nilai paten juga meningkat, namun **restorasi atas kerugian penurunan nilai yang sebelumnya diakui tidak diijinkan.**

Penurunan Nilai Aktiva Tak Berwujud dengan Umur Tidak Terbatas Selain Goodwill

Aktiva tak berwujud dengan umur manfaat tak terbatas (selain goodwill) harus diuji penurunan nilainya paling tidak setahun sekali. Pengujian penurunan nilai untuk aktiva dengan umur tak terbatas selain goodwill ini adalah **pengujian nilai wajar** (*fair value test*). Pengujian ini membandingkan nilai wajar aktiva tak berwujud dengan jumlah tercatatnya. Jika nilai wajar dari aktiva yang tak berwujud lebih kecil daripada jumlah tercatatnya, maka penurunan nilainya diakui. Perusahaan memakai pengujian satu tahap ini karena banyak aktiva dengan umur tidak terbatas dengan mudah lolos uji pemulihan (karena arus kas dapat mengalir

beberapa tahun ke depan). **Oleh karena itu, pengujian pemulihan tidak digunakan.**

Sebagai ilustrasi, asumsikan bahwa Arcon Radio membeli lisensi penyiaran seharga \$2.000.000. Lisensi ini dapat diperbarui setiap 10 tahun jika perusahaan memberikan pelayanan yang layak dan tidak melanggar aturan dan prosedur dari Federal Communications Commission (FCC). Arcon Radio telah memperbarui lisensi dengan FCC dua kali, dengan biaya minimal. Karena mengharapkan bahwa arus kasnya akan mengalir tanpa akhir, Arcon Radio melaporkan bahwa lisensi itu adalah aktiva tak berwujud dengan umur manfaat tidak terbatas. Akhir-akhir ini FCC memutuskan untuk tidak memperpanjang lisensi penyiaran itu, tetapi melelangkan lisensi ini untuk mendapatkan penawar tertinggi. Arcon Radio mengharapkan adanya arus kas selama dua tahun terakhir dari lisensi yang sedang ia pegang sekarang. Arcon Radio melakukan uji penurunan nilai dan menentukan bahwa nilai wajar aktiva tak berwujud itu adalah \$1.500.000. Oleh karena itu perusahaan melaporkan kerugian penurunan nilai sebesar \$500.000, dihitung sebagai berikut.

Jumlah tercatat lisensi penyiaran	\$2.000.000
Nilai wajar lisensi penyiaran	<u>1.500.000</u>
Kerugian penurunan nilai	<u>\$ 500.000</u>

Arcon Radio sekarang melaporkan lisensi tersebut sebesar \$1.500.000, sesuai dengan nilai wajarnya. Bahkan jika nilai lisensi tersebut meningkat pada dua tahun sisanya, Arcon Radio mungkin tidak akan memulihkan kerugian penurunan nilai yang sebelumnya diakui.

Penurunan Nilai Goodwill

Aturan penurunan nilai untuk goodwill adalah proses dua tahap. Pertama, perusahaan harus membandingkan nilai wajar unit yang dilaporkan terhadap jumlah tercatat, termasuk goodwill. Jika nilai wajar unit yang dilaporkan melebihi jumlah tercatat, maka penurunan nilai goodwill tidak dipertimbangkan. Perusahaan tidak perlu melakukan apa-apa lagi.

Sebagai ilustrasi, asumsikan bahwa Kohlbuy Corporation memiliki tiga divisi dalam perusahaannya. Divisi satu, Pritt Products, dibeli empat tahun yang lalu seharga \$2 juta. Sayangnya, divisi ini mengalami kerugian operasi selama tiga kuartal terakhir dan manajemen sedang meninjau divisi tersebut untuk tujuan mengakui penurunan nilai. Aktiva bersih Divisi Pritt termasuk goodwill yang berhubungan sebesar \$900.000 disajikan dalam ilustrasi berikut ini.

Kas	\$ 200.000
Piutang	300.000
Persediaan	700.000
Properti, pabrik, dan peralatan (bersih)	800.000
Goodwill	900.000
Dikurangi : Hutang usaha dan wesel bayar	<u>(500.000)</u>
Aktiva bersih	<u>\$2.400.000</u>

Kohlbuy menetapkan bahwa nilai wajar Divisi Pritt adalah \$2.800.000.

Akibatnya, tidak ada penurunan nilai yang diakui, karena nilai wajar divisi tersebut melebihi jumlah tercatat aktiva bersihnya.

Namun, jika nilai wajar Divisi Pritt lebih kecil daripada jumlah tercatat aktiva bersihnya, maka Kohlbuy melakukan langkah kedua untuk menentukan penurunan nilai yang mungkin terjadi. Pada tahap kedua ini, Kohlbuy menetapkan nilai wajar goodwill (nilai yang di implementasikan oleh goodwill tersebut) dan membandingkannya dengan jumlah tercatatnya. Sebagai ilustrasi, asumsikan bahwa nilai wajar Divisi Pritt adalah \$1.900.000 dan bukan \$2.800.000. Ilustrasi dibawah ini menghitung nilai goodwill yang diimplikasikan dalam contoh ini.

Nilai wajar Pritt Division	\$ 1.900.000
Aktiva bersih yang diidentifikasi (tidak termasuk goodwill) (\$2.400.000 - \$900.000)	<u>1.500.000</u>
Nilai goodwill yang diimplikasikan	<u>\$ 400.000</u>

Kemudian Kohlbuy membandingkan nilai goodwill yang diimplikasikan dengan nilai goodwill yang tercatat untuk menetapkan penurunan nilainya, seperti terlihat pada ilustrasi berikut ini

Nilai tercatat goodwill	\$ 900.000
Nilai goodwill yang diimplikasikan	<u>400.000</u>
Kerugian penurunan nilai	<u>\$ 500.000</u>

Ilustrasi dibawah ini meringkas pengujian tentang penurunan nilai untuk berbagai aktiva tak berwujud.

Jenis Aktiva Tak Berwujud	Pengujian tentang Penurunan Nilai
Umur terbatas	Pengujian tentang kemampuan pemulihan, kemudian pengujian nilai wajar
Umur tak terbatas selain goodwill	Pengujian nilai wajar
Goodwill	Pengujian nilai wajar pada unit pelaporan, kemudian pengujian nilai wajar pada goodwill yang diimplikasikan

Referensi :

Giri , E. F. (1993). *Akuntansi Keuangan Menengah 1 Seri Diktat Kuliah*. Jakarta: Gunadarma.

Kieso, Weygandt, & Warfield. (2008). *Akuntansi Intermediate, Edisi Kedua Belas*. Jakarta: Erlangga.