

AKTIVA TAK BERWUJUD

Saoria Lisvery
Irma Yosephine Ginting

Abstract

Today, the world is facing a new era. The changing breeze keeps flowing to apprehend a new scheme of business. The new era of business and industry which now focus on information and technology are much more intangible to be measured. They are as well known as intellectual capitals. In addition, the level of business complexity has increased rapidly with the breaching development of intangible assets. Now, assets are valued based not only on their intrinsic beneficiary but also on the effects on the company. Goodwill has been much more familiar in the last decade than before as the merger & acquisition trends are spreading all over the world. A group of assets of a company has been valued more (or less) than its intrinsic value because of many factors. This residual value is treated and known as goodwill. As brand develops and become much stronger, it has its own value. As previously brand was not defined as tangible assets, we did even not know that it actually was an asset. As one of the components of new intangible assets, brand equity has put itself a mark on the financial statement of corporations. This article is intended to give deeper analysis on the development of intangible assets, especially on those described above. With a combination of theories from textbooks and standards, this article will give the readers a new understanding of what intangible asset are and therefore broaden our horizontal perspective in anticipating the arrival of new intangibles that may come, as the environment is still developing.

Kata Kunci: aktiva tak berwujud, merek dagang, goodwill, brand equity

PENDAHULUAN

Latar Belakang Masalah

Aktiva tak berwujud merupakan *non-monetary asset* yang tidak memiliki wujud fisik yang terdapat dalam neraca perusahaan, yang digunakan untuk memproduksi barang dan jasa. Dalam melakukan analisa terhadap aktiva tak berwujud terdapat berbagai kesulitan, seperti kapan aktiva tak berwujud diakui serta bagaimana penilaian, pengukuran, dan pelaporannya dalam neraca perusahaan.

Seiring dengan tuntutan seluruh pihak yang menginginkan adanya perlakuan akuntansi yang memadai untuk aktiva tak berwujud, maka pada tanggal 24 Juni 2000 Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menerbitkan *Exposure Draft* Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (ED PSAK) No.19 Revisi 2000 tentang Aktiva Tak Berwujud.

Oleh karena itu, setiap orang yang akan dan telah berkecimpung dalam dunia profesi akuntan selayaknya dapat benar-benar memahami konsep aktiva tak berwujud, perlakuan akutansinya, dan penyajiannya dalam laporan keuangan.

Tujuan Penulisan

Tujuan penulisan dari makalah ini adalah mencoba melihat sejauh mana perlakuan akuntansi untuk aktiva tak berwujud telah ditetapkan dalam Standar Akuntansi Keuangan dan implementasinya dalam dunia nyata melalui analisa kasus atas merek dagang; apakah perlu ditampilkan dalam neraca.

DEFINISI AKTIVA TAK BERWUJUD

Ada beberapa definisi mengenai aktiva tak berwujud, di antaranya:

1. Menurut FASB

FASB dalam SFAC 6 tentang *Element of Financial Statement*, mendefinisikan aktiva sebagai *probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events*. Definisi ini berlaku bagi aktiva berwujud dan aktiva tak berwujud. Aktiva berwujud adalah aktiva yang memiliki bentuk fisik, sementara aktiva tak berwujud adalah aktiva yang tidak memiliki bentuk fisik. Aktiva tak berwujud umumnya dikarakteristikan oleh hak atau keuntungan yang serupa.

2. Menurut IASC

Pengertian aktiva tak berwujud menurut IAS 38 adalah *non-monetary asset without physical substance held for use in the production of supply of goods or service, for rental to others, or for administrative purposes*.

3. Menurut PSAK

Aktiva tak berwujud menurut PSAK 19 Revisi 2000 dapat didefinisikan sebagai aktiva non-moneter yang tidak memiliki wujud fisik, yang digunakan untuk memproduksi barang atau jasa, yang memberikan hak ekonomi dan hukum kepada pemiliknya dan dalam laporan keuangan tidak dicakup secara terpisah dalam klasifikasi aktiva yang lain.

Perlakuan akuntansi untuk aktiva tak berwujud seringkali masih menimbulkan kesulitan dalam teori akuntansi. Kesulitan ini meliputi pemberian definisi aktiva tak berwujud, dan yang paling utama adalah adanya ketidakpastian mengenai pengukuran nilai dan masa manfaat dari aset tersebut.

Pendekatan akuntansi untuk aktiva tak berwujud dapat diklasifikasikan sesuai dengan tingkatan dalam teori akuntansi, yaitu sintaksis, semantik dan *behavioral*. Pada tingkat sintaksis terdapat dua pandangan. Pertama, sumber-sumber yang dikeluarkan untuk memperoleh aktiva tak berwujud sedapat mungkin harus disesuaikan dengan pendapatan yang berhubungan dengan pengeluaran dan lebih baik melakukan alokasi yang didasarkan atas asumsi mengenai adanya suatu hubungan tertentu antara pengeluaran untuk aktiva tak berwujud dan keuntungan di masa depan. Kedua, *non-monetary assets* perlu disesuaikan

dengan pendapatan hanya apabila ada hubungan langsung di antara keduanya. Namun karena pengeluaran untuk aktiva tak berwujud jarang berhubungan dengan pendapatannya, maka aktiva tak berwujud harus langsung dijadikan biaya dimana hal ini juga merupakan proses alokasi, yaitu alokasi pada tahun pertama.

Pada tingkat semantik, aktiva tak berwujud harus dilaporkan sedemikian rupa sehingga memungkinkan adanya *real world interpretation*. Pandangan umum bahwa aktiva tak berwujud, sebagaimana halnya dengan aset yang lain, merupakan hak atas keuntungan di masa depan, yaitu apabila pengeluaran untuk memperoleh aktiva tak berwujud mempunyai keuntungan potensial di masa depan, maka pengeluaran ini seharusnya diperlakukan sebagai suatu *asset* sampai keuntungan di masa depan tidak dapat diharapkan lagi. Karena aktiva tak berwujud biasanya tidak mempunyai *current market price*, maka deskripsinya dalam bentuk satuan moneter juga menjadi tidak memadai. Adanya deskripsi dalam pengungkapan sifatnya akan memungkinkan interpretasi yang lebih baik. Pada tingkat *behavioral* cenderung lebih menekankan adanya pelaporan aktiva tak berwujud dalam neraca untuk memudahkan pengambilan keputusan oleh investor dan kreditur.

SIFAT DAN KRITERIA AKTIVA TAK BERWUJUD

Beberapa sifat aktiva tak berwujud adalah:

1. Tidak tersedianya penggunaan alternatif, contohnya adalah hak proteksi pangsa pasar, pemilikan proses/produk eksklusif, dan lainnya. Kebanyakan aktiva tak berwujud justru merupakan hasil dari pengembangan proses atau barang secara eksklusif atau perlindungan terhadap keunggulan dalam bidang pemasaran. Keunggulan-keunggulan yang bersifat eksklusif ini dengan sendirinya tidak mempunyai kegunaan lain. Oleh karena itu, meskipun aktiva tak berwujud mempunyai nilai karena adanya keuntungan di masa depan, tetapi dalam kebanyakan hal tidaklah mungkin memisahkan bagian dari pendapatan yang merupakan hasil dari kedua jenis aktiva tersebut.
2. Tidak dapat dipisahkan, maksudnya aktiva tak berwujud tidak dapat dipisahkan dari perusahaan. Aktiva ini ada dan memiliki nilai hanya karena dikombinasikan dengan aktiva berwujud lain.
3. Tingginya ketidakpastian atas keuntungan di masa depan yang mungkin diterima. Hal ini menyebabkan aktiva tak berwujud sulit dihubungkan dengan penghasilan perusahaan pada periode tertentu, sehingga sebaiknya aktiva tak berwujud langsung dibebankan pada periode berjalan. Aktiva tak berwujud, seperti paten, hak cipta, dan merek, berkenaan dengan keuntungan di masa depan yang sangat tidak pasti dan sangat sulit dikaitkan secara langsung dengan pendapatan di kemudian hari.

Terdapat empat kriteria yang harus dipenuhi agar sesuatu dapat diakui sebagai aktiva tak berwujud, yaitu:

1. Aktiva tersebut dapat diidentifikasi, yang menyebabkan aktiva tersebut mempunyai manfaat ekonomis yang dapat dijual, disewakan, atau dipertukarkan secara terpisah.
2. Perusahaan memiliki kendali atas aktiva tersebut, misalnya melalui hak legal.
3. Perusahaan akan memperoleh keuntungan di masa depan dari aktiva tersebut.
4. Harga perolehan aktiva tak berwujud tersebut dapat diukur dengan andal.

PENILAIAN DAN AMORTISASI AKTIVA TAK BERWUJUD

Penilaian terhadap aktiva tak berwujud tergantung pada tujuan pelaporan dan konsep yang digunakan. Apabila tujuannya adalah untuk mengukur dan melaporkan masing-masing aset dalam periode yang bersangkutan, maka satu-satunya cara adalah dengan menilai perusahaan secara keseluruhan dan kemudian mengurangkannya dengan nilai aset lain yang secara langsung dapat diukur. Tetapi penilaian perusahaan secara keseluruhan hanyalah mempunyai makna apabila penilaian ini dilakukan secara subjektif (*risk preference*) oleh investor yang bersangkutan, kecuali untuk perusahaan yang nilainya ditentukan oleh harga sahamnya di bursa (penilaian kolektif). Oleh karena itu, akuntan seharusnya tidak terlibat dalam penilaian semacam ini. Dan apabila tujuannya adalah untuk mengukur dan melaporkan aset tertentu sehingga pembaca laporan keuangan mendapatkan indikasi mengenai sumber-sumber perusahaan, maka pengukuran independen akan lebih bermanfaat.

Penilaian berdasarkan nilai input wajar, nilai output, dan *earning power* tidak mungkin diterapkan dalam aktiva tak berwujud. Aktiva tak berwujud bersifat unik karena tidak dapat dibandingkan dengan aktiva yang serupa sehingga tidak mungkin kita memperoleh *replacement cost* yang spesifik. Oleh karena itu, akuntan sering dihadapkan kepada satu-satunya penilaian yang praktis, yaitu dengan menggunakan nilai input yang sebenarnya (*historical cost*).

Adanya ciri aktiva tak berwujud yang tidak pasti dan unik menyebabkan ikatan akuntan merekomendasikan penilaian yang tidak melampaui atau melewati biayanya. Meskipun ikatan akuntan sering merekomendasikan penggunaan *historical cost* untuk aktiva biasa, namun penilaian atas dasar lain dapat diterima. Tidak begitu halnya dengan aktiva tak berwujud. Dengan adanya penghibahan aktiva tak berwujud pada perusahaan, bahkan ditemukan adanya keengganan untuk mencatat aktiva tak berwujud dalam pembukuan perusahaan karena sifatnya yang tidak pasti tadi.

Apabila aktiva tak berwujud diperoleh melalui pembelian, maka penentuan harga belinya adalah serupa dengan pembelian aktiva tetap. Apabila diperoleh melalui pengembangan sendiri, maka penilaian terhadap aktiva tak berwujud akan menghadapi kesulitan, seperti perhitungan biaya untuk aktiva berwujud yang dibuat sendiri ditambah dengan masalah lain. Kebanyakan biaya yang dikeluarkan untuk paten, merek, dan lain-lain; merupakan *joint cost*. Misalnya paten yang dihasilkan melalui riset gabungan, maka penilaian aktiva tak berwujud harus melalui alokasi. Akan tetapi alokasi ini cenderung bersifat arbitrer sehingga akan menghasilkan penilaian yang tidak bermakna.

Apabila aktiva tak berwujud diperoleh melalui pertukaran dengan saham, timbul masalah penilaian yang hampir tidak mungkin dipecahkan. Dalam hal ini biaya dianggap merupakan nilai wajar dari saham yang diberikan atau nilai wajar dari aktiva tak berwujud yang diperoleh, tergantung dari adanya kekuatan bukti. Apabila saham-saham tersebut tidak diperdagangkan secara umum, maka penentuan biaya dari aktiva tak berwujud sangat sulit dilakukan karena tidak adanya nilai pasar dan merupakan hal yang sangat tidak tepat apabila kita mengasumsikan bahwa biaya dari aktiva tak berwujud ini sama dengan nilai nominal dari saham yang diberikan.

Karena dari aktiva tak berwujud tidak dapat dipisahkan dari aset lainnya, maka aktiva tak berwujud pun tidak dapat diukur dengan *current cash equivalent*. Praktik akuntansi

yang kita anut sekarang tidak memperbolehkan pembelian aktiva tak berwujud sekaligus dibebankan sebagai biaya pada saat pembeliannya.

Aktiva tak berwujud yang dihasilkan sendiri oleh perusahaan secara bertahap akan langsung dibebankan sebagai biaya. Namun aktiva tak berwujud yang diperoleh melalui pembelian secara *lump sum* dengan aset lainnya atau yang dihasilkan sendiri melalui pengeluaran besar yang langsung dapat diidentifikasi, biasanya dikapitalisasi sebagai aset dan kemudian dibebankan sebagai biaya amortisasi. Apabila nilai aktiva tak berwujud yang akan diamortisasi sudah diketahui, maka faktor-faktor utama yang harus ditaksir adalah umur kegunaan aset tersebut dan pola alokasi pembebanan selama umur tersebut. Nilai sisa biasanya tidak material atau nihil.

Oleh karena itu dalam melakukan amortisasi, maka aktiva tak berwujud terlebih dahulu diklasifikasikan atas dasar:

1. Bagaimana mereka diperoleh dan apakah mereka dapat diidentifikasi satu persatu.
2. Apakah umur mereka terbatas atau dapat ditaksir, ataukah dianggap tidak dapat ditentukan sama sekali.

Sekalipun satu atau beberapa metode klasifikasi dapat diterangkan, klasifikasi berdasarkan dapat atau tidaknya aktiva tak berwujud itu ditentukan umurnya memberikan perincian yang berguna dalam mempelajari kemungkinan amortisasi.

JENIS AKTIVA TAK BERWUJUD

Aktiva Tak Berwujud yang Dapat Diidentifikasi

Paten dan hak cipta mempunyai batas umur yang ditentukan dalam ketentuan perundang-undangan, sehingga jarang sekali umur ekonomis dari aktiva tak berwujud ini melampaui umur menurut ketentuan perundang-undangan. Tanpa perlindungan hukum, nilai aktiva tak berwujud di atas umur yang ditentukan undang-undang akan tidak pasti. Hal itu disebabkan adanya faktor keusangan atau permintaan yang begitu besarnya mendorong penemuan yang lebih baik. Apabila umur ekonomis lebih pendek, maka hal inilah yang merupakan faktor penentu lamanya amortisasi.

Aktiva Tak Berwujud yang Tidak Dapat Diidentifikasi

Merek dagang, *organization cost*, dan *goodwill* adalah contoh aktiva tak berwujud yang tidak dapat diidentifikasi. Ketiganya dikelompokkan sebagai aktiva tak berwujud yang tidak dapat diidentifikasi karena perusahaan terus mengeluarkan biaya untuk mempertahankan atau mengganti aktiva tak berwujud tersebut (*replacement cost*). Hal ini menyebabkan kapan nilai yang asli berakhir dan diganti dengan *replacement cost*-nya tak dapat ditentukan. Oleh karena itu, nilai semula harus terus tercermin dalam pembukuan, sedangkan *replacement cost* harus langsung dibebankan. Tidak perlu ada amortisasi sebab nilai awal dianggap dapat dipertahankan dengan adanya *replacement cost*.

Karena *replacement* dalam aktiva tak berwujud merupakan proses yang terus-menerus, maka *replacement cost* menyebabkan pembebanan biaya yang relatif sama besarnya selama umur aktiva tak berwujud. Keuntungan yang diperoleh perusahaan apabila menggunakan metode ini adalah *income* untuk suatu tahun dibebankan dengan *current*

cost, sebagaimana halnya dengan LIFO. Selain itu, metode ini mempunyai kelemahan-kelemahan, yaitu:

- a. Apabila nilai aktiva tak berwujud meningkat karena adanya pengeluaran dalam tahun berjalan, maka *current income* dikenakan beban biaya yang terlampau besar. Begitu pula sebaliknya.
- b. Nilai aktiva tak berwujud pada tahun-tahun berikutnya akan semakin ketinggalan zaman, seperti halnya dengan LIFO
- c. Pembebanan biaya untuk tahun berjalan bisa diatur oleh pimpinan perusahaan.
- d. Metode ini tidak menghasilkan penyesuaian sistematis antara biaya dan hasil yang diterima dalam tahun berjalan.

PERLAKUAN AKUNTANSI AKTIVA TAK BERWUJUD MENURUT PSAK

IAI pada tanggal 24 Juni 2000 menerbitkan *Exposure Draft* PSAK No.19 (Revisi 2000) tentang Aktiva Tidak Berwujud dan telah disahkan menjadi PSAK No.19 (Revisi 2000) oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK) pada tanggal 13 Oktober 2000. PSAK ini merupakan revisi dari PSAK No.19 yang diterbitkan tahun 1994, PSAK No.17 yang mengatur penyusutan aktiva tak berwujud, dan juga PSAK No.20 tentang biaya riset dan pengembangan.

Dengan adanya PSAK baru tersebut, biaya-biaya yang terkait dengan aktiva tak berwujud yang dalam praktik selama ini dikapitalisasi, kini tidak boleh dikapitalisasi lagi sebagai bagian dari aktiva tak berwujud. Sebagai contoh:

- *Goodwill* yang dihasilkan sendiri (bukan dari penggabungan usaha) tidak dapat dikapitalisasi karena tidak dapat diidentifikasi dan tidak dapat dialihkan secara terpisah dan sulit diukur.
- Loyalitas pelanggan dan pengetahuan karyawan tidak dapat dikapitalisasi karena tidak dapat dikendalikan perusahaan.
- Biaya pelatihan tidak dapat dikapitalisasi karena manfaat pelatihan tidak dapat dikendalikan perusahaan, karena karyawan bisa saja keluar dari perusahaan.
- Pengeluaran-pengeluaran lainnya yang tidak memenuhi empat kriteria pengakuan aktiva tak berwujud, meliputi merek dagang, daftar pelanggan yang dihasilkan secara internal, judul publikasi, biaya iklan, biaya perintisan, biaya pendirian, dan biaya realokasi dan restrukturisasi.

Kalau kita bertanya mengenai bagaimana kita menentukan berapa *historical cost* dari suatu aktiva tak berwujud, maka jawabannya adalah sama dengan aktiva tetap, yaitu sebesar semua biaya yang dikeluarkan sampai dengan aktiva tak berwujud itu siap untuk digunakan. Apabila aktiva tak berwujud diperoleh dengan menukarkannya dengan aktiva lain yang tidak sejenis, maka harga perolehannya sama dengan nilai wajar aktiva yang diserahkan. Tetapi jika aktiva tak berwujud diperoleh melalui pertukaran dengan aktiva sejenis, maka harga perolehannya diukur sebesar nilai tercatat aktiva yang diserahkan.

Pengeluaran Selanjutnya: Tidak Boleh Dikapitalisasi

Biaya-biaya yang dikeluarkan selanjutnya setelah aktiva tak berwujud diakui, harus dibebankan pada laba-rugi periode berjalan. Ini dikarenakan sulit menentukan apakah biaya tersebut akan memberikan tambahan manfaat ekonomis bagi aktiva tak berwujud. Namun

pengeluaran selanjutnya dapat dikapitalisasi apabila memenuhi syarat, yaitu manfaat ekonomis akan melebihi manfaat ekonomis yang diperkirakan sebelumnya dan pengeluaran itu dapat diukur dengan andal.

Pengukuran Selanjutnya

Menurut PSAK No. 19 (Revisi 2000), setelah aktiva tak berwujud diakui pertama kali menurut harga perolehannya, maka di kemudian hari aktiva tak berwujud tersebut diukur sebesar harga perolehannya dikurangi akumulasi amortisasi dan akumulasi penurunan nilai. PSAK mengizinkan perlakuan alternatif bagi pengukuran aktiva, yaitu sebesar nilai revaluasi.

Amortisasi

Aktiva tak berwujud diamortisasi selama masa manfaatnya, pada umumnya tidak melebihi 20 tahun sejak tanggal aktiva siap untuk digunakan. Hanya dalam beberapa kasus yang jarang terjadi, yang harus diperkuat oleh bukti yang meyakinkan, aktiva tak berwujud boleh disusutkan lebih dari 20 tahun. Peraturan ini sebenarnya sedikit lebih fleksibel dari PSAK No. 19 tahun 1994 yang secara tegas menyatakan bahwa periode amortisasi maksimal 20 tahun, walaupun ada analisis yang menunjukkan masa manfaat aktiva tersebut lebih dari 20 tahun.

Di banyak negara lain, amortisasi aktiva tak berwujud menimbulkan kontroversi. Banyak yang berpandangan bahwa masa manfaat sebagian aktiva tak berwujud tidak terbatas, sehingga tidak perlu ditangani. Namun di Indonesia sendiri, dengan adanya PSAK No. 19, jelas bahwa masa manfaat aktiva tak berwujud ada batasnya.

Mengenai metode amortisasi, PSAK yang lama mengharuskan metode garis lurus, kecuali bila ada metode lain yang lebih sesuai bagi kondisi perusahaan. PSAK No. 19 (Revisi 2000) mengizinkan metode amortisasi lainnya sepanjang metode tersebut mencerminkan pola konsumsi manfaat ekonomis perusahaan. Kalau pola tersebut tidak dapat ditentukan, maka digunakan metode garis lurus.

Nilai yang Dapat Diperoleh Kembali

Untuk aktiva tak berwujud, PSAK No. 48 menyatakan bahwa penurunan nilai aktiva tetap harus diperhatikan. Artinya, apabila ada indikasi kalau nilai yang dapat diperoleh kembali dari suatu aktiva turun sampai di bawah nilai tercatatnya, maka penurunan nilai tersebut harus diakui.

Namun, PSAK 19 (Revisi 2000) ini menentukan lebih jauh lagi, yaitu bahwa nilai yang dapat diperoleh kembali harus dievaluasi, setidaknya setiap akhir tahun buku, walaupun tidak ada indikasi penurunan nilai, yaitu bagi aktiva tak berwujud yang belum siap untuk digunakan dan aktiva tak berwujud yang diamortisasi selama lebih dari 20 tahun sejak aktiva siap untuk dijual.

Pengakuan Beban

Semua pengeluaran yang dilakukan untuk aktiva tak berwujud harus diakui sebagai beban periode berjalan. Di samping itu, apabila suatu pengeluaran untuk aktiva tak berwujud telah diakui sebagai beban pada periode sebelumnya, maka dalam periode selanjutnya pengeluaran tersebut tidak boleh diakui sebagai bagian dari perolehan aktiva tak berwujud.

Pelepasan dan Penghentian Aktiva Tak Berwujud

Aktiva tak berwujud tidak boleh lagi diakui dalam neraca saat aktiva tersebut dilepas atau dijual, atau tidak lagi memberi keuntungan ekonomi di masa depan. Sedangkan sesuai dengan PSAK lainnya, keuntungan atau kerugian dari pelepasan aktiva tersebut diakui sebagai laba-rugi tahun berjalan.

Pengungkapan

Ketentuan mengenai pengungkapan yang terkait dengan aktiva tak berwujud dapat dilihat pada paragraf 100 dan seterusnya pada PSAK 19 (Revisi 2000)

ANALISA KASUS : PERLUKAH MEREK DAGANG DITAMPILKAN DALAM NERACA ?

Berbagai nama merek dagang telah banyak beredar. Ratusan bahkan ribuan merek dagang telah muncul untuk berbagai jenis produk, antara lain Aqua, Coca-Cola, Indomie, Rinso, dan masih banyak lagi. Bahkan terkadang suatu merek dagang menjadi nama generik dari suatu produk. Sebut saja Aqua, merek dagang minuman kemasan ini telah menjadi sebutan untuk kategori produk air dalam kemasan.

Bagi para praktisi pemasaran, merek dagang semakin mutlak diperlukan. Apalagi bila persaingan semakin ketat, maka pendekatan merek dagang sebagai bagian dari produk tidak relevan lagi. Pada persaingan yang semakin ketat, peranan merek dagang menjadi kian penting dimana akan tercipta *brand awareness*, *brand association*, *perceived quality*, dan pada akhirnya membentuk *brand loyalty* yang baik dan lancar.

Dengan begitu, dengan semakin ketatnya persaingan, maka usaha membangun merek dagang juga harus direncanakan dengan baik. Hal ini tentu saja akan memerlukan anggaran besar, bahkan mungkin juga jangka waktu yang lama. Merek dagang seperti Coca-Cola memiliki *awareness* yang sangat tinggi pada kategori produknya tetapi juga mempunyai *association* yang positif dan saling memperkuat.

Merek dagang yang baik harus dikelola dengan baik. Merek dagang menjadi aktiva tak berwujud yang nilainya harus dapat dinyatakan dalam satuan moneter. Dalam *Jurnal Financial World* disebutkan bahwa pengukuran ekuitas merek dagang bukan berdasarkan *top of mind* tetapi berdasarkan kinerja keuangan produk-produk tersebut.

Jadi apakah merek dagang dapat dimasukkan dalam laporan keuangan -- neraca -- dalam suatu perkiraan tersendiri? Hal ini masih menjadi perdebatan. Memperlakukan ekuitas merek dagang sebagai aset merupakan isu yang kontroversial saat ini.

Beberapa pengukuran dan *disclosure* harus dipertimbangkan dalam era pemasaran untuk mengukur nilai merek dagang. Akuntansi untuk merek dagang telah menjadi bahan studi bagi pasar yang berkembang secara global, seperti Inggris, Australia, dan Kanada. Oleh karena itu, profesi akuntan harus berani menerima tantangan baru, yaitu melakukan *brainstorming* mengenai ide-ide tentang akuntansi merek dagang dalam tahun-tahun mendatang.

Value

Value merupakan pemikiran subjektif yang ditentukan oleh kemampuan perubahan dari orang-orang yang melakukan evaluasi dan tujuan-tujuan khusus mereka. Penilaiannya

dapat dilakukan dengan mengambil beberapa metode yang disajikan, yaitu:

1. Penilaian merek dagang dalam hubungannya dengan biaya
2. Penilaian merek dagang dalam hubungannya dengan *historical cost*
3. Penilaian merek dagang dalam hubungannya dengan *replacement cost*
4. Penilaian merek dagang dalam hubungannya dengan *market value*
5. Penilaian merek dagang dalam hubungannya dengan *potential earnings*

Yang menjadi masalah sekarang terletak pada evaluasi kelebihan profit yang menjadi hak secara langsung terhadap *brand's image*. Untuk itu ada beberapa metode yang dapat digunakan, antara lain *the premium pricing method*, *the royalties method*, *the brand sensitivity method*, dan *the capitalization of the brand pendapatan (discounted cash flow)*.

Merek dagang menerima keseluruhan nilai berdasarkan atas penetapan variabel-variabel strategi dan pemasaran untuk menaksir kekuatannya. Di Inggris, perusahaan *Interbrand* menggunakan *brand's strength score* untuk mengevaluasi nilai merek dagang dengan mempertimbangkan keuntungan selama 3 bulan sebelumnya dan mendiskontokannya secara tetap untuk mengambil perkiraan inflasi.

Discounted Cash Flow (DCF)

Metode DCF digunakan dengan mempertimbangkan pendapatan tahunan yang dapat dihubungkan dengan merek dagang selama 5, 8, atau 10 tahun. Tingkat diskonto merupakan bobot rata-rata biaya modal yang meningkat, sehingga perlu untuk mengambil risiko dari merek dagang yang lemah. Sedangkan nilai residu diperkirakan berdasarkan pendapatan perpetual. Dimana diasumsikan bahwa beberapa pendapatan konstan atau meningkat secara konstan. Hal ini dapat terlihat dari rumus di bawah ini.

$$\text{Value of the brand} = R_t + \text{Residual Value} (1+r)^t (1+r)^N$$

dimana: R_t = pendapatan yang diantisipasi pada tahun ke- t dalam hubungannya dengan merek

t = tingkat diskonto; *residual value* setelah tahun ke- N

Dalam mengevaluasi nilai merek, metode ini memiliki tiga kelemahan, yaitu:

1. Dalam mengantisipasi *cash flow*
2. Dalam memilih periode waktu pengakuan pendapatan yang berkenaan dengan merek
3. Dalam menentukan tingkat diskonto

Kelemahan-kelemahan tersebut menyebabkan evaluasi atas nilai merek dagang tidak bebas dari kritikan. Sifat subjektivitas seseorang dalam menentukan berbagai variabel itulah yang menjadi fokus kritikan.

Akuntansi Merek Dagang di Negara Lain

Inggris merupakan negara pelopor untuk *brainstorming* mengenai akuntansi merek dagang. Terdapat beberapa perusahaan yang telah memasukkan nilai merek dagang yang dihasilkan sendiri ke dalam neraca. Hal ini dilakukan untuk meningkatkan harga saham, mengurangi tingkat kelemahan untuk di-*takeover*, dan memperbesar *borrowing power*. Namun

muncul pro dan kontra mengenai pemasukan merek dagang ke dalam neraca. Kontroversi yang timbul disebabkan oleh 2 keadaan, yaitu:

1. Belum ditentukannya metode penilaian merek dagang yang diterima umum
2. Banyaknya ketidakpastian mengenai pembiayaan merek dagang sehingga menimbulkan keragu-raguan atas kegunaannya bagi pengguna laporan keuangan

Isu akuntansi merek dagang yang berkembang tidak dapat dipisahkan dari perlakuan akuntansi untuk *goodwill*, seperti yang terdapat dalam ICAEW's *Research Board* (1989). Untuk membuat laporan keuangan lebih konsisten ASC mengeluarkan TR 738 (1989), yang isinya menyarankan agar perusahaan dapat memasukkan merek dagang yang dibeli dalam *disclosure* sebagai aktiva tetap tak berwujud dalam neraca. Akan tetapi, merek dagang yang dihasilkan sendiri tidak dapat diperlakukan sebagai aset.

Sejak saat itu, muncul pemisahan antara merek dagang yang dibeli dengan merek dagang yang dihasilkan sendiri dalam praktik akuntansi. Pada tahun 1990, ASC mengambil langkah berani dengan menyatakan bahwa merek dagang seharusnya dimasukkan dalam *goodwill* dan diperlakukan sama dengan *goodwill*. Bahkan secara jelas dinyatakan bahwa merek dagang yang dimiliki karena adanya penggabungan bisnis (*merger*) dihitung sebagai *goodwill* yang dibeli dan harus diamortisasikan tidak lebih dari 20 tahun. Sedangkan *goodwill* yang dihasilkan sendiri harus dikeluarkan dari neraca. Meskipun begitu, AARF ED-49 tidak menjelaskan secara detail kapan periode amortisasi melebihi 20 tahun.

Sedangkan para CFO dari Amerika dan Kanada menolak untuk memasukkan merek dagang ke dalam neraca perusahaan apabila merek dagang itu digunakan untuk keperluan internal perusahaan. Allan Baldinger, Direktur Riset Pemasaran *Advertising Research Foundation* (ARF) menyatakan bahwa pada tahun 1990 keuntungan yang besar datang dari merek dagang yang dominan. Sehingga pembuatan dan pemeliharaan merek dagang sangat penting. Dia juga menambahkan bahwa persepsi mengenai kualitas produk yang ditimbulkan merek dagang lebih berharga daripada harga produk itu sendiri.

Dalam TR 780 diberikan ketentuan mengenai akuntansi untuk aktiva tak berwujud, sebagai berikut:

1. Sebuah aktiva tak berwujud harus ditampilkan dalam neraca
2. *Historical cost* yang diadakan dalam pembuatan aktiva tak berwujud harus dapat diketahui
3. Karakteristik aktiva tak berwujud harus dibedakan dengan karakteristik *goodwill*
4. Biaya-biaya aktiva tak berwujud dapat diukur terlepas dari *goodwill* aset lain

Namun di UK, isu merek dagang masih menghadapi banyak perdebatan. Terutama berkaitan dengan akuntansi untuk merek dagang dan *disclosure*-nya yang masih berlaku saat ini. Untuk itu sebuah *conceptual framework* akuntansi untuk merek dagang sangat diperlukan.

Di Australia, banyak perusahaan yang memisahkan nama merek dagang dari *goodwill* dan memasukkannya ke dalam neraca. Berdasarkan survei Ernest & Young, terdapat 30 dari 150 perusahaan top saat ini memasukkan merek dagang dan hak milik intelektual dalam perkiraan mereka.

Sedangkan di USA, semua pengeluaran pemasaran dibebankan sebagai pengeluaran yang terjadi. Tidak ada aktiva yang dibuat untuk keuntungan di masa depan dari pengeluaran

itu. Dan juga tidak ada perhitungan yang dibuat untuk menaksir nilai merek dagang. Hal ini akan menyesatkan keseluruhan akuntansi untuk pengembalian investasi dan juga menciptakan masalah bagi investor.

Samakah merek dagang dengan konsep *goodwill*? Di sinilah sebenarnya terletak inti permasalahan antara pandangan akuntan dengan pandangan *marketer*. *Marketer* memberi perhatian yang tinggi pada "*branding the product*" agar dapat merebut pangsa pasar pada kekuasaan yang tinggi. Sebaliknya, dalam menilai nilai keuangan *brand equity* akuntan harus senantiasa mempertimbangkan banyak hal seperti konsistensi, dapat diverifikasi, materialitas, komparabilitas dan tingkat akurasi. Berkaitan dengan tujuan evaluasi merek dagang ini, maka dapat dipertanyakan selama periode pembebanan merek dagang ditandingkan dengan pendapatan yang telah direalisasikan.

Masalah Pemisahan Merek Dagang

Adapun metode yang digunakan dalam menilai merek dagang, merek dagang tidak dapat dipisahkan dari pandangan perusahaan dan dari bentuk aktiva tak berwujud lainnya seperti paten, *trademark* dan *business channel*. Suatu merek dagang yang sudah diperkenalkan dan sudah terkenal memang betul-betul memiliki nilai ekonomis. Namun hampir tidak mungkin memisahkan nilai ekonomis yang khusus meskipun menggunakan *sense of accounting* yang kuat.

Kekuatan merek dagang terdiri dari berbagai faktor. Masalah timbul ketika menentukan bagian yang *overvalue* dalam membagikan secara adil untuk merek dagang. Hal ini tidak jauh berbeda dengan ketidakmungkinan pembagian merek dagang dari aktiva tak berwujud lainnya. Dalam penilaian untuk tujuan administrasi internal pun sulit untuk dipisahkan karena nilai merek dagang merupakan jumlah total faktor-faktor yang membangunnya. Fakta tersebut menunjukkan adanya kekurangan alat untuk mengukur nilai merek dagang secara obyektif yang menjadikan akuntansi merek dagang sebagai sebuah isu yang kontroversial. Untuk itu dibutuhkan alat evaluasi untuk *brand equity*.

Merek dagang mempunyai berbagai kekuatan dan nilai yang berbeda dalam suatu pangsa pasar. Merek dagang yang kuat mempunyai *brand equity* yang tinggi. Makin tinggi ekuitas merek dagang maka makin tinggi pula loyalitas konsumen pada merek dagang tersebut.

Demikian juga dengan *brand awareness*, persepsi kualitas, asosiasi terhadap kekuatan merek dagang dan aset lainnya, seperti paten, *trademark* dan *business channel* makin tinggi. Sebuah merek dagang merupakan aset yang dapat diubah sebagai pengganti harga atau dalam nilai uang dari bentuk aktiva lainnya. Perusahaan-perusahaan dapat tumbuh atas kepemilikan dan pengembangan portfolio merek dagang yang kuat.

Sebuah pengukuran nilai ekuitas merek dagang adalah harga premi merek dagang acuan dikalikan volume tambahan yang bergerak melebihi rata-rata sebuah merek dagang acuan. Ekuitas sebuah merek dagang seharusnya tidak hanya mencerminkan nilai kapitalisasi dari keuntungan tambahan dari penggunaan merek dagang pada saat ini tetapi juga nilai potensial pengembangan ke produk lain.

Ekuitas sebuah merek dagang seharusnya tidak hanya mencerminkan nilai kapitalisasi dari keuntungan tambahan dari penggunaan merek dagang pada saat ini tetapi juga nilai potensial pengembangan ke produk lain.

Sebuah studi menyatakan bahwa *brand equity value* perusahaan Marlboro sebesar \$31 milyar, Coca Cola \$24 milyar dan Kodak \$13 milyar. Merek dagang *superpower* yang menduduki 10 besar dunia yaitu Coca Cola, Kelloggs, McDonald's, Kodak, Marlboro, American Express, Sony, Mercedes Benz, dan Nescafe. Bahkan perusahaan produk makanan terbesar dunia membayar \$4,5 miliar untuk membeli *Rowntree* atau 5 kali lebih besar dari nilai bukunya. Namun, perusahaan-perusahaan itu tidak menunjukkan *brand equity* dalam neracanya. Hal ini disebabkan oleh estimasi yang terus berubah-ubah.

Adapun alasan-alasan dibelakang penilaian *brand equity* adalah:

1. *Brand equity* yang tinggi mengurangi biaya pemasaran karena *brand awareness* konsumen menjadi target tinggi dan konsumen mempunyai loyalitas.
2. *Brand equity* yang tinggi mempunyai sejumlah keunggulan kompetitif.
3. *Brand equity* yang kuat menjamin persepsi terhadap kualitas produk yang dijual.
4. Perusahaan menikmati tingkat penjualan yang lebih tinggi dari kompetitornya.
5. *Brand equity* yang tinggi mendorong nilai tambah dengan pembebanan harga yang lebih tinggi dari harga yang diperlihatkan oleh kompetitor dengan kualitas yang lebih baik.
6. Perusahaan dapat meluncurkan merek dagang baru sebagai pengembangan karena nama merek dagang membawa kepercayaan.
7. Terhadap itu semua, merek dagang menawarkan beberapa pertahanan untuk melawan perang harga yang dahsyat.
8. Makin tinggi *brand equity* maka makin besar *borrowing power* untuk pembiayaan.

Merek dagang yang diperoleh dari pihak lain maupun yang dihasilkan sendiri berdasarkan definisi aset dapat dikapitalisasi menjadi aktiva pemasaran. Namun manajemen harus berhati-hati agar *brand equity* tidak mengalami penyusutan. Untuk mengelola secara tepat, butuh investasi riset dan pengembangan yang terus menerus, kemahiran beriklan, penjualan dan pelayanan yang terbaik kepada konsumen, serta pengembangan yang konstan dan terus-menerus untuk menjaga kualitas. Bahkan beberapa perusahaan, seperti Canada Dry dan Colgate Palmolive siap menunjuk "*Brand Equity Manager*" untuk mengarahkan *image* atas kualitas merek dagang serta membuat strategi jangka pendek untuk melindungi merek dagang dari kerugian. Perhatian yang tepat terhadap merek dagang akan menambah nilai manfaat bagi konsumen yang loyal. Dan *Brand Equity Manager* dapat digunakan sebagai alat pemasaran yang utama dalam *marketing mix*.

Brand's Development Index (BDI)

BDI merupakan bagian dari merek dagang dengan membandingkan kinerja total industri atau bagian kompetitor untuk melihat apakah acuan keuntungan atau kerugian melebihi pangsa pasar yang dikuasai. Melalui BDI, maka perusahaan akan dapat menentukan pangsa pasarnya.

Saat ini pemberian merek dagang merupakan semacam alat ampuh yang secara cepat meninggalkan produk tanpa merek dagang. Dimana semua produk telah meningkat penjualannya dengan pengiklanan merek dagang yang kuat. Sehingga hampir secara pasti, merek dagang menjamin kualitas sesuai dengan keinginan konsumen.

Alasan-alasan Dibalik Penilaian Pasar

Akuntansi untuk merek dagang telah menjadi ide yang mengilhami alat kreatif akuntansi dalam pasar global dan dalam perspektif keuangan. Pengungkapannya dalam neraca membutuhkan penilaian yang tepat. Penilaian pasar terhadap merek dagang dapat digunakan apabila kondisi-kondisi di bawah ini terpenuhi, yaitu:

1. Adanya bahaya dimana bisnis dinilai lebih rendah di pasar.
2. Meningkatnya kebutuhan untuk penilaian merek dagang seiring dengan meningkatnya merger dan akuisisi.
3. Nilai untuk premi yang dikorbankan direalisasikan untuk merek dagang.
4. Adanya keharusan perizinan yang bertujuan menilai merek dagang untuk penilaian.
5. Pentingnya penilaian kekuatan dan kemampuan untuk menghasilkan keuntungan.

Dari berbagai uraian di atas, terdapat faktor-faktor yang dapat menjelaskan mengapa sistem akuntansi saat ini cenderung berbeda dalam isu akuntansi "*Brand Equity*" yang muncul dalam pengungkapannya dalam neraca. Beberapa faktor ini timbul kemungkinan dari adanya kekurangan informasi mengenai perkembangan penilaian merek dagang dan perbedaan filosofi manajemen merek dagang.

Fakta lain yang diperoleh adalah bahwa nilai merek dagang tidak dapat dilepaskan dari perusahaan dalam periode yang sama sebagai biaya pemasaran yang terjadi. Namun, banyak juga pengeluaran yang seharusnya tidak dibebankan dalam periode yang berjalan. Misalnya biaya iklan, meskipun diperlakukan sebagai *current expense* tetapi bagian ini merupakan sebuah investasi yang secara nyata mempunyai pengaruh jangka panjang dan membangun *intangible value* yang dinamakan "*Brand Equity*" (*Goodwill*).

Secara signifikan agar mengikuti postulat dan prinsip akuntansi yang berlaku, yaitu *matching cost against revenue*, pengeluaran-pengeluaran pemasaran yang menciptakan nilai merek dagang tidak seharusnya diperlakukan sebagai beban sampai pendapatan direalisasikan.

Hal ini, secara empatik, dapat dikatakan bahwa prakrisi keuangan, manager pemasaran, dan investor menjadi lebih tertarik dalam menentukan nilai merek dagang. Terdapatnya kekurangan teknik pengukuran yang obyektif dan kekurangan dukungan dari profesi akuntan menyebabkan pengguna laporan keuangan membuat metode sendiri untuk menaksir nilai merek dagang.

Apabila nilai merek dagang perlu diakui, hal ini menjadi isu yang berkembang yang membutuhkan kesungguhan untuk harmonisasi dalam praktik akuntansi. Untuk itu, akuntansi untuk ekuitas merek dagang dan metode yang konsisten seharusnya ditemukan oleh profesi akuntan. Kekurangharmonisan secara internasional dalam akuntansi terhadap nilai merek dagang menjadi masalah yang serius bagi MNC's/TNC's ketika produksi, keuangan, investasi, dan strategi pemasaran sudah dilakukan dalam konteks global. Harmonisasi akuntansi merek dagang seharusnya diikuti dengan penyeragaman pendekatan antarnegara mengenai pendidikan dan pelatihan profesi akuntan.

Oleh karena itu, evaluasi nilai merek dagang sekarang ini menjadi sangat penting. Apalagi jika dikaitkan dengan praktik akuntansi yang banyak digunakan dalam operasi bisnis global dan banyak menggunakan dana investor untuk pembentukan *brand image* di pasar

dunia. Untuk itu harus dilakukan *brainstorming* atas bahan-bahan yang berhubungan dengan penilaian merek dagang, perlakuan akuntansi dan *disclosure*-nya sehingga dapat lebih berguna bagi pengguna laporan keuangan untuk tujuan pengambilan keputusan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Perlakuan akuntansi untuk aktiva tak berwujud sringkali masih menimbulkan kesulitan dalam teori akuntansi. Kesulitan ini meliputi pemberian definisi aktiva tak berwujud, dan yang paling utama adalah adanya ketidakpastian mengenai pengukuran nilai dan masa manfaat dari aset tersebut. Ciri yang melekat pada aktiva tak berwujud ini justru menyebabkan perdebatan yang tidak kunjung usai tentang bagaimana seharusnya pengakuan, pencatatan, serta pengukuran terhadap aktiva tak berwujud dilakukan.

Dalam rangka menciptakan suatu standar yang dapat diterima, badan penetapan standar harus hati-hati menyeimbangkan pertimbangan mengenai *relevance* dan *reliability*, dan juga *informativeness of financial statements*. Pada kenyataannya badan penetapan standar enggan untuk mengakui hal-hal yang berkaitan dengan aktiva tak berwujud sebagai aktiva, terutama bagi beberapa aktiva yang ditimbulkan dari aktivitas seperti penelitian dan pengembangan. Hal ini disebabkan karena pengakuan semacam itu akan mengakibatkan inkonsistensi dalam kriteria pengakuan aktiva dan memberikan kemungkinan lebih besar kepada pihak manajemen untuk memberikan informasi yang salah melalui pengakuan aktiva yang meragukan atau bahkan tidak ada.

Kontroversi yang masih banyak diperdebatkan adalah apakah merek dagang perlu ditampilkan dalam neraca perusahaan. Bagi para praktisi pemasaran, merek dagang semakin mutlak diperlukan. Apalagi bila persaingan semakin ketat, maka pendekatan merek dagang sebagai bagian dari produk tidak relevan lagi. Tidak dapat dielakkan lagi bahwa beberapa pengukuran dan *disclosure* harus dipertimbangkan dalam era *global marketing* untuk mengukur nilai merek dagang. Akuntansi untuk merek dagang bahkan telah menjadi bahan studi bagi pasar yang berkembang secara global, seperti Inggris, Australia, dan Kanada. Oleh karena itu, profesi akuntan harus berani menerima tantangan baru, yaitu melakukan *brainstorming* mengenai ide-ide tentang akuntansi merek dagang dalam tahun-tahun mendatang.

Jadi, dengan perkembangan pesat yang terjadi yang berhubungan dengan aktiva tak berwujud, maka standar akuntansi untuk aktiva tak berwujud yang semakin berkembang dengan segala pro dan kontranya hendaknya dapat menjadi panduan untuk seluruh pihak yang terkait dengan keberadaan aktiva tak berwujud ini.

Terutama untuk di Indonesia, profesi akuntan harus waspada terhadap dampak PSAK 19, perkembangan aktiva tak berwujud harus senantiasa diantisipasi meliputi perlakuan akuntansi atas biaya *software* (yang kemungkinan sebagian besar nanti tidak dapat dikapitalisasi), biaya-biaya perintisan (biaya pendirian, pra-operasi), biaya periklanan, dan biaya pelatihan yang berdasarkan PSAK ini tidak bisa dikapitalisasi

DAFTAR PUSTAKA

- AAA's Financial Accounting Standard Committee. 1998. Response to IASC Exposure Draft E60, "Intangible Assets". *Accounting Horizons*: 312-316.
- Aaker, D. A. 1991. *Managing Brand Equity*. New York: The Free Press.
- Barwise, P., et al. 1989. *Accounting for Brands*. London : London Business and ICAEW.
- Hendriksen, E. S., dan M. F. V. Breda, 1992. *Accounting Theory, 5th Edition*. Boston: McGraw Hill.
- Hoegh-Krohn, N.E.J., dan K.H. Knivsflan, 2001. Accounting for Intangible Assets in Scandinavia, the UK, the US, and by the IASC: Challenges and a Solution. Working Paper, www.ssrn.com
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2002. *Standar Akuntansi Keuangan per 1 April 2002*. Jakarta: Salemba Empat.
- International Accounting Standard Committee (IASC). *Intangible Assets*. IASC Exposure Draft E60.
- Kapferer, J. N. 1994. *Strategic Brand Management*. New York : Free Press.
- Kotler, P. 2000. *Marketing Management The Millennium Edition*. New Jersey: Prentice Hall Inc.
- Scoeder, R. G, M. W. Clark, dan J. M. Cathey, 2000. *Financial Accounting Theory and Analysis, 7th Edition*. New York: John Wiley & Sons, Inc.