

GOODWILL HUNTING

Daniel Napitupulu
Hutabrini A.E.

Abstract

We have not yet had high quality international standards which can be used all over the world. Thus, we need to work together to make such things. An important standard that need to be done is the one about goodwill recognition. US GAAP, UK GAAP and International Accounting Standard give different guidance. Harmonization of these standards will create a uniformed goodwill accounting which consistently can be applied by companies.

Kata Kunci: goodwill, penggabungan usaha, standar akuntansi, harmonisasi

PENDAHULUAN

Perekonomian dunia telah mengalami perubahan dan perkembangan yang sangat pesat. Hal ini ditandai dengan munculnya berbagai perusahaan multinasional dan aktivitas bisnis internasional yang meningkat pesat. Perkembangan ekonomi juga terlihat di pasar modal ditandai dengan banyaknya investor asing dan perusahaan yang listing di luar negeri. Fenomena ini menimbulkan masalah bagi para pelaku bisnis internasional. Mereka menghadapi masalah dengan bervariasinya standar laporan keuangan di setiap negara. Variasi standar laporan keuangan ini akan menyulitkan investor asing dalam mengambil keputusan. Untuk itulah, para pelaku bisnis internasional memerlukan bahasa atau standar akuntansi yang sama. Dengan demikian setiap pelaku bisnis di negara yang berbeda memiliki persepsi yang sama ketika mereka menganalisa atau membaca suatu informasi akuntansi.

Makalah ini akan membahas mengenai pengertian *goodwill* dan perbedaannya dengan aktiva tak berwujud (*intangible assets*) dilihat dari segi karakteristik serta perbedaan standar akuntansi *goodwill* di beberapa negara. Hal yang terutama dibahas disini mengenai *goodwill* di Amerika Serikat menurut FASB dan efeknya terhadap laporan keuangan dengan lebih mendetail. Makalah ini akan ditutup dengan akuntansi *goodwill* berdasarkan pendapat penulis.

KARAKTERISTIK *GOODWILL*

Goodwill merupakan bagian dari aktiva tak berwujud (*intangible asset*), namun pengertian aktiva tak berwujud ini juga masih ambigu. *Intangible* berasal dari bahasa Latin yang berarti tidak tersentuh. Pengertian dari *aktiva tak berwujud* secara harafiah yaitu aset yang tidak mempunyai badan. Namun pengertian ini tidak mampu menjelaskan akun-akun seperti piutang usaha dan beban dibayar dimuka, yang tidak mempunyai wujud namun tidak diakui sebagai aktiva tak berwujud, karena itulah definisi aktiva tak berwujud dibatasi pada aktiva tidak lancar.

Ada juga definisi yang mengatakan bahwa aktiva tak berwujud itu sebagai hasil dari penangguhan pengeluaran untuk jasa yang berlawanan dengan pengeluaran untuk properti. Dengan kata lain, aktiva tak wujud muncul apabila ada kas atau setara kas yang dikeluarkan untuk jasa.

PENGAKUAN *GOODWILL*

Aktiva tak berwujud bukan berarti aktiva yang berkurang nilainya karena tidak memiliki substansi, karena itu untuk mengakuinya harus diperlakukan aturan yang sama seperti pada aktiva lainnya. Aturan itu menyatakan suatu aktiva dapat diakui bila memenuhi definisi yang tepat, dapat diukur, relevan dan dapat diandalkan. Aktiva tak wujud memiliki karakteristik tertentu yang membedakannya dari aktiva berwujud dan menuntut agar aktiva tak wujud diperlakukan berbeda dari aktiva berwujud. Tiga karakteristik yang membedakannya adalah sebagai berikut:

1. Penggunaan alternatif. Semua aktiva non moneter baik berwujud maupun tak berwujud sama-sama mendapatkan manfaat ekonomi masa depan. Aktiva berwujud mempunyai nilai dalam penggunaan alternatif artinya bagi perusahaan nilai aktiva berwujud tersebut dapat diperbandingkan dengan kondisi fisiknya, biaya penggantian, nilai pasar untuk aktiva bekas dan pasar untuk produk perusahaan itu, biarpun nilai aktiva berwujud tersebut belum tentu semuanya dapat diperbandingkan. Sedangkan aktiva tak berwujud merupakan pengembangan proses ataupun produk eksklusif atau proteksi atas keunggulan pemasaran yang tidak satupun dari itu dapat ditransfer ke penggunaan alternatif.
2. Kemampuan dipisahkan. Karakteristik lain yang membedakan aktiva tak berwujud adalah aktiva tak berwujud tidak dapat dipisahkan dari perusahaan atau properti fisik perusahaan tersebut. Artinya aktiva tak berwujud tersebut hanya memiliki nilai bila bergabung dengan aktiva berwujud perusahaan. Dengan karakteristik ini aktiva tak berwujud dipertimbangkan untuk mencerminkan manfaat residual sesudah semua aktiva berwujud diidentifikasi secara spesifik.
3. Ketidakpastian. Karakteristik ini mengatakan tingginya tingkat ketidakpastian berkenaan dengan nilai masa depan yang akan diterima membuat aktiva tak berwujud harus diberlakukan beda dari aktiva berwujud. Kemungkinan nilainya dapat berkisar dari nol sampai jumlah yang sangat besar, karena aktiva tak berwujud berkaitan dengan penciptaan dan pemeliharaan akan produk tersebut serta pengembangan dan produksi sebuah produk yang belum tentu berhasil.

Contoh utama aktiva tak berwujud yang tidak mempunyai penggunaan alternatif tidak dapat dipisahkan dan yang manfaatnya sangat tidak pasti adalah *goodwill*. Yang menjadi pertanyaan sekarang adalah bagaimana kita harus mengakui *goodwill* tersebut? Dalam dunia nyata, seorang dapat mengakui *goodwill* setiap saat dengan membandingkan nilai pasar dari sebuah perusahaan dengan nilai aktiva bersihnya. Misalnya nilai perusahaan dapat dilihat dari nilai ekuitasnya yang ada di pasar dengan mengkapitalisasi nilai pasar ekuitas tersebut, maka nilai *goodwill* didapat dari pengurangan kapitalisasi nilai pasar terhadap aktiva perusahaan. Perhitungan ini masih mempunyai kekurangan karena *goodwill* merupakan manfaat yang tidak dapat diidentifikasi secara spesifik, sehingga kurang logis untuk mengaitkan biaya-biaya ini dengan setiap pendapatan spesifik dalam periode-periode masa depan. Dengan dasar ini APB 17 menyimpulkan pengeluaran untuk *goodwill* yang tidak dibeli harus dikurangkan dari laba ketika hal tersebut terjadi. Jadi tidak relevan mengkapitalisasi perubahan dalam nilai perusahaan, akan tetapi lebih relevan apabila hal itu diungkapkan.

Kasus kedua, suatu saat perusahaan dibeli, harga yang dibayar harus dialokasikan ke akun-akun perusahaan. Ada beberapa alternatif yang dipakai untuk mengalokasikan harga pembelian tersebut. Salah satunya adalah mengalokasikan sebanyak mungkin harga pembelian ke aktiva tertentu, dan menyatakan residunya sebagai *goodwill*. Ini banyak dipraktikkan di Amerika Serikat. Karena itu ada ketentuan yang jelas untuk mengakui *goodwill*. Namun pengakuan *goodwill* ini menjadikan atribut sebagai aktiva tak berwujud menjadi kecil. Sebaliknya kelebihan ini hanyalah mencerminkan biaya-biaya yang belum dialokasikan dari aktiva tak berwujud dan aktiva tak berwujud spesifik lainnya. Dengan kata lain *goodwill* ini bukan pengganti yang memadai untuk penentuan yang seksama atas nilai aktiva tertentu. Dan satu hal lagi aktiva tak berwujud ini tidak memenuhi pengujian yang sama atas pengakuan aktiva berwujud, sehingga seharusnya tidak diakui sebagai aktiva.

Jadi yang masih perdebatan sekarang mengenai *goodwill* adalah apakah *goodwill* akan diakui sebagai *asset* sesuai dengan definisi: pengeluaran sumber daya yang terjadi untuk mendapatkan manfaat masa depan sehingga biaya tersebut harus dikapitalisasi dan dialokasikan ke periode masa depan. Dengan pengertian lain aktiva tak berwujud memiliki pengertian semantik. Ataukah *goodwill* tidak diidentifikasi sebagai aktiva hanya karena aktiva tersebut diidentifikasi tidak mempunyai interpretasi semantik, dan *goodwill* tidak mampu melewati pengujian relevansi dengan interpretasi tersebut.

PENGUKURAN GOODWILL

Goodwill merupakan aktiva tak berwujud terbesar dari kebanyakan perusahaan, dan pos yang paling rumit untuk ditangani karena tidak memiliki banyak karakteristik yang berkaitan dengan aktiva seperti halnya dapat diidentifikasi dan mempunyai kemampuan dipisahkan. Tiga pendekatan utama untuk menilai *goodwill* adalah sebagai berikut:

1. Penilaian atas sikap menguntungkan terhadap perusahaan. Dengan penilaian ini, *goodwill* dipandang berasal dari hubungan bisnis yang bermanfaat, hubungan baik dengan karyawan, dan sifat menguntungkan dari pelanggan. Keuntungan ini mungkin didapat dari lokasi yang bermanfaat, reputasi atau nama baik, keunggulan monopoli, manajemen bisnis yang baik, dan lain-lain. Apabila harga beli dari perusahaan yang

sedang berjalan, melebihi penilaian atas semua aktiva tersendiri selain *goodwill*, kelebihan itu dianggap merupakan pembayaran untuk atribut tak wujud spesifik yang dihasilkan oleh pemilik sebelumnya. Asumsi pendekatan ini, atribut tak berwujud spesifik tersebut dapat dinilai secara terpisah dari aktiva berwujud perusahaan itu, dengan kata lain faktor-faktor yang membentuk *goodwill* dapat diidentifikasi seperti halnya suatu nama dagang.

2. Nilai sekarang dari laba unggul. Penilaian pendekatan ini paling banyak digunakan dalam buku teks akuntansi yang mengasumsikan bahwa *goodwill* merupakan nilai sekarang yang didiskontokan dari laba masa depan yang diharapkan yang melebihi dari apa yang dianggap sebagai pengembalian normal. Misalnya nilai buku perusahaan Rp 240.000, laba bersih tahunannya Rp 60.000, ROI sebesar 25%. Jika ROI pasar sama dengan 10 %, maka laba sebesar Rp 60.000 mengindikasikan bahwa total aktiva sebenarnya adalah Rp 600.000. Jadi kelebihan pengembalian 15 % atas tingkat pengembalian normal berasal dari *goodwill*, dengan perkataan lain aktiva tak berwujud sebesar Rp 360.000. Sedangkan nilai Rp 360.000 ini sebagian dapat diidentifikasi sebagai aktiva tak berwujud tertentu seperti paten. Sisanya sesudah mengurangi semua penyebab perbedaan yang dapat diidentifikasi inilah yang dinamakan dengan *goodwill*. Jika misalnya dari Rp 360.000 tersebut aktiva tak berwujud yang dapat diidentifikasi sebesar Rp 240.000 maka *goodwill* akan bernilai sebesar Rp 120.000. Kelemahan dari pendekatan ini, karena nilai perusahaan secara keseluruhan pada masing-masing investor hanya dapat ditentukan secara subjektif oleh investor itu.
3. *Goodwill* sebagai akun penilaian. Beberapa ahli mempertanyakan apakah *goodwill* sama seperti aktiva dalam pengertian yang biasa. Mereka lebih memilih untuk memandang *goodwill* sebagai penyumbang langsung atau akun penilaian induk. Pendekatan ini dikarenakan semua aktiva mempunyai nilai bagi perusahaan karena memiliki kontribusi spesifik pada aliran arus kas masa depan. Karena itu, nilai dari perusahaan harus dikaitkan dengan semua aktiva yang menimbulkan kenaikan pada aliran kas. Jika pengharapan arus kas meningkat, maka semua aktiva yang menyumbang pada kenaikan arus kas akan dinilai lebih berharga dari sebelumnya. Jadi berdasarkan pendekatan ini, *goodwill* hanyalah nilai perusahaan yang tidak dapat kita kaitkan dengan aktiva tertentu. Dengan kata lain *goodwill* tidak mempunyai arti. Ini dapat dikatakan bahwa *goodwill* tidak berkaitan dengan suatu atribut spesifik yang independen dari aktiva berwujud; itu bukan kelebihan daya untuk menghasilkan laba perusahaan, tetapi semata-mata hanyalah penyumbang.

Mengukur Goodwill Negatif

Beberapa pandangan dalam menilai *goodwill* negatif.

1. Pandangan pertama, *goodwill* negatif sebenarnya tidak ada. *Goodwill* bernilai negatif jika perusahaan bernilai lebih kecil dari asumsi nilai-nilai aktivasnya yang dijual secara terpisah. Argumen ini menyatakan nilai nyata dari aktiva yang dapat diidentifikasi lebih dari yang diklaim. Tanggapan yang tepat terhadap hal ini adalah mengalokasikan kekayaan bersih dari perusahaan ke aktiva yang dapat diidentifikasi, sehingga hal itu tampak pada angka yang lebih rendah daripada yang saat ini diperlihatkan, sehingga *goodwill* negatif dapat dihilangkan.

2. Menurut APB 17 bila biaya dari suatu perusahaan yang diakuisisi lebih kecil dari nilai pasar atau taksiran, dari aktiva yang diidentifikasi dikurangi kewajiban, maka perbedaan itu harus dialokasikan untuk mengurangi nilai aktiva tidak lancar, dengan kata lain, *goodwill* negatif hanya dapat diperlihatkan jika ada perbedaan yang tak dapat dialokasikan (sesudah aktiva tak lancar sama dengan nol).
3. Menurut *The British Standard Accounting Committee*. *Goodwill* negatif hanyalah bayangan dari cermin *goodwill* positif. Nilai aktiva dari yang dapat diidentifikasi dikurangi nilai wajarnya. Berdasarkan pendekatan ini, *goodwill* negatif sebagai suatu aktiva tak berwujud yang disebut lokasi tak menguntungkan.

Amortisasi Goodwill

Amortisasi *goodwill* ini tergantung dari kategori apakah identifikasi sebagai aktiva tak berwujud dengan umur terbatas atau tidak terbatas. Hal yang pertama dilakukan sebelum amortisasi adalah menentukan nilai aktiva tak berwujud tersebut baru kemudian mengestimasi masa manfaat aktiva dan pola alokasi selama periode umur aktiva.

Amortisasi untuk aktiva tak berwujud yang umurnya terbatas. Biasanya khusus untuk *goodwill* standar akuntansi keuangan tidak membolehkan umur ekonomis melebihi umur tertentu. Misalnya PSAK yang menganut batasan amortisasi tidak boleh melebihi 20 tahun. Dalam standar itu juga dianjurkan metode amortisasi yang dipakai seperti halnya APB yang menganjurkan *goodwill* diamortisasi dengan metode garis lurus, jika metode lain yang dipakai maka dianggap tidak layak.

Amortisasi untuk aktiva tak berwujud yang umurnya tidak terbatas. Hal ini yang paling banyak diperdebatkan apakah *goodwill* yang mempunyai jangka keberadaan yang tidak terbatas dan tidak memiliki umur yang tidak terbatas perlu diamortisasi, karena umur dan pola amortisasi tersebut akan bersifat arbiter dan tidak mempunyai alasan yang logis. Hal ini akan berdampak pada angka laba bersih yang tentunya lebih berarti seandainya amortisasi tidak dilakukan. Menurut APB sendiri *goodwill* ini harus diamortisasi selama estimasi periode manfaat mereka tidak melebihi 40 tahun. Alasan pemakaian 40 tahun bahwa jangka waktu ini cukup panjang sehingga tidak ada dampak yang signifikan terhadap laba suatu periode.

STANDAR AKUNTANSI GOODWILL DI BERBAGAI NEGARA

The U.K.'s Accounting Standar Board (ASB) terakhir ini mensponsori publikasi (*The Convergence Hand Book*) sebagai respon terhadap proposal komisi Eropa bahwa semua akun dari perusahaan yang *listed* harus menggunakan *International Accounting Standards (IAS)* pada tahun 2005. *Handbook* ini menjelaskan perbedaan antara ASB dengan IAS sebagai poin yang mendasari penyatuan tersebut. Untuk menghasilkan standar akuntansi *goodwill* yang berkualitas tinggi perlu dipertimbangkan dengan baik metode-metode yang dipakai sebagai standar di berbagai negara.

Standar Akuntansi *Goodwill* yang berbeda signifikan merupakan suatu tantangan yang sangat besar terhadap dunia akuntansi karena perbedaan ini didasarkan atas alasan tertentu yang mendasarinya dan mempunyai sisi baik dan buruk dari masing-masing metode yang dipakai. Berikut standar akuntansi *goodwill* di berbagai negara;

United Kingdom GAAP

Sebelum tahun 1998 melalui SSAP (*Statement of Standard Accounting Practice*) 22 *goodwill* di *write off* terhadap *retained earning* atau bisa juga dikapitalisasi kemudian diamortisasi sesuai dengan periode yang diperitungkan. Lebih lanjut U.K. GAAP juga menyatakan apabila *goodwill* juga berasal dari pelepasan asset atas asset-asset yang diperoleh sebelumnya atau penutupan bisnis sebelumnya, sebagian dari *goodwill* tersebut yang secara langsung dimasukkan di *Shareholders' Equity* harus kembali dialokasikan pada *Income Statement* pada akun *gain/loss on disposal or closure*.

Sejak 1 Januari 1998 mulai berlaku *Financial Reporting Standard* (FRS) no.10 mengenai *Goodwill* dan *Intangible Assets*. Dengan keluarnya statement ini maka semua *goodwill* harus dikapitalisasi. *Goodwill* yang dihasilkan bukan karena akuisisi tetapi berasal dari dalam (*internally generated goodwill*) tidak dapat diakui atau dicatat sebagai asset.

Amortisasi dan Impairment

Berdasarkan FRS tersebut *goodwill* harus diamortisasi dengan perkiraan selama 20 tahun atau kurang. Perkiraan ini mungkin bisa benar namun bagaimana jika estimasi *useful life* lebih dari 20 tahun, atau yang lebih kontradiksi, *goodwill* masih tetap bertahan yang dapat dilihat dari *review* tahunan atas *impairment*. Untuk *Goodwill* yang tidak diamortisasi selama lebih 20 tahun maka *test impairment* tersebut harus dilakukan pada akhir tahun atau pada situasi dimana ada indikasi *carrying value* tidak dapat lagi di *cover Book Value*. Terhadap umur manfaat yang tidak terbatas, FRS 10 menyatakan:

Non-amortisation of goodwill constitutes a departure from the specific requirement of companies legislation to depreciate the value attributed to goodwill over a limited period does not exceed its useful life...the board has limited the circumstances on which...goodwill is not amortised to those circumstances where systematic amortisation would not provide a true and fair view.

Kebalikan dari Writedown

Ketika *goodwill* diidentifikasi mempunyai *market value*-nya lebih besar dari yang semula atau sebelumnya telah mengalami *impairment* namun sekarang karena pengaruh *external event* malah terjadi kebalikan dari *impairment* maka penghapusan *goodwill* sebelumnya dapat dibalikkan.

Negatif Goodwill

Jika negatif *goodwill* dihasilkan akibat akuisisi. *Fair value* dari aset harus dites terhadap *impairment* dan kewajiban akan diuji apakah angkanya *understatement*. Menurut FRS, negatif *goodwill* tidak harus dialokasikan secara proporsional terhadap nilai *noncurrent asset*. Negatif *goodwill* diklasifikasi terpisah letaknya di bawah *goodwill capitalisation* pada neraca dan kemudian akan ditotal apakah hasilnya negatif atau positif. Negatif *goodwill* akan dikurangi dan diakui pada laporan laba rugi pada periode dimana *non monetary asset*-nya benar-benar ter-cover baik pada saat depresiasi maupun saat penjualan *non monetary asset* tersebut. Sisa dari negatif *goodwill* tersebut akan dicatat dalam laporan laba rugi periode mendatang selama manfaat yang diharapkan.

Menurut U.K. GAAP, *goodwill* bukan dikategorikan sebagai aset tetapi lebih merupakan suatu penghubung antara *Cost of Investment* dengan nilai dari *asset* dan *liabilities* dalam konsolidasi laporan keuangan.

International GAAP

Menurut Internasional GAAP, *goodwill* ditetapkan oleh IASB yang dituangkan dalam *International Accounting Standard* (IAS) no 22 mengenai "*Business Combination*." Standar ini dibuat pada tahun 1983 dan direvisi lagi pada tahun 1998 yang menyatakan *goodwill* harus dikapitalisasi dan harus diamortisasi secara komplit. IAS 22 mengatakan:

"Periode Akuntansi harus merefleksikan perkiraan terbaik atas periode dimana umur manfaat ekonomis diharapkan bergerak ke dalam perusahaan. Perkiraan umur manfaat atas *goodwill* tersebut tidak lebih dari 20 tahun"

Lebih jauh IASS juga tidak mengakui *goodwill* yang berasal dari dalam perusahaan dan standar tidak mengizinkan untuk menetapkan *goodwill* yang mempunyai umur manfaat tidak terbatas. Dalam IAS 36 mengenai "*Impairment of Assets*", tidak diatur mengenai *impairment* terhadap *goodwill* yang mempunyai umur diatas 20 tahun, namun dikatakan apabila umur manfaat lebih dari 20 tahun harus diungkapkan alasan yang mendasarinya dan diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan. IAS 36 menjelaskan bagaimana suatu entitas *review* terhadap *carrying amount* dari aset, bagaimana nilai tersebut dapat menutupi nilai aset tersebut, dan bagaimana mengakui jika terjadi kebalikan dari *impairment loss*.

IAS no 22 juga menyatakan apabila umur manfaat lebih dari 20 tahun sejak pertama kali diakui maka harus diungkapkan perhitungan yang akurat bagaimana nilai tersebut dapat dihasilkan. Dan juga dijelaskan apabila kurang dari 20 tahun dan kemudian diperpanjang melebihi 20 tahun, maka harus dilakukan *annual impairment test annually*.

Alasan kenapa IAS harus mengamortisasi karena dengan berjalannya waktu maka nilai *goodwill* akan berkurang. Hal ini merefleksikan kenyataan bahwa nilai manfaat yang akan dihasilkannya berkurang. Dalam beberapa kasus nilai dari *goodwill* kelihatannya tidak berkurang beberapa periode. Alasannya potensi umur manfaat ekonomis yang pada saat pertama kali dibeli merupakan pertukaran dari potensi umur manfaat ekonomis yang berasal dari tahap-tahap peningkatan *goodwill* yang bersangkutan. Dengan kata lain *goodwill* yang dibeli tersebut diganti dengan aktifitas internal bisnis perusahaan yang menghasilkan *goodwill* (*internally generated goodwill*). Karena itu aset harus diamortisasi dengan sistematis berdasarkan estimasi terbaik atas umur manfaat.

Alasan kedua, karena *goodwill* menggambarkan semua manfaat ekonomis mendatang dari sinergi atau aset maka sulit mengakuinya secara terpisah, dan sulit untuk menghitung estimasi umur manfaatnya. Estimasi umur manfaat akan semakin kurang *reliable* apabila panjang umur manfaatnya bertambah. Karena itulah standar ini membuat perkiraan yang tidak normal, jika *goodwill* mempunyai umur manfaat lebih dari 20 tahun.

Negatif goodwill

Negatif *goodwill* selalu diukur dan diakui pada saat *fair value* dari aset dan kewajibannya kurang dari investment costnya. Berdasarkan IAS tidak mengizinkan alakosi

negatif *goodwill* untuk mengurangi fair value dari aset yang diperoleh. Porsi dari negatif *goodwill* harus berhubungan dengan pengukuran yang *reliable*. Mengidentifikasi *future losses and expenses*, tetapi tidak menjadi kewajiban pada saat akuisisi, melainkan dicatat sebagai *deferred* dalam laporan laba rugi sebagai *future losses and expenses* yang terjadi.

Jika negatif *goodwill* tidak berhubungan dengan pengukuran yang *reliable*, maka harus dicatat dengan: Jika jumlah negatif *goodwill*-nya tidak melebihi *fair value* dari *non monetary asset* yang diperoleh maka diakui sebagai *income* dengan dasar sistematis atas rata-rata tertimbang umur manfaat dari depresiasi atau amortisasi aset yang dapat diidentifikasi. Apabila jumlah negatif *goodwill* melebihi *fair value* dari *non monetary asset* yang diperoleh maka harus dicatat sebagai *income* pada saat itu juga. Negatif *goodwill* akan dicatat di neraca sebagai pengurang dari aset, seperti perlakuan terhadap *positive goodwill*.

Apakah goodwill sebuah aset?

IAS no.22 mengatakan kelebihan dari biaya akuisisi terhadap *fairvalue* dari aset dan kewajiban yang dapat teridentifikasi dinyatakan sebagai *goodwill* dan diakui sebagai aset. Peningkatan *goodwill* pada akuisisi menggambarkan pembayaran yang dibuat oleh pengakuisisi atas manfaat ekonomi masa depan yang diantisipasi. Manfaat ekonomi masa depan ini bisa berasal dari sinergi antara perolehan aset yang teridentifikasi atau dari aset yang secara individu tidak dikualifikasikan dalam pengakuan di laporan keuangan tetapi atas hal tersebut pengakuisisi dipersiapkan untuk membuat pembayaran pada saat akuisisi.

United States GAAP

Sebelum SFAS 142 resmi berlaku *goodwill* dan aktiva tak berwujud lainnya dikapitalisasi dan diamortisasi untuk estimasi periode manfaat dan maksimal 40 tahun. Negatif *goodwill* dicatat sebagai *deferred credit* setelah menguranginya secara proporsional terhadap *non current asset* (*non current asset*-nya mencapai nol). Peraturan ini tertuang dalam SFAS 121 yang menyatakan *goodwill* berhubungan dengan *long lived assets intangible* yang dikuasai dan digunakan dan diperkirakan akan *impairment*. Sebelum *goodwill* tidak diidentifikasi sebagai *impaired asset*, *goodwill* direview untuk *impairment* mengikuti prosedur APB 17.

Sekarang dengan berlakunya SFAS 142 *goodwill* tidak diamortisasi tetapi diuji apakah *goodwill* tersebut mengalami *impairment*. Sebagai tambahan menurut APB 18 *goodwill* menitikberatkan pada *equity method's investment* yang diamortisasi, tetapi investasi keseluruhan akan di-review atas *impairment*. Dengan standar baru ini, negatif *goodwill* akan dicatat sebagai *extraordinary gains* apabila melebihi alokasi terhadap aset-aset tertentu.

Annual and trigger-based impairment test.

Pelaporan *goodwill* harus dites terhadap *impairment* secara *annually*. Dan tes ini bisa diadakan pada periode interim tergantung keadaan sekitar atau *event*. *Impairment* ini harus dilakukan pada periode yang sama setiap tahunnya. Langkah-langkah yang dilakukan untuk menguji *goodwill* terhadap *impairment*:

1. Step satu dari tes tersebut adalah:

- ❖ Bandingkan *fair value* dari unit yang dilaporkan dengan *carrying amount* atau *book value*, mencakup *goodwill*.
- ❖ Jika *fair value* yang dilaporkan melebihi *carrying amount*, maka *goodwill* yang dilaporkan dari unit tersebut tidak *impaired*, maka tidak perlu tes lebih lanjut. Namun jika *carrying amount*-nya melebihi *fair value*-nya, maka perlu dilakukan step 2.

2. Step 2 berisikan prosedur sebagai berikut:

- ❖ Bandingkan implikasi *fair value* dari *goodwill* terhadap *carrying amount*-nya.
- ❖ Jika *carrying amount* dari unit yang dilaporkan melebihi nilai dari *fair value* yang diimplikasikan sebelumnya maka akan dicatat *impairment loss* sebesar kelebihan tersebut. Setelah *goodwill impairment loss* dicatat, maka *carrying amount*-nya harus di-*adjusted* sesuai dengan dasar akuntansi baru dan *impairment loss* tidak bisa dikembalikan.
- ❖ Jika langkah kedua tidak selesai, sebelum laporan keuangan dikeluarkan dan *goodwill impairment loss* sangat mungkin terjadi dan dapat diestimasi secara rasional, maka harus dicatat estimasi terbaik dari *loss* mengikuti SFAS no.5.

Events or circumstances

Jika ada suatu kejadian yang dapat menyebabkan *fair value* dari unit yang dilaporkan berkurang 50% terhadap *carrying amount*-nya, maka langkah kedua dari pengujian atas *impairment* harus dilakukan. Beberapa contoh kejadian atau keadaan yang dimaksud adalah:

- Perubahan bisnis karena peraturan, misalnya kadar alkohol yang diperbolehkan.
- Kompetisi yang tidak diantisipasi.
- Kehilangan personel kunci.
- Jika ada pelaporan unit yang tidak sesuai dengan yang diharapkan, dan akan dijual. Ketika hanya sebagian dari porsi *goodwill* yang dialokasikan terhadap bisnis yang dialokasikan tersebut, maka sisa *goodwill* dari unit yang dilaporkan harus dites terhadap *impairment* dengan menyesuaikannya terhadap nilai *carrying amount*-nya:
 - Pengujian terhadap *recoverability* dengan SFAS 121 yaitu a *significant "asset group"* dengan unit yang dilaporkan.
 - Mencatat *goodwill impairment loss* oleh cabang perusahaan sebagai bagian dari unit yang dilaporkan.

Negatif goodwill

Dengan SFAS 141, negatif *goodwill* dialokasikan sebagai pengurangan secara rata terhadap sejumlah aset yang diperoleh kecuali *financial asset*, aset yang mau dijual, *deferred tax asset*, *prepaid asset* yang berhubungan dengan pensiun dan yang berhubungan dengan *current asset*. Apabila ada sisa negatif *goodwill* maka akan diakui sebagai *extraordinary gains* pada periode bisnis kombinasi selesai.

ANALISIS DAN PERBANDINGAN

Akuntansi untuk *goodwill* adalah masalah yang menarik, semua teori sebelumnya adalah provisional dan harus diganti. Pendekatan FASB yang terakhir telah merefleksikan

gambaran sebenarnya dari aktiva tak berwujud seperti yang terdapat dalam ARB 43 yang membagi aktiva tak berwujud ke dalam 2 kategori.

- ✓ Aktiva tak berwujud yang memiliki waktu keberadaan yang dibatasi oleh hukum, peraturan, perjanjian atau karena memang sifatnya demikian, seperti paten, *copyrights*, dan lisensi.
- ✓ Tidak mempunyai waktu keberadaan yang terbatas. Pada saat akuisisi tidak mempunyai batasan hidup seperti *goodwill* pada umumnya, *going value*, *trade names*, *secret processes*, *perpetual franchises*, dan biaya organisasi.

Menurut ARB 43, menyatakan waktu keberadaan terdiri dari beberapa tipe:

- Tipe pertama adalah *intangible* yang terbatas, maka *cost*-nya harus diamortisasi selama umur manfaat yang tersisa.
- *Intangible* yang tidak lagi menghasilkan *value* ketika masuk ke dalam suatu perusahaan, maka itu harus diamortisasi, meskipun tidak ada indikasi batasan eksistensi, tidak ada *loss of value*, dan pengeluaran yang dibuat untuk *maintain value* tersebut. Biaya atas *intangible* tersebut harus dihapus dengan bukti yang rasional.

APB no.17 yang dikeluarkan 31 tahun lalu yang merevisi ARB 43 mengatakan amortisasi dibutuhkan tanpa pengecualian, dan memperhitungkan semua *goodwill* yang tidak diamortisasi sebelumnya.

Karakteristik Kualitatif

Sebelum mengeluarkan *exposure draft*, pengukuran atas amortisasi dan *impairment* mungkin kurang tepat dibandingkan pengukuran item-item yang ada pada laporan keuangan. FASB mengklaim bahwa kebijaksanaan *goodwill* yang tidak diamortisasi dapat didukung secara keseluruhan atau sebagian dengan adanya *goodwill* yang baru yang dihasilkan *internally-generated goodwill*. Sedangkan menurut GAPP, semua biaya yang dibutuhkan yang berhubungan dengan pengembangan *intangible* secara internal, dikenakan sebagai biaya, dengan situasi tertentu mereka dapat dikapitalisasi. Konsep mengenai biaya yang menjaga nilai dari *goodwill*, menilai *impairment* model yang kelihatan lemah. *Goodwill* yang lama tidak dapat ditukar dalam neraca dengan *goodwill* yang baru, pengembangan *goodwill* internal tanpa memasukkan konsep *goodwill*, dimana predikat *goodwill* melekat pada saat terjadinya akuisisi dapat dikembalikan.

A Compromise

Banyak akuntan percaya nilai dasar dari pembelian *goodwill* berkurang sesuai dengan berjalannya waktu, dan secara sistematis dan rasional dapat diamortisasi terhadap *income*. Namun periode dan metode dari amortisasi *goodwill* masih menghadapi kendala yang sangat serius.

SFAS 142 menyimpulkan bahwa teknik *present value* adalah metode pengukuran terbaik atas *fair value* dari unit yang dilaporkan, apalagi unit yang dilaporkan tersebut tidak memiliki *market value*. Secara sederhana dapat dikatakan amortisasi *goodwill* dapat dicatat selama periode dari arus kas yang digunakan dengan perhitungan *present value* dibandingkan proporsinya terhadap jumlah kotor keseluruhan.

Periode amortisasi menggunakan pendekatan ini kelihatan lebih pendek, dapat berubah sesuai dengan asumsi arus kas dan metodenya sangat mungkin tidak merupakan metode garis lurus. Jadi penilaian ini merupakan *expected future cash flow* model secara eksternal dan tak satupun yang menyediakan alasan yang rasional dan sistematis untuk mengamortisasi *goodwill*.

Keuntungan dari impairment model

Banyak komentator lebih senang atas non amortisasi dan *impairment* model karena metode tersebut dapat meningkatkan pendapatan dan *earning per share*. Sebagai tambahan, secara konseptual metode ini kelihatan sangat murni. Sungguh pun demikian keputusan kapan ada lebih suka dibandingkan yang lain, dikombinasikan dengan penentuan *fair value* pada unit pencatatan dan pengukuran yang detail dari *fair value goodwill* yang diimplikasikan, mungkin ini lebih subjektif dimana *timing* dan jumlah dari *write-downs* tidak selalu dapat diverifikasi dengan independen.

KESIMPULAN DAN SARAN

Goodwill adalah aktiva tak berwujud terbesar dari kebanyakan perusahaan. Untuk itu pengakuan, pengukuran dan pengungkapan *goodwill* akan berpengaruh signifikan terhadap nilai perusahaan dan keputusan yang diambil berdasarkan laporan keuangan yang digunakan perusahaan tersebut. Untuk menghindari hal tersebut perlu standar akuntansi *goodwill* yang seragam dan mempunyai kualitas tinggi. Sebagai dasar untuk penyatuan tersebut perlu mempertimbangkan kelebihan dan kekurangan standar akuntansi yang paling berpengaruh sekarang. Perbandingan yang ditunjukkan sebagai berikut:

U.S. GAAP (FASB) 142; *goodwill* tidak diamortisasi tetapi menguji apakah *goodwill* tersebut mengalami *impairment*. Hal ini sangat relevan namun kurang *reliable* karena asumsi yang dipakai dalam menghitung *impairment* masih sangat subjektif tergantung estimasi investor yang memakainya.

U.K. GAAP: *Goodwill* harus dikapitalisasi tetapi belum tentu diamortisasi. Jadi menurut FRS 10 jika estimasi umur manfaat *goodwill* tersebut kurang atau sama dengan 20 tahun akan diamortisasi namun jika lebih dari 20 tahun akan dilakukan tes *impairment* seperti halnya di Amerika Serikat. Hal ini mempunyai kelemahan karena kurang relevan memberi estimasi umur manfaat suatu *goodwill* namun lebih *reliable* dibandingkan US GAAP dan lebih relevan dibandingkan International GAAP

Internasional GAAP mengatakan *goodwill* harus diamortisasi selama 20 tahun dan aturan inilah yang dipakai di Indonesia. Hal ini sangat *reliable* karena alokasinya berdasarkan *historical cost* dan metode tertentu namun kurang relevan dibandingkan 2 standar akuntansi *goodwill* sebelumnya.

A review of differences in accounting for goodwill raises doubts about the possibility of achieving complete accord about high quality financing any time soon. The only solution to the challenge is convergence.

Banyaknya kebutuhan akan standar yang seragam, seperti yang terlihat pada konsep SEC yang mempromosikan untuk menggunakan standar akuntansi global dan meningkatkan kualitas dari standar akuntansi. Review atas perbedaan dalam akuntansi untuk *goodwill* meningkatkan keragu-raguan tentang kemungkinan untuk memperoleh keserasian menyeluruh tentang pelaporan keuangan berkualitas tinggi dengan segera. Sungguhpun demikian untuk menciptakan global ekonomi yang semakin efisien, laporan keuangan harus dapat diperbandingkan tanpa adanya batasan suatu negara. Kejadian dan transaksi akuntansi yang sama harus dapat diiperbandingkan, dan hanya ada satu cara untuk dapat mencapai hal tersebut yaitu *convergence*.

DAFTAR PUSTAKA

- Cordonnier, Andrew.2000. What is the Character of Pre-Sec. 197 goodwill? *Tax Adviser* (Pebruari): 68-79.
- Cortesc-Danile, Teresa M, Gornik-Tomaszewski.2002. Setting New Standards for Business Combinations and Intangible Assets. *Review of Business* (Desember) : 10-16.
- Dennis, Michael C.2003. More New Accounting Rules—FASB 142. *Business Credit [CFM]* (Januari):56-63.
- Hendriksen, E. S., dan M. F. V. Breda, 1992. *Accounting Theory, 5th Edition*. Boston: McGraw Hill.
- Ikatan Akuntan Indonesia.2002. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK)*. Jakarta : Penerbit IAI
- Moehrle, Stephen R; Reynolds-Moehrle, Jennifer A.2001. Say Good-bye to Pooling and Goodwill Amortization. *Journal of Accounting* (September):31-38.
- Waxman, Robert N. 2001. Goodwill Convergence. *CPA Journal* (Oktober):18-29.
2001. Statement of Financial Accounting Standards no. 142-Goodwill and Other Intangible Assets. *Journal of Accounting* (September):122-136.