

PENGUATAN UU HKI : PENAMBAHAN KETENTUAN YANG MENGATUR PENGGUNAAN VALUASI UNTUK MENCAPAI KONSISTENSI PENILAIAN *INTANGIBLE ASSET*

Chandra Yusuf & Derta Rahmanto ^{*)}

chandra.yusuf@yarsi.ac.id dan

derta.rahmanto@yarsi.ac.id;

Abstrak

Penelitian ini mengkaji metode valuasi aktiva tak berwujud (*intangible asset*), khususnya *data base* perusahaan agar laporan keuangan perusahaan dapat merepresentasikan nilai perusahaan dengan benar. Penelitian ini merupakan penelitian normatif (*normative approach*) dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan (*statue approach*) dan pendekatan konsep (*conceptual approach*) serta pendekatan perbandingan (*comparative approach*). Selama ini, penilaian aktiva tak berwujud menggunakan harga Perolehan (*historical value*). Sementara *goodwill* menggunakan harga pasar (*fair value*). Prinsip yang didapat berasal dari Pedoman Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) dan ketentuan dalam standar akunting internasional tentang penilaian aktiva tak berwujud. PSAK Indonesia telah mengikuti ketentuan yang paling baru dalam pembukuan aktiva tak berwujud. Namun *data base* yang termasuk dalam hak cipta dari aktiva tak berwujud dalam Hak Kekayaan Intelektual (HKI) akan terkait dengan penggunaan metode valuasi yang belum ditentukan. Mengingat *data base* dapat mengikuti harga Perolehan atau juga harga pasar, apabila aset tersebut harus dinilai.

Kata Kunci: *Aktiva Tak Berwujud, Data base, Metode Valuasi.*

Abstract

This study examines the method of valuation of intangible assets (intangible assets), especially corporate data bases for corporate financial statements can represent the value of the company correctly. This research is a normative approach using statue approach and conceptual approach and comparative approach. During this time, the valuation of intangible assets using the historical value. While goodwill use the market price (fair value). The principles derived from the Financial Accounting Standards Guidelines (PSAK) and the provisions in international accounting standards on the assessment of intangible assets. PSAK Indonesia has followed the latest provisions in the bookkeeping of intangible assets. However, data bases that are included in the copyrights of intangible assets in Intellectual Property Rights (HKI) will be related to the use of valuation methods that have not been set. Given the data base can follow the acquisition price or market price, if the asset should be assessed

Keywords: *Intangible Assets, Data base, Valuation Method.*

^{*)} Dosen Fakultas Hukum Universitas YARSI, Jln. Letjen Suprpto Kav. 13, Cempaka Putih, Jakarta 10510

A. Latar Belakang

Investor membutuhkan informasi yang merepresentasikan seluruh harta kekayaan perusahaan. Laporan keuangan (*financial report*): “*Financial reporting is intended to provide information useful in making business and economic decisions*”.¹ Laporan keuangan dianggap telah memenuhi kebutuhan informasi atas harta kekayaan perusahaan. Laporan keuangan dapat menggambarkan posisi keuangan dari perusahaan dalam suatu waktu tertentu. Hal tersebut merupakan gambaran yang pokok dari laporan keuangan. Dalam menganalisa informasi dilaporan keuangan, khususnya Neraca, investor tidak memerlukan informasi rinci seluruhnya. Untuk mengukur kinerja perusahaan, investor dapat menganalisisnya melalui laporan keuangan dengan membandingkan perubahan nilai. Hal ini diukur berdasarkan rasio keuangan yang datanya diambil dari laporan keuangan.

Untuk menganalisa laporan keuangan, perusahaan tidak hanya menghitung aktiva berwujud, tetapi juga aktiva yang tak berwujud. Aktiva tak berwujud dapat membentuk performa perusahaan secara keseluruhan. Aktiva tak berwujud tersebut dapat diperhitungkan dengan angka karena nilainya dapat dikonversikan dengan uang. Aktiva tak berwujud memiliki nilai karena sifat dari kreativitas intelektualnya. Sementara aktiva tak berwujud yang nilainya tidak dapat dihitung dengan uang tidak dapat dikonversikan ke dalam uang dalam laporan keuangan. Aktiva tak berwujud yang tidak dapat dinilai tersebut menunjukkan ketidakmampuan sistem akunting untuk merepresentasikan nilai aktivanya.

Pemerintah telah mengakui aktiva tak berwujud telah diaturoleh Hak Kekayaan Intelektual (HKI). Namun perusahaan masih belum dapat merepresentasikan nilai aktiva tak berwujud secara penuh. Aktiva tak berwujud memiliki peranan sangat penting dalam menggerakkan perusahaan. Selain itu

aktiva tak berwujud juga dapat mempengaruhi kinerja perusahaan secara signifikan. Perusahaan dapat menentukan nilainya dalam laporan keuangannya. Adapun aktiva tak berwujud, khususnya data base belum memiliki valuasi yang benar. Cara melakukan valuasi terhadap data basemasih perlu dikembangkan untuk merepresentasikan keakuratan nilai aktiva seluruhnya.

Data basesebagai *intangible asset* yang dilindungi oleh HKIberdasarkan ketentuan dalam UU Nomor 19 Tahun 2002 Tentang Hak Cipta. Pasal 12 ayat (1) (l) UU Nomor 19 Tahun 2002 Tentang Hak Cipta menyebutkan: “*Dalam Undang-undang ini Ciptaan yang dilindungi adalah Ciptaan dalam bidang ilmu pengetahuan, seni, dan sastra, yang mencakup: terjemahan, tafsir, saduran, bunga rampai, data base, dan karya lain dari hasil pengalihwujudan.*”Data base di anggap sebagai ciptaan dalam bidang ilmu pengetahuan. Ciptaannya diakui tersendiri terlepas dari isi dari data base itu sendiri. Pengertian daridata base telah diuraikan dalam penjelasannya.

Dalam penjelasan pasal 12 ayat (1) (l)UU Nomor 19 Tahun 2002 Tentang Hak Cipta tersebut diatas menyebutkan: “*Yang dimaksud dengan data baseadalah kompilasi data dalam bentuk apapun yang dapat dibaca oleh mesin (komputer) atau dalam bentuk lain, yang karena alasan pemilihan atau pengaturan atas isi data itu merupakan kreasi intelektual. Perlindungan terhadap data base diberikan dengan tidak mengurangi hak Pencipta lain yang Ciptaannya dimasukkan dalam data base tersebut.*”Data base adalah bentuk kreativitas intelektual yang dapat didaftarkan oleh penciptanya. Meskipun bentuk kreativitas tidak mempengaruhi isi dari data basetersebut.

Adapun kreasi intelektual data base yang dimaksud diatas dapat diperjelas dengan pengertian data base. Data base umumnya dirasakan dalam beasiswa hukum sebagai gudang statis, menyimpan fakta dan informasi berharga. Dengan demikian, beasiswa tentang perlindungan hak cipta dari data base biasanya berkonsentrasi pada kebutu-

¹Charles H. Gibson, “*Financial Reporting & Analysis: Using Financial Accounting Reporting*”, South Western, Cengage Learning, 2011, hlm. 4.

han sosial untuk mengakses isi mereka ... bahwa perdebatan data base hak cipta bukan hanya "akses ke informasi" statis. Cerita. Sebaliknya, ini adalah kisah hubungan yang dinamis, hierarki, dan interaksi antara potongan informasi, yang ditentukan oleh pencipta basis data. Ini juga merupakan kisah tentang pola, kategori, pilihan, dan taksonomi yang sering tidak terlihat oleh mata telanjang, tetapi itu memengaruhi persepsi kita tentang dunia dalam perilaku yang jarang kita sadari. Oleh karenanya, kreativitas intelektual dari data base juga menjadi karya yang dapat didaftarkan.²

UU Nomor 19 Tahun 2002 Tentang Hak Cipta telah digantioleh UU Nomor 28 Tahun 2014 tentang Hak Cipta (UUHC). Pasal 1 ayat (9) UUHC menyebutkan:

*“Program Komputer adalah seperangkat instruksi yang diekspresikan dalam bentuk bahasa, kode, skema, atau dalam bentuk apapun yang ditujukan agar komputer bekerja melakukan fungsi tertentu atau untuk mencapai hasil tertentu.”*Sementara pasal 40 ayat (1) (p) disebutkan: *“Ciptaan yang dilindungi meliputi Ciptaan dalam bidang ilmu pengetahuan, seni, dan sastra, terdiri atas: kompilasi Ciptaan atau data, baik dalam format yang dapat dibaca dengan Program Komputer maupun media lainnya.”*Data base digolongkan kedalam program komputer. Program komputer dianggap dapat menjalankan apa yang telah didefinisikan sebagai data base. Dalam UU ini data base yang lebih luas dimasukkan sebagai bagian dari program komputer dan bukan komputer.

Data base dalam arti lebih luas akan menjadi objek penelitian dari peneliti dikaitkan dengan penilaiannya dalam laporan keuangan perusahaan. Konsep yang berbeda dari satu aktiva memerlukan pemisahan nilainya. Hal tersebut diperlukan untuk menjaga konsistensi nilai aset HKI di awal

sebelum akuisisi atau penggabungannya. HKI yang tidak dapat dinilai dengan uang tidak pernah dapat dinilai dengan pasti dalam laporan keuangan. Apabila data base tidak dinilai pada saat pembelian perusahaan lain atau penggabungan dengan perusahaan lain, maka data base dianggap bukan aktiva tak berwujud yang termasuk dalam HKI, yang dengan sendirinya Hak Ciptanya tidak diakui atau dikenal dalam laporan keuangan.

Lalu apakah pemerintah dapat membantu perusahaan menyelesaikan masalah kesulitan menentukan nilai aktiva tak berwujud, khususnya data base? Seperti halnya data base, pemerintah telah mengakuinya sebagai bagian dari hak kekayaan intelektual melalui peraturan yang sah. Untuk menjawab pertanyaan diatas, peneliti akan menggunakan metode valuasi (*valuation method*) yang telah dimiliki oleh sistem akunting selama ini. Valuasi yang dapat menentukan nilai aktiva berwujud dan aktiva tak berwujud sehingga nilainya dapat dituangkan ke dalam laporan keuangan. Perusahaan dapat memiliki nilai aktiva tak berwujud secara lengkap agar informasinya dapat dipergunakan dari manajemen maupun investor yang akan melakukan investasi dan memerlukan informasi lengkap.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian diatas, maka rumusan masalah dalam penelitian ini akan membahas tentang data base sebagai aktiva yang belum dapat diberikanvaluasi penilaiannya sebagai aktiva tak berwujud adalah: *Pertama*, apakah data base yang dapat digolongkan sebagai HKI yang dapat memiliki dua metode valuasi, *Kedua*, apakah pemerintah dapat membantu untuk mengatasi permasalahan data basesebagai HKI?

C. Tujuan Penelitian

Merujuk kepada rumusan permasalahan diatas, maka tujuan dari penelitian ini adalah: *Pertama*, Untuk menganalisa apakah data baseyang dapat digolongkan sebagai HKI dapat memiliki dua metode

² Michal Shur-Ofry, “Data bases and Dynamism”, University of Michigan Journal of Law Reform, Volume 44 | Issue 2, 2011, hlm. 315, <https://repository.law.umich.edu/mjlr/vol44/iss2/2/>, Dikunjungi pada tanggal 28 Maret 2018.

valuasi. Kedua, Untuk menganalisa apakah pemerintah dapat membantu untuk mengatasi permasalahan data base sebagai HKI.

D. Metode Penelitian

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif, yaitu suatu jenis penelitian hukum yang diperoleh dari studi kepustakaan, dengan menganalisis suatu permasalahan hukum melalui peraturan perundang-undangan, literatur-literatur dan bahan-bahan referensi lainnya yang berhubungan dengan judul penelitian sebagai bahan analisis, yang secara deskriptif dipergunakan untuk menggambarkan gejala-gejala yang terjadi di masyarakat terhadap obyek yang diteliti dengan pendekatan kualitatif, dipersandingkan secara preskriptif dengan menggunakan pendekatan kausal komparatif berdasarkan ilmu akunting agar memperoleh gambaran atau pedoman mengenai cara melakukan valuasi terhadap "intangible asset" yang menjadi obyek penelitian.

E. Hasil Penelitian dan Pembahasan

1. Pengertian *Tangible Asset* dan *Intangible Asset*

Informasi dalam Neraca (*balance sheet*) yang terdiri dari kelompok aktiva (*asset*) di sebelah kiri dan hutang (*liability*) di sebelah kanan. Di dalam kelompok hutang, Neraca memiliki sub kelompok yang terdiri dari hutang dan modal. Sementara kelompok aktiva dapat dibagi atas aktiva berwujud (*tangible asset*) dan aktiva tak berwujud (*intangible asset*). Aktiva berwujud dapat disamakan dengan aktiva tetap. Pengertian aktiva tetap terdapat dalam Pedoman Standar Akuntansi Keuangan (PSAK). PSAK16 tentang Aset Tetap telah disahkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan pada tanggal 29 November 2011, yang mencantumkan definisi aktiva tersebut sebagai berikut:

1. Dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif; dan

2. Diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode.³

Adapun pengertian *tangible asset fixed asset* dapat diungkapkan sebagai berikut:⁴ "In International Accounting Standard Board (IASB) terms, tangible fixed assets are referred to as „property, plant and equipment“. IAS 16 distinguishes them from intangible assets to be sold to customers (inventories) by noting that property, plant and equipment is: (a). held for use in production or supply of goods or services; (b). expected to be used during more than one period."

Aktiva berwujud dikenal sebagai aset tetap (*fixed asset*), seperti gedung, komputer, meja dan lainnya, kecuali tanah yang tidak dapat disusutkan berdasarkan nilai awal pembelian dan masa berlaku atau manfaatnya. Dilihat dari tanah yang semakin lama semakin tinggi nilai beli dan jualnya. Penyusutan aktiva berwujud diperlukan untuk mengekspresikan nilai aktiva perusahaan yang sebenarnya pada waktu tertentu. Investor yang akan membeli saham perusahaan akan mengetahui nilai perusahaan tidak hanya tentang informasi jenis aktiva, tetapi juga informasi nilai aset yang telah terpakai oleh perusahaan, sehingga ia dapat mengolah informasi yang terdapat dalam laporan keuangan dan mengambil keputusan yang tepat untuk melakukan investasi di perusahaan. Dengan penggunaan aktiva dalam perusahaan, nilai keseluruhan aktivasnya akan dikurangi oleh depresiasi yang ditentukan berdasarkan nilai dalam manfaatnya bagi perusahaan.

Sementara *intangible asset*, "identifiable nonmonetary assets that cannot be seen, touched or physically measured but are identifiable as a separate asset."⁵ Di

³Dwi Martani, dkk, *Akuntansi Keuangan Mene-negah Berbasis PSAK*, Buku 1, Jakarta, Salemba Empat, 2014, hlm. 271.

⁴IFRS, "IAS, Property, Plant and Equipment" <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/>

⁵Barry Elliott and Jamie Elliott, *Financial Accounting and Reporting*, United Kingdom: Pearson, 2017, hlm.465.

dalam suatu perusahaan, aset seperti meja, kursi, komputer, persediaan barang persediaan dan lainnya adalah *tangible asset*. Sementara perusahaan juga memiliki *intangible assets*, seperti hak paten, hak cipta, kontrak, daftar konsumen dan lainnya. Selain itu, perusahaan juga mendapatkan *goodwill*. Adapun keinginan baik dari pembeli berasal dari ketertarikannya dengan hak intelektual properti perusahaan. Adanya nilai marjinal antara harga pembelian dan harga pasar biasa. Hal tersebut sering terjadi ketika perusahaan menilai suatu *intangible asset* dari harga pasar saat ini.

Di dalam laporan keuangan, perusahaan harus mengukur nilai suatu harta kekayaannya dengan angka. Adapun pengetahuan yang menjadi alas *intangible asset* tidak pernah memuaskan. Hak cipta dalam perusahaan yang dihitung sebagai *intangible asset* harus memiliki valuasi yang konsisten.

Di Amerika, *Internal Revenue Code Section 197 - Amortization of goodwill and certain other intangibles* menyebutkan pengertian *intangible asset* sebagai berikut:⁶ “(1) IN GENERAL, Except as otherwise provided in this section, the term “section 197 intangible” means—(A) goodwill, (B) going concern value, (C) any of the following intangible items: (i) workforce in place including its composition and terms and conditions (contractual or otherwise) of its employment, (ii) business books and records, operating systems, or any other information base (including lists or other information with respect to current or prospective customers), (iii) any patent, copy-right, formula, process, design, pattern, knowhow, format, or other similar item, (iv) any customer-based intangible, (v) any supplier-based intangible, and (vi) any other similar item, (D) any license, permit, or other right granted by a governmental unit or an

agency or instrumentality thereof, (E) any covenant not to compete (or other arrangement to the extent such arrangement has substantially the same effect as a covenant not to compete) entered into in connection with an acquisition (directly or indirectly) of an interest in a trade or business or substantial portion thereof, and (F) any franchise, trademark, or trade name.”

Menurut *The Report of the Brookings Task Force on Intangibles (Brookings Task Force)*, perusahaan memiliki aktiva tak berwujud dengan faktor nonfisik yang berkontribusi atau digunakan dalam memproduksi barang atau menyediakan layanan, atau yang diharapkan menghasilkan manfaat produktif masa depan bagi individu atau perusahaan yang mengontrol penggunaan faktor-faktor tersebut. Sementara, menurut FASB, *intangible assets* adalah: “*assets (not including financial assets) that lack physical substance*”⁸ Di dalam aktiva tak berwujud juga terdapat konsep yang beragam, sehingga perusahaan harus memisahkan *intangible asset* atas jenisnya antara lain:

1. *Intangible Asset*, seperti piutang, sewa gedung dan lainnya;
2. *Intangible asset* yang termasuk HKI;
3. *Goodwill*;
4. *Intangible asset* yang disimpan dalam komputer, seperti rekaman musik, program komputer, termasuk *data base* perusahaan.

Dalam aktiva tak berwujud diatas terdapat aktiva tak berwujud dalam bentuk Hak Kekayaan Intelektual (HKI). Kesulitan penilaian suatu aktiva tak berwujud dalam perusahaan yang berbentuk HKI adalah aktiva tersebut tidak seluruhnya dapat diamortisasi dengan satu metode valuasi. Ketika pembelian saham perusahaan terjadi, nilai HKI dalam perusahaan akan dinilai

⁶Cornell Law School, Legal Information Institute (LII), 26 U.S. Code § 197-Amortization of goodwill and certain other intangibles, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/197>, Dikunjungi pada tanggal 16 Maret 2018.

⁷Michael J. Mard, James R. Hithner, Steven D. Hyden, “*Valuation for Financial Reporting, Fair Value Measurements and Reporting: Intangible Assets, Goodwill, and Impairment*”, Second Edition, New Jersey, John Wiley and Son, 2007, hlm. 25.

⁸*Ibid.*

berdasarkan harga Perolehan ditambah dengan nilai *goodwill* membuatnya seluruh nilai yang telah dicatat sebagai nilai Perolehan dalam pembukuan. Nilai HKI pada awalnya bisa berbeda pada saat pembelian perusahaan. Nilai HKI menjadi lebih mahal dari harga perolehannya dikarenakan perusahaan dibeli secara keseluruhan dengan harga pasar.

2. Valuasi yang Digunakan dalam *Intangible Asset*

Pengertian "*intangible asset*" yang diartikan sebagai aktiva tak berwujud menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK Revisi 2009) 19: "*aktiva tak berwujud merupakan aktiva non moneter yang bisa diidentifikasi, tidak memiliki wujud fisik secara nyata serta dimiliki guna menghasilkan maupun menyerahkan barang dan jasa, disewakan maupun hanya untuk tujuan administrasi*".

Adapun *Moreover Blair and Wallmann (2000) - Directors of the Brookings Institution Research Project on Intangible Assets*, membedakan tiga kelompok *intangible asset*, yakni:

1. *Intangibles for which property rights are relatively clear and for which markets exist (generally can be bought and sold). Within this category, two types of intangible can be distinguished:*
 - a. *Assets such as patents, copyrights and trade names;*
 - b. *Business agreements, licenses, enforceable contracts, and data bases.*
2. *Intangibles that are controlled by the firm but for which well-defined and legally-protected property rights may not exist, and markets are weak or non-existent. Examples are R&D in process, business secrets, reputational capital,*

proprietary management systems, and business processes.

3. *Intangibles for which the firm has few, if any, control rights and markets do not exist, and which are tied to the people who work for the firm. Examples are human assets, structural (or organizational) assets, and relational assets, i.e. the components of intellectual capital.*

Dalam akunting, ketika kita tidak bisa mengukur nilai suatu aset dengan angka, maka pengetahuan yang menjadi alas tidak pernah memuaskan. Hak Kekayaan Intelektual (HKI) dalam perusahaan yang dihitung sebagai *intangible asset* termasuk kelompok yang memiliki kejelasan hak. HKI memiliki valuasi yang konsisten. Adapun *intangible asset* tersebut menjadi tidak konsisten ketika perusahaan menjual perusahaan atau melakukan penggabungan dengan perusahaan lain. Pertambahan nilainya terjadi karena perhitungan *goodwill*. Dalam IFRS, peranan *goodwill* dalam *intangible asset* dikurangi, karena aktiva memerlukan bentuk penilaian yang konkret.

Adapun penilaian atau metode valuasi dalam laporan keuangan dapat diuraikan sebagai berikut:¹⁰ Pertama, pendekatan pendapatan (*income approach*) adalah, penilaian dengan menggunakan metode yang menggunakan nilai di masa depan dengan menghitung mundur ke belakang, yang menjadi nilai saat ini. Kedua, pendekatan harga pasar (*market approach*), pendekatan yang menggunakan perbandingan harga aktiva tak berwujud yang terdapat di pasar. Ketiga, pendekatan biaya (*cost approach*), pendekatan yang menggunakan perhitungan biaya-biaya yang telah dikeluarkan untuk mendapatkan *intangible asset* tersebut.

Ada valuasi nilai HKI yang berdasarkan harga pasar, harga biaya yang digunakan dan harga yang dihitung berdasarkan nilai di masa depan. Namun akunting tidak mungkin menggunakan ketiganya seka-

⁹Stefania Vignini, "Do Financial Statement Provide Adequate Information About The Capitalization of Cost Related to Intangible Assets?: An Empirical Research On Italian Listed Companies.", Review of Innovation and Competitiveness, Vol. 1: 1, 2015, hlm. 88.

¹⁰ Kelvin King, "A Case Study in the Valuation of a Data base", Data base Marketing & Management, Vol 14:2, 2017, hlm 110-119.

ligus. Setiap valuasi nilai diatas memiliki kelemahannya masing-masing. Seharusnya valuasi nilai *intangible asset* hanya menggunakan satu alas valuasi yang dapat diterima dalam pembukuan laporan keuangan. Namun valuasi nilai yang digunakan tidak dapat mengekspresikan nilainya secara benar, ketika perusahaan dibeli oleh perusahaan lainnya.

Dalam pembukuannya *intangible asset* dibukukan dalam suatu nilai yang dapat diamortisasi. Artinya amortisasi adalah penilaian aktiva dalam perusahaan secara bertahap menurut nilai ekonomisnya. Dalam hal ini *intangible asset* seperti sewa gedung dapat diamortisasi. Kesulitannya adalah HKI yang terdapat dalam perusahaan sulit untuk diamortisasi, karena ketika penggabungan perusahaan terjadi HKI dalam perusahaan dinilai berdasarkan harga Perolehan dan *goodwill* membuatnya nilai yang seharusnya diperoleh dalam HKI pada awalnya bisa berbeda pada saat pembelian dan penggabungan perusahaan. HKI menjadi lebih mahal dari harga sebelumnya.

Adapun dalam pembukuan dalam laporan keuangan perusahaan *goodwill* atau selisih nilai pembelian dari harga awal HKI dipisahkan. PSAK membaginya menjadi dua posyang berbeda. *Posintangible asset* dan *posgoodwill*. Tentunya, perbedaan konsep dalam satu *asset* membuat penilaian *asset* yang tidak konsisten. Hal inilah yang akan menjadi objek penelitian dari peneliti. Konsep yang berbeda dalam satu *asset* sehingga pemisahnya diperlukan untuk menjaga konsistensi nilai *asset* HKI di awal sebelum akuisisi karena HKI tidak pernah dapat dinilai dengan pasti, bila tidak dinilai pada saat pembeliannya.

Namun manajemen perusahaan harus menetapkan nilai aktiva tak berwujud tersebut terlebih dahulu. Penetapan nilainya dibuat berdasarkan suatu metode valuasi. Pemilihan metode valuasi disesuaikan dengan karakter aktiva tak berwujud itu sendiri. Nanti nilai yang telah divalusi tersebut akan dibagi berdasarkan lama waktu perusahaan untuk memanfaatkannya. Arti-

nya, penerapan amortisasi berdasarkan valuasi dan nilai aktiva tak berwujud dalam perusahaan secara bertahap menurut nilai ekonomis. Dalam hal ini, seperti kelompok aktiva tak berwujud seperti sewa gedung, saham dan lainnya dapat diamortisasi berdasarkan pendekatan biaya (*cost approach*) atau harga Perolehan (*historical cost*) yang tercantum dalam perjanjian sewa atau perjanjian jual beli saham yang dibuat.

Pengertian harga Perolehan dapat diartikan, "*The historical cost principle (or cost principle) dictates that companies record assets at their cost. This is true not only at the time the asset is purchased, but also over the time the asset is held.*"¹¹ Sebagai contoh, apabila perusahaan X membeli tanah seharga Rp 1.000.000.000,- (satu miliar rupiah). Di awal pembelian, perusahaan melaporkan nilai tanah dengan harga yang sama di laporan keuangan. Lalu perusahaan mengetahui bahwa kenaikan nilai tanah karena jangka waktu telah membuat harganya menjadi Rp 1.500.000.000,- (satu miliar lima ratus juta rupiah) di tahun berikutnya. Berdasarkan penggunaan harga Perolehan dalam pembukuan, maka harga tanah tahun berikutnya tetap dicatat dengan harga Rp 1.000.000.000,- (satu miliar rupiah).

Harga pasar dijabarkan, "*fair value states that assets and liabilities should be reported at fair value (the price received to sell an assets or settle a liability). Fair value information may be more useful than historical cost for certain types of assets and liabilities.*"¹² Perusahaan X menjual tanah perusahaan dengan harga Rp 1.500.000.000,- yang harga perolehannya sebesar Rp. 1.000.000.000,-. Harga tersebut lebih tinggi dari sebelumnya karena perusahaan mengikuti harga pasar yang telah disesuaikan dengan harga tanah di lingkungannya. Harga pasar yang demikian lebih meng-

¹¹ Jerry J. Wigandt, Paul D. Kimmel, Donald E Kieso, *Accounting Principle*, International Student Version, John Wiley and Son Singapore Pte. Ltd, 2014, hlm. 9.

¹² *Ibid.*

untungkan perusahaan dan juga mencerminkan harga tanah yang sesungguhnya.

Adapun dalam pembukuan dalam laporan keuangan perusahaan *goodwill* atau selisih nilai pembelian dari harga awal HKI dipisahkan. PSAK membaginya menjadi dua pos yang berbeda. Pos aktiva tak berwujud dan *posgoodwill*. Tentunya, perbedaan konsep dalam satu aktiva tak berwujud membuat penilaian aktiva tak berwujud tidak konsisten. Apabila kedua metode valuasi digunakan dalam laporan keuangan, maka konsep campuran ini seharusnya juga dapat diterapkan dalam seluruh aktiva tak berwujud lainnya. Hal ini akan membawa kerancuan nilai dalam pembukuannya. Perlunya suatu penyelesaian yang membuat nilai aktiva dalam laporan keuangan dinilai secara akurat.

Saat ini, para praktisi dan akademisi belum dapat menemukan solusinya. Ketika perusahaan yang dinilai dengan harga Perolehan dibeli oleh atau bergabung dengan perusahaan lainnya dan dinilai dengan harga yang lebih tinggi, maka perusahaan memiliki dualisme nilai dalam pembukuannya. Pembukuan *posintangible asset* yang awalnya hanya memiliki satu poster paksa diubah menjadi dua pos dengan tambahan *posgoodwill* agar nilainya dapat mencakup keduanya. Pembukuan satu *asset intangible* dengan dua pos yang berbeda. Hal ini menunjukkan valuasi nilai yang tidak konsisten dalam pembukuan. *Posintangible asset* memiliki valuasi nilai berdasarkan valuasi nilai Perolehan dan *posgoodwill* yang menggunakan harga pasar. Sementara *goodwill* tidak memiliki jangka waktu yang dapat diamortisasi, kecuali ditentukan sendiri.

Adapun penggabungan usaha diatur dalam PSAK 22 (Revisi 2010), yang menjelaskan tentang kombinasi bisnis. Kombinasi bisnis adalah suatu transaksi atau peristiwa lain di mana pihak pengakuisisi memperoleh pengendalian atas suatu bisnis. Adapun dalam penggabungan usaha, HKI dinilai dengan nilai Perolehan. Ketika nilai Perolehan berbeda dengan nilai yang ter-

cantum sebagai *intangible asset* dalam laporan keuangan, maka selisihnya disebut sebagai *goodwill*.¹³ Istilah ini dapat digunakan sebagai penambal tempat kosong yang belum terisi nilainya.

Sesuai dengan konsistensi penerapannya, *intangible asset* yang dilindungi oleh HKI menggunakan valuasi Perolehan atau biaya. Nilainya diperhitungkan dari biaya-biaya yang dikeluarkan sebelumnya. Sebaliknya *intangibles* dalam bentuk data base tidak seluruhnya dapat dinilai berdasarkan metode valuasi tersebut. Data base dapat diidentifikasi dengan mudah sebagai perlindungan terhadap data base:¹⁴ 1. *Copyright protection is provided at a lower level of originality*; 2. *Copyright protection is provided if there is some creativity in the selection or arrangement of the data base material, coupled with a sui generis right*; 3. *Copyright protection is provided for the creativity in the selection or arrangement of the data base material*.

Perlindungan hak cipta terhadap data base dapat dibagi atas identifikasinya, yakni pertama, data base tidak memiliki keaslian kreativitas dalam seleksi informasi. Penekanan perlindungannya berada pada kompilasinya. Kedua, dalam penyeleksian isi dari data base, diperlukan beberapa kreativitas. Data base yang demikian mendapat perlindungan atas cara penarikan isinya. Ketiga, Perlindungan atas penyeleksian yang memerlukan kreativitas penuh. Kreativitas dari seleksi data base mendapat perlindungan sepenuhnya, sehingga isinya juga terlindungi oleh hak cipta. Identifikasi dari kreativitas database dapat menjadi pedoman untuk menentukan valuasinya.

Identifikasi data base pertama memiliki valuasi berdasarkan pendekatan Perolehan. Data base kedua dapat menggunakan va-

¹³ Legal Information Institute (LII), "26 U.S. Code § 197 - Amortization of goodwill and certain other intangibles", Cornell Law School, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/197>. Dikunjungi pada tanggal 29 Maret 2018.

¹⁴ Mark J. Davison, *The Legal Protection of Database*, (Melbourne: Cambridge University Press, Online Publication Date 2009), hal. 10.

luasi Perolehan dan juga pasar. Identifikasi data base ketiga dibuat berdasarkan valuasi pasar. Namun seluruh isi yang dilindungi oleh HKI akan dinilai berdasarkan harga Perolehan. Data base yang memiliki pendekatan pasar membungkus HKI yang memiliki pendekatan Perolehan. Data base pertama dan kedua tidak dapat divalusi karena kreativitas data base keduanya dianggap nihil sehingga valuasi yang digunakan menjadi berbeda dengan valuasi Perolehan sebelumnya. Lain halnya dengan data base ketiga yang jelas kreativitas data base digunakan seluruhnya untuk mengatur informasi. Oleh karenanya data base tersebut dapat menggunakan valuasi pasar untuk mencatatnya di laporan keuangan.

Sebagai contoh kompilasi lagu-lagu, yang dijual dengan harga yang berbeda dari harga isinya. Valuasi isi dari kompilasi lagu-lagu yang dilindungi oleh hak cipta dengan derajat yang berbeda. Data base yang dibuat tanpa kreativitas, sedikit kreativitas, dan kreativitas penuh. Valuasi kompilasi dari lagu-lagu tersebut menggunakan harga Perolehan, harga Perolehan dan pasar dan harga pasar. Hal tersebut dapat berubah setiapwaktu dengan melihat keadaan pasar. Saat ini, data basedari rekaman musik, seperti kreativitas *spotify*¹⁵ meniadakan pembayaran untuk kompilasi gratis dan perusahaan tersebut meminta pembayaran untuk kompilasi primer telah dimasukkan kedalam data base dengan kreativitas penuh yang dilindungi oleh hak cipta.

Demikian pula halnya dengan "piutang elektronik" dimasukkan sebagai aktiva tak berwujud, akan tetapi kepemilikan daftar debitor tidak dapat dimasukkan ke dalam HKI. Program komputer yang mengelola piutang tersebut dilindungi oleh HKI. Lain halnya dengan daftar debitor yang dimiliki

oleh bank. Penilaian program komputer dapat dilakukan dengan metode valuasi harga Perolehan. Akan tetapi data base yang berupa daftar debitor dari piutang elektronik tersebut tidak mungkin dapat dinilai dengan uang. Namun daftar debitor dari piutang elektronik dapat dianggap sebagai *intangible asset* karena sifatnya yang melekat pada piutang elektronik. Tentunya karakter dari aktiva tak berwujud yang demikian berbeda dengan aktiva yang utama. Walhasil penilaian daftar debitor tersebut tidak sesuai dengan kriteria benda yang dimaksud dalam HKI. Penyelesaiannya, data base yang demikian masuk ke dalam *intangible asset* yang belum dapat divalusi.

Adapun valuasi nilai data base dapat dilakukan berdasarkan harga pasar, harga Perolehan dan harga yang dihitung berdasarkan nilai di masa depan. Namun valuasi data base tidak mungkin menggunakan ketiganya sekaligus. Setiap valuasi data base yang digunakan akan memiliki kelemahannya masing-masing. Seharusnya valuasi data base hanya menggunakan satu alasan valuasi yang dapat diterima dalam pembukuan laporan keuangan. Namun satu valuasi yang digunakan tidak dapat mengekspresikan nilai data base secara benar. Apabila perusahaan membeli perusahaan lain atau bergabung dengan perusahaan lain, maka data base perusahaan tersebut membutuhkan pendekatan harga pasar dengan pendekatan *goodwill* untuk menutupi ketidak konsistenan penilaian sebelumnya. Akibatnya, data base sebagai *intangible asset* diperluas dengan *goodwill* sebagai *intangible asset*. Perlunya cara lain untuk menilai data base yang demikian agar laporan keuangan dapat merepresentasikan informasi keuangan perusahaan secara akurat.

3. Penguatan UU HKI Bagi Data base Yang Belum Dapat Divalusi

Pengadopsian standar baku atas penilaian aktiva tak berwujud dibutuhkan karena hal sebagai berikut:

- *The Government has identified intellectual property as an important factor for increasing the rate of GDP growth.*

¹⁵*Spotify* adalah layanan musik streaming, podcast dan video komersial Swedia yang menyediakan hak digital manajemen yang dilindungi oleh konten yang memiliki label rekaman dan perusahaan media, didownload pada laman : https://support.spotify.com/is/using_spotify/the_basics/what-is-spotify/. Dikunjungi pada tanggal 2 Maret 2018.

- *A growing number of commercial organizations are moving from current GAAP (General Accounting and Auditing Practices) for their annual reports and accounts towards IFRS (International Financial Reporting Standards). One of the major implications of using IFRS is that they require a more robust accounting for intangible assets and less reliance on goodwill to explain the difference between the physical value of a company and its capital value.*
- *The IDM Data Council is working with the Institute of Chartered Accountants for England and Wales (ICAEW) on the issue of establishing broader acceptance of the value of data and data bases in particular within the industry and profession.*¹⁶

Selama ini, penilaian atas perbedaan antara nilai fisik dan nilai modal dalam laporan keuangan masih menggunakan *goodwill*. Permasalahannya adalah aktiva tak berwujud, khususnya data base, yang menggunakan harga Perolehan juga mengalami perbedaan harganya ketika dibeli oleh atau digabungkan dengan perusahaan lain akan dinilai dengan harga pasar. Sampai detik ini, para praktisi dan akademisi dalam ilmu akunting belum mampu mencari solusi perbedaan penilaian terhadap nilai data base perusahaan dari penjualannya, kecuali dengan *goodwill*. Ketika perusahaan melakukan pembelian perusahaan lain dengan harga yang lebih tinggi, maka perbedaannya akan menggunakan *goodwill* yang termasuk aktiva tak berwujud.

Penilaian *goodwill* menggunakan valuasi data base berdasarkan harga pasar. Hal ini akan menjadi tidak konsisten dengan data base yang menggunakan harga Perolehan sebelumnya. Perbedaan penilaian antara aktiva tak berwujud menggunakan *goodwill* memiliki pendekatan harga Perolehan sekaligus harga pasar. Pen-

jual dapat menawarkan harga produknya dengan harga yang lebih tinggi dari harga awal. *Posintangible asset* yang awalnya hanya memiliki satu poster paksa diubah menjadi dua pos dengan tambahan *posgoodwill*. Pembukuan satu *intangible asset* dengan dua pos yang berbeda. Hal ini menunjukkan valuasi nilai yang tidak konsisten dalam pembukuan. Demikian pula halnya dengan pos data base memiliki valuasi nilai berdasarkan harga yang berdasarkan biaya dan harga yang berdasarkan pasar sekaligus.

Data base telah diakui oleh UUHC, akan tetapi valuasinya untuk data base tertentu belum dapat ditentukan. Penggunaan valuasi dapat melekat kepada pendekatan biaya dengan menghitung biaya pembuatan program komputer (*software*). Namun penilaian data base juga menggunakan harga pasar, karena adanya *goodwill*. Namun isi dari data base dalam *software* itu sendiri terkait dengan penilaiandata base. Nilai *software* tersebut yang berasal dari harga Perolehan telah ditentukan dan telah diamortisasi sebelumnya. Selama ini, pemisahan pembukuan antara biaya pembuatan *software* dan nilai kelebihan harganya dimasukkan ke dalam *goodwill*.

Sama halnya dengan *intangible asset* yang termasuk dalam HKI, data base menggunakan *goodwill*. Data base dihitung dengan pendekatan valuasi biaya ditambah dengan nilai *goodwill* untuk mencapai harga pasar. Dalam hal ini, penggunaan pendekatan pasar tidak memiliki konsistensi, karena kelebihan nilainya akan menggunakan *goodwill* sebagai dasar pembenarnya. Pembuktian nilainya berdasarkan kemauan dari pihak yang akan menghargainya tidak memiliki alas perhitungan yang kuat. Sementara penggunaan valuasi Perolehan menjadi tidak sah ketika harga aktiva tak berwujudnya menggunakan valuasi pasar.

Valuasi data base dengan menentukan nilainya di masa depan dan menghitung mundur menjadi harga saat ini dapat menjadi lebih baik atau lebih buruk nilainya di masa depan. Apabila nilainya di masa depan lebih buruk dari apa yang telah ditetapkan

¹⁶David Reed, "Data base valuation: Putting a price on your prime asset", *Data base Marketing and Customer Strategy Management*, Vol 14:2, hal 104-109.

kan saat ini, maka amortisasi yang dilakukan akan memiliki nilai yang berlebih. Padahal kekurangannya telah menjadi pengeluaran operasional perusahaan. Dengan demikian kepastian penggunaan metode valuasi terhadap data base memiliki ketidakstabilan nilai. Penentuannya dalam PSAK akan mengalami kesulitan. Perlu valuasi data base yang konsisten dalam menentukan nilainya secara konsisten. PSAK hanya mengatur mengenai cara pembukuan, bukan penentuan nilai data base dan amortisasi berdasarkan waktunya.

Perubahan peraturan UUHC perlu mengakomodir valuasi yang dibutuhkan dalam penilaian data base. Satu penilaian pada awal pembukuan nilai data base akan membantu perusahaan menentukan nilainya di pembukuan. Sama halnya data base yang dimasukkan ke dalam hak cipta yang tidak memiliki wujud dapat dinilai berdasarkan valuasi pasar dan masa manfaat yang diberikan oleh UU HC. Demikian pula dengan valuasi data base yang dapat dikukuhkan dalam perubahan UU HC dengan membentuk satu kesatuan nilai aktiva berdasarkan valuasi yang dapat dibukukan. Penilaian aktiva tak berwujud dilakukan saat perusaha-

an dibeli oleh atau bergabung dengan perusahaan lain.

F. Kesimpulan

Data base dengan Valuasi Perolehan yang dilindungi oleh hak cipta memiliki perbedaan nilai dengan data base yang menggunakan *goodwill* karena penggunaan valuasi pasar. Nilai Perolehan tercatat dalam pembukuan. Sementara penawaran pembelian perusahaan dapat diajukan dengan harga yang lebih besar nilainya melalui *goodwill*. Pencatatan dalam pembukuannya memiliki dualisme valuasi. Adanya penggunaan dua metode valuasi dalam satu aktiva tak berwujud membuat valuasi dua aktiva tak berwujud.

Pemerintah dapat memperkuat valuasi data base melalui perubahan peraturan UUHC dengan menggunakan valuasi pasar. Data base tidak perlu dibukukan nilainya agar penilaian-nya hanya diberikan sekali pada saat perusahaan dibeli oleh atau digabung dengan perusahaan lain berdasarkan harga pasar. Adapun harga data base adalah harga yang diakui oleh para pihak dengan keadaan pasar terkini.

Daftar Pustaka

- Davison, Mark J., *The Legal Protection of Data base*, (Melbourne: Cambridge University Press, Online Publication Date 2009).
- Dwi Martani, dkk, *Akutansi Keuangan Menengah Berbasis PSAK*, Buku 1, (Jakarta: Salemba Empat, 2014).
- Elliott, Barry and Jamie Elliott, *Financial Accounting and Reporting*, (United Kingdom: Pearson, 2017).
- IFRS, “*IAS, Property, Plant and Equipment*” <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/>
- King, Kelvin, “*A Case Study in the Valuation of a Data base*”, *Data base Marketing & Management*, Vol 14:2, (2017).
- Legal Information Institute (LII), *26 U.S. Code § 197-Amortization of goodwill and certain other intangibles*, Cornell Law School, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/197>.
- Mard, Michael J., James R. Hithner, Steven D. Hyden, “*Valuation for Financial Reporting, Fair Value Measurements and Reporting: Intangible Assets, Goodwill, and Impairment*”, Second Edition, (New Jersey: John Wiley and Son, 2007).

- Reed, David, "Data base valuation: Putting a price on your prime asset", *Data base Marketing and Customer Strategy Management*, Vol 14:2.
- Shur-Ofry, Michal, "Data bases and Dynamism", *University of Michigan Journal of LawReform*, Volume 44 | Issue 2, (2011).
- Vignini, Stefania, "Do Financial Statement Provide Adequate Information About The Capitalization of Cost Related to Intangible Assets?: An Empirical Research On Italian Listed Companies.", *Review of Innovation and Competitiveness*, Vol. 1: 1, (2015).
- Wigandt, Jerry J., Paul D. Kimmel, Donald E Kieso, *Accounting Principle*, International Student Version, (John Wiley and Son Singapore Pte. Ltd, 2014).