

PENERAPAN PSAK 65 SERTA RELEVANSI PSAK 15 DAN 22 DALAM PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASI

Djodi Setiawan, S.E., M.M., Ak., CA.

Fakultas Ekonomi Program Studi Akuntansi Universitas Bale Bandung

Abstrak

Penyusunan Laporan Keuangan Konsolidasi diatur pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 65. Selain PSAK No. 65, ada dua PSAK yang lain dan juga mengatur beberapa hal yang relevan dengan penyusunan Laporan Keuangan Konsolidasi yaitu PSAK No. 15 tentang Akuntansi Untuk Investasi Pada Perusahaan Asosiasi dan PSAK No. 22 tentang Akuntansi Penggabungan Usaha. Pada PSAK No. 65 mendefinisikan kriteria konsolidasi sekaligus menguraikan tentang prosedur konsolidasi. Sedangkan pada PSAK No. 15 mengatur investasi yang harus dipertanggungjawabkan dengan metode ekuitas, dimana metode ini erat kaitannya dengan Laporan Konsolidasi. Sementara itu pada PSAK No.22 mengatur perlakuan akuntansi penggabungan usaha yang dapat berupa suatu akuisisi atau penyatuan kepemilikan, baik yang dilakukan melalui perolehan saham maupun aktiva netto. Artikel ini menguraikan tentang penerapan ketiga PSAK tersebut dalam penyusunan Laporan Keuangan Konsolidasian. Pembahasan akan dimulai dari Penggabungan Usaha (PSAK No.22), kemudian dilanjutkan dengan Akuntansi Investasi dengan metode ekuitas (PSAK No.15) dan pembahasan tentang Laporan Konsolidasian (PSAK No.65)

Kata- kata kunci: Laporan Keuangan Konsolidasi, Metode Ekuitas, Akuisisi, Pemyatuan Kepemilikan

I. PENDAHULUAN

1.1. LATAR BELAKANG MASALAH

Tujuan utama dari penyusunan Laporan Keuangan Konsolidasian adalah untuk menyajikan hasil usaha dari posisi keuangan (termasuk arus kas) suatu induk perusahaan dan anak perusahaannya seolah-olah kelompok tersebut merupakan satu perusahaan dengan beberapa cabangnya. Ada anggapan bahwa Laporan Keuangan Konsolidasian lebih bermakna dari Laporan Keuangan yang berdiri sendiri. Laporan Keuangan Konsolidasian biasanya diperlukan untuk penyajian yang wajar, jika satu perusahaan dalam kelompok tersebut secara langsung atau tidak langsung memiliki hak pengendalian pada perusahaan lain.

Di Indonesia, penyusunan Laporan Keuangan Konsolidasian menunjukkan tendensi yang makin meluas, seperti terlihat dari makin banyaknya restrukturisasi yang dilakukan oleh perusahaan publik yang merombak struktur pemilikan hirisontal (sekelompok perusahaan dimiliki satu pemegang saham yang sama) menjadi struktur pemilikan vertikal (satu atau beberapa perusahaan dimiliki oleh yang lain). Restrukturisasi vertikal ini sebenarnya merefleksikan responsi terhadap perkembangan usaha dan kebutuhan pendanaan (*funding*), disamping adanya ketentuan fiskal yang menunjang dan kondisi pasar modal yang makin matang.

1.2. RUMUSAN MASALAH

1. Bagaimana Implementasi PSAK No. 65 terhadap Laporan Keuangan Konsolidasi
2. Bagaimana Implementasi PSAK No. 15 terhadap Laporan Keuangan Konsolidasi
3. Bagaimana Implementasi PSAK No. 22 terhadap Laporan Keuangan Konsolidasi

1.3. TUJUAN PENULISAN

Berdasarkan latar belakang serta rumusan masalah yang telah dikemukakan diatas, maka tujuan penulisan ini yaitu untuk mengetahui :

1. Tujuan Penyusunan dan penyesuaian data perusahaan dengan PSAK 65 tentang Laporan Keuangan Konsolidasian
2. Tujuan Penyusunan dan penyesuaian data perusahaan dengan PSAK 15 tentang Investasi pada entitas atau perusahaan berasosiasi
3. Tujuan Penyusunan dan penyesuaian data perusahaan dengan PSAK 22 tentang Penggabungan perusahaan atau kombinasi Bisnis
4. Penyesuaian Laporan Keuangan yang benar yang sesuai dengan PSAK 65, PSAK 15 dan PSAK 22

II. TINJAUAN PUSTAKA

2.1. PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN NO. 65

PSAK No. 65 menganut azas pengendalian (*control*) dan bukannya pemilikan (*ownership*) yaitu konsolidasi dilakukan bila terdapat pengendalian maka kemampuan untuk mengatur kebijakan finansial dan operasional suatu perusahaan untuk mendapatkan manfaat dari kegiatan perusahaan tersebut. Pengendalian akan dianggap ada, bila dimiliki secara langsung atau tidak langsung, lebih dari 50% hak suara dari suatu perusahaan.

2.2. PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN NO. 15

PSAK No.15 mengatur penyertaan pada perusahaan asosiasi (anak perusahaan) yang harus dipertanggungjawabkan dengan metode ekuitas. Ketentuan perlakuan metode ekuitas ini erat kaitannya dengan Laporan Keuangan Konsolidasian karena merupakan perluasan dari Laporan Keuangan Konsolidasian. Pengaturan mengenai pencatatan goodwill dan amortisasinya juga dimulai dari kondisi yang memenuhi ketentuan dalam PSAK ini.

Apabila suatu perusahaan (investor) mempunyai wewenang untuk berpartisipasi dalam keputusan yang menyangkut kebijakan keuangan serta operasi investisi, tetapi bukan berupa pengendali (ketentuan untuk mengatur untuk mendapatkan manfaat dari aktifitasnya) terhadap kebijakan investasi tersebut dikatakan mempunyai pengaruh signifikan dan perusahaan investasi tersebut disebut Perusahaan Asosiasi.

Investor dipandang mempunyai pengaruh signifikan, bila memiliki , baik langsung maupun tidak langsung , 20% atau lebih dari hak suara pada investasi (tanpa pengecualian) terlepas apakah investor lain dengan pemilikan substantial atau mayoritas. Pemilikan di bawah 20% (tanpa pengecualian) dianggap tidak memenuhi syarat tersebut.

2.3. PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN NO. 22

Pelaporan transaksi penggabungan usaha pada laporan Keuangan selalu mendapat porsi perhatian yang besar, mengingat transaksi penggabungan usaha biasanya dilakukan dengan nilai transaksi yang sangat besar dan luasnya cakupan akuntansi penggabungan usaha.

Tidak menutup kemungkinan pula, transaksi penggabungan usahasing sering dilakukan sebagai cara untuk melakukan manipulasi akuntansi demi kepentingan manajemen.

Permasalahan akuntansi penggabungan usaha sebenarnya sangat kompleks, mengingat masalah ini juga terkait dengan masalah keuangan, hukum dan perpajakan,

PSAK No. 22 mengatur perlakuan akuntansi penggabungan usaha (*bussines combination*) yang dapat berupa suatu bentuk akuisisi atau penyatuan kepemilikan, baik yang dilakukan melalui perolehan saham maupun aktiva netto. Transaksi ini dapat dilakukan dengan membentuk suatu badan usaha baru, mengalihkan aktiva netto ke badan usaha lain atau membubarkan satu atau lebih badan usaha yang bergabung. Penggabungan usaha ini akan menimbulkan

hubungan induk-anak perusahaan, bila dilakukan dalam bentuk saham. Sedangkan penggabungan usaha yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan di bawah pengendalian yang sama (*companies under common control*) merupakan restrukturisasi atau reorganisasi, sehingga tidak tercantum dalam PSAK 22.

2.4. LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASIAN

Laporan Keuangan Konsolidasi adalah laporan keuangan dari sekelompok entitas yang disajikan sebagai suatu entitas tunggal. Grup adalah perusahaan induk dan semua anak perusahaan. Anak perusahaan adalah entitas yang dikendalikan oleh entitas induk.

III. PEMBAHASAN

3.1. Pencatatan berdasarkan PSAK. NO. 65

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, bahwa untuk menyajikan posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas dari satu kelompok perusahaan secara keseluruhan, maka disusunlah Laporan Keuangan Konsolidasian yang menyajikan keadaan perusahaan-perusahaan dalam kelompok usaha sebagai satu kesatuan ekonomi (*economic entity*), walaupun masing-masing perusahaan atau entitas merupakan entitas yang berbadan hukum tersendiri. Sebuah entitas tidak menyajikan laporan keuangan konsolidasi jika masih merupakan anak perusahaan dari entitas lain, instrumen keuangan induk tidak diperdagangkan secara publik, perusahaan induk belum mengajukan dan tidak mengajukan kepada organisasi pengawas untuk menerbitkan instrumen keuangan di pasar publik dan entitas induk menghasilkan laporan keuangan konsolidasi yang sesuai dengan standar pelaporan keuangan.

Hal yang perlu menjadi perhatian adalah bahwa dalam penyusunan Laporan Keuangan Konsolidasian adalah adanya data yang akurat tentang aktiva dan kewajiban yang dimiliki induk perusahaan dan anak perusahaan baik sebelum dan sesudah aanya penggabungan usaha (*bussines combination*)

3.2. Pencatatan berdasarkan metode ekuitas dilihat dari PSAK No. 15

Apabila investor mempunyai banyak pengaruh yang signifikan, maka investasinya dibukukan atau dicatat dengan metode ekuitas, dimana pada mulanya dicatat sebesar biaya perolehan dan selanjutnya disesuaikan dengan laba atau rugi perusahaan asosiasi pada setiap periode sesuai dengan prosentase pemilikan investor.

Nilai tercatat investasi disesuaikan (dikurangi) dengan distribusi laba (kecuali dividen saham atau saham bonus) yang dibayarkan oleh invest, agar hak pemilikan investor sesuai dengan prosentase pemilikannya atas ekuitas perusahaan asosiasi. Penyesuaian juga diperlukan bila terdapat perubahan ekuitas perusahaan asosiasi yang belum diperhitungkan melalui Laporan Laba Rugi.

Misalnya : adanya revaluasi aktiva tetap, selisih timbul dari penjabaran valuta asing dan penyesuaian selisih yang timbul dari penggabungan usaha. Jadi saldo penyertaan di neraca investor selalu diusahakan agar sama dengan bagian investor atas hak kepemilikan di perusahaan asosiasi. Pada laporan laba rugi, bagian investor atas laba bersih atau rugi perusahaan asosiasi disajikan sebagai pendapatan/beban lain-lain (kecuali bila investor kegiatan utamanya merupakan *holding company*) dan sesudah diperhitungkan dengan penyusutan atas bagian nilai wajar aktiva tetap dan penyesuaian terhadap aktiva non moneter lainnya serta amortisasi goodwill.

Metode ekuitas yang merupakan perluasan dari Laporan Keuangan Konsolidasian diterapkan/diciptakan karena memberikan gambaran yang lebih baik atas presentasi investor yang mempunyai pengaruh signifikan terhadap invest, daripada hanya mencatat dividen yang diterima, yang mungkin tidak berhubungan dengan bentuk laporan perusahaan invest yang membayarkannya sebagai investor. Pengecualian penerapan

metode ekuitas hanya diperkenankan bila ada pembatasan yang ketat dalam jangka panjang sehingga secara signifikan mempengaruhi kemampuan perusahaan asosiasi untuk pengalihan dana ke investor atau blainvestasi tersebut hanya dimaksudkan untuk dijual dalam jangka pendek.

Investasi dipertanggungjawabkan dengan metode ekuitas sejak tanggal investasi dimaksud memenuhi definisi perusahaan asosiasi (anak perusahaan). Mulai tanggal tersebut, paragraf 10 pada PSAK No.15 menyatakan investasi dipertanggungjawabkan dengan metode ekuitas sejak tanggal investasi dimaksud memenuhi definisi perusahaan asosiasi (anak perusahaan). Mulai tanggal tersebut, paragraf 10 pada PSAK No.15 menyatakan bahwa selisih antara biaya perolehan dengan bagian investor atas nilai wajar dari aktiva netto yang dapat diidentifikasi pada tanggal akuisisi dipertanggungjawabkan sebagai yang diuraikan pada bagian diuraikan pada bagian tentang penggabungan usaha yang dibukukan dengan metode akuisisi (PSAK No. 22)

Penyesuaian terhadap bagian laba investor atas laba rugi sPenyesuaian terhadap bagian laba investor atas laba rugi setelah akuisisi dilakukan untuk:

- a. Penyusutan aktiva tetap berdasarkan nilai wajarnya
- b. Amortisasi atas selisih antara biaya perolehan dan bagian investor atas nilai wajar aktiva netto yang dapat diidentifikasi.
- c. Penyamaan kebijakan akuntansi untuk transaksi dan peristiwa yang sama (bila tidak dimungkinkan, harus diungkapkan)

Laporan keuangan perusahaan asosiasi yang digunakan untuk perhitungan hak atas bagian laba dengan metode ekuitas biasanya adalah laporan keuangan pada tanggal yang sama dengan Laporan Posisi Keuangan dari induk perusahaan (investor). Bila hal ini tidak mungkin , maka akan menggunakan Laporan Posisi Keuangan perusahaan asosiasi (anak perusahaan) pada tanggal yang berbeda, asalkan penggunaan tanggal tersebut konsisten dari periode ke periode. Dalam hal ini, dilakukan penyesuaian terhadap transaksi atau peristiwa signifikan yang terjadi antara investor dan perusahaan asosiasi antara kedua tanggal tersebut.

Jika terdapat saham preferen Kumulatif yang berhak atas laba perusahaan asosiasi (anak perusahaan), investor akan menghitung adanya hak tersebut dalam menentukan bagiannya atas laba-rugi perusahaan asosiasi. Kerugian perusahaan asosiasi yang melebihi bagian investor atas ekuitas perusahaan asosiasi tidak diakui oleh investor, kecuali jika investor mempunyai kewajiban untuk menanggungnya. Jika kemudian perusahaan asosiasi memperoleh laba, maka investor baru mengakuinya setelah bagiannya atas rugi yang belum diakui untuk ditutup.

Apabila perusahaan asosiasi atau anak perusahaan menerbitkan saham baru di atas harga nominal, sehingga timbul agio saham, maka bagian investor atau induk perusahaan tersebut dapat dikreditkan laba tahun berjalan atau langsung ke Tambahan Modal Disetor (*Additional paid in Capital*)

Dalam hal terjadinya penurunan permanen atas nilai investasi dalam perusahaan asosiasi, nilai yang tercatat akan terkoreksi atau dikurangi. Pengurangan ini dihitung secara individu dan tidak secara agregat karena investasi ini dipandang penting bagi investor

3.3. Akuisisi dan penyatuan kepemilikan pada PSAK No. 22

PSAK No.22 membedakan penggabungan usaha sebagai akuisisi dan penyatuan kepemilikan. Suatu akuisisi akan terjadi, bila salah satu perusahaan memperoleh kendali atas perusahaan lain, yang diasumsikan terjadi bila salah satu perusahaan yang bergabung memperoleh lebih dari 50% dari hak suara pada perusahaan lain. Kendali dianggap tetap ada, walaupun pemilikan di bawah 50%, yaitu bila diperoleh:

- a. Kekuasaan lebih dari 50% berdasarkan perjanjian dengan investor lain
- b. Kekuasaan untuk mengatur kebijakan keuangan dan operasi keuangan berdasarkan perjanjian atau anggaran dasar

- c. Kekuasaan untuk mengangkat dan memberhentikan sebagian besar anggota pengurus perusahaan
- d. Kekuasaan untuk mendapatkan hak mayoritas dalam rapat direksi

PSAK No. 22 mensyaratkan bahwa suatu penggabungan usaha diperlakukan sebagai suatu penyatuan kepemilikan apabila para pemegang saham perusahaan-perusahaan yang bergabung tidak ada yang lebih dominan dari yang lain setelah terjadinya penggabungan usaha dan mereka bersama-sama mengendalikan seluruh atau secara efektif seluruh aktiva netto dan operasi, serta bersama-sama berbagi resiko dan manfaat atas perusahaan gabungan tersebut. Untuk itu dipersyaratkan bahwa :

- Mayoritas dari saham berhak suara perusahaan yang bergabung dipertukarkan
- Nilai wajar perusahaan-perusahaan ebut tidak berbeda secara signifikan
- Para pemegang saham tetap mempertahankan hak suara dan kepemilikan yang seimbang dalam perusahaan gabungan, relatif sama dengan sebelum perusahaan bergabung.

Sehingga, melihat syarat-syarat yang harus dipenuhi tersebut, tampaknya suatu penggabungan usaha sangat sulit untuk dapat dipandang sebagai penyatuan kepemilikan.

Penggabungan usaha yang berupa akuisisi dipertanggungjawabkan dengan metode pembelian (*at purchase*) , dimana digunakan biaya perolehan (cost) sebagai dasar atau pedoman untuk mencatat akuisisi tersebut. Sedangkan penggabungan usaha penyatuan kepeemilikan dipertanggungjawabkan dengan metode penyatuan kepemilikan, dimana unsur-unsur Laporan Keuangan dari perusahaan yang bergabung , digabungkan satu per satu , termasuk untuk laporan periode sebelum penggabungan yang disajikan sebagai perbandingan, seolah-olah terjadi kesinambungan dalam pembagian resiko dan manfaat sejak sebelum penggabungan dilakukan. Sehingga, diperlakukan seakan-akan penggabungan telah terjadi sejak awal periode dari penyajian laporan tersebut.

Oleh karena itu pula, dalam suatu penyatuan kepemilikan, nilai tercatat dari aktiva dan kewajiban diteruskan. Penyesuaian hanya dilakukan untuk menyeragamkan kebijakan akuntansi untuk seluruh periode yang diperbandingkan dan eliminasi transaksi antar perusahaan, karena perusahaan-perusahaan tersebut sekarang menjadi satu. Apabila terdapat selisih antara jumlah yang dibukukan sebagai modal yang diterbitkan (ditambah kompensasi lainnya) dengan modal saham yang diperoleh, selisih tersebut harus disesuaikan terhadap ekuitasekuitas. Sedangkan . Sedangkan pengeluarran sehubungan dengan penyatuan kepemilikan, termasuk kerugian karena penggabungan usaha dibebaskan paa periode berjalan, Dalam hal dipertanggungjawabkan dengan metode pembelian, perusahaan pengakuisisi sejak tanggal akuisisi melaporkan hasil usaha perusahaan yang diakuisisi dalam laporan laba ruginya serta aktiva, kewajiban dan *goodwill* yang tim.bul pada Laporan Posisi Keuangan. Tanggal akuisisi adalah tanggal di mana secara substansi pengakuisisi secara efektif memperoleh wewenang untuk mengendalikannya.

3.3.1. Penentuan dan perlakuan goodwill

Akuisisi dibukukan sebesar biaya perolehan ditambah biaya-biaya lain yang secara langsung dapat diatribusikan (dikaitkan) dengan akuisisi tersebut. Dalam akuisisi bertahap (*successive purchase*), dilakukan perbandingan tahap demi tahap antara biaya perolehan dengan bagian pemilikan atas dasar nilai wajar aktiva dan kewajiban teridentifikasi atas setiap transaksi pertukaran pada tanggal pertukaran. Jika dilakukan penilaian atas aktiva dan kewajiban teridentifikasi karena adanya akuisisi kemudian setiap penyesuaian terhadap nilai wajar dari pemilikan sebelumnya diperlakukan sebagai revaluaspi. Begitu juga pada saat pertama kali penilaian dilakukan karena telah memenuhi kriteria metode ekuitas, setiap akuisisi yang signifikan sebelum hak tersebut, harus ditentukan nilai wajarnya dalam rangka perhitungan goodwill.

Aktiva dan kewajiban yang diperoleh dalam suatu akuisisi harus diakui secara terpisah sebagai aktiva dan kewajiban yang dapat diidentifikasi, bila besar kemungkinan bahwa segala manfaat yang terkait pada masa yang akan datang akan mengalir ke atau dari perusahaan pengakuisisi dan tersedia suatu ukuran yang andal sehubungan dengan biaya perolehan atau nilai wajarnya.

Aktiva dan kewajiban yang dapat diidentifikasi dapat meliputi aktiva dan kewajiban yang tidak pernah dilaporkan dalam laporan perusahaan yang diakuisisi, misalnya aktiva pajak (dalam hal diterapkan metode pajak tangguhan), demikian juga aktiva dan kewajiban yang timbul karena akuisisi tersebut, misalnya :kewajiban pesangon untuk karyawan yang diberhentikan (PSAK. No.24)

Aktiva dan kewajiban yang dapat diidentifikasi diukur sesuai dengan prosentase pemilikan perusahaan pengakuisisi atas nilai wajar dari aktiva dan kewajiban teridentifikasi pada tanggal pertukaran, ditambah hak minoritas atas nilai tercatat aktiva dan kewajiban sebelum tanggal akuisisi. Sedangkan biaya perolehan kemudian dialokasikan pada aktiva dan kewajiban berdasarkan nilai wajarnya pada tanggal pertukaran sesuai dengan persentase pemilikan yang diakuisisi. Dengan kata lain , disatu pihak perusahaan yang diakuisisi tetap mencatat aktiva dan kewajibannya pada nilai historis seperti sebelumnya , di lain pihak, perusahaan pengakuisisi melakukan penilaian berdasarkan nilai wajar atas aktiva dan kewajiban tersebut. Selisih tersebut merupakan aktiva netto (bila nilai wajar lebih tinggi dari nilai tercatat) yang akan disusutkan oleh perusahaan pengakuisisi pada saat melakukan konsolidasi.

Nilai wajar aktiva dan kewajiban yang diakuisisi ditentukan berdasarkan tujuan penggunaannya oleh perusahaan pengakuisisi. Nilai wajar dihitung sesuai dengan cara yang ditentukan dalam paragraf 36 pada PSAK No. 22 , antara lain:

- a. Harga pasar , untuk surat berharga yang diperjual belikan
- b. Nilai estimasi berdasarkan perbandingan dengan perusahaan sejenis, untuk surat berharga yang tidak diperjualbelikan.
- c. Nilai sekarang, untuk piutang
- d. Nilai realisasi netto, untuk persediaan barang jadi atau barang dagangan
- e. Biaya penggantian untuk bahan baku
- f. Nilai pasar yang ditentukan oleh perusahaan penilai untuk pabrik dan peralatan
- g. Nilai sekarang aktuarial untuk aktiva netto atau kewajiban program pensiun manfaat pasti
- h. Nilai sekarang untuk hutang

Selisih lebih antara biaya perolehan dengan bagian perusahaan pengakuisisi atas nilai wajar aktiva dan kewajiban yang dapat diidentifikasi pada tanggal transaksi pertukaran, diakui sebagai goodwill dan disajikan sebagai aktiva. Goodwill diamortisasi selama manfaatnya dengan metode garis lurus, kecuali metode lain lebih tepat. Periode amortisasi tidak boleh lebih dari 5 tahun, kecuali terdapat dasar yang tepat. Dalam hal ini maksimum adalah selama 20 tahun. Kemudian saldo goodwill yang belum diamortisasi harus dievaluasi pada setiap tanggal neraca dan bila terdapat indikasi bahwa jumlah tersebut akan dapat sepenuhnya dipulihkan dari ekspektasi semula, maka bagian tersebut harus dibukukan sebagai beban pada periode yang bersangkutan. Penurunan nilai ini tidak boleh dinaikkan karena banyak perusahaan yang menganggap bahwa jangka waktu untuk amortisasi diatas relatif pendek, kemudian argumentasinya adalah bahwa perusahaan yang sahamnya diakuisisi selalu yang prospektif dan nilai goodwillnya cukup tinggi, oleh karena itu masa 5 tahun dirasakan sangat pendek.

Jika biaya perolehan lebih rendah dari bagian pengakuisisi atas nilai wajar aktiva dan kewajiban yang dapat diidentifikasi pada tanggal transaksi, maka nilai wajar aktiva non moneter yang diakuisisi harus diturunkan secara proporsional, sampai seluruh selisih tersebut tereliminasi. Apabila nilai wajar aktiva non moneter sudah diturunkan seluruhnya dan masih ada sisa, maka sisa tersebut diakui sebagai goodwill negatif dan diperlakukan sebagai pendapatan ditangguhkan, yang akan diamortisasi sebagai pendapatan secara sistematis paling lama selama 20 tahun.

Sesuai dengan konsep kesatuan usaha, dengan mekanisme penentuan goodwill dan amortisasinya, harga perolehan suatu akuisisi pada akhirnya sama dengan persentase kepemilikan pengakuisisi atas ekuitas perusahaan yang diakuisisi. Sebelum kesamaan ini tercapai, selisih lebih atau kurang antara harga beli dengan nilai buku akan tercatat atau tertampung pada aktiva dan kewajiban yang diidentifikasi bersama goodwill. Selisih tersebut melalui mekanisme penempatan atau alokasi (amortisasi) dan realisasi akan berkurang dari tahun ke tahun sampai terpenuhi atau goodwill telah teramortisasi seluruhnya melalui mekanisme penyusutan dan amortisasi dalam kertas kerja konsolidasi yang dihitung dan disesuaikan setiap melakukan proses penyusunan Laporan Keuangan Konsolidasi.

3.3.2. Penyesuaian setelah Akuisisi

Beberapa hal khusus yang juga diatur pada PSAK No. 22 adalah:

- a. Penyusunan atas harga beli yang tergantung pada peristiwa mendatang harus ditaksir pada tanggal akuisisi, jika peristiwa tersebut besar kemungkinan terjadi dan dapat diperkirakan secara layak. Dan jika taksiran tersebut kemudian ternyata tidak akurat maka perbedaan yang timbul diperlakukan sebagai penyesuaian terhadap harga beli dan oleh karena itu harus diperhitungkan dengan goodwill yang bersangkutan.
- b. Goodwill juga mungkin mengalami penyesuaian, jika dikemudian hari ternyata ada aktiva atau kewajiban yang memenuhi kriteria aktiva dan kewajiban yang dapat diidentifikasi atau karena eksistensinya baru diketahui kemudian. Dalam hal ini, aktiva dan kewajiban tersebut diakui atau saldonya disesuaikan dan nilai goodwill dengan sendirinya akan terpengaruh. Penyesuaian inihanya boleh dilakukan pada tahun pertama setelah akuisisi. Seluruh periode tersebut, penyesuaian harus dicatat secara langsung sebagai beban atau pendapatan tahun yang bersangkutan, agar tidak terjadi potensi koreksi terhadap goodwill untuk jangka waktu yang tidak terbatas

3.4. LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASIAN

terdapat banyak hal yang bersifat pengimplementasian yang tidak diatur secara spesifik dan rinci, sehingga untuk mengetahui perlakuan yang lazim atau alternatif yang ada, harus merujuk kedalam praktek atau pelaksanaan pada masing-masing entitas. Hal ini dapat dipahami, mengingat bahwa masih terdapat perbedaan atau juga kerancuan penerapan teori tentang entitas (*entity theory*) dan teori tentang induk perusahaan pada berbagai transaksi, sehingga tidak semua teknik yang dilakukan atau diterapkan secara konsisten dengan berdasarkan pada konsepnya, walaupun secara mayoritas teknik yang diterapkan berlandaskan pada teori induk perusahaan.

Pengendalian dianggap ada, walaupun pemilikan di bawah 50%, bila dipenuhi salah satu syarat sebagai berikut:

- Mempunyai hak secara lebih dari 50% berdasarkan perjanjian dengan investor lainnya.
- Mempunyai hak untuk mengendalikan berdasarkan anggaran dasar atau perjanjian
- Mampu menunjuk atau memberhentikan mayoritas pengurus perusahaan
- Mampu menguasai suara mayoritas dalam rapat pengurus

Konsolidasi tidak dilakukan apabila :

1. Pengendalian bersifat sementara, karena pemilikan saham untuk dijual atau dialihkan dalam jangka pendek seperti bila Bank dengan debitur yang dikuasai.
2. Anak perusahaan dibatasi oleh suatu restriksi atau perjanjian jangka panjang sehingga mempengaruhi secara signifikan kemampuannya dalam mentransfer dana kepada Induk Perusahaan

Konsolidasi tetap dapat dilakukan walaupun bidang usaha berbeda, terdapat hak minoritas yang besar, atau anak perusahaan berusaha di luar negeri. Anak perusahaan yang tidak dikonsolidasikan harus dilaporkan sesuai dengan PSAK 13 tentang Akuntansi Untuk Investasi.

3.4.1. Prosedur Konsolidasi

Konsolidasi dilakukan dengan menggabungkan laporan keuangan masing-masing entitas dengan menjumlahkan unsur-unsur sejenis dari Laporan Keuangan masing-masing entitas yang dikonsolidasikan. Untuk dapat menyajikan Laporan keuangan Konsolidasian sebagai satu kesatuan ekonomi, maka dilakukan penyesuaian (*adjustment*) sebagai berikut:

- a. Eliminasi akun antar perusahaan
Investasi dengan hak induk perusahaan atas ekuitas
Hutang/Piutang atas investasi
- b. Eliminasi transaksi antar perusahaan
Penjualan
Keuntungan (kerugian) yang belum direalisasi
- c. Penyesuaian sehubungan dengan saldo yang timbul dari akuisisi
Penyusutan (penurunan) nilai wajar aktiva netto
Amortisasi *goodwill*

Eliminasi keuntungan (kerugian) yang belum direalisasi dari transaksi antar perusahaan tidak diatur caranya pada PSAK No.65, sehingga umumnya mengacu pada praktik. Dalam praktiknya, pada umumnya eliminasi dilakukan atas seluruh laba bila yang menjual adalah induk perusahaan, tetapi hanya atas bagian laba sesuai hak kepemilikan induk perusahaan di anak perusahaan yang menjual, bila penjualan dari anak perusahaan ke induk perusahaan atau antar anak perusahaan. Dalam praktik ini menunjukkan adanya ketidak konsistenan pada penerapan teori, yaitu teori entitas untuk penjualan induk ke anak dan teori induk perusahaan untuk penjualan anak perusahaan ke induk perusahaan dan juga antar anak perusahaan. Eliminasi dilakukan dengan menggunakan angka pada laba atau rugi kotor (*gross profit/ loss*) dan atas transaksi yang dilakukan sesudah tanggal akuisisi.

Apabila anak perusahaan menggunakan kebijakan akuntansi (*accounting policy*) yang berbeda dengan kebijakan akuntansi induk perusahaan, maka dilakukan penyesuaian agar kebijakan yang diterapkan adalah sama. Dalam hal tidak praktis untuk dihitung, fakta tersebut harus diungkapkan beserta proporsi unsur tersebut terhadap unsur sejenis dalam Laporan Keuangan Konsolidasi

Karena kegiatan konsolidasi memerlukan data yang cukup banyak, yang tidak semuanya dapat diperoleh langsung dari Laporan Keuangan anak perusahaan, maka biasanya oleh induk perusahaan dibuatkan suatu paket konsolidasi untuk diisi dan dimasukkan oleh setiap anak perusahaan. Suatu paket konsolidasi selain memuat rincian akan Laporan Keuangan dalam format atau bentuk yang sejenis atau seragam, juga mencantumkan rencana konsolidasi yang harus ditaati, serta data yang diperlukan untuk konsolidasi, misalnya:

- a. Daftar anak perusahaan yang saldo dan jumlah transaksinya perlu dieliminasi
- b. Daftar perusahaan afiliasi yang jumlah saldo dan transaksinya perlu dieliminasi
- c. Penyesuaian kebijakan akuntansi yang akan digunakan dalam konsolidasi dan daftar penyesuaian ke kebijakan tersebut.
- d. Data untuk eliminasi laba/rugi yang belum dieliminasi
- e. Konversi ke mata uang yang digunakan untuk konsolidasi

Laporan Keuangan dengan tanggal yang berbeda dapat juga digunakan, sepanjang tidak lebih dari tiga bulan dan diterapkan secara konsisten. Dalam hal digunakan tanggal yang berbeda pada pencatatannya, harus dilakukan penyesuaian untuk pengaruh yang material dari setiap peristiwa dan transaksi antar perusahaan antara kedua tanggal tersebut.

Konsolidasi dimulai pada tanggal pengendalian secara efektif terjadi, demikian juga dekonsolidasi dimulai pada tanggal pengendalian secara efektif hilang. Dalam hal pengalihan atau penjualan penyertaan (modal), maka selisih antara saldo penyertaan

dan saldo aktiva netto yang diidentifikasi pada saat pengalihan/penjualan dapat diakui sebagai keuntungan atau kerugian. Dalam informasi tambahan diungkapkan mengenai pengaruh dari akuisisi atau pengalihan penyertaan terhadap posisi keuangan dan hasil usaha periode berjalan dan periode sebelumnya.

Hak minoritas yang timbul atas laba bersih akan disajikan sebagai faktor pengurang atas laba bersih konsolidasian, sedangkan hak minoritas atas aktiva netto, akan disajikan di antara kewajiban dan ekuitas. Kemudian dalam hal pengendalian yang diperoleh, disajikan tidak pada tanggal neraca.

Apabila tanggal pelaporan keuangan induk dan anak perusahaan yang digunakan dalam hal menyusun Laporan Keuangan Konsolidasian tidak akan sama, maka anak perusahaan biasanya menyusun Laporan Keuangan dengan tanggal yang sama dengan induk perusahaan. Seandainya hal ini tidak dilakukan, Laporan Keuangan dengan tanggal yang berbeda dapat juga digunakan, sepanjang tidak lebih dari tiga bulan dan diterapkan secara konsisten dalam hal digunakan tanggal yang berbeda, harus dilakukan penyesuaian untuk pengaruh yang material dari setiap peristiwa dan transaksi antar perusahaan diantara kedua tanggal pelaporan tersebut.

Kerugian anak perusahaan yang melebihi bagian minoritas atas ekuitas anak perusahaan harus dibebankan ke pemegang saham mayoritas, kecuali jika terdapat kewajiban yang mengikat pemegang saham minoritas untuk menutupi kerugian tersebut dan pemegang saham minoritas mampu memenuhi kewajibannya. Apabila kemudian anak perusahaan memperoleh laba, maka laba tersebut harus dialokasikan terlebih dahulu untuk menutupi bagian yang ditanggung oleh pemegang saham mayoritas. Seandainya terdapat saham preferen kumulatif, maka hak pemegang saham preferen harus dihitung terlebih dahulu sebelum menentukan bagian pemegang saham mayoritas.

3.4.2. Penyajian Laporan

PSAK 65 mewajibkan penyusunan Laporan Keuangan Konsolidasian, jika dipenuhi persyaratan konsolidasi. Dalam hal ini Induk Perusahaan tidak dapat menyajikan laporan tersendiri (tanpa konsolidasi). Induk perusahaan dapat menyajikan Laporan Keuangan sendiri, bila untuk memberikan informasi tambahan bagi pengguna laporan keuangan konsolidasian. Jadi, di sini diimplikasikan bahwa laporan keuangan induk perusahaan tersebut disajikan dalam informasi tambahan. Dalam hal tidak dilakukan konsolidasi, penyertaan pada anak perusahaan harus dipertanggung jawabkan dengan metode ekuitas.

Laporan keuangan konsolidasian dari satu grup perusahaan yang kegiatannya sangat terdiversifikasi disajikan dalam bentuk kelompok sesuai dengan bidangnya, baik di dalam Laporan Posisi Keuangan, Laporan Laba Rugi maupun Laporan Arus Kas sesuai dengan karakteristik utamanya. Seperti kelompok jasa keuangan dan non jasa keuangan, agar laporan tersebut tidak menyesatkan karena besaran-besaran yang ada pada tiap kelompok tidak relevan untuk dijumlahkan secara langsung. Sebagai contoh: Pinjaman Yang diberikan pada kelompok usaha jasa keuangan bila digabungkan dengan Piutang Usaha pada kelompok usaha non jasa keuangan akan menyulitkan analisis atas kedua kelompok usaha tersebut.

IV. KESIMPULAN

Didalam penerapan seluruh Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan yang terkait dengan Laporan Konsolidasi, perlu adanya pernyataan yang material tentang harta yang dimiliki perusahaan yang bergabung atau berasosiasi.

Pada PSAK No. 65 menyatakan bahwa kepemilikan asset dan kewajiban dalam masing-masing perusahaan yang akan saling bergabung harus dicatat secara benar agar menghindari salah saji atau material dari masing-masing Laporan Keuangan

Pada PSAK No. 15 menyatakan :

Penyesuaian terhadap bagian laba investor atas laba rugi sPenyesuaian terhadap bagian laba investor atas laba rugi setelah akuisisi dilakukan untuk:

- a. Penyusutan aktiva tetap berdasarkan nilai wajarnya
- b. Amortisasai atas selisih antara biaya perolehan dan bagian investor atas nilai wajar aktiva netto yang dapat diidentifikasi.
- c. Penyamaan kebijakan akuntansi untuk transaksi dan peristiwa yang sama (bila tidak dimungkinkan, harus diungkapkan)

Pernyataan PSAK No. 22 menyatakan bahwa PSAK No.22 membedakan penggabungan usaha sebagai akuisisi dan penyatuan kepemilikan. Suatu akuisisi akan terjadi, bila salah satu perusahaan memperoleh kendali atas perusahaan lain, yang diasumsikan terjadi bila salah satu perusahaan yang bergabung memperoleh lebih dari 50% dari hak suara pada perusahaan lain. Hal ini dimaksudkan untuk adanya pernyataan yang valid terhadap aktiva dan kewajiban dari masing-masing entitas menuju proses penyatuan kepemilikan yang nantinya akan berada pada satu manajemen.

V. DAFTAR KEPUSTAKAAN

Backer, Richard. AKUNTANSI KEUANGAN LANJUTAN, Penernit salemba Empat, 2012

Beams, Floyd A, AKUNTANSI KEUANGAN LANJUTAN , Penerbit Erlangga, 2010

Bragg, Steven M, PANDUAN IFRS, Penerbit Indeks, 2011

Purba, Marisi P, AKUNTANSI PENGGABUNGAN USAHA, PT.Graha Ilmu Yogyakarta, 2004

Pernyataan Standar Akuntansi (PSAK) No. 15 “ Akuntansi Investasi Pada Perusahaan Asosiasi” Ikatan Akuntansi Indonesia 2015

Pernyataan Standar Akuntansi (PSAK) No. 22 “ Akuntansi Penggabungan Usaha” Ikatan Akuntansi Indonesia 2015

Pernyataan Standar Akuntansi (PSAK) No. 65 “ Laporan Keuangan Konsolidasi” Ikatan Akuntansi Indonesia 2015