BAB 4

KONSOLIDASI PADA ANAK PERUSAHAAN YANG DIMILIKI PENUH

Laporan keuangan konsolidasi dan laporan keuangan yang tidak dikonsolidasi disusun dengan menggunakan prinsip akuntansi berlaku umum yang sama. Aspek unik dari laporan keuangan konsolidasi adalah laporan keuangan tersebut menyajikan hasil operasi dan posisi keuangan dari dua atau lebih entitas legal yang terpisah menjadi satu laporan keuangan untuk entitas ekonomi secara keseluruhan. Untuk mencapai hal tersebut, proses konsolidasi memerlukan prosedur untuk mengeliminasi semua transaksi kepemilikan antarperusahaan dan transaksi antarperusahaan.

PROSEDUR KONSOLIDASI

Prosedur konsolidasi, termasuk penggunaan kertas kerja, dibuat untuk menggabungkan akun-akun dari induk dan anak-anak perusahaan sehinggatampak sebagai entitas tunggal. Titik awal persiapan pembuatan laporan keuangan konsolidasi adalah pembukuan dari masing-masing entitas terpisah. Karena entitas konsolidasi tidak memiliki pembukuan, seluruh nilai yang tertera dalam laporan konsolidasi aslinya terdapat di pembukuan induk perusahaan atau anak perusahaan atau kertas kerja konsolidasi.

Istilah anak perusahaan didefinisikan sebagai “sebuah entitas dimana entitas lain dikenal sebagai induk yang memiliki hak pengendali finansial”. Induk perusahaan dapat memiliki seluruh atau sebagian saham biasa anak perusahaan, tetapi setidaknya syarat mayoritas kepemilikan diharuskan dalam penyajian laporan keuangan konsolidasi. Sebagian besar, tapi tidak seluruhnya, anak perusahaan dimiliki seluruhnyaoleh induk perusahaan.

Karena sebagian besar anak perusahaan dimilliki seluruhnya oleh induk perusahaan, bab ini diawali dengan pembahasan secara mendalam prosedur konsolidasi yang berfokus pada prosedur terhadap anak perusahaan yang dimiliki seluruhnya. Bab ini diawali dengan prosedur konsolidasi dasar yang diterapkan untuk menyusun neraca konsolidasi sesaat setelah terbentuknya hubungan induk dan anak perusahaan, dan mengenalkan penggunaan kertas kerja sederhana untuk bagian neraca saja. Kemudian pembahasan bergerak pada penyusunan laporan keuangan secara penuh untuk periode berikutnya dan penggunaan kertas kerja tiga bagian yang dirancang untuk membantu penyusunan laporan laba rugi, saldo laba, dan neraca konsolidasi.

KERTAS KERJA KONSOLIDASI

Kertas kerja konsolidasi merupakan mekanisme ytang efisien untuk menggabungkan akun-akun dari perusahaan yang terpisah yang akan dikonsolidasi dan untuk menyesuaikan saldo gabungan menjadi angka yang akan dilaporkan seakan-akan semua perusahaan yang dikonslidasi tersebut adalah

perusahaan tunggal. Perlu diingat bahwa tidak terdapat pembukuan untuk entitas konsolidasi. Induk perusahaan dan anak-anak perusahaannya, sebagai entitas legal dan akuntansi terpisah, masing-masing mempunyai pembukuan terpisah. Pada saat penyusunan laporan keuangan konsolidasi, saldo akun diambil dari pembukuan terpisah induk perusahaan dan tiap anak perusahaan kemudian dimasukkan dalam kertas kerja konsolidasi. Laporan keuangan konsolidasi disusun, setelah semua penyesuaian dan eliminasi, dari saldo yang terdapat dalam kertas kerja konsolidasi.

FORMAT KERTAS KERJA

Format dasar dari kertas kerja konsolidasi ditunjukkan dalam figur4-1. Nama-nama akun dari perusahaan yang dikonsolidasi disajikan di kollom pertama dari kertas kerja. Saldo akun dari pembukuan atau neraca percobaan dari masing-masing perusahaan disajikan di kolom berikutnya, dengan kolom terpisah untuk tiap perusahaan yang dikonsolidasi. Ayat jurnal dibuat dalam kolom dengan nama ayatjurnal eliminasi untuk menyesuaikan atau mengeliminasi saldo, sehingga akun akan menghasilkan angka yang akan muncul dalam laporan keuangan jika semua perusahaan yang dikonsolidsi merupakan perusaahan tunggal. Saldo dalam kolom terakhir didapat dengan menjumlahkan mendatar semua angka yang ada untuk masing-masing akun. Saldo ini merupakan angka yang akan muncul dalam laporan keuangan konsolidasi.

KARAKTERISTIK AYAT JURNAL ELIMINASI

Ayat jurnal eliminasi (eliminating entries) digunakan dalam kertas kerja konsolidasi untuk menyesuaiakan total saldo akun dari perusahaan-perusahaan yang dikonsolidasi yang terpisah untuk mencerminkan angka yang akan muncul jika semua perusahaan yang secara legal terpisah tersebut merupakan perusahaan tunggal. Ayat jurnal eliminasi hanya muncul di kertas kerja konsolidasi dan tidak memengaruhi pembukuan perusahaan-perusahaan terpisah tersebut.

Perusahaan-perusahaan yang akan dikonsolidasi mencatat sebagian besar transaksinya dalam suatu periode tanpa terpengaruh dengan entitas konsolidasi. Transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa cenderung dicatat dengan cara yang sama dengan transaksi bukan

FIGUR 4-1

Nama Pos	Data Neraca Percobaan		Ayat Jurnal eliminasi		Konsolidasi
	Induk	Anak	Debit	Kredit	
			Arus Kerja		

Hubungan istimewa, walaupun transaksi antar perusahaan dapat dicatat pada akun terpisah atau dbuat catatan lain untuk mempengaruhi eliminasi antarperusahaan yang dibuat kemudian. Tiap perusahaan yang akan dikonsolidasi seperti biasanya juga tetap membuat ayat jurnal penyesuaian dan ayat jurnal penutup pada akhir periode. saldo yang dihasilkan akan dimasukkan dalam kertas kerja konsolidasi dan digabungkan untuk mendapatkan total angka konsolidasi. Ayat jurnal eliminasi digunakan dalam kertas kerja untuk menaikkan atau menurunkan total saldo gabungan dari masing-masing akun sehingga hanya transaksi dengan pihak eksternal saja yang akan tercermin dalam angka konsolidasi.

Ada beberapa ayat jurnal eliminasi yang diperlukan pada akhir dari suatu periode tetapi tidak diperlukan diakhir periode-periode berikutnya. Sebagai contoh, pinjaman dari induk perusahaann ke anak perusahaan pada bulan Desember 20X1, dilunasi pada bulan Februari 20X2. Beberapa ayat jurnal eliminasi diperlukan di dalam kertas kerja konsolidasi tiap kali laporan keuangan konsolidasi disusun untuk beberapa periode. sebagai contoh, jika induk perusahaan menjual tanah ke anak perusahaan dengan harga lebih tinggi Rp 5.000.000 dari harga perolehan tanah tersebut, ayat jurnal kertas kerja diperlukan untuk mengurangi saldo tanah sebesar Rp5.000.000 tiap kali neraca konsolidasi disusun selama anak perusahaan masih memiliki tanah tersebuut. Penting untuk diingat bahwa karena ayat jurnal eliminasi tidak dibuat dalam pembukuan perusahaan mana pun, maka ayat jurnal tersebut tidak terbawa dari satu periode ke periode berikutnya.

SUSUNAN NERACA KONSOLIDASI SESAAT SETELAH AKUISISI KEPEMILIKAN PENUH

Kondisi konsolidasi yang paling sederhana terjadi jika laporan keuangan dari perusahaan-perusahan hubungan istimewa dikonsolidasi sesaat setelah timbulnya hubungan induk perusahaan melalui penggabungan usaha atau melalui pembentukan anak perusahaan baru, contoh berkelanjutan berikut mengilustrasikan penyusunan neraca konsolidasi dalam berbagai situasi yang mengkin timbul dari penggabungan usaha. Pada setiap contoh, PT Induk membeli seluruh atau sebagian saham milik PT anak pada tanggal 1 Januari 20X1 dan sesaat setelahnya langsung menyusun neraca konsolidasi. Neraca terpisah dari kedua perusahaan sesaat sebelum penggabungan usaha disajikan pada figur 4-2.

KEPEMILIKAN PENUH DIBELI PADA NILAI BUKU

Dalam contoh pertama, PT Induk membeli semua saham biasa beredar dari PT Anak seharga Rp 300.000.000. pada tanggal penggabungan usaha, nilai wajar dari masing-masing aset dan kewajiban PT anak sama dengan nilai buku yang disajikan pada Fgur 4-2. Karena PT Induk mengakuisisi semua saham biasa PT Anak dan PT Anak hanya mempunyai satu jenis saham beredar, maka total nilai buku saham yang diakuisisipemegang saham PT Anak (Rp200.000.000+Rp100.000.000). harga beli sebesar Rp300.000.000 sama dengan nilai buku dari saham yang diakuisisi. Situasi kepemilikan ini dapat digambarkan:

Biaya perolehan		Rp300.000.000
Nilai Buku		
Saham Biasa- PT Anak	Rp200.000.000	
Saldo Laba- PT Anak	Rp100.000.000	
	Rp300.000.000	
Bagian PT Induk	x	1,00
		(Rp300.000.000)
Perbedaan antara nilai buku dan harga perolehan		Rp0

PT Induk mencatat akuisisi saham dipembukuannya pada tanggal penggabungan usaha dengan ayat jurnal sebagai berikut.

1 Januari 20X1

Investasi pada saham PT Anak	300.000.000	

Kas 300.000.000

Mencatat Pembelian Saham PT Anak

Laporan keuangan terpisah PT Induk dan PT Anak sesaat setelah penggabungan usaha disajikan pada Figur 4-3. Neraca PT Anak pada Figur 4-3 sama dengan neraca pada Figur 4-2, tetapi neraca PT Induk berubah untuk mencerminkan pengurangan kas sebesar Rp300.000 dan mencatat investasi pada Saham PT Anak dengan niali yang sama. Perhatikan bahwa kas Rp300.000.000 dibayarkan kepada pemegang saham PT Anak dan bukan kepada perusahaan itu senidri. Sehingga kas yang dibayarkan tidak ada lagi dalam entitas konsolidasi.

KERTAS KERJA KONSOLIDASI

Kertas kerja untuk penyusunan neraca konsolidasi sesaat setelah akuisisidisajikan pada figur 4-4. Dua kolom pertama dari kertas kerja pada figur 4-4 adalah saldo akun yang diambil dari pembukuan PT Induk dan PT Anak yang disajikan pada figur 4-3. Saldo dari akun-akun yang sama ditempatkan bersebelahan sehingga saldo tersebut dapat ditambahkan bersama-sama. Jika terdapat lebih dari dua perusahaan dikonsolidasi, kolom terpisah akan dimasukkan dalam kertas kerja untuk tiap tambahan anak perusahaan.

Cara penempatan akun-akun di kertas kerja adalah menempatkan akun-akun yang memiliki saldo kredit dibagian bawah. Total saldo debit dan kredit harus sama untuk tiap saldo akun perusahaan dan saldo total konsolidasi.

Dua kolom dengan nama eliminasi pada figur 4-4 digunakan untuk menyesuaikan jumlah yang dilaporkan masing-masing perusahaan menjadi jumlah yang sesuai untuk laporan konsolidasi.

FIGUR 4-3

ASET		
Kas	50.000.000	50.000.000
Piutang usaha	75.000.000	50.000.000
Persediaan	100.000.000	60.000.000
Tanah	175.000.000	40.000.000
Bangunan dan Peralatan	800.000.000	600.000.000
Akumulasi penyusutan	(400.000.000)	(300.000.000)
Investasi pada saham PT	300.000.000	

Anak		
TOTAL ASET	Rp 1.100.000.000	Rp 500.000.000
KEWAJIBAN DAN EKUITAS		
Utang usaha	Rp100.000.000	Rp100.000.000
Utang obligasi	200.000.000	Rp100.000.000
Saham biasa	500.000.000	200.000.000
Saldo laba	300.000.000	Rp100.000.000
TOTAL KEWAJIBAN & EKUITAS	Rp 1.100.000.000	Rp 500.000.000

FIGUR 4-4

KERTAS KERJA UNTUK NERACA KONSOLIDASI, 1 JANUARI 20X1 TANGGAL PENGGABUNGAN USAHA, 100% PEMBELIAN PADA NILAI BUKU

POS	PT INDUK	PT ANAK	ELIMINASI		
			DEBIT	KREDIT	KONSOLIDASI
Kas	50.000.000	50.000.000			100.000.000
Piutang usaha	75.000.000	50.000.000			125.000.000
Persediaan	100.000.000	60.000.000			160.000.000
Tanah	175.000.000	40.000.000			215.000.000
Bangunan dan peralatan	800.000.000	600.000.000			1.400.000.000
Investasi	300.000.000			300.000.000	
Total debit	1.500.000.000	800.000.000			2.000.000.000
Akumulasi penyusutan	400.000.000	300.000.000			700.000.000
Utang usaha	100.000.000	100.000.000			200.000.000
Utang obligasi	200.000.000	100.000.000			300.000.000

Saham biasa	500.000.000	200.000.000	200.000.000		500.000.000
Saldo laba	300.000.000	100.000.000	100.000.000		300.000.000
Total kredit	1.500.000.000	800.000.000	300.000.000	300.000.000	2.000.000.000

Semua eliminasi yang dibuat dalam kertas kerja dibuat dalam format jurnal berpasangan (double-entry) jumlah didebit untuk tiap ayat jurnal harus sama dengan jumlah kredit. Semua bagian dari ayat jurnal eliminasi yang sama "dimasukkan" dengan nomor atau simbol lain yang sama sehingga semua ayat jurnal dapat diidentifikasi. Setelah kertas kerja selesai dibuat, total debit dalam kolom eliminasi debit harus sama dengan total kredit dalam kolom eliminasi kredit. Setelah semua ayat jurnal yang diperlukan dimasukkan dalam laporan eliminasi, jumlahkan secara mendatar masing-masing akan untuk menghasilkan angka total konsolidasi.

Ayat Jurnal Eliminasi Investasi

Satu-satunya ayat jurnal eliminasi dalam kertas kerja pada figur 4-4 adalah ayat jurnal yang diperlukan untuk mengeliminasi akun investasi pada saham PT Anak dan akun ekuitas pemegang saham anak perusahaan. Hal ini dilakukan dengan membuat ayat E(2) dalam kertas kerja.

E(2)	Saham Biasa- PT Anak Saldo Laba Investasi pada Saham PT Anak	200.000.000 100.000.000 300.000.000

Perlu diingat bahwa ayat jurnal tersebut dibuat dalam kertas kerja konsolidasi, bukan dalam pembukuan perusahaan dan anak perusahaan, dan disajikan di sini dalam format jurnal umum untuk tujuan pengajaran saja.

Akun investasi nharus dieliminasi karena, dari sudut pandang entitas tunggal, suatu perusahaan tidak dapat memiliki investasi dalam dirinya sendiri. saham anak perusahaan dan akun ekuitas pemegang saham terkait harus dieliminasi karena saham anak perusahaan dimiliki semuanya di dalam entitas konsolidasi dan tidak ada klaim pihak luar.

Dari sudut pandang yang berbeda, akun investasi dalam pembukuan induk perusahaan dapat dianggap sebagai akun tunggal yang mencerminkan investasi induk perusahaan dalam aset anak perusahaan, yang disebut konsolidasi satu baris (*one-line consolidation*). Dalam konsolidasi penuh, masing-masing aset dan kewajiban induk perusahaan. Memasukkan aset neto anak perusahaan, seperti

yang tercermin dalam saldo akun investasi, dan masing-masing aset dan kewajiban anak perusahaan menyebabkan penghitungan ganda dari aset yang sama. Karena itu, akun investasi dieliminasi dan tidak terbawa dalam neraca konsolidasi.

Neraca Konsolidasi

Nerac konsolidasi yang disajikan pada figur 4-5 disusun langsung dari kolom terakhir yang terdapat di kertas kerja konsolidasi pada figur 4-4. Total saldo debit dan kredit dalam neraca tersebut berbeda dengan total debit dan kredit dalam kertas kerja karena akun kontra aset termasuk dalam kolomkredit dalam kertas kerja tetapi digabungkan dengan aset terkait dalam neraca konsolidasi. Karena belum ada transaksi yang terjadi antara tanggal penggabungan usaha dan tanggal penyusunan neraca konsolidasi, bagian ekuitas pemegang saham dari neraca konsolidasi sama dengan ekuitas pemegang saham PT Induk pada figur 4-2.

Kepemilikan Penuh Dibeli di Atas Nilai Buku

Harga saham suatu perusahaan dipengaruhi oleh berbagai faktor, termasuk nilai aset neto, kemampuan laba (earning power) perusahaan, dan kondisi pasar secara umum. Pada saat suatu perusahaan membeli perusahaan lain, tidak ada alasan untuk mengaharapkan harga beli akan sama dengan nilai buku saham yang diakuisisi. Proses yang digunakan untuk menyusun neraca konsolidasi hanya sedikit lebih sulit pada saat 100% saham perusahaan dibeli pada harga yang berbeda dengan nilai bukunya.

Untuk mengilustrasikan pembelian anak perusahaan pada harga lebih tinggi dari nilai buku, asumsikan bahwa PT Induk membeli semua saham biasa beredar PT Anak seharga Rp340.000.000 tunai pada tanggal 1 Januari 20X1. Dalam pembelian tersebut, PT Induk membayar Rp40.000.000 lebih tinggi dari nilai buku saham tersbut. Situasi kepemilikan yang dihasilkan dari pembelian tersebut dapat digambarkan sebagai berikut.

Biaya perolehan
Rp340.000.000

Nilai Buku

Saham Biasa- PT Anak Rp200.000.000

Saldo Laba- PT Anak	Rp100.000.000	
	Rp300.000.000	
Bagian PT Induk	x1,0	(Rp300.000.000)
Perbedaan antara nilai buku dan harga perolehan		Rp40.000.000

FIGUR 4-5

Neraca Konsolidasi, 1 Januari 20X1, Tanggal Penggabungan Usaha; 100% Pembelian Pada Nilai Buku

PT Induk dan Anak Perusahaan Neraca Konsolidasi 1 Januari 20X1			
Aset		**Kewajiban**	
Kas	Rp 100.000.000	Utang Usaha	Rp 200.000.000
Piutang Usaha	125.000.000	Utang Obligasi	300.000.000
Persediaan	160.000.000		
Tanah	215.000.000	Ekuitas Pemegang Saham	
Bangunan dan Peralatan	1.400.000.000	Saham Biasa	500.000.000
Ak. Penyusutan	(700.000.000)	Saldo Laba	300.000.000
Total Aset	Rp 1.300.000.000	Total Kewajiban & Ekuitas	Rp 1.300.000.000

PT Induk mencatat akuisisi saham tersebut dengan ayat jurnal sebagai berikut

1 Januari 20X1

(3)	Investasi pada Saham PT Anak	340.000.000	
	Kas		340.000.000
	Mencatat Pembelian saham PT Anak		

Dalam suatu penggabungan usaha, harga beli harus dialokasikan ke aset dan kewajiban yang diakuisisi. Karena itu, jumlah penuh yang dibayar oleh PT Induk harus dialokasikan ke aset dan kewajiban tertentu atau ke *goodwill* pada saat penyusunan laporan keuangan konsolidasi.

Prosedur kertas kerja yang digunakan untuk menyesuaikan menjadi angka konsolidasi yang seharusnya mengikuti pola yang konsisten dengan yang dijelaskan sebelumnya. Ayat jurnal pertama yang dibuat dalam tiap kasus adalah eliminasi akun investasi induk perusahaan dan tiap akun ekuitas pemegang saham anak perusahaan. Pada saat harga lebih tinggi dari nilai buku yang dieliminasi, ayat jurnal eliminasi yang pertama termasuk debit ke dalam akun kliring untuk menyamakan antara jumlah debit dan kredit. Akun kliring tersebut disebut diferensial pembelian (purchase differential). Diferensial merupakan selisih antara biaya perolehan investasi yang dicatat di pembukuan induk perusahaan dengan nilai buku saham yang diakuisisi berdasarkan akun ekuitas pemegang saham anak perusahaan.

Ayat jurnal kertas kerja untuk mengeliminasi akun investasi PT Induk dan akun ekuitas pemegang saham PT Anak adalah sebagai berikut.

E(4)	Saham Biasa- PT Anak Saldo Laba Diferensial Investasi pada Saham PT Anak Mengeliminasi Saldo Investasi	200.000.000 100.000.000 40.000.000 340.000.000

Saldo yang dialokasikan ke akun diferensial dalam ayat jurnal eliminasi awal tersebut berikutnya akan dinolkan melalui satu atau lebih ayat jurnal tambahan. Ayat jurnal tambahan tersebut akan menyesuaikan berbagai saldo akun untuk mencerminkan nilai wajar aset dan kewajiban anak perusahaan pada saat induk perusahaan mengakuisisi anak perusahaan dan untuk memunculkan *goodwill* jika ada.

Perlakuan Diferensial Positif

Ada beberapa alasan mengapa harga beli saham suatu perusahaan lebih tinggi dari nilai buku saham tersebut, yaitu:

1. Kesalahan dan penghilangan dari pembukuan anak perusahaan

2. Selisih lebih nilai wajar di atas nilai buku dari aset neto anak perusahaan yang dapat diidentifikasi.
3. Keberadaan *goodwill.*

Kesalahan dan Penghilangan dari Pembukuan Anak Perusahaan

Pemeriksaan atas pembukuan perusahaan yang diakuisisi dapat mengungkapkan adanya kesalahan yang substansial. Dalam beberapa kasus, perusahaan yang diakuisisi mungkin telah membebankan bukan mengkapitalisasi aset atau, untuk alasan lain, menghilangkannya dari pembukuan. Perusahaan yang diakuisisi yang sebelumnya merupakan perusahaan tertutup mungkin tidak mengikuti prinsip akuntansi yang berlaku umum dalam pencatatan akuntansinya. Dalam beberapa kasus, kesalahan atau penghilangan disebabkan semata-mata karena pencatatan yang tidak memadai.

Jika terdapat kesalahan dan penghilangan tersebut, harus dilakukan koreksi langsung di pembukuan anak perusahaan pada tanggal akuisisi. Koreksi ini diperlukan sebagai penyesuaian periode sebelumnya sesuai dengan PSAK No. 25 “Laba atau rugi Neto Periode Berjalan, Kesalahan Mendasar, dan Perubahan Prinsip Akuntansi” (PSAK No. 25). Setelah pembukuan anak perusahaan dinyatakan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, maka tidak ada lagi bagian dierensial yang disebabkan karena adanya kesalahan atau penghilangan tersebut.

Selisih Lebih Nilai Wajar di Atas Nilai Buku dari Aset Neto Anak Perusahaan yang Dapat Diidentifikasi

Nilai wajar aset suatu perusahaan merupakan faktor penting dalam penentuan harga beli keseluruhan suatu perusahaan. Dalam banyak kasus, nilai wajardari aset neto perusahaan yang diakuisisi lebih tinggi dari nilai bukunya. Akibatnya, harga lebih tinggi dari nilai buku saham yang diakuisisi. Prosedur yang digunakan untuk menyusun neraca konsolidasi harus menghasilkan pelaporan semua aset dan kewajiban dari perusahaan yang diakuisisi berdasarkan nilai wajar pada tanggal akuisisi. Penilaian ini dapat dicapat dengan salah satu dari dua cara (1) aset dan kewajiban anak perusahaan direvaluasi langsung pada pembukuan anak perusahaan atau (2) dasar akuntansi dari anak perusahaan tetap dipertahankan dan revaluasi dilakukan tiap periode dalam kertas kerja konsolidasi.

Revaluasi aset dan kewajiban pada oembukuan anak perusahaan umumnya merupakan cara yang paling sederhana jika semua saham biasa anak perusahaan diakuisisi. Di lain pihak, umumnya tidak sesuai untuk merevaluasi aset dan kewajiban pada pembukuan anak perusahaan jika terdapat kepemilikan minoritas

yang signifikan dalam anak perusahaan. Dari sudut pandang kepemilikan minoritas, anak perusahaan adalah perusahaan yang berkelanjutan, dan dasar akuntansi tidak boleh berubah. Kondisi yang lebih sulit adalah pada situasi dimana induk perusahaan mengakuisisi semua saham biasa anak perusahaan tetapi tetap mengeluarkan laporan keuangan terpisah anak perusahaan untuk pemegang saham obligasi atau saham preferen anak perusahaan. Revaluasi aset dan kewajiban anak perusahaan langsung pada pembukuan anak perusahaan disebut push-accounting, tapi pendekatan ini tidak diperkenankan dalam PSAK 4.

Jika aset dan kewajiban langsung direvaluasi dalam pembukuan anak perusahaan, maka tidak lagi ada bagian diferensial yang terkait. Akan tetapi, jika aset dan kewajiban tidak direvaluasi dalam pembukuan anak perusahaan, maka diperlukan ayat jurnal untuk merevaluasi aset tersebut dan mengalokasikan diferensial dalam kertas kerja konsolidasi tiap kali laporan keuangan konsolidasi disusun, selama aset terkait masih dimiliki.

Pada contoh yang dijelaskan sebelumnya, PT Induk mengakuisisi semua saham PT Anak seharga Rp 340.000.000 menimbulkan diferensial debit sebesar Rp40.000.000. dalam neraca konsolidasi yang disusun sesaat setelah akuisisi, ayat jurnal investasi yang muncul dalam kertas kerja konsolidasi adalah (sebagaimana dijelaskan sebelumnya):

E(4)	Saham Biasa- PT Anak Saldo Laba Diferensial Investasi pada Saham PT Anak Mengeliminasi Saldo Investasi	200.000.000 100.000.000 40.000.000 340.000.000

Jika nilai wajar tanah PT Anak ditentukan lebih besar Rp40.000.000 dari nilai buku, dan nilai wajar semua aset dan kewajiban lain sama dengan nilai bukunya, seluruh jumlah diferensial dialokasikan ke tanah anak perusahaan. Alokasi diferensial ini dibuat dalam kertas kerja konsolidasi dengan ayat jurnal berikut.

E (5)	Tanah Diferensial Mengalokasikan diferensial ke tanah	40.000.000 40.000.000

Kertas kerja konsolidasi yang mencerminkan alokasi diferensial ke tanah anak perusahaan diilustrasikan dalam Figur 4-6. Kertas kerja tersebut berdasarkan data pada Figur 4-2 dan harga beli Rp340.000.000 untuk saham PT Anak.

Jumlah yang dilaporkan dalam neraca konsolidasi adalah angka yang berasal dari kolom konsolidasi dalam kertas kerja pada figur 4-6. Tanah dimasukkan dalam neraca konsolidasi senilai Rp255.000.000, jumlah tercatat dalam pembukuan PT Induk (Rp175.000.000) ditambah dengan jumlah tercatat dalam pembukuan PT Anak (Rp40.000.000) ditambah diferensial yang mencerminkan peningkatan nilai tanah PT Anak (Rp40.000.000).

Contoh ini cukup sederhamna dimana alokasi diferensial ke tanah dapat di buat lanhgsung dalam ayat jurnal eliminasi E(4) tanpa menggunakan akun kliring diferensial. Akan tetapi dalam praktiknya diferensial sering terkait dengan lebih dari satu aset, dan alokasi diferensial dapat lebih kompleks dari contoh tersebut. Kemungkinan kesalahan, klerikal dapat dikurangi dalam situasi kompleks tersebut dengan membuat dua ayat jurnal terpisah dibandingkan hanya membuat satu ayat jurnal yang rumit.

Keberadaan Goodwill

Pada saat suatu perusahaan membeli anak perusahaan pada harga di atas total nilai wajar aset neto anak perusahaan yang dapat diidentifikasi, tambahan pembayaran tersebut biasanya diperlakukan sebagai pembayaran untuk kemampuan lama lebih tinggi (excess earning power) perusahaan yang diakuisisi, yang disebut "goodwill". Karena itu, setelah aset anak perusahaan yang dapat diidentifikasi telah dinyatakan pada nilai wajar, sisa diferensial debit akan dialokasikan sebagai goodwill.

Jika pada contoh PT Induk dan PT Anak nilai wajar aset dan kewajiban sama dengan nilai wajarnya, dan diferensial sebesar Rp40.000.000 dianggap merupakan pembayaran untuk goodwill, ayat jurnal eliminasi berikut diperlukan dalam kertas kerja konsolidasi.

E(6)	Goodwill	40.000.000	
	Diferensial		40.000.000
	Mengalokasikan diferensial ke goodwill		

Kertas kerja konsolidasi akan tampak seperti dalam figur 4-6 kecuali ayat jurnal eliminasi E(6) akan menggantikan ayat jurnal eliminasi E(5). *Goodwill* sebesar Rp40.000.000, yang tidak muncul dalam pembukuan PT Induk atau PT Anak, akan muncul dalam neraca konsolidasi sesaat setelah konsolidasi.

Dulu beberapa perusahaan memasukkan ke dalam goodwill bagian dari harga beli yang terkait dengan aset tak berwujud yang dapat diidentifikasi. Perlakuan ini tidak dapat dibenarkan dan bagian dari harga beli yang terkait dengan aset tak berwujud yang timbul dari hak konstraktual atau legal atau dapat dipisahkan dari entitas harus dialokasikan ke aset terkait tersebut.

Ilustrasi Perlakuan Diferensial Debit

Dalam banyak situasi, diferensial terkait dengan beberapa aset dan kewajiban yang berbeda. untuk mengilustrasikan alokasi diferensial ke berbagai aset dan kewajiban, asumsikan bahwa nilai buku dan nilai wajar aset dan kewajiban PT Anak adalah sebaimana disajikan dalam Figur 4-7. Nilai wajar persediaan dan tanah lebih tinggi dari nilai bukunya, sedangkan nilai wajat bangunan dan peralatan lebih rendah daripada nilai bukunya.

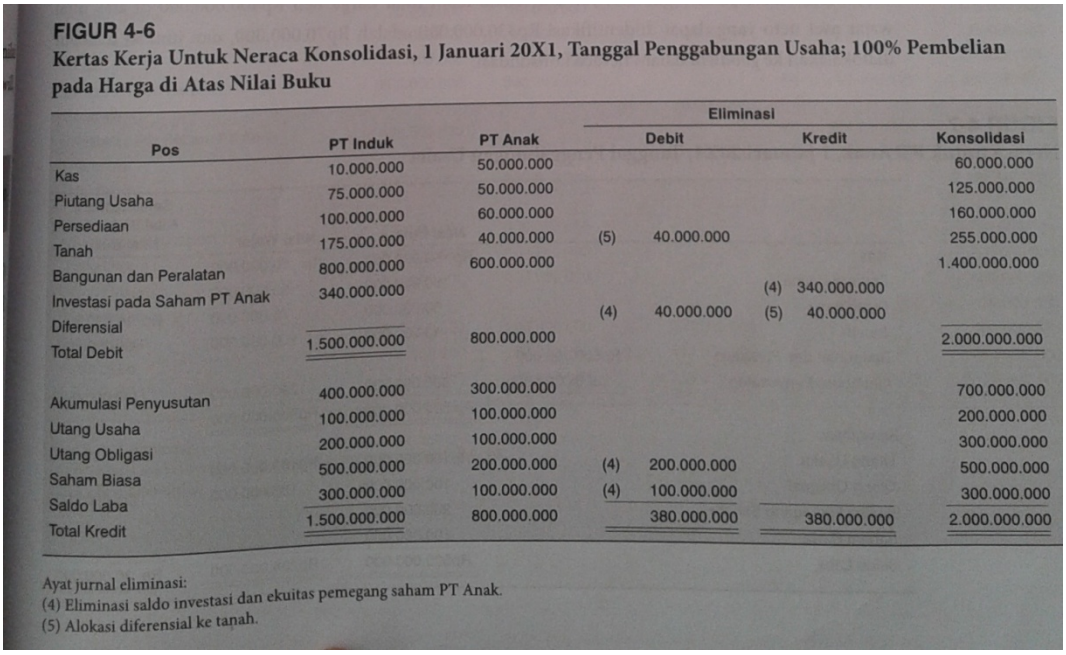
Harga obligasi berfluktuasi jika ada perubahan tingkat bunga. Pada contoh ini, nilai utang obligasi PT Anak lebih tinggi dari nilia bukunya. Hal ini, mengindikasikan bahwa tingkat bunga nominal obligasi lebih tinggi dari tingkat bunga pasar saat ini dan karenanya, investor bersedia membayar harga lebih tinggi dari nilai nominal obligasi tersebut. Dalam penentuan harga beli untuk PT Anak, PT Induk harus menyadari bahwa perusahaan menanggung kewajiban untuk membayar pada tingkat bunga yang lebih tinggi dari tingkat bunga pasar dan akan membayar harga yang lebih rendah untuk PT Anak dibandingkan jika kewajiban tersebut mempunyai tingkat bunga yang lebih rendah. Oleh karena itu, laporan keuangan konsolidasi yang dihasilkan harus mengakui nilai wajar dari kewajiban PT Anak, bukan nilai bukunya.

Asumsikan bahwa PT Induk mengakuisisi semua saham biasa PT Anak seharga Rp400.000.000 pada tanggal 1 Januari 20X1, dengan mengeluarkan obligasi dengan tingkat bunga 9% dan nilai nominal Rp100.000.000 dan membayar tunai sebesar Rp300.000.000. situasi kepemilikan yang terjadi dapat digambarkan sebagai berikut.

Biaya perolehan Investasi		Rp400.000.000
Nilai Buku		
	Saham Biasa- PT Anak	Rp200.000.000
	Saldo Laba- PT Anak	Rp100.000.000
		Rp300.000.000

Bagian PT Induk	x1,0	(Rp300.000.000)
Perbedaan antara nilai buku dan harga perolehan		Rp100.000.000

FIGUR 4-6



FIGUR 4-6
Kertas Kerja Untuk Neraca Konsolidasi, 1 Januari 20X1, Tanggal Penggabungan Usaha; 100% Pembelian pada Harga di Atas Nilai Buku

Pos	PT Induk	PT Anak	Eliminasi Debit		Eliminasi Kredit		Konsolidasi
Kas	10.000.000	50.000.000					60.000.000
Piutang Usaha	75.000.000	50.000.000					125.000.000
Persediaan	100.000.000	60.000.000					160.000.000
Tanah	175.000.000	40.000.000	(5)	40.000.000			255.000.000
Bangunan dan Peralatan	800.000.000	600.000.000					1.400.000.000
Investasi pada Saham PT Anak	340.000.000				(4)	340.000.000	
Diferensial			(4)	40.000.000	(5)	40.000.000	
Total Debit	1.500.000.000	800.000.000					2.000.000.000
Akumulasi Penyusutan	400.000.000	300.000.000					700.000.000
Utang Usaha	100.000.000	100.000.000					200.000.000
Utang Obligasi	200.000.000	100.000.000					300.000.000
Saham Biasa	500.000.000	200.000.000	(4)	200.000.000			500.000.000
Saldo Laba	300.000.000	100.000.000	(4)	100.000.000			300.000.000
Total Kredit	1.500.000.000	800.000.000		380.000.000		380.000.000	2.000.000.000

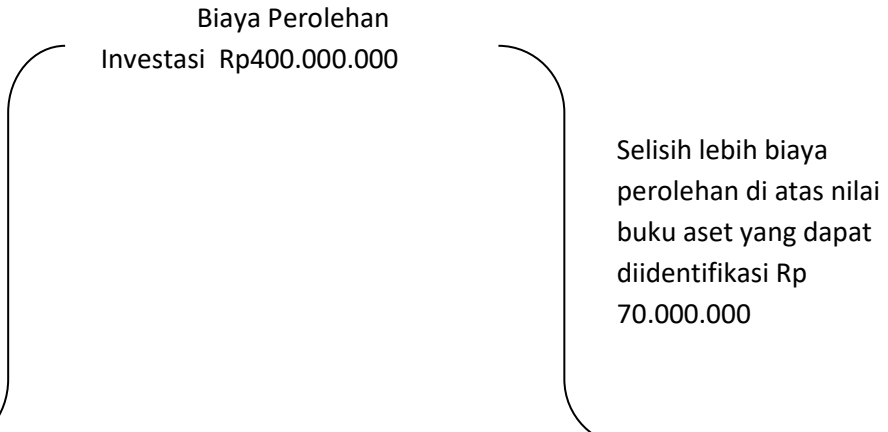
Ayat jurnal eliminasi:
(4) Eliminasi saldo investasi dan ekuitas pemegang saham PT Anak.
(5) Alokasi diferensial ke tanah.

PT Induk mencatat investasi pada pembukuannya dengan ayat jurnal berikut.

1 januari 20X1

(7)	Investasi pada Saham PT Anak	400.000.000	
	Utang Obligasi		100.000.000
	Kas		300.000.000
	Mencatat Pembelian saham PT Anak		

Hubungan antara total harga beli yang dibayarkan untuk saham PT Anak, nilai wajar aset neto, dan nilai buku aset neto PT Anak adalah sebagai berikut.



Total Diferensial
Rp100.000.000

Nilai aset aktiva neto yang dapat diidentifikasi Rp330.000.000

Selisih lebih nilai wajar di atas nilai buku aset yang dapat diidentifikasi Rp30.000.000

Nilai buku aset neto yang dapat diidentifikasi Rp300.000.000

Total harga beli sebesar Rp400.000.000 lebih tinggi Rp100.000.000 dibandingkan nilai buku aset neto PT Anak (aset Rp500.000.000 dikurangi kewajiban Rp200.000.000). sehingga terdapat diferensial pembelian sebesar Rp 100.000.000. total nilai wajar dari aset neto yang dapat diidentifikasi, yang diakuisisi dalam penggabungan usaha adalah, Rp330.000.000 (Rp565.000.000 – Rp235.000.000), berdasarkan data pada figur 4-7. Jumlah selisih lebih total harga beli Rp400.000.000 diatas nilai nwajar aset neto yang dapat diidentifikasi Rp330.000.000 adalah Rp70.000.000, dan jumlah tersebut dialokasikan ke *goodwill* dalam neraca konsolidasi.

FIGUR 4-7

FIGUR 4-7
Neraca untuk PT Anak, 1 Januari 20X1, Tanggal Penggabungan Usaha

		Nilai Buku	Nilai Wajar	Selisih antara Nilai Wajar dan Nilai Buku
Kas		Rp 50.000.000	Rp 50.000.000	
Piutang Usaha		50.000.000	50.000.000	
Persediaan		60.000.000	75.000.000	Rp 15.000.000
Tanah		40.000.000	100.000.000	60.000.000
Bangunan dan Peralatan	Rp600.000.000			
Akumulasi Penyusutan	(300.000.000)	300.000.000	290.000.000	(10.000.000)
		Rp 500.000.000	Rp565.000.000	
Kewajiban				
Utang Usaha		Rp100.000.000	Rp100.000.000	
Utang Obligasi		100.000.000	135.000.000	
Ekuitas Pemegang Saham		200.000.000		(35.000.000)
Saham Biasa		100.000.000		
Saldo Laba		Rp500.000.000	Rp235.000.000	Rp 30.000.000

Ayat jurnal eliminasi yang dimasukkan dalam kertas kerja konsolidasi dalam rangka penyusunan neraca konsolidasi sesaat setelah penggabungan usaha adalah sebagai berikut:

E(8)	saham biasa-PT Anak	200.000.000	
	Saldo laba	100.000.000	
	Diferensial	100.000.000	
	Investasi pada saham PT Anak		400.000.000
	Mengeliminasi saldo Investasi		
E(9)	Persediaan	15.000.000	
	Tanah	60.000.000	
	Goodwill	70.000.000	
	Bangunan dan Peralatan		10.000.000
	Premi utang obligasi		35.000.000
	Diferensial		100.000.000
	Mengalokasikan Diferensial		

Ayat jurnla tersebut dapat dilihat dalam figur 4-8. Walaupun ayat jurnal eliminasi E(9) lebih kompleks dibandingkan ayat jurnal eliminasi di contoh sebelumnya, tidak terdapat perbedaan konseptual. Dalam tiap kasus, hasil akhir adalah neraca konsoidasi dengan aset dan kewajiban anak perusahaan dinilai sebesar nilai wajar pada tanggal penggabungan usaha.

FIGUR 4-8

FIGUR 4-8
Kertas Kerja untuk Neraca Konsolidasi, 1 Januari 20X1, Tanggal Penggabungan Usaha; 100% Pembelian pada Harga di Atas Nilai Buku

Pos	PT Induk	PT Anak	Eliminasi	Debit		Kredit	Konsolidasi
Kas	50.000.000	50.000.000					100.000.000
Piutang Usaha	75.000.000	50.000.000					125.000.000
Persediaan	100.000.000	60.000.000	(9)	15.000.000			175.000.000
Tanah	175.000.000	40.000.000	(9)	60.000.000			275.000.000
Bangunan dan Peralatan	800.000.000	600.000.000			(9)	10.000.000	1.390.000.000
Goodwill			(9)	70.000.000			
Investasi pada Saham PT Anak	400.000.000				(9)	400.000.000	
Diferensial			(8)	100.000.000	(9)	100.000.000	
Total Debit	1.600.000.000	800.000.000					2.135.000.000
Akumulasi Penyusutan	400.000.000	300.000.000					700.000.000
Utang Usaha	100.000.000	100.000.000					200.000.000
Utang Obligasi	300.000.000	100.000.000					400.000.000
Premium Obligasi					(9)	35.000.000	35.000.000
Saham Biasa	500.000.000	200.000.000	(8)	200.000.000			500.000.000
Saldo Laba	300.000.000	100.000.000	(8)	100.000.000			300.000.000
Total Kredit	1.600.000.000	800.000.000		545.000.000		545.000.000	2.135.000.000

Ayat jurnal eliminasi:
(8) Eliminasi saldo investasi dan ekuitas pemegang saham PT Anak.
(9) Alokasi diferensial.

Kepemilikan Penuh Dibeli di Bawah Nilai Buku

Terdapat banyak kasus dimana perusahaan membeli saham biasa yang diperdagangkan di pasar modal pada harga lebih rendah dari nilai buku. Sering kali perusahaan-perusahaan tersebut dijadikan target utama akuisisi. Jika suatu perusahaan mengakuisisi saham perusahaan lain dengan harga dibawah nilai buku, terdapat beberapa alasan timbulnya diferensial negatif atau diferensial kredit, yaitu :

1. Kesalahan atau penghilangan dari pembukuan anak perusahaan.
2. Selisih lebih nilai buku di atas nilai wajar aset neto anak perusahaan yang dapat diidentifikasi.
3. Berkurangnya nilai goodwill yang dicatat sebelumnya.
4. Pembelian murah (bargin purchase).

Kesalahan Atau Penghilangan dari pembukuan anak perusahaan

Sebagaimana pada kasus terjadinya diferensial debit, kesalahan atau penghilangan pada pembukuan anak perusahaan harus dikoreksi langsung di pembukuan anak perusahaan. Hal ini sering menyebabkan timbulnya kewajiban yang sebelumnya belum diakui oleh anak perusahaan. Setelah dilakukan koreksi, tidak ada lagi bagian diferensial sehubungan dengan kesalahan atau penghilangan tersebut.

Selisih lebih nilai buku di atas nilai wajar aset neto anak perusahaan yang dapat diidentifikasi

Karena dalam penggabungan usaha semua aset dan kewajiban perusahaan yang diakuisisi dinilai berdasarkan nilai wajar pada tanggal penggabungan usaha, diperlukan penyesuaian untuk setiap aset dan kewajiban anak perusahaam yang dicatat pada nilai selain nilai wajar saat ini. Jika digunakan push-down accounting maka aset nilai wajar lebih kecil dari nilai bukunya diturunkan nilainya pada pembukuan anak perusahaan.

Berkurangnya nilai goodwill yang dicatat sebelumnya

Jika anak perusahaan mempunyai goodwill dalam pembukuannya dari penggabungan usaha yang dilakukan sebelumnya, diferensial kredit dapat mengindikasikan bahwa goodwill harus dihapusbukukan dari pembukuan anak perusahaan.

Pembelian murah (bargin purchase)

Dalam beberapa kasus, alasan timbulnya diferensial kredit mungkin tidak diketahui pasti. Slaah satu kemungkinannya adalah keberadaan "goodwill negatif" yang mengindikasikan aset neto anat perusahaan mempunyai nilai lebih rendah sebagai suatu going concern dibandingkan jika aset tersebut dijual satu-satu. Pandnagan lain menyatakan bahwa perusahaan pengakuisisi hanya melakukan pembelian murah (bargin purchase) . pandangan ini mengasumsikan bahwa untuk alasan apapun (misalnya penjualan terpaksa, kondisi pasar saham secara keseluruhan), anak perusahaan diakuisisi pada harga dibawah nilai estimasinya.

Jika terdapat diferensial kredit yang tidak teralokasi, PSAK mengharuskan goodwill negatif tersebut dialokasikan secara proporsional terhadap jumlah yang seharusnya akan dialokasikan ke semua aset yang diakuisisi kecuali kas dan setara kas , piutang usaha, persedian, instrumen Keuangan yang dilaporkan pada nilai wajar, aset yang akan dilepaskan melalui penjualan, dan aset pajak tangguhan. Sisa *goodwill* negatif akan diakui sebagai pendapatan yang ditangguhkan. Perlu diingat bahwa kewajiban dan sebagian besar aset lancar tidak mendapat alokasi bagian diferensial kredit yang tidak teralokasi, karena terdapat prinsip penilaian lain yang diutamakan untuk kewajiban dan aset tersebut. Sebagian besar kewajiban dinilai sebesar nilai tetap dari klaimnya atau sebesar nilai sekarang, sedangkan aset lancar biasanya sudah mempunyai nilai yang dapat direalisasi yang mudah untuk ditentukan.

Ilustrasi Perlakuan Diferensial Kredit

Menggunakan contohPT induk dan PT anak, asumsikan nilai buku dan nilai wajar dari aset dan kewajiban PT anak pada tanggal 1 januari 20X1 sebagaimana disajikan pada figur 4-9. PT induk membeli semua saham PT anak seharga Rp260.000.000. situasi kepemilikan yang terjadi adalah sebagai berikut.

	Biaya perolehan investasi		Rp.260.000.000
	nilai buku		
100%	saham biasa-PT anak		Rp.200.000.000
	Saldo laba-PT anak		100.000.000
			Rp.300.000.000
	Bagian PT induk	x	1,00
(300.000.000)			
	Perbedaan antara nilai buku dan harga perolehan		Rp
(40.000.000)			

FIGUR 4-9

Neraca untuk PT anak, 1 januari 20X1, tanggal penggabungan usaha.

	Nilai buku	nilai wajar	selisih antara Nilai wajar dan Nilai buku
Kas	Rp.50.000.000	Rp.50.000.000	
Piutang usaha	50.000.000	50.000.000	
Persediaan	60.000.000	60.000.000	
Tanah	40.000.000	45.000.000	Rp. 5.000.000
Bangunan dan peralatan	Rp.600.000.000		

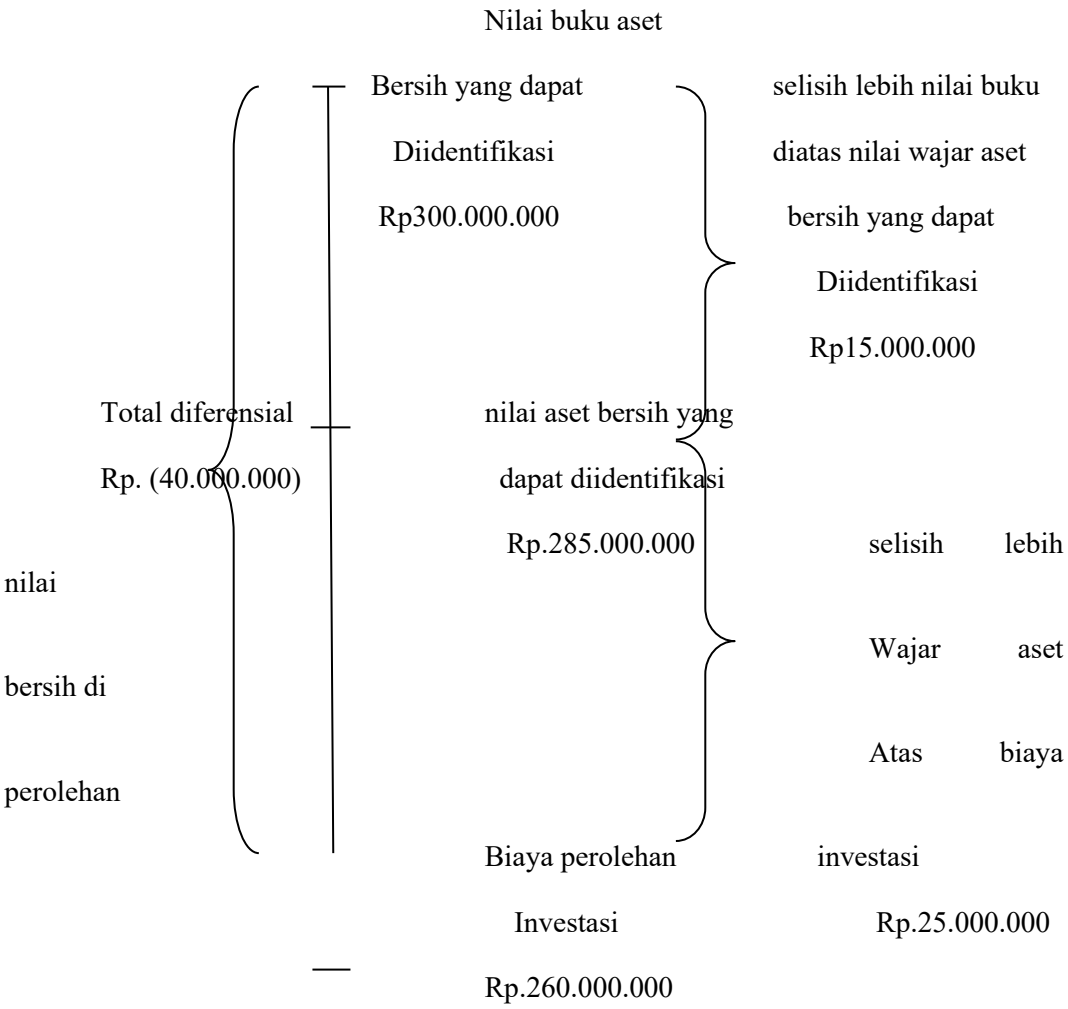
Akumulasi penyusutan	(300.000.000)	300.000.000	280.000.000	(20.000.000)
		Rp.500.000.000	Rp.485.000.000	
Kewajiban				
Utang usaha		Rp.100.000.000	Rp.100.000.000	
Utang obligasi		100.000.000	100.000.000	
Ekuitas pemegang saham		200.000.000		
Saham biasa		100.000.000		
Saldo laba		Rp.500.000.000	Rp.200.000.000	Rp. (15.000.000)

PT induk mencata investasinya di PT anak dengan ayat jurnal berikut pada pembukuannya.

1 januari 20X1

(10)	Investasi pada saham PT anak	260.000.000	
	Kas		260.000.000
	Mencatat pembelian saham PT anak		

Hungan antara total harga beli yang dibayarkan untuk saham PT anak, nilai wajar aset bersih, dan nilai buku aset bersih PT anak adalah sebagai berikut.



Jika neraca konsolidasi disusun sesaat setelah penggabungan usaha, maka ayat jurnal eliminasi berikut akan dibuat dalam kertas kerja konsolidasi sebagai berikut.

E(11)	saham biasa-Ptanak		200.000.000
	Saldo laba		100.000.000
		Investasi pada saham PT anak	260.000.000
		Diferensial	40.000.000

Meneliminasi saldo investasi

E(12)	Tanah	5.000.000	
	Diferensial	15.000.000	
	Bangunan dan peralatan		20.000.000

Mengalokasikan diferensial untuk menyatakan tanah dan bangunan dan peralatan PT anak pada nilai wajarnya

E(13)	Diferensial	25.000.000	
	Tanah		3.461.538
	Bangunan dan peralatan		21.538.482

Mengalokasikan sisa diferensial kredit

Harga beli (Rp.260.000.000) untuk saham PT anak lebih rendah Rp.40.000.000 dibanding nilai bukunya (Rp.300.000.000) sehingga menghasilkan diferensial kredit sebagaimana terlihat di ayat jurnal eliminasi E(11). Aset direvaluasi ke nilai wajarnya dalam ayat jurnal eliminasi E(12) menimbulkan diferensial kredit yang tidak teralokasi sebesar Rp.25.000.000. sisa diferensial kredit tersebut dialokasikan dalam ayat jurnal eliminasi E(13) terhadap aset tidak lancar PT anak sesuai dengan proporsi nilai wajar masing-masing. Alokasi diferensial dalam ayat jurnal kertas kerja E(12) dan E(13) dihitung sebagai berikut.

---

	nilai buku	penyesuaian awal ke nilai	nilai wajar	rasio alokasi	diferensial tidak pengurangan alokasi

		wajar		
teralokasi				
tanah	Rp40.000.000	Rp 5.000.000	Rp45.000.000	45/325 Rp(25.000.000) = Rp (3.461.538)
bangunan dan peralatan	300.000.000	(20.000.000)	280.000.000	280/325 (25.000.000) = (21.538462)
total	Rp340.000.000	Rp(15.000.000)	Rp325.000.000	Rp(25.000.000)

Kepemilikan Dibeli pada Harga Lebih Tinggi dari Nilai Buku dan Lebih Rendah dari Nilai Wajar

Pada beberapa kasus, seorang investor dapat membeli saham perusahaan lain pada harga lebih tinggi dari nilai buku saham tersebut tetapi lebih rendah dari nilai wajar aset bersih yang mendasari (*underlying net assets*). Walaupung situasi ini menimbulkan diferensial debit, jumlah selisih lebih nilai wajar aset bersih anak perusahaan diatas nilai bukunya lebih besar dari jumlah diferensial tersebut. Dalam konsolidasi, aset bersih pertama-tama direvaluasi ke nilai wajarnya pada tanggal penggabungan usaha. Kemudian perbedaan antara nilai wajar aset bersih yang diakuisisi dan biaya perolehan diperlakukan sebagai diferensial kredit dan dialokasikan sebagaimana dijelaskan sebelumnya.

PENYUSUNAN NERACA KONSOLIDASI SESAAT SETELAH AKUISISI KEPEMILIKAN

Pada bagian sebelumnya dalam bab ini dikenalkan prosedur yang digunakan untuk menyususn neraca konsolidasi pada tanggal konsolidasi. Selain neraca konsolidasi, juga diperlukan gambaran komprehensif tentang aktivitas entitas konsolidasi setelah akuisisi. Sebagai suatu entitas tunggal, seperangkat laporan keuangan dasar entitas konsolidasi terdiri dari neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan saldo laba, dan laporan arus kas.

Sementara itu, dibagian berikutnya akan menjelaskan prosedur yang digunakan untuk menyusun neraca, laporan laba rugi dan laporan saldo laba konsolidasi setelah tanggal akuisisi. Penyusunan laporan arus kas konsolidasi akan dibahas di bab 10.

Pembahasan diawali dengan konsep-konsep penting terkait laba bersih dan saldo laba konsolidasi, diikuti dengan deskripsi format kertas kerja yang digunakan untuk membantu penyiapan seperangkat penuh laporan keuangan

konsolidasi. Pembahasan selanjutnya terkait dengan prosedur spesifik yang digunakan untuk menyusun laporan keuangan gabungan setelah tanggal penggabungan.

Pada bab ini dan bab-bab selanjutnya, berfokus pada prosedur untuk konsolidasi ketika induk perusahaan melaporkan investasi saham di anak perusahaan menggunakan metode ekuitas. Jika induk perusahaan melaporkan investasinya menggunakan metode biaya, pendekatan umum untuk penyusunan laporan keuangan konsolidasi sama, tapi ada perbedaan untuk beberapa prosedur tertentu. Proses konsolidasi menggunakan metode ekuitas dibahas dilampiran 5A. Apapun metode yang digunakan induk perusahaan untuk mencatat investasi di anak perusahaan, laporan keuangan konsolidasi yang dihasilkan tetap sama karena investasi dan akun-akun terkait akan dieliminasi dalam proses konsolidasi.

Pendekatan yang diterapkan untuk menyiapkan satu set lengkap laporan keuangan konsolidasi setelah penggabungan usaha sama dengan yang digunakan dalam menyiapkan neraca konsolidasi sesaat setelah penggabungan usaha. Namun, selain aset dan kewajiban, ditambahkan juga penggabungan untuk pendapatan dan beban dari perusahaan-perusahaan yang bergabung. Dalam proses penggabungan, eliminasi harus dibuat kertas kerja konsolidasi sehingga laporan keuangan konsolidasi akan menyajikan seolah-olah merupakan laporan keuangan perusahaan tunggal.

Karena konsolidasi setelah akuisisi anak perusahaan melibatkan perubahan-perubahan sejalan dengan berlalunya waktu, hasil dari laporan keuangan sangat bergantung pada penerapan konsep laba bersih konsolidasi dan saldo laba konsolidasi. Pendekatan konsolidasi yang secara tradisional telah digunakan di sebagian besar negara, seperti indonesia, amerika serikat dan kanada secara esensi adalah pendekatan induk perusahaan, yang menekankan pada laba dan saldo laba dari entitas konsolidasi yang terutang (*accruing*) ke induk perusahaan.

Laba Bersih Konsolidasi

Semua pendapatan dan beban dari masing-masing perusahaan yang dikonsolidasi yang timbul dari transaksi dengan perusahaan nonafiliasi akan dimasukkan dalam laporan laba rugi konsolidasi. Jumlah yang dilaporkan sebagai laba bersih konsolidasi (*consolidated net income*) adalah bagian dari total laba perusahaan yang dialokasikan ke pemegang saham induk perusahaan. Ketika anak perusahaan dimiliki seluruhnya oleh induk perusahaan, semua laba induk perusahaan dan anak perusahaannya menjadi hak pemegang saham induk

perusahaan. Pada kasus ini, laba bersih konsolidasi adalah selisih antara pendapatan dan beban konsolidasi.

Laba bersih konsolidasi dihitung dengan menambahkan bagian induk atas laba anak-anak perusahaan, disesuaikan dengan penghapusbukuan diferensial atau penurunan nilai *goodwill*, dengan laba induk perusahaan dari hasil operasinya sendiri (laba bersih induk perusahaan dikurangi pendapatan investasi dari anak perusahaan baik dengan metode biaya atau ekuitas). Pendapatan investasi antarperusahaan yang termasuk kedalam laba bersih induk perusahaan harus dieliminasi dalam menghitung laba bersih konsolidasi untuk menghindari perhitungan ganda. Perhitungan laba bersih konsolidasi pada dasarnya sama dengan perhitungan laba bersih induk perusahaan yang menggunakan metode ekuitas, dan nilai keduanya umumnya sama kecuali jika terdapat beberapa item yang akan dibahas kemudian.

Pada contoh yang sederhana dengan anak perusahaan yang dimiliki seluruhnya, laba bersih konsolidasi adalah sama dengan laba induk perusahaan dari hasil operasinya sendiri ditambah laba bersih anak perusahaan, disesuaikan dengan penghapusbukuan diferensial. Untuk mengilustrasikan misal PT idaman membeli seluruh saham PT amanah pada nilai bukunya. Selama tahun 20X1, PT amanah melaporkan laba bersih Rp.25.000.000, sementara PT idaman melaporkan laba bersih Rp.125.000.000, termasuk pendapatan dengan metode ekuitas dari investasi PT aminah sebesar Rp.25.000.000. laba bersih konsolidasi untuk periode 20X1 dihitung sebagai berikut.

Laba bersih PT idaman	Rp.125.000.000
Dikurangi: laba dari PT amanah menggunakan metode ekuitas	(25.000.000)
Bagian PT idaman atas laba PT amanah (100%)	25.000.000
Laba bersih konsolidasi	Rp.125.000.000

Saldo Laba Konsolidasi

Saldo laba konsolidasi harus diukur menggunakan dasar yang konsisten dengan yang digunakan dalam menentukan laba bersih konsolidasi. **Saldo laba konsolidasi** adalah bagian dari laba yang tidak didistribusikan oleh perusahaan yang dikonsolidasi yang dimiliki oleh pemegang saham induk perusahaan. Sebagai suatu perusahaan tunggal, saldo laba konsolidasi akhir sama dengan saldo laba konsolidasi awal ditambah laba bersih konsolidasi dikurangi dividen konsolidasi.

Hanya dividen yang dibayarkan ke pemilik entitas konsolidasi yang dimasukkan ke laporan saldo laba konsolidasi. Karena pemilik induk perusahaan dianggap sebagai pemilik entitas dikonsolidasi, hanya dividen yang dibayarkan oleh induk perusahaan ke para pemegang sahamnya yang diperlukan sebagai pengurang dalam laporan saldo laba konsolidasi; dividen yang dibayarkan anak perusahaan tidak termasuk.

Menghitung Saldo Laba Konsolidasi

Saldo laba konsolidasi dihitung dengan menambahkan secara bersama-sama saldo laba induk perusahaan dari hasil operasinya sendiri (tidak termasuk laba dari anak-anak perusahaan yang diakui induk) dan bagian induk atas laba bersih tiap anak perusahaan sejak tanggal akuisisi disesuaikan dengan penghapusbukuan diferensial dan penurunan nilai *goodwill*. Pendekatan yang sama digunakan dalam menghitung saldo laba induk perusahaan ketika induk menggunakan metode ekuitas untuk mencatat investasi anak perusahaan yang dikonsolidasi. Ketika tidak ada laba belum terealisasi dari transaksi antarperusahaan dan penurunan nilai goodwill, nilai saldo laba konsolidasi dan saldo laba induk perusahaan yang menggunakan metode ekuitas umumnya sama.

Jika induk perusahaan mencatat investasi di anak perusahaan menggunakan metode ekuitas dalam pembukuannya, saldo laba tiap anak perusahaan dieliminasi seluruhnya ketika anak perusahaan tersebut dikonsolidasi. Hal ini karen (1) saldo laba tidak dapat dibeli, sehingga saldo laba anak perusahaan pada tanggal penggabungan usaha tidak dapat dimasukkan ke dalam saldo laba perusahaan yang digabungkan; (2) bagian laba induk atas laba anak perusahaan sejak akuisisi sudah termasuk di dalam saldo laba induk yang menggunakan metode ekuitas; dan (3) bagian kepemilikan nonpengendali (jika ada) atas saldo laba anak perusahaan tidak dimasukkan ke dalam saldo laba konsolidasi.

Ilustrasi Perhitungan Saldo Laba Konsolidasi

Dalam kasus sederhana yang diberikan sebelumnya asumsikan bahwa saldo 1 januari 20X1 saldo laba PT idaman adalah Rp.400.000.000 dan PT amanah sebesar Rp.250.000.000. selama tahun 20X1, PT amanah melaporkan laba bersih Rp.25.000.000 dan mengumumkan dividen Rp.10.000.000 PT idaman melaporkan laba operasi terpisah Rp100.000.000 ditambah laba dari 100% kepemilikan PT amanah menggunakan metode ekuitas sebesar Rp25.000.000. PT idaman mengumumkan dividen sebesar Rp30.000.000. berdasarkan informasi tersebut, saldo laba PT idaman dan PT amanah per 31 desember 20X1 dihitung sebagai berikut.

	PT idaman	PT amanah
Saldo, 1 januari 20X1	Rp400.000.000	Rp250.000.000
Laba bersih 20X1	125.000.000	25.000.000
Dividen yang diumumkan tahun 20X1	(30.000.000)	(10.000.000)
Saldo, 31 desember 20X1	Rp495.000.000	Rp265.000.000

Saldo laba konsolidasi dihitung pertama dengan menentukan saldo laba induk yang berasal dari hasil operasinya sendiri. Perhitungan ini menghapus Rp25.000.000 laba anak perusahaan yang diakui induk sejak akuisisi dari saldo laba induk perusahaan, sehingga menyisakan Rp470.000.000 (Rp495.000.000-Rp25.000.000) saldo laba dari hasil operasi induk sendiri. Bagian induk atas laba bersih anak perusahaan sebesar 100% sejak tanggal akusisi kemudian ditambahkan ke nilai ini, menghasilkan saldo laba konsolidasi Rp495.000.000. nilai ini sama dengan saldo laba induk yang menggunakan metode ekuitas.

Format Kertas Kerja

terdapat berbagai format kertas kerja yang digunakan dalam praktik untuk menyusun laporan keuangan konsolidasi. Satu format yang paling banyak digunakan adalah kertas kerja tiga bagian (*three-part workpaper*), dimana tiap

bagian berisi tiga laporan keuangan dasar yaitu; laporan laba rugi, laporan saldo laba, dan neraca.

Figur 4-10 menyajikan format kertas kerja konsolidasi tiga bagian yang komprehensif. Kolom-kolomnya sama dengan kertas kerja neraca yang dibahas pada awal bab ini. Kolom terakhir dikertas kerja berisi total penjumlahan mendatar dan merupakan dasar untuk penyusunan laporan keuangan konsolidasi.

Bagian atas dari kertas kerja digunakan untuk penyusunan laporan laba rugi konsolidasi. Semua akun laba rugi dengan saldo kredit diletakkan paling atas, dan akun dengan saldo debit diletakkan setelahnya. Setelah kertas kerja bagian laba rugi diselesaikan, total untuk tiap kolom dimasukkan pada bagian paling bawah dari bagian laporan laba rugi dalam kertas kerja. Bagian paling bawah ini menunjukan laba bersih induk perusahaan, laba bersih anak perusahaan, total eliminasi debit dan kredit untuk bagian kertas kerja tersebut, dan laba bersih konsolidasi. Baris paling bawah tersebut itulah yang nantinya dimasukkan dalam bagian laporan saldo laba dalam kertas kerja.

Bagian laporan saldo laba pada kertas kerja mempunyai format yang sama dengan laporan saldo laba. Laba bersih dan total pos lainnya dibagian paling bawah pada laporan laba rugi-kertas kerja diambil dari bagian atas. Kemudian, baris paling akhir dari bagian laporan saldo laba-kertas kerja seluruhnya dibawa ke bawah ke bagian neraca.

Bagian paling bawah dari kertas kerja mencerminkan angka neraca pada akhir periode. Debit dan kredit dipisahkan dengan cara yang sama dengan kertas kerja konsolidasi yang disajikan sebelumnya. Jumlah saldo laba yang muncul dibagian neraca adalah angka total yang dibawa dari baris paling bawah pada bagian laporan saldo laba.

Berbagai macam contoh berseri yang dimunculkan pada bagian berikut ini akan menunjukan kepada kita perihal penggunaan kertas kerja konsolidasi komprehensif tiga bagian.

FIGUR 4-10

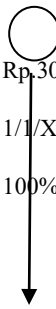
Format Kertas Kerja Konsolidasi Komprehensif Tiga Bagian

Pos konsolidasi	neraca saldo		jurnal eliminasi	
	Induk	anak	debit	kredit
Akun kredit :				
Pendapatan				
Keuntungan				
Akun debit :				
Pendapatan kontra			BAGIAN LAPORAN LABA RUGI	
Beban				
Kerugian				
Laba bersih				
Saldo laba awal				
Ditambah : laba bersih			BAGIAN LAPORAN SALDO LABA	
Dikurangi : dividen				
Saldo laba akhir				
Akun debit :				
Aset				
Kewajiban kontra				
Akun kredit :				
Aset kontra			BAGIAN NERACA	
Kewajiban				
Ekuitas :				
Modal saham				
Tambahan modal disetor				
Saldo laba				

KONSOLIDASI SETELAH AKUISISI-100% KEPEMILIKAN DIBELI PADA NILAI BUKU

Tiap laporan keuangan konsolidasi disusun seakan-akan diperoleh dari pembukuan tunggal yang digunakan untuk mencatat keseluruhan entitas konsolidasi. Tentu saja sebenarnya tidak terdapat pembukuan untuk entitas konsolidasi, dan sebagaimana penyusunan neraca konsolidasi, proses konsolidasi dimulai dengan data yang dicatat pada pembukuan masing-masing perusahaan yang dikonsolidasi. Saldo akun yang diperoleh dari pembukuan masing-masing perusahaan diletakkan dalam kertas kerja tiga bagian, lalu dibuat ayat jurnal untuk mengeliminasi pengaruh kepemilikan dan transaksi antarperusahaan.

Untuk melihat proses konsolidasi setelah akuisisi, asumsikan bahwa pada tanggal 1 januari 20X1, PT induk membeli semua saham biasa PT anak pada nilai buku yang mendasarinya sebesar Rp300.000.000. pada saat itu, PT anak mempunyai saham biasa beredar sebesar Rp200.000.000 dan saldo laba sebesar Rp100.000.000. situasi kepemilikan yang dihasilkan adalah sebagai berikut.



Biaya perolehan investasi			
Rp.300.000.000			
1/1/X1	nilai buku		
100%	saham biasa-PT anak	Rp.200.000.000	
	Saldo laba-PT anak	100.000.000	
		Rp.300.000.000	
	Bagian PT induk	x	1,00
(300.000.000)			
	Perbedaan antara nilai buku dan harga perolehan		Rp
0			

PT induk mencatat investasinya di saham PT anak menggunakan metode ekuitas. Informasi mengenai PT induk dan PT anak pada tanggal penggabungan usaha dan untuk tahun 20X1 dan 20X2 disajikan pada figur 4-11.

FIGUR 4-11

Informasi Terpilih atas PT Induk dan PT Anak pada tanggal 1 januari 20X1, dan untuk Tahun 20X1 dan 20X2.

	PT Induk	PT Anak
Saham biasa, 1 januari 20X1	Rp500.000.000	Rp200.000.000
Saldo laba, 1 januari 20X1	300.000.000	100.000.000
20X1 :		
Laba operasi terpisah PT induk	140.000.000	
Laba bersih PT anak		50.000.000
Dividen	60.000.000	30.000.000
20X2 :		
Laba operasi terpisah PT induk	160.000.000	
Laba bersih PT anak		75.000.000
Dividen	60.000.000	40.000.000

Tahun Penggabungan Usaha

Pada tanggal 1 januari 20X1, PT induk mencatat pembelian saham biasa PT anak dengan ayat jurnal berikut.

1 januari 20X1

(14)	investasi pada saham PT anak	300.000.000

Kas
300.000.000

Mencatat pembelian saham PT anak

Selama tahun 20X1, PT induk mencatat laba operasi sebesar Rp140.000.000, tidak termasuk pendapatan dari investasi pada PT anak, dan mengumumkan dividen sebesar Rp60.000.000. PT anak melaporkan laba bersih sebesar Rp50.000.000 dan mengumumkan deviden sebesar Rp30.000.000

Ayat Jurnal Induk Perusahaan

PT induk mencatat pendapatan dan dividen dari PT anak menggunakan metode ekuitas dengan ayat jurnal berikut.

(15) kas 30.000.000

Investasi pada saham PT anak
30.000.000

Mencatat dividen dari PT anak:

Rp30.000.000 x 1,00

(3) investasi pada saham PT anak 50.000.000

Pendapatan dari anak perusahaan
50.000.000

Mencatat pendapatan metode ekuitas:

Rp50.000.000 x 1,00

Kertas Kerja Konsolidasi-Tahun Penggabungan Usaha

Setelah semua ayat jurnal, termasuk ayat jurnal penyesuaian, dibuat dalam pembukuan PT induk dan PT anak, kertas kerja konsolidasi dipersiapkan sebagaimana pada figur 4-12. Saldo akun disesuaikan dari pembukuan PT induk dan PT anak diletakkan dalam dua kolom pertama di kertas kerja. Kemudian seluruh saldo yang mencerminkan transaksi atau kepemilikan antarperusahaan dieliminasi dalam proses konsolidasi.

Penting untuk mengetahui perbedaan antara ayat jurnal yang dicatat dalam pembukuan masing-masing perusahaan dan ayat jurnal eliminasi yang hanya dicatat dalam kertas kerja konsolidasi. Ayat jurnal pembukuan mempengaruhi saldo dalam pembukuan dan jumlah yang dibawa dalam kertas kerja; ayat jurnal eliminasi kertas kerja hanya mempengaruhi saldo terbawa ke kertas kerja konsolidasi dalam periode itu saja. Sebagaimana disebutkan sebelumnya, ayat jurnal eliminasi yang disajikan di teks ditandai dengan huruf "E" di sebelah kiri nomor ayat jurnal, setiap kali ayat jurnal tersebut disajikan di luar kertas kerja.

Dalam contoh ini, akun-akun yang harus dieliminasi karena kepemilikan antarperusahaan adalah akun ekuitas pemegang saham PT anak, termasuk dividen yang diumumkan, investasi PT induk di saham PT anak, dan pendapatan PT induk dari PT anak. Walaupun akun-akun tersebut dapat dieliminasi menggunakan satu ayat jurnal, biasanya digunakan dua ayat jurnal untuk menghindari kompleksitas dari satu ayat jurnal yang besar.

Ayat jurnla eliminasi yang pertama, E(17), menghilangkan pendapatan investasi yang terdapat dalam laporan laba rugi induk perusahaan dan bagian induk perusahaan atas dividen yang diumumkan oleh anak perusahaan selama periode tersebut.

E(17)	Pendapatan dari anak perusahaan		50.000.000
	Dividen diumumkan		
30.000.000			
	Investasi pada saham PT anak		
20.000.000			

Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan

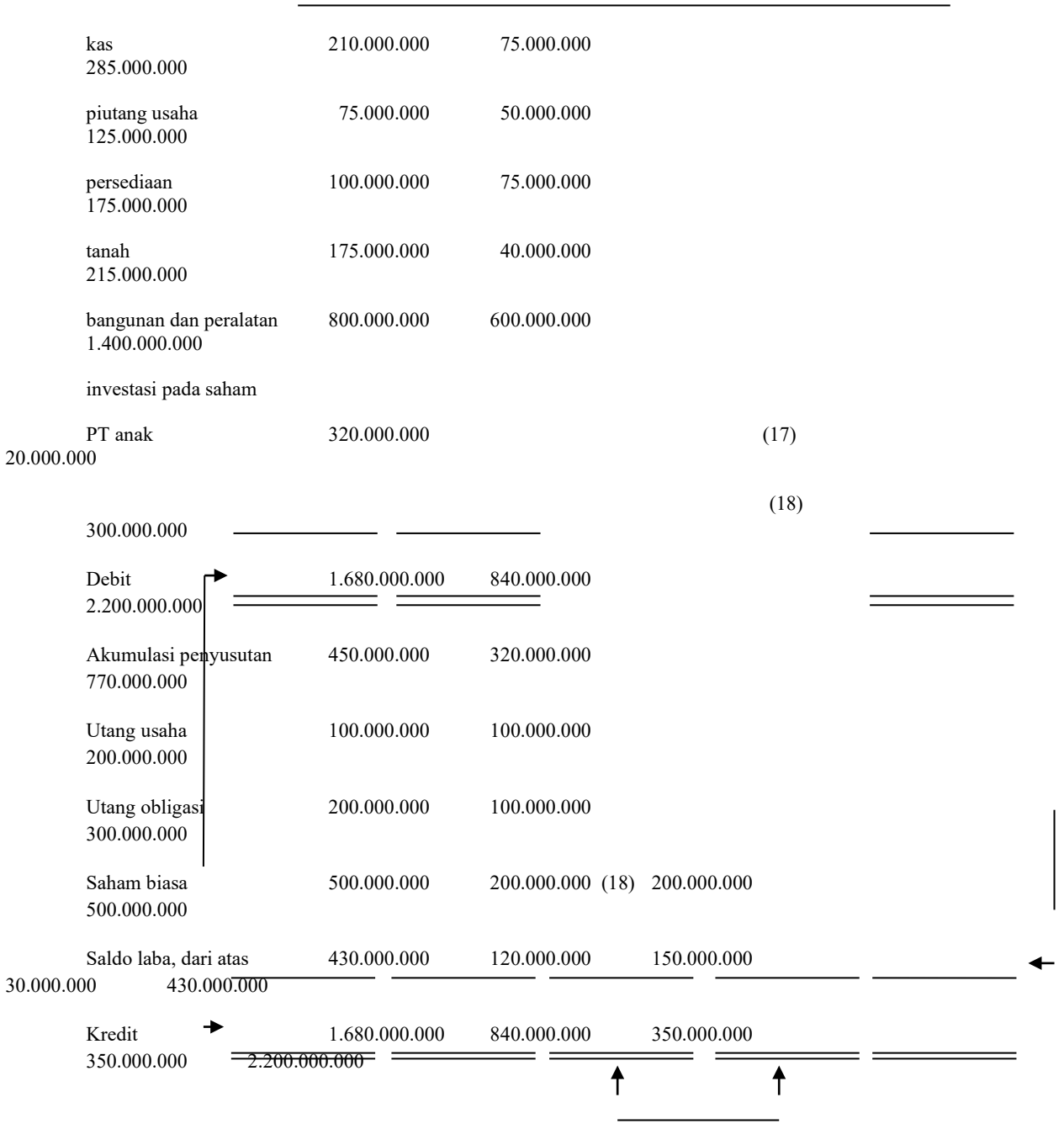
Berdasarkan metode ekuitas, induk perusahaan mengakui bagiannya (100%) atas laba anak perusahaan pada pembukuan terpisahnya. Akan tetapi dalam laporan laba rugi konsolidasi, masing-masing akun pendapatan dan beban dari anak perusahaan digabungkan dengan pendapatan dan beban dari induk perusahaan. Oleh karena itu, pendapatan yang diakui induk perusahaan dari semua anak perusahaan yang dikonsolidasi harus dieliminasi untuk menghindari perhitungan ganda. Dividen anak perusahaan yang dibayarkan ke induk perusahaan harus dieliminasi pada saat penyusunan laporan keuangan konsolidasi

sehingga hanya pengumuman dividen ke pemegang saham di luar entitas konsolidasi yang diperlakukan sebagai dividen.

FIGUR 4-12

31 Desember 20X1, Kertas Kerja Metode Ekuitas untuk Laporan Keuangan Konsolidasi, Tahun Penggabungan Usaha; 100% Pembelian pada Nilai Buku

Pos	PT induk	PT anak	Eliminasi Debit	Eliminasi Kredit	Konsolidasi
Penjualan	400.000.000	200.000.000			600.000.000
Pendapatan dari anak Perusahaan	50.000.000		(17) 50.000.000		
Kredit	450.000.000	200.000.000			600.000.000
Harga pokok penjualan	170.000.000	115.000.000			285.000.000
Penyusutan dan amortisasi	50.000.000	20.000.000			70.000.000
Beban lain	40.000.000	15.000.000			55.000.000
Debit	(260.000.000)	(150.000.000)			(410.000.000)
Laba bersih, dibawa Kedepan (carryForward)	190.000.000	50.000.000	50.000.000		190.000.000
saldo laba, 1 januari	300.000.000	100.000.000 (18)	10.000.000		300.000.000
laba bersih dari atas	190.000.000	50.000.000			190.000.000
	490.000.000	150.000.000			490.000.000
dividen diumumkan	(60.000.000)	(30.000.000)		(17)	30.000.000 (60.000.000)
saldo laba,31 des dibawa kedepan (curry forward	430.000.000	120.000.000	150.000.000		30.000.000 430.000.000



kas	210.000.000	75.000.000			285.000.000
piutang usaha	75.000.000	50.000.000			125.000.000
persediaan	100.000.000	75.000.000			175.000.000
tanah	175.000.000	40.000.000			215.000.000
bangunan dan peralatan	800.000.000	600.000.000			1.400.000.000
investasi pada saham					
PT anak	320.000.000			(17)	20.000.000
				(18)	300.000.000
Debit	1.680.000.000	840.000.000			2.200.000.000
Akumulasi penyusutan	450.000.000	320.000.000			770.000.000
Utang usaha	100.000.000	100.000.000			200.000.000
Utang obligasi	200.000.000	100.000.000			300.000.000
Saham biasa	500.000.000	200.000.000	(18)	200.000.000	500.000.000
Saldo laba, dari atas	430.000.000	120.000.000	150.000.000		30.000.000
					430.000.000
Kredit	1.680.000.000	840.000.000	350.000.000		350.000.000
					2.200.000.000

Akun investasi kredit untuk selisih antara pendapatan investasi dan bagian induk perusahaan atas dividen anak perusahaan. Selisih ini mencerminkan perubahan bersih dalam akun investasi selama periode tersebut. Saldo akun investasi meningkat sebesar Rp20.000.000 selama tahun 20X1. Memasukkan kredit Rp20.000.000 dalam akun investasi pada kertas kerja menyebabkan saldo akun kembali ke Rp300.000.000 saldo awal periode.

Ayat jurnal eliminasi yang kedua menghilangkan klaim kepemilikan antarperusahaan dan akun ekuitas pemegang saham dari anak perusahaan pada awal periode.

(E18)	saham biasa-PT anak	200.000.000	
	Saldo laba, 1 januari	100.000.000	
	Investasi pada saham PT anak		300.000.000
	Mengeliminasi saldo investasi awal		

Ayat jurnal mengkredit akun investasi sebesar saldo awal periode dan, bersama-sama dengan jurnal E(17), mengeliminasi seluruh saldo akun investasi pada akhir periode. Perhatikan bahwa investasi induk perusahaan di saham anak perusahaan yang dikonsolidasi tidak pernah muncul dalam neraca konsolidasi.

Saham biasa dan saldo laba didebit dengan ayat jurnal E(18) sebesar saldo awal periode. Saldo laba akhir tidak pernah disesuaikan langsung pada saat penyusunan kertas kerja tiga bagian. Akan tetapi, tiga komponen saldo laba akhir dieliminasi sendiri-sendiri: saldo laba awal dieliminasi dengan ayat jurnal E(18) dalam bagian kertas kerja laporan saldo laba, dan pendapatan (dari anak perusahaan) dan dividen dieliminasi dengan ayat jurnal E(17).

Hubungan Dalan Kertas Kerja

Kedua ayat jurnal eliminasi telah dimasukkan dalam kertas kerja pada figur 4-12 dan telah dilakukan penjumlahan mendatar dan menurun untuk menyelesaikan kertas kerja. Beberapa hal khusus yang harus diperhatikan sehubungan dengan kertas kerja keseluruhan adalah sebagai berikut.

1. Masing-masing dari dua bagian pertama kertas kerja “masuk” kedalam bagian dibawahnya dengan urutan yang logis. Sebagai bagian dari siklus akuntansi normal, laba bersih di tutup ke saldo laba, dan saldo laba dicerminkan dalam neraca. Begitu pula dalam kertas kerja konsolidasi, laba bersih dibawa ke kertas kerja bagian laporan saldo laba, dan saldo laba akhir dibawa ke kertas kerja bagian neraca. Perhatikan bahwa pada kedua kasus, seluruh baris, termasuk ayat jurnal eliminasi, dibawa ke depan (*carried forward*).

2. Pembukuan berpasangan (*double-entry*) mengharuskan total debit sama dengan total kredit untuk setiap ayat jurnal eliminasi dan untuk kertas kerja secara keseluruhan. Namun karena beberapa ayat jurnal eliminasi diteruskan ke lebih dari satu bagian kertas kerja, maka total debit dan total kredit kemungkinan tidak akan sama pada kedua bagian pertama kertas kerja. Total debit dan kredit pada bagian neraca paling bawah akan sama karena saldo kumulatif dari kedua bagian diatasnya dibawa ke bagian neraca.
3. Dalam kertas kerja bagian neraca, total saldo debit harus sama dengan total kredit untuk tiap perusahaan dan untuk entitas konsolidasi.
4. Apabila (1) induk perusahaan menggunakan metode ekuitas untuk akuntansi investasinya, (2) tidak terdapat laba belum terealisasi dari transaksi antarperusahaan, dan (3) tidak terjadi penurunan nilai goodwill, laba bersih konsolidasi harus sama dengan laba bersih induk perusahaan dan saldo laba konsolidasi harus sama dengan saldo laba induk perusahaan. Ini berarti saldo saldo laba anak perusahaan harus dieliminasi untuk menghindari perhitungan ganda.
5. Prosedur klerikal lain juga terdapat dalam kertas kerja. Jumlah yang terdapat dalam baris paling bawah dari bagian laporan laba rugi, pada saat dijumlahkan mendatar (secara aljabar), harus sama dengan angka yang dilaporkan sebagai laba bersih konsolidasi. Begitu pula dengan baris terakhir di bagian laporan saldo laba, pada saat dijumlahkan mendatar harus sama dengan saldo laba konsolidasi.

Tahun Kedua Kepemilikan dan Tahun-tahun Sesudahnya

Prosedur konsolidasi yang digunakan pada akhir tahun kedua, dan di periode-periode setelahnya, pada dasarnya sama dengan prosedur yang digunakan pada akhir tahun pertama. Data neraca percobaan yang disesuaikan dari masing-masing perusahaan digunakan sebagai titik awal tiap kali penyusunan laporan keuangan konsolidasi karena tidak ada pembukuan terpisah untuk entitas konsolidasi. Perlu dilakukan pengecekan di tiap periode setelah akuisisi untuk memastikan bahwa saldo awal dalam laporan saldo laba konsolidasi dalam kertas kerja sama dengan saldo yang dilaporkan pada akhir periode sebelumnya. Semua ayat jurnal eliminasi dan kertas kerja serupa dengan yang ditunjukkan pada tahun pertama kepemilikan.

Ayat Jurnal Induk Perusahaan

Konsolidasi dua tahun setelah akuisisi diilustrasikan dengan contoh berkelanjutan dari PT induk dan PT anak, berdasarkan data pada figur 4-11. Laba PT induk dari operasi terpisahnya untuk tahun 20X2 sebesar Rp160.000.000 dan ia membayar dividen sebesar Rp60.000.000. PT anak melaporkan laba bersih sebesar Rp75.000.000 ditahun 20X2 dan membayar dividen sebesar Rp40.000.000. ayat jurnal metode ekuitas yang dicatat oleh PT induk pada tahun 20X2 adalah sebagai berikut.

(19) kas 40.000.000

Investasi pada saham PT anak 40.000.000

Mencatat dividen dari PT anak:

Rp40.000.000 x 1,00

(20) investasi pada saham PT anak 75.000.000

Pendapatan dari anak perusahaan 75.000.000

Mencatat pendapatan metode ekuitas:

Rp75.000.000 x 1,00

Dengan ayat jurnal tersebut, saldo akun investasi yang dilaporkan PT induk meningkat dari Rp320.000.000 pada tanggal 1 januari 20X2, menjadi Rp355.000.000 pada tanggal 31 desember 20X2, dan laba bersih PT induk dilaporkan sebesar Rp235.000.000 (160.000.000 + Rp75.000.000).

Kertas Kerja Konsolidasi-Tahun kedua Setelah Penggabungan Usaha

Kertas kerja yang diperlukan untuk penyusunan laporan keuangan konsolidasi untuk tahun 20X2 diilustrasikan pada figur 4-13. Ayat jurnal E(21) mengeliminasi pendapatan PT induk dari PT anak di tahun 20X2 dan pembayaran dividen dari PT anak untuk PT induk. Kredit ke akun investasi pada ayat jurnal

E(21) menghilangkan perubahan dalam akun investasi yang dicatat oleh PT induk selama periode tersebut.

E(21)	pendapatan dari anak perusahaan	75.000.000	
	Dividen diumumkan		40.000.000
	Investasi pada saham PT anak		35.000.000

Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan

Ayat jurnal eliminasi yang kedua mengeliminasi saldo awal akun investasi dan akun ekuitas pemegang saham dari anak perusahaan pada awal tahun 20X2.

E(22)	saham biasa-PT anak	200.000.000	
	Saldo laba,1 januari	120.000.000	
	Investasi pada saham PT anak		330.000.000

Mengeliminasi saldo investasi awal

Karena induk perusahaan membeli semua saham biasa anak perusahaan pada nilai buku nya dan mecatat investasinya menggunakan metode ekuitas, saldo investasinya sama dengan ekuitas pemegang saham anak perusahaan. Seluruh saldo laba anak perusahaan harus dieliminasi tiap akhir periode. Saldo laba PT anak sebesar Rp100.000.000 pada tanggal penggabungan usaha tidak dapat dibeli oleh PT induk dan karenanya harus dikeluarkan dari saldo laba konsolidasi. Kemudian peningkatan saldo laba PT anak sebesar Rp20.000.000 selama tahun 20X1 sudah termasuk dalam saldo laba PT induk karena penggunaan metode ekuitas.

Setelah memasukkan ayat jurnal E(21) dan E(22) dalam kertas kerja konsolidasi, kertas kerja tersebut diselesaikan dengan cara yang sama seperti ditunjukkan pada figur 4-13. Semua hubungan dalam kertas kerja yang dibahas sehubungan dengan figur 4-12 juga berlaku ditahun kedua. Saldo laba konsolidasi awal tahun 20X2, sebagaimana terlihat pada figur 4-13, harus dibandingkan dengan saldo laba konsolidasi akhir di tahun 20X1, yang terdapat pada figur 4-12, untuk memastikan kedua angka tersebut sama.

Laba Bersih dan Saldo Laba Konsolidasi

Dalam kertas kerja yang diilustrasikan di figur 4-12 dan 4-13, laba bersih konsolidasi untuk tahun 20X1 dan 20X2 tampak sebagai angka terakhir dalam bagian laporan laba rugi pada kertas kerja di kolom konsolidasi sisi paling kanan. Angka tersebut dapat dihitung sebagai berikut.

	20X1	20X2
Laba bersih PT induk	Rp190.000.000	Rp235.000.000
Bagian laba PT anak untuk PT induk dengan		
Metode ekuitas	(50.000.000)	(75.000.000)
Laba bersih PT anak	50.000.000	75.000.000
Laba bersih konsolidasi	Rp190.000.000	Rp235.000.000

Pada ilustrasi sederhana diatas, laba bersih konsolidasi sama dengan laba bersih induk perusahaan dengan metode ekuitas. Jika induk menggunakan metode biaya dalam mencatat investasinya di PT anak maka laba bersih konsolidasi tidak akan sama dengan laba bersih induk.

Di figur 4-12 dan 4-13, saldo laba konsolidasi adalah nilai terakhir yang muncul dalam bagian saldo laba pada kertas kerja, dikolom konsolidasi. Saldo laba konsolidasi sama dengan saldo laba awal konsolidasi ditambah laba bersih konsolidasi, dikurangi dividen yang diumumkan atas saham biasa induk perusahaan. Perhitungannya dapat sebagai berikut

	20X1	20X2
Saldo laba awal PT induk dari hasil operasinya sendiri	Rp300.000.000	Rp380.000.000
Laba bersih PT induk dari hasil operasinya sendiri	140.000.000	160.000.000

Pendapatan PT induk dari laba PT anak sejak akuisisi(kumulatif)	50.000.000		125.000.000
Dividen yang diumumkan PT induk	(60.000.000)		(60.000.000)
Saldo laba	Rp430.000.000		Rp605.000.000

KONSOLIDASI SETELAH AKUISISI-KEPEMILIKAN 100% DAN DIBELI LEBIH BESAR DARI NILAI BUKU

Dalam banyak kasus, investasi pada perusahaan lain dibeli pada nilai yang melebihi nilai buku saham yang diperoleh. Selisih lebih harga beli dibanding nilai buku aset bersih teridentifikasi yang dibeli harus dialokasikan ke aset dan kewajiban yang dibeli, termasuk goodwill yang dibeli. revaluasi harus dibuat dikertas kerja konsolidasi setiap penyusunan laporan keuangan konsolidasi. Sebagai tambahan, jika revaluasi terkait dengan aset atau kewajiban yang harus disusutkan, diamrotisasi, atau selain yang dihapusbukukan, ayat jurnal eliminasi yang tepat harus dibuat di kertas kerja konsolidasi untuk mengurangi laba bersih konsolidasi.

Tahun Penggabungan

Untuk mengilustrasikan pembelian kepemilikan diatas nilai buku, asumsikan PT induk membeli seluruh saham biasa PT anak pada 1 januari 20X1 sebesar Rp387.500.000. harga beli terdiri dari kas Rp300.000.000 dan wesel bayar 60 hari sebesar Rp87.500.000 (dibayar saat jatuh tempo selama tahun 20X1). Pada tanggal penggabungan, aset dan kewajiban PT anak tertera di figur 4-2. Situasi kepemilikan dapat digambarkan sebagai berikut.

FIGUR 4-13

31 Desember 20X2, Kertas Kerja Metode Ekuitas untuk Laporan Keuangan Konsolidasi, Tahun Kedua Setelah Penggabungan Usaha; 100% pembelian pada Nilai Buku

			Eliminasi	
Pos	PT induk	PT anak	Debit	Kredit
konsolidasi				
Penjualan	450.000.000	300.000.000		
750.000.000				

Pendapatan dari anak					
Perusahaan	75.000.000		(21)	75.000.000	
Kredit	525.000.000	300.000.000			750.000.000
Harga pokok penjualan	180.000.000	160.000.000			340.000.000
Penyusutan dan amortisasi	50.000.000	20.000.000			70.000.000
Beban lain	60.000.000	45.000.000			105.000.000
Debit	(290.000.000)	(225.000.000)			(515.000.000)
Laba bersih, dibawa					
Kedepan (carryForward)	235.000.000	75.000.000	75.000.000		235.000.000
saldo laba, 1 januari	430.000.000	120.000.000	(22)	120.000.000	430.000.000
laba bersih dari atas	235.000.000	75.000.000		75.000.000	235.000.000
	665.000.000	195.000.000			665.000.000
dividen diumumkan	(60.000.000)	(40.000.000)		(21)	40.000.000 (60.000.000)
saldo laba,31 des dibawa					
kedepan (curry forward	605.000.000	155.000.000	195.000.000		40.000.000 605.000.000
kas	245.000.000	85.000.000			330.000.000
piutang usaha	150.000.000	80.000.000			230.000.000
persediaan	180.000.000	90.000.000			270.000.000
tanah	175.000.000	40.000.000			215.000.000
bangunan dan peralatan	800.000.000	600.000.000			1.400.000.000
investasi pada saham					
PT anak	355.000.000			(21)	35.000.000

							(22)
320.000.000							
Debit		1.905.000.000	895.000.000				
2.445.000.000							
Akumulasi penyusutan		500.000.000	340.000.000				
840.000.000							
Utang usaha		100.000.000	100.000.000				
200.000.000							
Utang obligasi		200.000.000	100.000.000				
300.000.000							
Saham biasa		500.000.000	200.000.000	(22)	200.000.000		
500.000.000							
Saldo laba, dari atas		605.000.000	155.000.000		195.000.000		
40.000.000	605.000.000						
Kredit		1.905.000.000	895.000.000		395.000.000		
394.000.000	2.445.000.000						

Ayat jurnal eliminasi:

(21) mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan

(22) mengeliminasi saldo investasi awal.

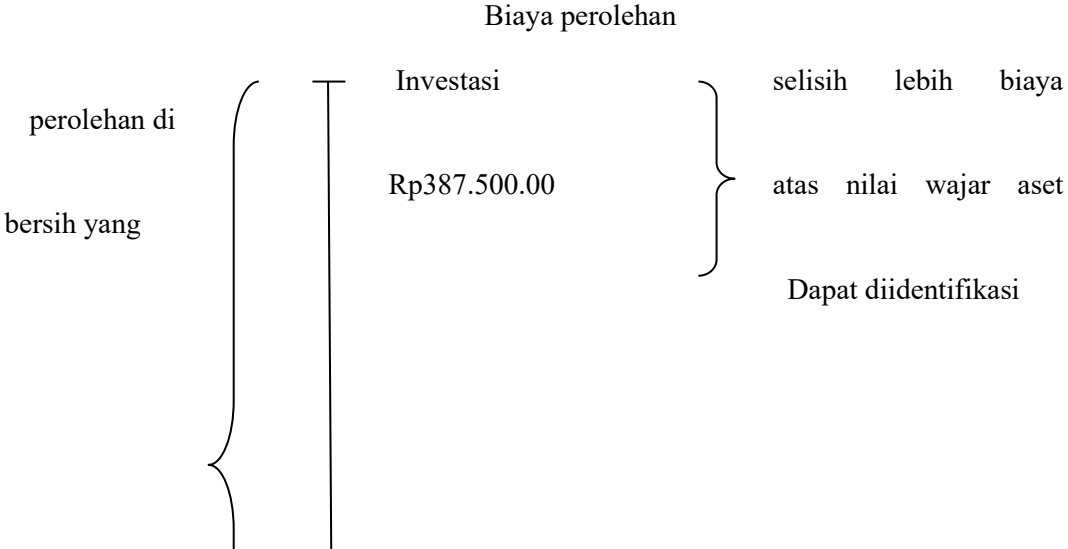
	Biaya perolehan investasi		Rp.387.500.000
1/1/X1	nilai buku		
100%	saham biasa-PT anak		Rp.200.000.000
	Saldo laba-PT anak		100.000.000
			Rp.300.000.000
	Bagian PT induk	x	1,00
(300.000.000)			
	Perbedaan antara nilai buku dan harga perolehan		
Rp 87.500.000			

Total nilai buku saham PT anak pada tanggal penggabungan Rp300.000.000. selisih antara total harga beli Rp387.500.000 dan nilai buku saham yang diperoleh sebesar Rp87.500.000.

Pada tanggal penggabungan usaha, seluruh aset dan kewajiban PT anak memiliki nilai wajar yang sama dengan nilai buku, kecuali sebagai berikut.

	Nilai buku	**Nilai wajar**	**selisih antara Nilai wajar dan Nilai buku**
Persediaan	Rp60.000.000	65.000.000	Rp 5.000.000
Tanah	40.000.000	50.000.000	10.000.000
Bangunan dan peralatan	300.000.000	380.000.000	60.000.000
	Rp400.000.000	Rp475.000.000	Rp 75.000.000

Dari total diferensial Rp87.500.000, sebesar Rp75.000.000 terkait dengan aset teridentifikasi PT anak sisanya, Rp12.500.000, dialokasikan sebagai goodwill. Alokasi diferensial tampak seperti berikut.



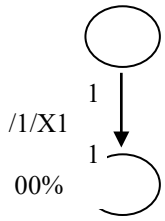
	—	nilai wajar aset bersih yang dapat diidentifikasi	Rp 12.500.000
Total diferensial Rp. 87.500.000		Rp375.000.000	selisih lebih nilai wajar diatas nilai buku aset bersih yang dapat diidentifikasi
		Nilai buku aset bersih Yang dapat diidentifikasi	Rp 75.000.000
	—	Rp 300.000.000	

Seluruh persediaan yang terkait dengan diferensial telah terjual selama tahun 20X1; tidak ada yang tersisa disaldo akhir persediaan. Gedung dan peralatan memiliki sisa masa ekonomis sebesar 10 tahun sejak tanggal penggabungan, metode penyusutan yang digunakan garis lurus. Goodwill memiliki masa ekonomis 5 tahun.

Untuk tahun pertama setelah tanggal penggabungan, PT induk memperoleh laba bersih dari hasil operasinya sendiri sebesar Rp140.000.000 dan membayar dividen Rp60.000.000. PT anak melaporkan laba bersih Rp50.000.000 dan membayar dividen Rp30.000.000.

Ayat Jurnal Induk Perusahaan

Selama tahun 20X1, PT induk mencatat pendapatan dan dividen dari PT anak menggunakan metode ekuitas dengan ayat jurnal berikut.



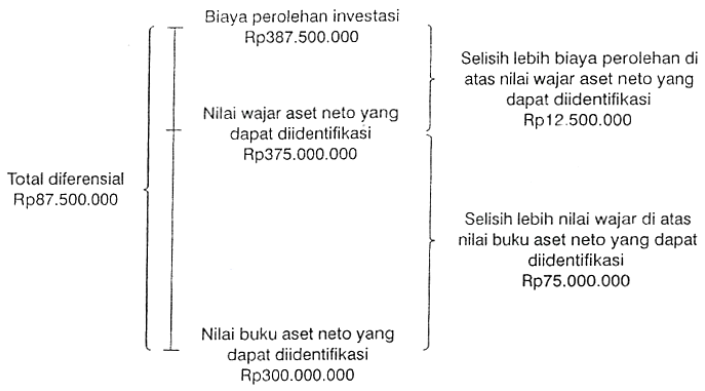
Biaya perolehan investasi			Rp387.500.000
Nilai buku			
Saham biasa—PT Anak	Rp200.000.000		
Saldo laba—PT Anak	100.000.000		
	Rp300.000.000		
Bagian PT Induk	x	1,00	(300.000.000)
Perbedaaan antara nilai buku dan harga perolehan			Rp 87.500.000

Total nilai buku saham PT Anak pada tanggal penggabungan Rp300.000.000. Selisih antara total harga beli Rp387.500.000dan nilai buku saham yang diperoleh sebesar Rp87.500.000.

Pada tanggal penggabungan usaha, seluruh aset dan kewajiban PT Anak memiliki nilai wajar yang sama dengan nilai buku, kecuali sebagai berikut.

	Nilai Buku	Nilai Wajar	Selisih Antara Nilai Wajar dan Nilai Buku
Persediaan	Rp60.000.000	Rp65.000.000	Rp5.000.000
Tanah	40.000.000	50.000.000	10.000.000
Bangunan dan Peralatan	300.000.000	360.000.000	360.000.000
	Rp400.000.000	Rp475.000.000	Rp75.000.000

Dari total diferensial Rp87.500.000, sebesar Rp75.000.000terkait dengan aset teridentifikasi PT Anak Sisanya, Rp 12.500.000, dialokasikan sebagai *goodwill.* Alokasi diferensial tampak seperti berikut



Seluruh persediaan yang terkait dengan diferensial telah terjual selama tahun 20X1; tidak ada yang tersisa di saldo akhir persediaan. Gedung dan peralatan memiliki sisa masa ekonomis sebesar 10 tahun sejak tanggal penggabungan, metode penyusutan yang digunakan garis lurus. *Goodwill,* memiliki masa ekonomis 5 tahun.

Untuk tahun pertama setelah tanggal penggabungan, PT Induk memperoleh laba neto dari hasil operasinya sendiri sebesar Rp 140.000.000 dan membayar dividen Rp60.000.000. PT Anak melaporkani laba neto Rp50.000.000dan membayar dividen Rp30.000.000.

Ayat Jurnal Induk Perusahaan

Selama tahun 20X1, PT Induk mencatat pendapatan dan dividen dari PT Anak menggunakan metode ekuitas dengan ayat jurnal berikut.

(23)	Investasi pada Saham PT Anak	387.500 000	
	Kas	300.000.000	
Wesel Bayar			87.500.000
Mencatat dividen dari PT Anak			
(24)	Kas	30.000.000	
Investasi pada Saham PT Anak			30.000.000
Mencatat dividen dari PT Anak			
(25)	Investasi pada Saham PT Anak	50.000.000	
Pendapatan dari Anak Perusahaan			50.000 000
Mencatat pendapatan metode ekuitas			

Ayat jurnal (24) dan (25) sama seperti jika PT Induk memperoleh investasi dari anak perusahaan pada nilai buku. Sebagai tambahan, diperlukan juga ayat jurnal tambaban untuk mengakui penghapusbukuan diferensial.

(26)	Pendapatan dari Anak Perusahaan	5.000.000	
Investasi pada Saham PT Anak			5.000.000
Menyesuaikan laba atas diferensial yang terkait pada persediaan yang telah terjual			

(27) Pendapatan dari Anak Perusahaan 6.000.000
Investasi pada Saham PT Anak 6.000.000
Mengamortisasi diferensial yang terkait pada bangunan dan peralatan

(28) Pendapatan dari Anak Perusahaan 2.500.000
Investasi pada Saham PT Anak 2.500.000
Mengamortisasi diferensial yang terkait pada *goodwill*

Pada pembukuan PT Induk, akun Investasi pada saham PT Anak termasuk diferensial. Bagian dari diferensial, Rp5.000.000, terkait dengan persediaan PT Anak yang terjual selama tahun 20X1. Karena aset yang di dalamnya terdapat bagian dari diferensial tersebut telah terjual pada akhir tahun, sebagian diferensial harus dihapusbukukan dengan mengurangi sejumlah yang tersebut pada ayat jurnal (26).

Tambahan Rp6.000.000dari diferensial diatribusikan sebagai selisih lebih nilai wajar atas nilai buku bangunan dan peralatan PT Anak. Penggunaan metode ekuitas memerlukan pencocokan *(matching)* tambahan biaya dengan pendapatan yang diakui dari investasi, dan ini diselesaikan melalui amortisasi tahunan sebesar Rp6.000.000 (Rp60.000.000 : 10) selama masa ekonomis 10 tahun, yang disajikan seperti pada ayat jurnal (27) untuk tahun 20X1.

Sebesar Rp12.500.000 bagian dari diferensial diatribusikan ke *goodwill.* Nilai ini diamortisasi setiap tahun sebesar Rp2.500.000 (Rp12.500.000: 5) selama 5 tahun, yang disajikan seperti pada ayat jurnal (28) untuk tahun 20X1.

Kertas Kerja Konsolidasi - Tahun Penggabungan Usaha

Setelah laba anak perusahaan akrual dimasukkan ke dalam pembukuan PT Induk, data neraca saldo yang telah disesuaikan dari perusahaan-perusahaan yang bergabung dimasukkan ke dalam kertas kerja konsolidasi tiga bagian sebagaimana pada Figur 4-14.

Dua ayat jurnal pertama pada kertas kerja mengeliminasi laba dan dividen dari anak perusahaan yang dicatat oleh PT Induk dan mengeliminasi akun investasi serta akun ekuitas pemegang saham PT Anak, yaitu:

E(29) Pendapatan dari Anak Perusahaan 36.500.000

Dividen Diumumkan

30.000.000

Investasi pada Saham PT Anak

6.500.000

Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan.

E(30) Saham Biasa-PT Anak 200.000.000

Saldo Laba, 1 Januari 100.000.000

Diferensial 87.500.000

Investasi pada Saham PT Anak

367.500.000

Mengeliminasi saldo investasi awal.

Ayat jurnal E(29) menghapus pcngaruh neto laba akrual yang dicatat induk selama tahun 20X1 di dalam ayat jurnal (25), (26), (27), dan (28) dan mengeliminasi dividen yang diumumkan olehanl perusahaan selama periode berjalan, seperti yang dicatat pada ayat jurnal (24). Eliminasi yang kedua, E(30), menghapus saldo ekuitas pemegang saham anak perusahaan dan akun investasi induk perusahaan pada awal periode. Karena harga beli investasi melebihi nilai buku, diferensial pembelian muncul sebagai penyeimbang dalam ayatjurnal ini yang merepresentasikan jumlah yang belum diamortisasi pada awal periode. Karena penggabungan usaha terjadi pada hari pertama tahun 20X1 jumlahnya sama dengan jumlah diferensial pada tanggal penggabungan, Rp87.500.000.Seperti sebelumnya, akun diferensial merupakan akun sementara *(clearing account)* di kertas kerja dan dimasukkan di bagian neraca dalam kertas kerja pada bagian aset paling bawah.

Tiga ayat jurnal elimiuasi tambahan diperlukan dalam kertas kerja Figur 4-14 untuk mengalokasikan dan menurunkan nilai diferensial, yaitu:

E(31) Beban harga pokok penjualan 5.000.000

Tanah 10.000.000

Bangunan dan peralatan 60.000.000

Goodwill 12.500.000

Diferensial 87.500.000

Mengalokasikan diferensial.

E(32)	Beban Penyusutan	6.000.000	
	Akumulasi Penyusutan		6.000.000

Mengamortisasi diferensial yang terkait dengan bangunan dan peralatan: Rp60.000.000: 10 tahun.

E(33)	Beban Amortisasi	2.500.000	
	Goodwill		
	2.500.000		

Mengamortisasi diferensial yang terkait dengan *goodwill:* Rp12.500.000+ 5 tahun.

Ayat jurnal E(31) mengalokasikan nilai awal diferensial ke akun-akun aset dan beban yang tepat berdasarkan selisih dengan nilai wajar yang dihitung sebelumnya.

Karena seluruh persediaan yang dimiliki pada tanggal penggabungan usaha sudah terjual selama tahun berjaian, Rp5.000.000diferensial yang terkait dengan persediaan dialokasikan langsung ke beban harga pokok penjualan. Beban harga pokok persediaan yang dicatat dalam pembukuan PT Anak sudah benar untuk laporan keuangan sebagai perusahaan terpisah. Namun, biaya persediaan untuk entitas konsolidasi dipandang Rp5.000.000lebih tinggi, dan tambahan biaya ini termasuk ke dalam beban harga pokok persediaan konsolidasi.

Tidak ada lagi ayat jurnal kertas kerja yang perlu dibuat di masa datang terkait dengan persediaan karena persediaan telah dibebankan dan tidak ada lagi di pembukuan anak perusahaan. Bagian diferensial terkait dengan persediaan tidak lagi tercatat dalam pembukuan PT Induk setelah tahun 20X1 karena telah dihapus dari akun investasi melalui ayat jurnal (26).

FIGUR 4-14

31Desember 20X2, Kertas Kerja Metode Ekuitas untuk Laporan Keuangan Konsolidasi, Tahun PenggabunganUsaha; 100% Pembelian di Atas Nilai Buku

Pos	PT Induk	PT Anak	Eliminasi	Debit		Kredit	Konsolidasi
Penjualan	400.000.000	200.000.000					600.000.000
Pendapatan dari Anak Perusahaan	36.500.000		(29)	36.500.000			
Kredit	436.500.000	200.000.000					600.000.000
Harga Pokok Penjualan	170.000.000	115.000.000	(31)	5.000.000			290.000.000
Penyusutan dan Amortisasi	50.000.000	20.000.000	(32)	6.000.000			78.500.000
			(33)	2.500.000			
Beban Lain	40.000.000	15.000.000					55.000.000
Debit	(260.000.000)	(150.000.000)					(423.500.000)
Laba Neto, dibawa ke depan *(carry forward)*	176.500.000	50.000.000		52.500.000			176.500.000
Saldo Laba, 1 Januari	300.000.000	100.000.000	(30)	100.000.000			300.000.000
Laba neto, dari atas	176.500.000	50.000.000		52.500.000			176.500.000
	476.500.000	150.000.000					476.500.000
Dividen Diumumkan	(60.000.0000)	(30.000.000)			(29)	30.000.000	(60.000.000)
Saldo Laba, 31 Desember, dibawa ke depan *(carry forward)*	416.500.000	120.000.000		152.500.000		30.000.000	416.500.000
Kas	122.500.000	75.000.000					197.500.000
Utang Usaha	75.000.000	50.000.000					125.000.000
Persediaan	100.000.000	75.000.000					175.000.000
Tanah	175.000.000	40.000.000	(31)	10.000.000			225.000.000
Bangunan dan Peralatan	800.000.000	600.000.000	(31)	60.000.000			1.460.000.000
Investasi pada Saham PT Anak	394.000.000				(29)	6.500.000	
					(30)	387.500.000	
Goodwill			(31)	12.500.000	(33)	2.500.000	10.000.000
Diferensial			(30)	87.500.000	(31)	87.500.000	
Debit	1.666.500.000	840.000.000					2.192.500.000
Akumulasi Penyusutan	450.000.000	320.000.000			(32)	6.000.000	776.000.000
Utang Usaha	100.000.000	100.000.000					200.000.000
Utang Obligasi	200.000.000	100.000.000					300.000.000
Saham Biasa	500.000.000	200.000.000	(22)	200.000.000			500.000.000
Saldo Laba, dari atas	416.500.000	120.000.000		152.500.000		30.000.000	416.500.000
Kredit	1.666.500.000	840.000.000		522.500.000		522.500.000	2.192.500.000

Ayat jurnal eliminasi:

(29) Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan.

(30) Mengeliminasi saldo investasi awal.

(31) Mengalokasikan diferensial awal.

(32) Amortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan.

(33) Amortisasi diferensial terkait dengan *goodwill.*

Diferensial yang dialokasikan ke aset yang dapat disusutkan di ayat jurnal E(31) harus dibebankan sebagai beban penyusutan selama sisa masa manfaat aset tersebut. Dari sudut pandang konsolidasi, tambahan pembayaran induk adalah bagian dari total biaya aset yang dapat disusutkan. Penyusutan sudah dicatat di pembukuan anak berdasarkan biaya awal aset di anak perusahaan. Penyusutan atas

tambahan biaya dari sudut pandang entitas konsolidasi pada aset tersebut dimasukkan dalam kertas kerja konsolidasi melalui ayat jurnal E(32).

Selisih antara total harga beli yang dibayar PT Induk, Rp387.500.000, dan nilai wajar aset neto yang teridentifikasi, Rp375.000.000, diasumsikan sebagai pembayaran atas kelebihan menghasilkan laba PT Anak. Selisih ini dimasukkan dalam kertas kerja di Figur 4-14 dengan ayat jurnal E(31)sebagai *goodwill,* Rp12.500.000. Amortisasi atas *goodwill* sebesar Rp2.500.000diakui di ayat jurnalE(33).

Perbedaan harus dibuat antara ayat jurnal yang dicatat di dalam pembukuan induk berdasarkan metode pelaporan ekuitas dan ayat jurnal eliminasi yang diperlukan di kertas kerja untuk menyusun laporan keuangan konsolidasi. Ayat jurnal eliminasi yang mencatat beban penyusutan dan amortisasidi kertas kerja tetap dibutuhkan walaupun PT Induk mengamortisasi diferensial pembelian dipembukuannya pada akhir tahun 20X1 melalui ayat jurnal (27) dan (28). Ayat jurnal di pembukuan PT Induk tersebut mengubah saldo di akun investasi dan jumlah pendapatan yang diakui dari PT Anak. Namun, kedua saldo akun tersebut dieliminasi dalam proses konsolidasi, sehingga menghapus, pengaruh dari ayat jurnal (27) dan (28) atas total konsolidasi. Konsekuensinya, laba konsolidasi tidak mencerminkan amortisasi atas diferensial tersebut kecuali ayat jurnal (31) dan (32) dibuat.

Setelah seluruh ayat jurnal eliminasi dimasukkan dalam kertas kerja konsolidasi di Figur 4-14, kertas kerja diselesaikan dengan menjumlahkan tiap baris dengan memperhatikan pengaruh debit atau kredit dalam eliminasi.

Laba Neto dan Saldo Laba Konsolidasi

Seperti yang dapat dilihat di kertas kerja. laba neto konsolidasi tahun 20X1 adalah Rp176.500.000 dan saldo laba konsolidasi per 31 Desember 20X1 adalah Rp416.500.000. Nilai ini dapat dihitung seperti yang ditunjukkan pada Figur4-15. Perhatikan bahwa laba neto dan saldo laba konsolidasi berkurang oleh penghapusbukuan diferensial pembelian dan penurunan nilai*goodwill.*

Tahun Kedua Kepemilikan

Prosedur konsolidasi yang digunakan pada akhir tahun kedua, dan di periode-periode setelahnya pada dasarnya sama dengan prosedur yang digunakan pada akhir tahun pertama. Konsolidasi duatahun setelah akuisisi diilustrasikan dengan melanjutkan contoh yang digunakan untuk tahun 20XE Selama tahun 20X2, PT Induk memperoleh laba dari hasil operasinya sendiri sebesar Rp160.000.000dan membayar dividen Rp60.000.000; PT Anak melaporkan laba neto Rp75.000.000 dan membayar dividen Rp40.000.000.

Ayat Jurnal Induk Perusahaan

PT Induk mencatat ayat jurnal berikut ini di pembukuannya terpisah selama tahun 20X2.

(34) Kas 40.000.000
Investasi pada Saham PT Anak
40.000.000
Mencatat dividen dari PT Anak

(35) Investasi pada Saham PT Anak 75.000.000
Pendapatan dari Anak Perusahaan 75.000.000
Mencatat pendapatan metode ekuitas

(36) Pendapatan dari Anak Perusahaan 6.000.000
Investasi pada Saham PT Anak 6.000.000
Mengamortisasi diferensial yang terkalt pada bangunan dan peralatan

(37) Pendapatan dari Anak Perusahaan 2.500.000
Investasi pada Saham PT Anak 2.500.000
Mengamortisasi diferensial yang terkait pada *goodwill*

Figur 4-15

Laba Neto dan Saldo Laba Konsolidasi, 20X1; 100% Pembelian Lebih Besar dari Nilai Buku

Laba neto konsolidasi, 20X1:	
Laba operasi terpisah PT Induk	Rp140.000.000
Laba neto PT Anak	50.000.000
Penghapusbukuan diferensial terkait dengan persediaan yang terjual tahun 20X1	(5.000.000)
Amortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan tahun 20X1	(6.000.000)
Amortisasi diferensial terkait dengan *goodwill* tahun 20X1	(2.500.000)
Laba neto konsolidasi, 20X1	Rp176.500.000
Saldo laba konsolidasi, 31 Desember 20X1:	
Saldo laba PT Induk pada tanggal penggabungan, 1 Januari 20X1	Rp300.000.000
Laba operasi terpisah PT Induk, 20X1	140.000.000
Laba neto PT Anak, 20X1	50.000.000
Penghapusbukuan diferensial terkait dengan persediaan yang terjual tahun 20X1	(5.000.000)
Amortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan tahun 20X1	(6.000.000)
Amortisasi diferensial terkait dengan *goodwill* tahun 20X1	(2.500.000)
Dividen yang diumumkan PT Induk, 20X1	(60.000.000)
Saldo laba konsolidasi, 31 Desember 20X1	Rp416.500.000

Ayat jurnal (36) dan (37) untuk mencatat amortisasi diferensial pembelian yang terkait dengan bangunan dan peralatan serta *goodwill* sama ayat jurnal (27) dan (28) yang dicatat PT Induk di tahun 20X1 karena menggunakan metode garis lurus.

Perubahan akun investasi induk perusahaan untuk tahun 20X1 dan 20X2 dapat diringkas sebagai berikut.

	20x1	20x2
Saldo pada tahun awal	Rp387.500.000	Rp394.000.000
Pendapatan dari anak perusahaan:		
Laba anak perusahaan yang		

diakuioleh Induk	Rp50.000.000	Rp75.000.000	
Penghapusbukuan diferensial persediaan yang telah terjual	(5.000.000)		
Amortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan	(6.000.000)	(6.000.000)	
Amortisasi diferensial terkait dengan*goodwill*	(2.500.000)	(2.500.000)	
		36.500.000	66.500.000
Dikurangi: Dividen yang diterima dari anak perusahaan		(30.000.000)	(40.000.000)
Saldo Akhir Tahun		Rp394.000.000	Rp420.500.000

Kertas Kerja Konsolidasi - Tahun Kedua Setelah Penggabungan Usaha

Kertas kerja untuk menyusun satu set laporan keuangan konsolidasi tahun 20X2 diilustrasikan sebagaimana pada Figur 4-16. Ayat-ayat jurnal eliminasi pada akhir tahun 20X2 sama dengan pada akhir tahun 20X1.

Ayat jurnal pertama dari di kertas kerja, E(38), mengeliminasi laba dan dividen dari anak perusahaan tahun 20X2:

(38)	Pendapatan dari Anak Perusahaan	66.500.000	
	Dividen Diumumkan		40.000.000
	Investasi pada Saham PT Anak		26.500.000
	Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan.		

Kredit neto akun investasi sebesar Rp26.500.000menunjukkan peningkatan saldo akun selama periode berjalan dan membuat nilai saldo akun kembali ke nilai 1 Januari 20X2, saldo awal periode kedua.

Ayat jurnal E(39) dan E(40) menghapus saldo ckuitas pemegang saham anak perusahaan dan akun investasi induk perusahaan pada awal periode.

E(39)	Saham Biasa - PT Anak	200.000.000	

Saldo Laba, 1 Januari	120.000.000	
Díferensial	74.000.000	
Investasi pada Saham PT Anak		394.000.000
Mengeliminasi saldo investasi awal.		

Secara bersamaan, ayat jurnal E(38) dan E(39) menghapus keseluruhan saldo akun investasi indukperusahaan.

Ayat jurnal E(39) juga memunculkan saldo awal díferensial pembelian tahun 20X2. Diferensialpada awal 20X1, saat tanggal penggabungan, sebesar Rp87.500.000berkurang oleh sejumlah penghapusbukuan selama tahun 20X1. Selama tahun 20X1, PT Induk menghapusbukukanRp5.000.000díferensial terkait dengan persediaan yang terjual di 20X1 dan amortisasi diferensialRp6.000.000terkait dengan bangunan dan peralatan serta Rp2.500.000 terkait dengan *goodwill.*Sehingga saldo díferensial belum diamortisasi pada awal 20X2 sebesar Rp74.000.000 (Rp87.500.000- Rp5.000.000- Rp6.000.000- Rp2.500.000).

Dalam kertas kerja, alokasi díferensial pembelian tahun 20X2 berbeda dari alokasi pada tahun pertama dikarenakan oleh:

1. Tidak ada alokasi yang dibuat untuk persediaán atau beban barga pokok penjualan
2. Akumulasi penyusutan harus dimasukkan dalam kertas kerja untuk menunjukkan, tambahan penyusutan atas bangunan dan peralatan pada kertas kerja konsolidasi tahun 20X1. Seharusnya hal ini menjadi bagian dari total konsolidasi 20X2, namun tidak secaraotomatis terbawa ke depan dari kertas kerja tahun sebelumnya.

Ayat jurnal E(40) mengalokasikan díferensial pembelian pada 1 Januari 20X2.

E(40) Tanah	10.000.000	
Bangunan dan peralatan	60.000.000	
Goodwill	10.000.000	
Díferensial		
74.000.000		

Akumulasi Penyusutan 6.000.000

Mengalokasikan díferensial.

Karena tiap tahun kertas kerja dibuat dari data neraca saldo yang dilaporkan masing-masing: perusahaan terpisah, bukan dari kertas kerja tahun sebelumnya, Rp6.000.000tambahan akumulasi penyusutan yang dimasukkan dalam kertas kerja pada akhir tahun 20X1 tidak secara otomatis terbawa ke kertas kerja 20X2. Sehingga ayat jurnal kertas kerja untuk mengalokasikan díferensial tiap waktu harus ditambahkan dengan tambahan akumulasi penyusutan seluruh tahun sebelumnya atau nilai díferensial yang dialokasikan ke aset yang dapat disusutkan.

Penyusutan tahun 20X2 sebagai bagian dari díferensial yang dialokasikan ke bangunan dan gedung terlihat pada ayat jurnal E(41).

E(41) Beban Penyusutan 6.000.000

Akumulasi Penyusutan 6.000.000

Mengamortisasi díferensial yang terkait dengan bangunan dan peralatan: Rp60.000.000:10 tahun.

FIGUR4-16

31 Desember 20X2, Kertas Kerja Metode Ekuitas untuk Laporan Keuangan Konsolidasi, Tahun Kedua Setelah Penggabungan Usaha; 100% Pembelian Diatas Nilai Buku

Pos	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi
			Debit	Kredit	
Penjualan	450.000.0	300.000			750.0
Pendapatan dari Anak	00 66.500.000	.000	66.50		00.000
Perusahaan	516.500.000		39) 0.000		
Kredit	180.000.000	300.000			750.0
Harga Fokok Penjualan	50.000.000	.000			00.000
Penyusutandan Amortisasi		160.000	6.000.		340.0
		.000	42) 000		00.000
		20.000.			76.50
		000			0.000

				2.500.			
Beban Lain	60.000.00	45.000.	43)	000			105.
Debit	0	000					000.000
Laba Neto, díbawa ke	(290.000.	(225.00					(523.
depan *(carry*	000)	0.000)		75.00			000.000)
torword)	226.500.0	75.000.		0.000			226.
	00	000					500.000
Saldo Laba, 1 Januari	416.500.0	120.000		120.0			
	00	.000	40)	00.000			
Laba neto, dari atas	226.500.0	75.000.		75.00			226.5
	00	000		0.000			00.000
	643.000.0	195.000					643.0
	00	.000					(60
Dividen Diumumkan	(60.000.0	(40.000.				40.	.000.000)
	00)	000)			39)	000.000	58
Saldo Laba, 31 Desember,	583.000.0	155.000		195.0		40.	3.000.000
dibawa ke depan *(carry fonvard)*	00	.000		00.000		000.000	
Kas	157.500.0	85.000.					24
	00	000					
Piutang Usaha	150.000.0	80.000.					
	00	000					
Persediaán	180.000.0	90.000.					
	00	000					
Tanah	175.000.0	40.000.		10.00			225.0
	00	000	41)	0.000			00.000
Bangunan dan Peralatan	800.000.0	600.000		60.00			1.460
	00	.000	41)	0.000			.000.000
Investasi pada Saham PT	420.500.0					26.	
Anak	00				39)	500.000	
					(40)	394.000.000	
Goodwill				10.00		2.5	7.500
			41)	0.000	43)	00.000	.000
Díferensial				74.00		74.	
Debit	1.883.000	895.000	40)	0.000	41)	000.000	2.435
Akumulasi Penyusutan	.000	.000					85
	500.000.0	340.000			41)	6	
	00	.000				.000.000	20
					42)		0.000.000
Utang Usaha	100.000.0	100.000					30
							0.000.000

	00	.000				
Utang Obligasi	200.000.0	100.000				
	00	.000				
Saham Biasa	500.000.0	200.000		200.0		
	00	.000	40)	00.000		
Saldo Laba, dari atas	583.000.0	155.000		195.0	40.	
	00	.000		00.000	000.000	
Kredit	1.883.000	895.000		549.0	54	2.435
	.000	.000		00.000	9.000.000	.000,000

Ayat jurnal eliminasi:

(39) Mengeiiminasi pendapatan dari anak perusahaan.

(40) Mengeiiminasi saido investasi awal.

(41) Mengalokasikan díferensial awal.

(42) Amortisasi díferensial terkait dengan bangunan dan peralatan.

(43) Amortisasi díferensial terkait dengan *goodwill.*

Jumlah tambahan beban penyusutan tiap periode sama dari tahun ke tahun kecuali (1) metode penyusutan yang digunakan selain garis lurus, (2) beberapa aset yang mendasari dijual atau (3) beberapa aset telah disusutkan penuh.

Laba Neto dan Saldo Laba Konsolidasi

Seperti yang dapat dilihat di kertas kerja, laba neto konsolidasi tahun 20X1 adalah Rp176.500.000dan saldo laba konsolidasi per 31 Desember 20X1 adalah Rp416.500.000. Perhitungan laba neto dan saldo laba konsolidasi akhir tahun 20X2 dapat dihitung seperti yang ditunjukkan pada Figur 4-17.

FIGUR4-17

Laba Neto dan Laba Konsolidasi, 20X2; 100% 100% Pembelian Lebih Besar Dari Nilai Buku

Laba neto konsolidasi, 20X2:	
Laba operasi terpisah PT Induk	Rp160.000.000
Laba neto PT Anak	75.000.000
Amortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan tahun 20X2	(6.000.000)
Amortisasi diferensial terkait dengan *goodwill* tahun 20X2	(2.500.000)
Laba neto konsolidasi, 20X2	Rp226.500.000
Saldo laba konsolidasi, 31 Desember 20X2:	
Saldo laba konsolidasi31 Desember 20X1	
Rp416.500.000	
Laba operasi terpisah PT Induk, 20X2	160.000.000
Laba neto PT Anak, 20X2	75.000.000
Amortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan tahun 20X2	(6.000.000)
Amortisasi diferensial terkait dengan *goodwill* tahun 20X2	(2.500.000)
Dividen yang diumumkan PT Induk, 20X2	(60.000.000)
Saldo laba konsolidasi, 31 Desember 20X2	Rp583.000.000

UTANG DAN PIUTANG ANTAR PERUSAHAAN

Seluruh bentuk utang dan piutang antar perusahaan perlu dieliminasi ketika menyiapkan laporan keuangan konsolidasi. Dari sudut pandang entitas tinggal, suatu perusahaan tidak dapat berutang pada dirinya sendiri. Jikas suatu perusahaan berutang kepada afiliasi sebesar Rp1.000.000, perusahaan yang satu mencatat piutang Rp1.000.000 di pembukuannya yang terpisah, dan yang lainnya memiliki utang dengan nilai yang sama. Ketika laporan keuangan konsolidasi disiapkan, ayat jurnal eliminasi berikut diperlukan dalam kertas kerja.

	Utang dagang	1.000	
(42)		.000	
	Piutang dagang		1.000
			.000

Menghapus utang piutang antar perusahaan

Jika ayat jurnal eliminasi tidak dibuat, kedua aset dan kewajiban kelebihan dicatat dengan jumlah yang sama.

Jika terdapat bunga di utang / piutang antar perusahaan, seluruh akun yang terkait dengan klaim antar perusahaan harus dieliminasi dalam menyiapkan laporan keuangan konsolidasi, termasuk utang / piutang, pendapatan bunga, beban bunga dan bunga akrual atas klaim antar perusahaan. Bentuk lain klaim antar perusahaan seperti obligasi, akan dibahas dalam bab selanjutnya. Jika seluruh klaim tersebut tidak dihapus, maka akan dapat menimbulkan distorsi dalam saldo konsolidasi. Hasilnya besaran utang dari gabungan kedua entitas tampak lebih besar dari yang seharusnya, rasio modal kerja menjadi tidak benar dan perbandingan lainnya dapat terdistorsi.