

BAB LIMA

Konsolidasi pada Anak Perusahaan yang Dimiliki Kurang dari Kepemilikan Penuh

Adanya hak pengendali keuangan di anak perusahaan diperlukan oleh induk perusahaan untuk mengkonsolidasikan anak perusahaan tersebut. Dalam praktiknya, hal ini berarti hanya kepemilikan mayoritas yang diperlukan dalam konsolidasi, tidak kepemilikan seluruhnya. Laporan keuangan konsolidasi sering kali termasuk satu atau lebih anak perusahaan yang dimiliki kurang dari kepemilikan penuh. Pemegang saham yang memiliki lembar saham anak perusahaan yang tidak dimiliki oleh induk perusahaan disebut secara kolektif sebagai kepemilikan nonpengendali atau kepemilikan minoritas.

Seluruh aset, kewajiban, pendapatan dan beban anak perusahaan termasuk dalam laporan keuangan konsolidasi apakah anak perusahaan dimiliki penuh atau tidak. Persentase kepemilikan induk atas anak perusahaan tidak memengaruhi besarnya jumlah laporan keuangan anak perusahaan yang termasuk dalam laporan keuangan konsolidasi 100% harus dimasukkan. Sehingga, jika induk tidak memiliki kepemilikan penuh di anak perusahaan, maka klaim pemegang saham nonpengendali harus tercermin di laporan keuangan konsolidasi. Bagian kepemilikan nonpengendali atas laba anak perusahaan umumnya dikurangkan di bagian bawah laporan laba rugi untuk memperoleh laba rugi konsolidasi. Klaim kepemilikan nonpengendali atas aset neto anak perusahaan biasanya disajikan di neraca pada bagian antara kewajiban dan ekuitas pemegang saham, walau dapat juga disajikan di bagian paling bawah bagian ekuitas pemegang saham.

PENGARUH KEPEMILIKAN NONPENGENDALI

Ketika anak perusahaan dimiliki kurang dari kepemilikan penuh, pendekatan umum yang digunakan untuk konsolidasi sama dengan yang dibahas di Bab 4. Akan tetapi, prosedur konsolidasi harus dimodifikasi sedikit untuk mengakui kepemilikan nonpengendali. Perhitungan laba neto dan saldo laba konsolidasi pun harus memasukkan kepemilikan nonpengendali.

Laba Neto Konsolidasi

Seperti pada Bab 4, laba neto konsolidasi (*consolidated net income*) adalah bagian dari total laba perusahaan yang dialokasikan ke pemegang saham induk perusahaan. Laba neto 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 neto induk perusahaan dikurangi pendapatan investasi dari anak perusahaan baik dengan metode biaya atau ekuitas. Ketika anak perusahaan dimiliki kurang dari seluruhnya oleh induk perusahaan, sebagian laba anak perusahaan menjadi hak pemegang saham nonpengendali dan dikeluarkan dari laba neto konsolidasi. Laba anak perusahaan yang tersedia untuk pemegang

saham biasa dibagi antara pemegang saham induk perusahaan dan nonpengendali relatif berdasarkan besarnya kepemilikan di saham biasa anak perusahaan. Sebagai contoh, jika induk memiliki 80% saham biasa anak perusahaan dan anak perusahaan memperoleh laba Rp100.000.000, sebesar Rp80.000.000 dimiliki oleh induk dan sisanya Rp20.000.000 dialokasikan ke pemegang saham nonpengendali. Perhatikan bahwa pemegang saham nonpengendali di suatu anak perusahaan tertentu hanya memiliki klaim secara proporsional atas laba anak perusahaan tersebut dan bukan atas laba induk perusahaan atau anak perusahaan lainnya.

Perhitungan laba neto konsolidasi dapat dilakukan dengan dua cara. Pendekatan tambahan (*additive approach*) dapat digunakan dengan menambah bagian induk atas laba neto anak perusahaan dengan laba induk dari hasil operasinya sendiri, sama dengan perhitungan laba neto induk perusahaan menggunakan metode ekuitas. Alternatif lain yang digunakan adalah pendekatan residual (*residual approach*), seperti yang digunakan dalam kertas kerja konsolidasi, dengan mengurangi bagian kepemilikan nonpengendali atas laba neto anak perusahaan dari penjumlahan laba terpisah induk dengan laba neto anak perusahaan. Perbedaan dari kedua pendekatan hanya urutan perhitungan, keduanya memberikan hasil yang sama.

Untuk menflilustrasikan perhitungan laba neto konsolidasi, asumsikan PT Idaman memiliki 80% saham PT Amanah, yang dibeli pada nilai bukunya. Selama tahun 20X1, PT Amanah melaporkan laba neto Rp25.000.000, sementara PT Idaman melaporkan laba Rp100.000.000 dari hasil operasinya sendiri dan pendapatan dengan metode ekuitas sebesar Rp20.000.000. Laba neto konsolidasi untuk periode 20X1 dihitung sebagai berikut.

Perhitungan Tambahan:		
Laba operasi terpisah PT Idaman		Rp100.000.000
Laba neto PT Amanah	Rp25.000.000	
Proporsi kepemilikan PT Idaman	x 0,80	Rp 20.000.000
Laba neto konsolidasi		<u>Rp120.000.000</u>
Perhitungan Residual:		
Laba neto PT Idaman	Rp120.000.000	
Dikurangi: Pendapatan dari anak perusahaan	(20.000.000)	Rp100.000.000
Laba neto PT Amanah		<u>Rp 25.000.000</u>
		<u>Rp125.000.000</u>
Dikurangi: Laba kepemilikan nonpengendali	Rp25.000.000	
	x 0,20	(5.000.000)
Laba neto konsolidasi		<u>Rp120.000.000</u>

Saldo Laba Konsolidasi

Saldo laba konsolidasi adalah bagian dari laba tidak terdistribusikan perusahaan yang dikonsolidasi yang dimiliki oleh pemegang saham induk perusahaan. Dihitung dengan menambahkan bagian induk atas kumulatif labaneto anak perusahaan sejak akuisisi dengan saldo laba induk dari hasil operasi sendiri (diluar pendapatan dari anakperusahaan yang termasuk dalam saldo laba).

Untuk mengilustrasikan perhitungan saldo laba konsolidasi ketika terdapat

kepemilikan nonpengendali, asumsikan PT Idaman membeli 80% saham PT Amanah pada 1 Januari 20X1 dan mencatat investasi menggunakan metode ekuitas. Laba neto dan dividen yang diperoleh dan diumumkan PT Idaman dan PT Amanah selama dua tahun setelah akuisisi sebagai berikut.

	PT Idaman	PT Amanah
Saldo laba, 1 Januari 20X1	Rp400.000.000	Rp250.000.000
Laba neto, 20X1	120.000.000	25.000.000
Dividen, 20X1	(30.000.000)	(10.000.000)
Saldo, 31 Desember 20X1	Rp490.000.000	Rp265.000.000
Laba neto, 20X2	148.000.000	35.000.000
Dividen, 20X2	(30.000.000)	(10.000.000)
Saldo laba, 31 Desember 20X2	Rp608.000.000	Rp290.000.000

Saldo laba konsolidasi pada 31 Desember 20X2, dua tahun setelah tanggal penggabungan dihitung sebagai berikut.

Saldo laba PT Idaman, 31 Desember 20X1	Rp608.000.000
Ekuitas akrual dari PT Amanah sejak akuisisi $(Rp25.000.000 + 35.000.000) \times 0,80$	(48.000.000)
Saldo laba PT Idaman dari hasil operasinya sendiri, 31 Desember 20X2	Rp560.000.000
Bagian PT Idaman atas laba neto PT Amanah sejak akuisisi, $Rp60.000.000 \times 0,80$	48.000.000
Saldo laba konsolidasi, 31 Desember 20X2	Rp608.000.000

Ada beberapa poin penting yang perlu diperhatikan dari contoh di atas. Pertama, saldo laba anak perusahaan tidak digabung dengan milik induk, hanya bagian induk atas kumulatif laba neto anak perusahaan sejak tanggal penggabungan saja yang termasuk. Kedua, pada contoh ini saldo laba konsolidasi sama dengan saldo laba induk perusahaan karena induk menggunakan metode ekuitas dalam mencatat investasinya di anak perusahaan. Jika induk menggunakan metode biaya, saldo laba induk dan saldo laba konsolidasi akan berbeda. Terakhir, kumulatif pendapatan dari anak yang diakui oleh induk perusahaan dalam pembukuannya harus dihapus dari saldo laba induk untuk mendapatkan saldo laba induk hasil operasinya sendiri sehingga seluruh atau sebagian (bergantung pada metode biaya atau ekuitas yang digunakan) pendapatan yang sama tidak akan dimasukkan dua kali.

Format Kertas Kerja

Kertas kerja tiga bagian yang dijelaskan pada Bab 4 dapat digunakan ketika kepemilikan pada anak perusahaan kurang dari seluruhnya, dengan modifikasi minor. Klaim kepemilikan nonpengendali atas laba dan aset anak perusahaan harus dimasukkan dalam kertas kerja. Klaim kepemilikan nonpengendali atas laba anak perusahaan, yang dihitung sebesar proporsi bagian kepemilikan nonpengendali atas laba anak perusahaan, dikurangkan di bagian paling bawah kertas kerja pada bagian laporan laba rugi untuk memperoleh laba neto konsolidasi. Klaim kepemilikan nonpengendali atas aset neto anak perusahaan, yang dihitung sebesar proporsi bagian kepemilikan nonpengendali atas ekuitas anak, ditambahkan di bagian paling bawah kertas kerja pada bagian

kredit neraca. Baik klaim kepemilikan nonpengendali atas laba maupun atas aset neto dimasukkan ke dalam kertas kerja melalui ayat jurnal eliminasi dan dibawa ke kolom Konsolidasi. Seperti yang dibahas pada Bab 4, nilai yang tertera di kolom Konsolidasi digunakan untuk menyusun laporan keuangan konsolidasi.

PENYUSUNAN NERACA KONSOLIDASI SESAAT SETELAH AKUISISI KEPEMILIKAN PENGENDALI

Proses konsolidasi untuk anak perusahaan dengan kepemilikan mayoritas sama dengan anak perusahaan kepemilikan penuh, hanya saja klaim pemilik nonpengendali atau kepemilikan minoritas harus dimasukkan. Contoh PT Induk dan PT Anak pada Bab 4 akan memberikan dasar untuk mengilustrasikan proses konsolidasi ketika kepemilikan di anak perusahaan tidak penuh. Asumsi PT Induk membeli 80% saham biasa beredar dari PT Anak seharga Rp310.000.000. Situasi kepemilikan dapat digambarkan sebagai berikut.

		Biaya perolehan investasi	Rp310.000.000
		Nilai buku	
		Saham biasa—PT Anak	Rp200.000.000
		Saldo laba—PT Anak	100.000.000
			<u>Rp300.000.000</u>
1/1/X1 80%	I		
	↓		
	S	Kepemilikan PT Induk	x 1,00 (240.000.000)
	← KNP	Diferensial	<u>Rp 70.000.000</u>

* Kepemilikan nonpengendali

PT Induk mencatat akuisisi saham PT Anak dengan ayat jurnal berikut.

(1)	Investasi pada Saham PT Anak	310.000.000	
	Kas		310.000.000
	Mencatat pembelian saham PT Anak		

Total nilai buku saham PT Anak sebesar Rp300.000.000 (total ekuitas PT Anak). Karena PT Induk membeli hanya 80% saham PT Anak, nilai buku saham yang dibeli adalah Rp240.000.000 (Rp300.000.000 x 0,80). Total harga beli yang dibayar PT Induk sebesar Rp310.000.000, menghasilkan diferensial Rp70.000.000 berupa perbedaan antara harga beli dan nilai aset yang diperoleh (Rp310.000.000 - Rp240.000.000). Seperti yang terlihat pada Figur 5-2, aset PT Anak memiliki nilai wajar Rp75.000.000 lebih besar dari nilai buku. Namun karena PT Induk hanya memiliki 80% klaim.

FIGUR 5-1

Neraca PT Induk dan PT Anak, 1 Januari 20X1, Sesaat Setelah

Penggabungan

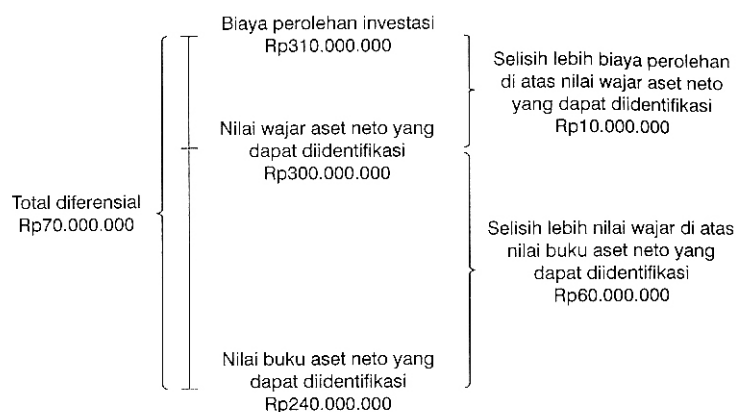
	PT Induk	PT Anak
Aset		
Kas	Rp 40.000.000	Rp 50.000.000
Piutang Dagang	75.000.000	50.000.000
Persediaan	100.000.000	60.000.000
Tanah	175.000.000	40.000.000
Bangunan dan Peralatan	800.000.000	600.000.000
Akumulasi Penyusutan	<u>(400.000.000)</u>	<u>(300.000.000)</u>
Investasi pada Saham PT Anak	310.000.000Rp1.	
Total Aset	100.000.000	Rp 500.000.000
Kewajiban dan Ekuitas		
Utang Dagang	Rp 100.000.000	Rp 100.000.000
Obligasi	200.000.000	100.000.000
Saham Biasa	500.000.000	200.000.000
Saldo Laba	<u>300.000.000Rp1.</u>	<u>100.000.000</u>
Total Kewajiban dan Ekuitas	100.000.000	Rp 500.000.000

FIGUR 5-2
Nilai Aset-aset Tertentu dari PT Anak

	Nilai Buku	Nilai Wajar	Kenaikan Nilai Wajar	80% Bagian PT Induk
Persediaan	Rp60.000.000	Rp65.000.000	Rp5.000.000	Rp4.000.000
Tanah	40.000.000	50.000.000	10.000.000	8.000.000
Bangunan dan Peralatan	<u>300.000.000</u>	<u>360.000.000</u>	<u>60.000.000</u>	<u>48.000.000</u>
	Rp400.000.000	Rp475.000.000	Rp75.000.000	Rp60.000.000

atas aset PT Anak, jadi hanya Rp60.000.000 ($Rp75.000.000 \times 0,80$) dari harga beli yang terkait dengan kenaikan nilai aset PT Anak. Berdasarkan standar akuntansi yang berlaku saat ini, hanya bagian induk atas kelebihan nilai buku dibanding nilai buku yang diperoleh yang dapat diakui.

Dengan Rp60.000.000 diferensial dialokasikan ke aset dapat diidentifikasi PT Anak, sisa Rp 10.000.000 ($Rp70.000.000 - Rp60.000.000$) diatribusikan ke *goodwill*. Seperti halnya kenaikan nilai wajar yang terkait dengan aset dapat diidentifikasi PT Anak, hanya bagian induk dari *goodwill* yang dapat diakui. Total diferensial dapat digambarkan sebagai berikut.



Jika neraca konsolidasi disusun sesaat setelah penggabungan PT Induk dan PT Anak, kertas kerja konsolidasi akan tampak seperti Figur 5-3. Ayat jurnal berikut ini akan dimasukkan ke dalam kertas kerja:

E(2)	Saham Biasa—PT Anak		200.000.000	
	Saldo Laba, 1 Januari		100.000.000	
	Diferensial		70.000.000	
	Investasi pada Saham PT Anak			310.000.000
	Kepemilikan nonpengendali			60.000.000
	Mengeliminasi saldo investasi awal dan memunculkan kepemilikan nonpengendali			
E(3)	Persediaan		4.000.000	
	Tanah	8.000.000		
	Bangunan dan peralatan		48.000.000	
	<i>Goodwill</i>		10.000.000	
	Diferensial			70.000.000
	Mengalokasikan diferensial			

Ayat jurnal pada kertas kerja yang pertama akan mengeliminasi saldo akun investasi dan akun ekuitas pemegang saham PT Anak. Ayat jurnal ini juga memunculkan klaim kepemilikan nonpengendali atas aset anak perusahaan di kertas kerja. Nilai Rp60.000.000 dihitung dari 20% proporsi kepemilikan pemegang saham nonpengendali atas nilai buku PT Anak, Rp300.000.000. Perhatikan bahwa jumlah kepemilikan nonpengendali tidak dipengaruhi oleh harga akuisisi yang dibayar oleh PT Induk dan keberadaan diferensial.

Jumlah kepemilikan nonpengendali sebesar Rp60.000.000 tidak diambil dari pembukuan induk maupun anak perusahaan; ini dimasukkan dalam kertas kerja hanya melalui ayat jurnal eliminasi E(2). Ayat jurnal ini adalah sebuah contoh bahwa ayat jurnal eliminasi tidak hanya menghapus saldo yang dibawa dari pembukuan masing-masing perusahaan terpisah; tetapi juga memunculkan pos baru di kertas kerja. Kepemilikan nonpengendali ditempatkan dalam kertas kerja pada bagian paling bawah sisi kredit seperti ditunjukkan di Figur 5-3 dan dijumlahkan mendatar ke kolom Konsolidasi.

Ayat jurnal E(2) juga memunculkan diferensial Rp70.000.000 karena selisih lebih harga beli yang termasuk di dalam akun investasi dibanding bagian PT Induk atas nilai buku PT Anak. Ayat jurnal E(3) mengalokasikan diferensial ke aset-aset PT Anak yang dapat diidentifikasi berdasarkan nilai di Figur 5-2. Juga mengalokasikan Rp10.000.000 sisa diferensial ke *goodwill*.

Setelah ayat-ayat jurnal eliminasi dimasukkan dalam kertas kerja, tiap baris dijumlahkan mendatar untuk memperoleh total konsolidasi. Perhatikan jumlah aset yang termasuk dalam kolom Konsolidasi, kini neraca konsolidasi terdiri dari nilai buku aset PT Induk, ditambah nilai buku PT Anak, ditambah bagian induk atas kenaikan nilai wajar aset anak, ditambah bagian induk atas *goodwill* implisit. Ketika anak perusahaan dimiliki kurang dari kepemilikan

penuh, aset anak tidak dilaporkan pada nilai wajar penuh pada tanggal penggabungan melainkan pada nilai buku ditambah bagian induk atas kenaikan nilai wajar.

FIGUR 5-3
Kertas Kerja Neraca Konsolidasi, 1 Januari 20X1, Tahun Penggabungan Usaha; 80% Pembelian di Atas Nilai Buku

Akun	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi	
			Debit	Kredit		
Kas	Rp 40.000.000	Rp 50.000.000			Rp 90.000.000	
Piutang Dagang	75.000.000	50.000.000			125.000.000	
Persediaan	100.000.000	60.000.000	(3)	4.000.000	164.000.000	
Tanah	175.000.000	40.000.000	(3)	8.000.000	223.000.000	
Bangunan dan Peralatan	800.000.000	600.000.000	(3)	48.000.000	1.448.000.000	
Goodwill			(3)	10.000.000	10.000.000	
Investasi pada Saham PT Anak	310.000.000			(2)	310.000.000	
Diferensial			(2)	70.000.000	(3) 70.000.000	
Total Debit	Rp1.500.000.000	Rp 800.000.000			Rp2.060.000.000	
Akumulasi Penyusutan	Rp 400.000.000	Rp 300.000.000			Rp 700.000.000	
Utang Dagang	100.000.000	100.000.000			200.000.000	
Obligasi	200.000.000	100.000.000			300.000.000	
Saham Biasa	500.000.000	200.000.000	(2)	200.000.000	500.000.000	
Saldo Laba	300.000.000	100.000.000	(2)	100.000.000	300.000.000	
Kepemilikan Nonpengendali				(2)	60.000.000	60.000.000
Total Kredit	Rp1.500.000.000	Rp 800.000.000	Rp 440.000.000	Rp 440.000.000	Rp2.060.000.000	

nonpengendali.

(3)Mengalokasikan diferensial.

KONSOLIDASI SETELAH AKUISISI KEPEMILIKAN PENGENDALI

Konsolidasi setelah akuisisi melibatkan penyusunan seperangkat lengkap laporan keuangan konsolidasi, seperti yang dibahas pada Bab 4. Untuk melanjutkan ilustrasi dari bagian sebelumnya setelah tanggal akuisisi, asumsikan PT Induk dan PT Anak melaporkan laba dan dividen seperti pada Figur 5-4.

FIGUR 5-4
Informasi Laba dan Dividen PT Induk dan PT Anak untuk Tahun 20X1 dan 20X2

	PT Induk	PT Anak
20X1:		
Laba Operasi Terpisah, PT Induk	Rp140.000.000	
Laba Neto, PT Anak		Rp50.000.000
Dividen	60.000.000	30.000.000
20X2:		

Laba Operasi Terpisah, PT Induk	160.000.000	
Laba Neto, PT Anak		75.000.000
Dividen	60.000.000	40.000.000

Terkait dengan aset dimana terdapat alokasi Rp70.000.000 diferensial pembelian, asumsikan bahwa seluruh persediaan telah terjual di tahun 20X1, bangunan dan peralatan mempunyai sisa masa ekonomis 10 tahun sejak tanggal penggabungan, dan metode penyusutan yang digunakan garis lurus. Selanjutnya, asumsikan *goodwill* memiliki masa ekonomis 5 tahun dari tanggal penggabungan serta asumsikan bahwa PT Induk mencatat akun investasi di PT Anak menggunakan metode ekuitas.

Tahun Penggabungan Usaha

Penggabungan usaha PT Induk dan PT Anak terjadi pada awal tahun 20X1. Selanjutnya, PT Induk mengakui laba dan dividen dari PT Anak selama tahun berjalan, dan laporan keuangan konsolidasi menggambarkan dua perusahaan seolah-olah menjadi satu perusahaan sepanjang tahun. Pada dasarnya, prosedur konsolidasi sama dengan yang telah didiskusikan pada Bab 4 kecuali klaim induk hanya sebesar bagian laba dan dividen anak perusahaan, dan prosedur konsolidasi harus memasukkan klaim kepemilikan nonpengendali.

Ayat Jurnal Induk Perusahaan

Selama tahun 20X1, PT Induk membuat ayat jurnal umum untuk mencatat pembelian saham PT Anak. PT Induk juga membuat ayat jurnal ekuitas umum untuk mencatat pendapatan dan dividen dari anak perusahaan, tetapi tidak seperti di Bab 4, PT Induk harus mengakui hanya sebesar proporsi bagiannya atas laba neto dan dividen PT Anak. PT Induk mencatat ayat jurnal sebagai berikut selama tahun 20X1.

(4) Investasi pada saham PT Anak	310.000.000	
Kas		310.000.000
Mencatat pembelian saham PT Anak		
(5) Kas	24.000.000	
Investasi pada saham PT Anak		24.000.000
Mencatat dividen dari PT Anak Rp30.000.000 x 0,80		
(6) Investasi pada saham PT Anak	40.000.000	
Pendapatan dari anak perusahaan		40.000.000
Mencatat pendapatan metode ekuitas Rp50.000.000 x 0,80		

Sebagai tambahan, PT Induk harus menghapusbukukan sebagian diferensial pembelian melalui ayat jurnal sebagai berikut.

(7) Pendapatan dari anak perusahaan	4.000.000	
Investasi pada saham PT Anak		4.000.000

Menyesuaikan laba atas diferensial yang terkait pada
Persediaan yang telah terjual

(8) Pendapatan dari anak perusahaan	4.800.000	
Investasi pada saham PT Anak		4.800.000
Mengamortisasi diferensial yang terkait pada bangunan dan Peralatan Rp48.000.000 : 10 tahun		
(9) Pendapatan dari anak perusahaan	2.000.000	
Investasi pada saham PT Anak		2.000.000
Mengamortisasi diferensial yang terkait pada <i>goodwill</i> Rp10.000.000 : 5 tahun		

Persediaan PT Anak dimana terkait dengan diferensial sebesar Rp40.000.000 telah terjual selama tahun 20X1. Sehingga sebagian diferensial harus dihapusbukukan dengan mengurangi akun investasi dan juga pendapatan dari anak perusahaan. Juga tambahan biaya investasi Rp48.000.000 terkait dengan kenaikan nilai bangunan dan peralatan harus diamortisasi sebesar Rp4.800.000 per tahun (Rp48.000.000:10) selama sisa masa ekonomis 10 tahun dengan ayat jurnal (8). *Goodwill* harus diamortisasi sebesar Rp2.000.000 (Rp10.000.000 :5).

Kertas Kerja Konsolidasi - Tahun Penggabungan Usaha

Setelah laba anak perusahaan akrual dimasukkan 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 5-5.

Tiga ayat jurnal pertama dari di kertas kerja mengeliminasi laba dan dividen dari anak perusahaan yang dicatat oleh PT Induk, mengeliminasi akun investasi serta akun ekuitas pemegang saham PT Anak dan memunculkan kepemilikan nonpengendali.

E(10)	Pendapatan dari Anak Perusahaan	29.200.000	
	Dividen Diumumkan		24.000.000
	Investasi pada Saham PT Anak		5.200.000
	Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan.		
E(11)	Pendapatan untuk Kepemilikan Nonpengendali	10.000.000	
	Dividen Diumumkan		6.000.000
	Investasi pada Saham PT Anak		4.000.000
	Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan.		
E(12)	Saham Biasa—PT Anak	200.000.000	
	Saldo Laba, 1 Januari	100.000.000	
	Diferensial	70.000.000	
	Investasi pada Saham PT Anak		310.000.000
	Kepemilikan Nonpengendali		60.000.000
	Mengeliminasi saldo investasi awal.		

bagian induk atas dividen yang diumumkan oleh anak perusahaan selama periode berjalan, seperti yang dicatat pada ayat jurnal (5). Ayat jurnal eliminasi E(11)

memunculkan bagian kepemilikan nonpengendali atas laba anak perusahaan (Rp50.000.000x 0,20), dan mengakui kenaikan kepemilikan nonpengendali selama tahun 20X1. Kenaikan Rp4.000.000 dalam klaim pemegang saham nonpengendali pada periode berjalan termasuk di dalam saldo yang dialokasikan di kepemilikan nonpengendali bagian neraca paling bawah kertas kerja. Perhatikan bahwa jumlah laba yang dialokasikan untuk kepemilikan nonpengendali dalam ayat jurnal E(11) didasarkan hanya pada laba neto PT Anak dan tidak dipengaruhi oleh berbagai penghapusbukuan diferensial

Eliminasi yang ketiga, E(12), menghapus saldo ekuitas pemegang saham anak perusahaan dan akun investasi induk perusahaan pada awal periode serta memunculkan klaim pemegang saham nonpengendali awal periode. Karena harga beli investasi melebihi nilai buku, diferensial pembelian muncul sebagai penyeimbang dalam ayat jurnal ini. Diferensial yang dimunculkan dalam ayat jurnal ini 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, Rp70.000.000. Seperti pada Bab 4, akun diferensial merupakan akun sementara (*clearing account*) di kertas kerja dan dimasukkan di bagian neraca dalam kertas kerja pada bagian aset paling bawah.

Kepemilikan nonpengendali yang dikreditkan sebesar Rp60.000.000 (Rp300.000.000x 0,20) dalam ayat jurnal E(12), menunjukkan 20 persen ekuitas pemegang saham PT Anak pada awal tahun. Total kepemilikan nonpengendali sebesar Rp64.000.000 pada akhir periode berdasarkan pada nilai buku yang mendasari aset neto anak perusahaan dan tidak dipengaruhi oleh jumlah yang dibayar induk dalam pembelian saham anak perusahaan.

Berikut tiga ayat jurnal eliminasi tambahan yang diperlukan dalam kertas kerja Figur 4-15 untuk mengalokasikan dan menurunkan nilai diferensial.

E(13)	Beban harga pokok penjualan	4.000.000	
	Tanah	8.000.000	
	Bangunan dan peralatan	48.000.000	
	<i>Goodwill</i>	10.000.000	
	Diferensial		70.000.000
	Mengalokasikan diferensial.		
E(14)	Beban Penyusutan	4.800.000	
	Akumulasi Penyusutan		4.800.000
	Mengamortisasi diferensial yang terkait dengan bangunan dan peralatan: Rp48.000.000 ÷ 10 tahun.		
E(15)	Beban Amortisasi	2.000.000	
	<i>Goodwill</i>		2.000.000
	Mengamortisasi diferensial yang terkait dengan <i>goodwill</i> :		

Ayat jurnal E(13) mengalokasikan nilai awal diferensial ke akun-akun aset dan beban yang tepat berdasarkan selisih dengan nilai wajar yang ditunjukkan pada Figur 5-2.

Karena seluruh persediaan yang dimiliki pada tanggal penggabungan

usaha sudah terjual selama tahun berjalan, Rp4.000.000 diferensial yang terkait dengan persediaan dialokasikan langsung ke beban harga pokok penjualan. Biaya persediaan untuk entitas konsolidasi dipandang Rp5.000.000 lebih tinggi dan biaya menurut anak perusahaan, dan tambahan biaya ini termasuk ke dalam beban harga pokok persediaan konsolidasi.

Diferensial yang dialokasikan ke aset yang dapat disusutkan dan *goodwill* dalam ayat jurnal E(13) harus dibebankan sebagai beban penyusutan dan beban amortisasi selama sisa masa ekonomis aset-aset tersebut. Dari sudut pandang konsolidasi, tambahan pembayaran induk adalah bagian total biaya atas aset yang dapat disusutkan *goodwill*. Penyusutan sudah dicatat di pembukuan anak berdasarkan biaya awal aset di anak perusahaan, dan nilainya terbawa ke dalam kertas kerja konsolidasi. Penyusutan dan amortisasi atas tambahan biaya dari aset-aset tersebut dari sudut pandang entitas konsolidasi dimasukkan dalam kertas kerja konsolidasi melalui ayat jurnal E(14) dan E(15).

Selisih antara total harga beli yang dibayar PT Induk, Rp310.000.000, dan nilai wajar aset neto yang teridentifikasi, Rp300.000.000, diasumsikan sebagai pembayaran atas kelebihan menghasilkan laba PT Anak. Selisih ini dimasukkan dengan ayat jurnal E(13) sebagai *goodwill*, Rp10.000.000.

FIGUR 5-5.
31 Desember 20X1, Kertas Kerja Metode Ekuitas Untuk Laporan Keuangan Konsolidasi, Tahun Penggabungan Usaha; 80% Pembelian di Atas Nilai Buku

Akun	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi	
			Debit	Kredit		
Penjualan	400.000.000	200.000.000			600.000.000	
Pendapatan dari Anak Perusahaan	29.200.000		(10)	29.200.000		
Kredit	<u>429.200.000</u>	<u>200.000.000</u>			<u>600.000.000</u>	
Beban Harga Pokok Penjualan	170.000.000	115.000.000	(13)	4.000.000	289.000.000	
Penyusutan & Amortisasi	50.000.000	20.000.000	(14)	4.800.000	76.800.000	
			(15)	2.000.000		
Beban Lainnya	40.000.000	15.000.000			55.000.000	
Debit	<u>(260.000.000)</u>	<u>(150.000.000)</u>			<u>(420.800.000)</u>	
					179.200.000	
Pendapatan untuk Kepemilikan Nonpengendali			(11)	10.000.000	(10.000.000)	
Laba Neto, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	<u>169.200.000</u>	<u>50.000.000</u>	<u>50.000.000</u>		<u>169.200.000</u>	
Saldo Laba, 1 Januari	300.000.000	100.000.000	(12)	100.000.000	300.000.000	
Laba Neto, dari atas	169.200.000	50.000.000	50.000.000		169.200.000	
	<u>469.200.000</u>	<u>150.000.000</u>			<u>469.200.000</u>	
Dividen Diumumkan	(60.000.000)	(30.000.000)		(10)	24.000.000	
				(11)	6.000.000	
Saldo Laba, 31 Desember, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	<u>409.200.000</u>	<u>120.000.000</u>	<u>150.000.000</u>	<u>30.000.000</u>	<u>409.200.000</u>	
Kas	194.000.000	75.000.000			269.000.000	
Piutang Dagang	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	(13)	8.000.000	223.000.000	
Bangunan dan Peralatan	800.000.000	600.000.000	(13)	48.000.000	1.448.000.000	
Investasi pada Saham PT Anak	315.200.000			(10)	5.200.000	
				(12)	310.000.000	
Goodwill			(13)	10.000.000	(14)	2.000.000
Diferensial			(12)	70.000.000	(14)	70.000.000
Total Debit	<u>1.659.200.000</u>	<u>840.000.000</u>			<u>2.248.000.000</u>	
Akumulasi Penyusutan	450.000.000	320.000.000		(14)	4.800.000	774.800.000
Utang Dagang	100.000.000	100.000.000			200.000.000	
Obligasi	200.000.000	100.000.000			300.000.000	
Saham Biasa	500.000.000	200.000.000	(12)	200.000.000	500.000.000	
Saldo Laba	409.200.000	120.000.000	150.000.000		30.000.000	409.200.000
Kepemilikan Nonpengendali				(11)	4.000.000	64.000.000
				(12)	60.000.000	
	<u>1.659.200.000</u>	<u>840.000.000</u>	<u>488.500.000</u>	<u>488.500.000</u>	<u>2.248.000.000</u>	

Ayat jurnal eliminasi:

- (10) Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan.
- (11) Mengalokasikan pendapatan untuk kepemilikan nonpengendali.
- (12) Mengeliminasi saldo investasi awal.
- (13) Mengalokasikan saldo awal diferensial.
- (14) Mengamortisasi diferensial yang terkait pada bangunan dan peralatan.
- (15) Mengamortisasi diferensial yang terkait pada goodwill.

FIGUR 5-6.

Laba Neto dan Saldo Laba Konsolidasi, 20X1; 80% Pembelian di Atas Nilai Buku

Laba neto konsolidasi, 20X1:	
Laba operasi terpisah PT Induk	Rp140.000.000
Bagian PT Induk atas laba neto PT Anak: $Rp50.000.000 \times 0,80$	40.000.000
Penghapusbukuan diferensial terkait dengan persediaan terjual tahun 20X1	(4.000.000)
Amortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan 20X1	(4.800.000)
Amortisasi <i>goodwill</i> 20X1	(2.000.000)
Laba neto konsolidasi	<u>Rp169.200.000</u>
Saldo laba konsolidasi, 31 Desember 20X1:	
Saldo laba PT Induk, 1 Januari 20X1	Rp300.000.000
Laba operasi terpisah PT Induk, 20X1	40.000.000
Bagian PT Induk atas laba neto PT Anak: $Rp50.000.000 \times 0,80$	40.000.000
Penghapusbukuan diferensial terkait dengan persediaan terjual tahun 20X1	(4.000.000)
Amortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan 20X1	(4.800.000)
Amortisasi <i>goodwill</i> 20X1	(2.000.000)
Dividen yang diumumkan PT Induk, 20X1	(60.000.000)
Saldo laba konsolidasi, 31 Desember 20X1	<u>Rp409.200.000</u>

Sangat penting memercanakan semua ayat jurnal yang sesuai di perusahaan induk berdasarkan metode ekuitas dan ayat jurnal eliminasi dalam kertas kerja. Walau PT Induk mengamortisasi diferensial yang terkait dengan gedung dan peralatan PT Anak dengan ayat jurnal (8) dan mengamortisasi diferensial yang terkait dengan *goodwill* dengan ayat jurnal (9), ayat jurnal eliminasi E(14) dan E(15) masih diperlukan dalam kertas kerja untuk mencatat beban penyusutan dan amortisasi. Seiruh pengaruh akrual PT Induk atas laba anak perusahaan, termasuk akibat dari ayat jurnal (8) dan (9), dihapusbukukan dalam ayat jurnal E(10). Sebagai konsekuensi, ayat jurnal eliminasi E(14) dan E(15) diperlukan dalam memperoleh laba neto konsolidasi untuk menggambarkan amortisasi atas tambahan biaya gedung dan peralatan PT Anak seperti halnya *goodwill* terhadap entitas konsolidasi.

Setelah semua ayat jurnal eliminasi yang diperlukan dimasukkan dalam kertas kerja konsolidasi pada Figur 5.5, kertas kerja dilengkapi dengan menjumlahkan mendatar tiap baris, dengan memperhatikan pengaruh debit dan kredit dari ayat jurnal eliminasi.

Laba Neto dan Saldo Laba Konsolidasi

Seperti yang terlihat pada kertas kerja Figur 5-5, laba neto konsolidasi tahun 20X1 adalah sebesar Rp 169.200.000 dan saldo laba konsolidasi per 31 Desember 20X1, adalah Rp409.200.000. Jumlah ini dapat dihitung seperti yang ditunjukkan pada Figur 5-6. Perhatikan bahwa laba neto konsolidasi dan saldo laba konsolidasi berkurang melalui penghapusbukuan diferensial pembelian, sehingga laba neto dan saldo laba konsolidasi nilainya sama dengan yang diperoleh induk perusahaan.

Tahun Kedua Kepemilikan

Metode ekuitas dan prosedur konsolidasi yang diterapkan pada tahun kedua kepemilikan dan setelahnya mengikuti prosedur yang sama dengan konsolidasi

pada tahun pertama dan diilustrasikan melalui contoh berkelanjutan PT Induk dan PT Anak selama tahun 20X2.

Ayat Jurnal Induk Perusahaan

PT Induk membuat ayat jurnal berikut di pembukuan terpisah selama tahun 20X2.

(16) Kas	32.000.000	
Investasi pada Saham PT Anak		32.000.000
Mencatat dividen dari PT Anak: Rp40.000.000x 0,80		
(17) Investasi pada Saham PT Anak	60.000.000	
Pendapatan dari Anak Perusahaan		60.000.000
Mencatat pendapatan metode ekuitas: Rp75.000.000x 0,80		
(18) Pendapatan dari Anak Perusahaan	4.800.000	
Investasi pada Saham PT Anak		4.800.000
Mengamortisasi diferensial yang terkait pada bangunan dan peralatan		
(19) Pendapatan dari Anak Perusahaan	2.000.000	
Investasi pada Saham PT Anak		2.000.000
Mengamortisasi diferensial yang terkait pada <i>goodwill</i>		

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

	20X1	20X2
Saldo awal tahun	310.000.000	315.200.000
Pendapatan dari Anak Perusahaan:		
Bagian atas laba neto anak perusahaan	Rp40.000.000	Rp60.000.000
Penghapusbukuan diferensial terkait dengan persediaan terjual	(4.000.000)	
Amortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan	(4.800.000)	(4.800.000)
Amortisasi <i>goodwill</i>	(2.000.000)	(2.000.000)
	29.200.000	53.200.000
-/- Dividen yang diterima dari anak	(24.000.000)	(32.000.000)
Saldo akhir tahun	Rp315.200.000	Rp336.400.000

Kertas Kerja Konsolidasi—Tahun Kedua Setelah Penggabungan Usaha

Kertas kerja untuk menyusun laporan keuangan konsolidasi lengkap tahun 20X2 ditampilkan pada Figur 5-7. Ayat-ayat jurnal eliminasi pada akhir tahun 20X2 sama dengan yang dibuat pada akhir tahun 20X1.

Ayat jurnal eliminasi pertama, menghapus pendapatan PT Induk dari PT Anak dan bagian PT Induk atas dividen PT Anak tahun 20X2.

E(20) Pendapatan dari Anak Perusahaan	53.200.000	
Dividen Diumumkan		32.000.000
Investasi pada Saham PT Anak		21.200.000
Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan.		

Kredit neto akun investasi Rp21.200.000 menggambarkan kenaikan saldo akun selama periode berjalan dan mengembalikan saldo akun kembali ke nilai 1 Januari 20X2, saldo awal periode.

Jumlah laba anak perusahaan yang dialokasikan ke pemegang saham nonpengendali di tahun 20X2 sebesar Rp15.000.000, dan jumlah ini dimasukkan ke kertas kerja melalui ayat jurnal eliminasi

E(21) Pendapatan untuk Kepemilikan Minoritas	15.000.000	
Dividen Diumumkan		8.000.000
Kepemilikan Nonpengendali		7.000.000
Mengalokasikan laba ke kepemilikan nonpengendali		

Laba anak perusahaan sebesar Rp15.000.000 yang dialokasikan ke kepemilikan nonpengendali dikurangkan untuk memperoleh laba neto konsolidasi di kertas kerja dalam bagian laba neto. Ayat jurnal eliminasi E(21) juga termasuk mengkredit Dividen Diumumkan untuk menghapus bagian kepemilikan nonpengendali atas dividen PT Anak. Ayat jurnal E(20) dan E(21) secara bersama menghapus keseluruhan dividen PT Anak. Perbedaan Rp7.000.000 antara bagian pemegang saham nonpengendali atas laba anak perusahaan dan dividen menggambarkan kenaikan kepemilikan nonpengendali tahun 20X2 dan ditempatkan di bagian neraca di kertas kerja.

Ayat jurnal E(22) menghapus saldo akun investasi PT Induk dan akun ekuitas pemegang saham PT Anak pada awal periode.

E(22) Saham Biasa—PT Anak	200.000.000	
Saldo Laba, 1 Januari	120.000.000	
Diferensial		59.200.000
Investasi pada Saham PT Anak		315.200.000
Kepemilikan Nonpengendali		64.000.000
Mengeliminasi saldo investasi awal.		

Bersama, ayat jurnal E(20) dan E(22) menghapus keseluruhan saldo akun investasi induk. Kepemilikan nonpengendali dikreditkan untuk menunjukkan bagiannya atas nilai buku anak perusahaan awal periode ($Rp320.000.000 \times 0,20$). Jumlah ini ditambahkan dengan peningkatan kepemilikan nonpengendali selama tahun 20X2 yang dimunculkan di ayat jurnal E(21), dan totalnya dilaporkan di neraca konsolidasi.

Ayat jurnal E(22) juga memunculkan diferensial pembelian pada awal 20X2 pada kertas kerja. Diferensial pada awal 20X1, pada tanggal penggabungan, sebesar Rp70.000.000, berkurang selama tahun 20X1 melalui penghapusbukuan: Rp4.000.000 untuk persediaan yang terjual, Rp4.800.000 amortisasi terkait dengan gedung dan peralatan PT Anak, dan Rp2.000.000 amortisasi terkait dengan *goodwill*. Sisa saldo diferensial pada awal 20X2 adalah Rp59.200.000 ($Rp70.000.000 - Rp4.000.000 - Rp4.800.000 - Rp2.000.000$). Sementara ayat jurnal E(22) memunculkan saldo diferensial 1 Januari 20X2.

E(23) Land	8.000.000	
------------	-----------	--

Gedung dan Peralatan	48.000.000	
<i>Goodwill</i>	8.000.000	
Diferensial		59.200.000
Akumulasi Penyusutan		4.800.000
Memunculkan saldo awal diferensial.		

Perhatikan bahwa kertas kerja yang disiapkan tiap tahun, disusun dari neraca saldo yang dilaporkan terpisah masing-masing perusahaan, bukan dari kertas kerja tahun sebelumnya. Akumulasi penyusutan sebesar Rp4.800.000 dimasukkan dalam kertas kerja akhir tahun 20X1 tidak secara otomatis terbawa ke kertas kerja 20X2. Sehingga, ayat jurnal kertas kerja untuk mengalokasikan diferensial tiap tahun harus dibuat untuk memunculkan tambahan akumulasi penyusutan untuk tahun-tahun sebelumnya atas nilai diferensial yang dialokasikan ke aset dapat disusutkan.

Penyusutan atas bagian diferensial yang terkait dengan gedung dan peralatan serta amortisasi *goodwill* tahun 20X2 dicatat pada ayat jurnal E(24) dan E(25):

FIGUR 5-7.

31 Desember 20X2, Kertas Kerja Metode Ekuitas untuk Laporan Keuangan Konsolidasi, Tahun Kedua Penggabungan Usaha; 80% Pembelian di Atas Nilai Buku

Akun	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi
			Debit	Kredit	
Penjualan	450.000.000	300.000.000			750.000.000
Pendapatan dari Anak Perusahaan	53.200.000		(20)	53.200.000	
Kredit	503.200.000	300.000.000			750.000.000
Beban Harga Pokok Penjualan	180.000.000	160.000.000			340.000.000
Penyusutan & Amortisasi	50.000.000	20.000.000	(24)	4.800.000	76.800.000
			(25)	2.000.000	
Beban Lainnya	60.000.000	45.000.000			105.000.000
Debit	(290.000.000)	(225.000.000)			(521.800.000)
					228.200.000
Pendapatan untuk Kepemilikan Nonpengendali			(21)	15.000.000	(15.000.000)
Laba Neto, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	213.200.000	75.000.000		75.000.000	213.200.000
Saldo Laba, 1 Januari	409.200.000	120.000.000	(22)	120.000.000	409.200.000
Laba Neto, dari atas	213.200.000	75.000.000		75.000.000	213.200.000
	622.400.000	195.000.000			622.400.000
Dividen Diumumkan	(60.000.000)	(40.000.000)		(20) 32.000.000	(60.000.000)
				(21) 8.000.000	
Saldo Laba, 31 Desember, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	562.400.000	155.000.000		195.000.000	562.200.000
Kas	221.000.000	85.000.000			306.000.000
Piutang Dagang	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	(23)	8.000.000	223.000.000
Bangunan dan Peralatan	800.000.000	600.000.000	(23)	48.000.000	1.448.000.000
Investasi pada Saham PT Anak	336.400.000			(20) 21.200.000	
				(22) 315.200.000	
Goodwill			(23)	8.000.000	6.000.000
Diferensial			(22)	59.200.000	(23) 59.200.000
Total Debit	1.862.400.000	895.000.000			2.483.000.000
Akumulasi Penyusutan	500.000.000	340.000.000		(23) 4.800.000	849.600.000
				(24) 4.800.000	
Utang Dagang	100.000.000	100.000.000			200.000.000
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	562.400.000	155.000.000		195.000.000	562.400.000
Kepemilikan Nonpengendali				(21) 7.000.000	71.000.000
				(20) 64.000.000	
	1.862.400.000	895.000.000		520.200.000	2.483.000.000
				520.200.000	

Ayat jurnal eliminasi:

- (20) Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan.
- (21) Mengalokasikan pendapatan untuk kepemilikan nonpengendali.
- (22) Mengeliminasi saldo investasi awal.
- (23) Mengalokasikan saldo awal diferensial.
- (24) Mengamortisasi diferensial yang terkait pada bangunan dan peralatan.
- (25) Mengamortisasi diferensial yang terkait pada *goodwill*

E (24) Beban Penyusutan	4.800.000		
Akumulasi Penyusutan		4.800.000	
Mengamortisasi diferensial yang terkait dengan bangunan dan peralatan: Rp 48.000.000 : 10 tahun			
E (25) Beban Amortisasi		2.000.000	
<i>Goodwill</i>			2.000.000
Mengamortisasi diferensial yang terkait dengan <i>goodwill</i> Rp10.000.000 : 5 tahun.			

Laba Neto dan Saldo Laba Konsolidasi

Perhitungan saldo laba konsolidasi 20X2 dan saldo laba konsolidasi pada akhir 20X2 ditunjukkan di Figur 5-8.

Laporan Keuangan Konsolidasi

Laporan laba rugi dan laporan saldo laba konsolidasi untuk tahun 20X2 dan neraca konsolidasi pada tanggal 31 Desember 20X2, disajikan pada Figur 5-9.

PENGHENTIAN KONSOLIDASI

Anak perusahaan terkonsolidasi dikeluarkan dari konsolidasi jika tidak lagi memenuhi kriteria konsolidasi, biasanya karena induk perusahaan tidak lagi memiliki pengendalian atas anak perusahaan (misalnya, anak perusahaan bangkrut). Pada beberapa kasus, anak perusahaan juga tidak memenuhi kualifikasi untuk dilaporkan menggunakan metode ekuitas, dan induk harus melaporkannya dengan metode biaya. Ketika terjadi perubahan metode akuntansi seperti ini, laporan keuangan setelah perubahan terjadi dipandang sebagai laporan keuangan entitas berbeda. PSAK No. 4 mengharuskan perlakuan akuntansi untuk beberapa kasus mengikuti PSAK No. 13 "Akuntansi untuk Investasi" (PSAK 13).

PERLAKUAN UNTUK LABA KOMPREHENSIF LAINNYA

Laba komprehensif lainnya (*other comprehensive income*), di mana di dalamnya termasuk semua pendapatan, beban, keuntungan, dan kerugian yang berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku

FIGUR 5-8.

Laba Neto dan Saldo Laba Konsolidasi, 20X2; 80% Pembelian di Atas Nilai Buku

Laba neto konsolidasi, 20X2:	
Laba operasi terpisah PT Induk	Rp160.000.000
Bagian PT Induk atas laba neto PT Anak: Rp75.000.000x 0,80	60.000.000
Amortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan	(4.800.000)
Amortisasi <i>goodwill</i>	(2.000.000)

Laba neto konsolidasi	<u>Rp213.200.000</u>
Saldo laba konsolidasi, 31 Desember 20X2:	
Saldo laba konsolidasi, 31 Desember 20X1	Rp409.200.000
Laba operasi terpisah PT Induk, 20X2	160.000.000
Bagian PT Induk atas laba neto PT Anak: Rp75.000.000x 0,80	60.000.000
Amortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan	(4.800.000)
Amortisasi <i>goodwill</i>	(2.000.000)
Dividen yang diumumkan PT Induk, 20X2	<u>(60.000.000)</u>
Saldo laba konsolidasi, 31 Desember 20X2	<u>Rp562.400.000</u>

FIGUR 5-9.

Laporan Keuangan Konsolidasi untuk PT Induk dan PT Anak, 20X2

PT INDUK DAN ANAK PERUSAHAAN Laporan Laba Rugi Konsolidasi Untuk Tahun Berakhir 31 Desember 20X2

Penjualan		Rp750.000.000
Harga Pokok Penjualan		(340.000.000)
Laba Bruto		Rp410.000.000
Beban-beban :		
Penyusutan dan Amortisasi	Rp76.800.000	
Beban lain	105.000.000	
Total Beban		(181.800.000)
		Rp228.200.000
Pendapatan untuk Kepemilikan Nonpengendali		(15.000.000)
Laba Neto Konsolidasi		<u>Rp213.200.000</u>

PT INDUK DAN ANAK PERUSAHAAN Laporan Saldo Laba Konsolidasi Untuk Tahun Berakhir 31 Desember 20X2

Saldo Laba Konsolidasi, 1 Januari 20X2	Rp409.200.000
Laba Neto Konsolidasi, 20X2	213.200.000
Dividen diumumkan, 20X2	(60.000.000)
Saldo Laba Konsolidasi, 1 Januari 20X2	<u>Rp562.400.000</u>

PT INDUK DAN ANAK PERUSAHAAN Neraca Konsolidasi 31 Desember 20X2

Aset		Kewajiban	
Kas	Rp306.000.000	Utang Dagang	Rp200.000.000
Piutang Usaha	230.000.000	Obligasi	<u>300.000.000</u>
Persediaan	270.000.000		Rp500.000.000
Tanah	223.000.000	Kepemilikan Nonpengendali	71.000.000
Bangunan dan Peralatan	Rp1.448.000.000	Ekuitas	
Akumulasi Penyusutan	<u>(849.600.000)</u>	Saham biasa	Rp500.000.000
	598.400.000	Saldo Laba	562.400.000
<i>Goodwill</i>	6.000.000		1.062.400.000
Total	<u>Rp1.633.400.000</u>	Total	<u>Rp1.633.400.000</u>

umum tidak dimasukkan dalam laba neto. Akun laba komprehensif lainnya adalah akun temporer yang akan ditutup tiap akhir periode. Tidak seperti pendapatan dan beban yang tiap akhir periode ditutup ke Saldo Laba, akun laba komprehensif lainnya ditutup ke akun khusus ekuitas pemegang saham, Akumulasi Laba Komprehensif Lainnya (*Accumulated Other Comprehensive Income*).

Modifikasi Kertas Kerja Konsolidasi

Apabila induk perusahaan atau anak perusahaan mencatat laba komprehensif lainnya, kertas kerja konsolidasi umumnya memasukkan bagian tambahan untuk laba komprehensif lainnya. Bagian ini memfasilitasi penghitungan jumlah laba komprehensif lainnya yang akan dilaporkan, bagian laba komprehensif lainnya, jika ada, yang akan dialokasikan ke kepemilikan nonpengendali, dan jumlah akumulasi laba komprehensif lainnya yang akan dilaporkan dalam neraca konsolidasi. Walaupun bagian tambahan dari kertas kerja ini dapat diletakkan setelah bagian laporan laba rugi dari kertas kerja standar, formal yang digunakan di sini adalah meletakkannya pada bagian bawah kertas kerja. Jika baik induk perusahaan maupun anak perusahaan tidak ada yang melaporkan laba komprehensif lainnya, maka bagian ini dapat dihilangkan dari kertas kerja. Jika terdapat laba komprehensif lainnya, kertas kerja dibuat dengan cara biasa, dengan bagian tambahan di bagian bawah kertas kerja. Modifikasi dalam kertas kerja hanya ada tambahan akun ekuitas pemegang saham yang dimasukkan dalam kertas kerja bagian neraca untuk efek kumulatif dari laba komprehensif lainnya.

Untuk mengilustrasikan proses konsolidasi apabila anakperusahaan melaporkan laba komprehensif lainnya, asumsikan selama tahun 20X2 PT Anak membeli investasi yang diklasifikasikan sebagai tersedia untuk dijual seharga Rp20.000.000. Pada tanggal 31 Desember 20X2, nilai wajar dari efek meningkat menjadi Rp30.000.000. Selain pengaruh akuntansi untuk investasi efek PT Anak tersebut, informasi laporan keuangan yang dilaporkan oleh PT Induk dan PT Anak pada tanggal 31 Desember 20X2, sama dengan yang disajikan pada Figur 5-7.

Ayat Jurnal Penyesuaian yang Dicatat oleh Anak Perusahaan

Pada tanggal 31 Desember 20X2, PT Anak mengakui peningkatan nilai wajar atas efek tersedia untuk dijual yang dimilikinya dengan mencatat ayat jurnal penyesuaian berikut.

(26) Investasi pada Efek Tersedia untuk Dijual	10.000.000	
Keuntungan Investasi Belum Direalisasi		10.000.000
Mencatat peningkatan nilai wajar efek tersedia untuk dijual.		

Keuntungan belum direalisasi tersebut tidak dimasukkan dalam laba neto anak perusahaan tetapi dilaporkan anak perusahaan sebagai elemen dari laba komprehensif lainnya.

Ayat Jurnal Penyesuaian yang Dicatat oleh Induk Perusahaan

Tahun 20X2, PT Induk mencatat semua ayat jurnal [(16) sampai (19)] sehubungan

dengan investasinya di PT Anak seolah-olah anak perusahaan tidak melaporkan laba komprehensif lainnya. Selain itu, pada tanggal 31 Desember 20X2, PT Induk secara terpisah mengakui bagian proporsionalnya atas keuntungan belum direalisasi anak perusahaan dari peningkatan nilai wajar efek tersedia untuk dijual.

(19a) Investasi pada Saham PT Anak	8.000.000	
Laba Komprehensif lainnya dari Anak Perusahaan		8.000.000
Keuntungan Belum Direalisasi dari Investasi		

Mencatat bagian proporsional PT Induk atas peningkatan wajar nilai efek tersedia untuk dijual yang dimiliki anak perusahaan.

Kertas Kerja Konsolidasi-Tahun Kedua Setelah Penggabungan Usaha

Kertas kerja untuk menyusun laporan keuangan konsolidasi lengkap untuk tahun 20X2 diilustrasikan pada Figur 5-10. Pada kertas kerja tersebut, saldo akun Investasi pada Saham PT Anak lebih besar dari saldo yang terdapat dalam Figur 5-7 karena adanya ayat jurnal (19a), dan bagian proporsional PT Induk sebesar Rp8.000.000 atas keuntungan belum direalisasi PT Anak dimasukkan dalam bagian terpisah dari kertas kerja untuk laba komprehensif (Laba Komprehensif Lainnya dari Anak Perusahaan. Keuntungan Belum Direalisasi dari Investasi). Neraca percobaan PT Anak berubah untuk mencerminkan (1) pengurangan saldo kas karena akuisisi investasi, (2) investasi pada efek tersedia untuk dijual, dan (3) keuntungan belum direalisasi atas investasi sebesar Rp10.000.000.

Prosedur Konsolidasi

Ayat jurnal eliminasi E(20) sampai E(25) digunakan dalam penyusunan kertas kerja konsolidasi tahun 20X2 yang disajikan pada Figur 5-7. Jika terdapat laba komprehensif lainnya, pendapatan induk perusahaan dari anak perusahaan dieliminasi dengan cara yang biasa dengan ayat jurnal E(20), dan bagian proporsional dari laba anak perusahaan dialokasikan ke kepemilikan nonpengendali dengan ayat jurnal E(21); kedua ayat jurnal ini terlihat pada Figur 5-7. Ayat jurnal E(22) dalam Figur 5-7 mengeliminasi saldo awal akun investasi dan saldo awal ekuitas pemegang saham anak perusahaan. Walaupun ayat jurnal ini tetap tidak berubah dalam contoh ini, ayat jurnal tersebut harus memasukkan eliminasi saldo awal Akumulasi Laba Komprehensif Lainnya dari anak perusahaan jika anak perusahaan telah memiliki saldo di awal periode karena akun tersebut terdapat dalam ekuitas pemegang saham; kemudian, sebagian dari saldo tersebut juga sudah dialokasikan ke kepemilikan nonpengendali awal, sebagaimana akun ekuitas pemegang saham anak perusahaan yang lain.

Ayat jurnal eliminasi E(23) sampai E(25) yang berhubungan dengan diferensial juga tidak berubah dari yang terdapat dalam Figur 5-7. Akan tetapi, dua ayat jurnal tambahan diperlukan untuk perlakuan laba komprehensif lainnya anak perusahaan. Pertama, bagian proporsional dari laba komprehensif lainnya anak perusahaan yang dicatat induk perusahaan dengan ayat jurnal (19a) harus dieliminasi untuk menghindari penghitungan ganda dengan laba komprehensif lainnya anak perusahaan. Oleh karena itu ayat jurnal (19a) dibalik dalam kertas kerja.

E(27)	Laba Komprehensif Lainnya dari Anak Perusahaan—Keuntungan	8.000.000
	Belum Direalisasi dari Investasi	
	Investasi pada Saham PT Anak	8.000.000
	Mengeliminasi laba komprehensif lainnya anak perusahaan.	

Kedua, bagian proporsional dari laba komprehensif lainnya anak perusahaan harus dialokasikan ke kepemilikan nonpengendali, sebagaimana yang dilakukan atas laba neto anak perusahaan.

E(28)	Laba Komprehensif Lainnya untuk Kepemilikan Nonpengendali	2.000.000
	Kepemilikan Nonpengendali	2.000.000
	Mengalokasikan laba komprehensif lainnya ke kepemilikan nonpengendali.	

Oleh karena itu, jumlah laba komprehensif lainnya yang dilaporkan dalam laporan keuangan konsolidasi sama dengan bagian proporsional induk perusahaan atas laba komprehensif lainnya dari anak perusahaan sebesar Rp 10.000.000; sisa Rp2.000.000 termasuk dalam kepemilikan nonpengendali. Walaupun laba neto konsolidasi pada Figur 5-10 sama dengan pada Figur 5-7, kertas kerja bagian laba komprehensif lainnya pada Figur 5-10 memberikan pengakuan eksplisit atas keuntungan belum terealisasi atas efek tersedia untuk dijual yang dimiliki PT Anak. Laporan keuangan konsolidasi disajikan pada Figur 5-11.

Kertas Kerja Konsolidasi—Laba Komprehensif pada Tahun-tahun Berikutnya

Tiap tahun setelah tahun 20X2, PT Anak akan menyesuaikan keuntungan belum direalisasi atas investasi dalam pembukuannya untuk perubahan nilai wajar dalam efek tersedia untuk dijual.

FIGUR 5-10
31 Desember 20X2, Ilustrasi Laba Komprehensif, Tahun Kedua Setelah
Penggabungan Usaha; 80%Pembelian di Atas Nilai Buku

Akun	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi
			Debit	Kredit	
Penjualan	450.000.000	300.000.000			750.000.000
Pendapatan dari Anak Perusahaan	53.200.000		(20) 53.200.000		
Kredit	503.200.000	300.000.000			750.000.000
Beban Harga Pokok Penjualan	180.000.000	160.000.000			340.000.000
Penyusutan & Amortisasi	50.000.000	20.000.000	(24) 4.800.000		76.800.000
			(25) 2.000.000		
Beban Lainnya	60.000.000	45.000.000			105.000.000
Debit	(290.000.000)	(225.000.000)			(521.800.000)
					228.200.000
Pendapatan untuk Kepemilikan Nonpengendali			(21) 15.000.000		(15.000.000)
Laba Neto, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	213.200.000	75.000.000	75.000.000		213.200.000
Saldo Laba, 1 Januari	409.200.000	120.000.000	(22) 120.000.000		409.200.000
Laba Neto, dari atas	213.200.000	75.000.000	75.000.000		213.200.000
	622.400.000	195.000.000			622.400.000
Dividen Diumumkan	(60.000.000)	(40.000.000)		(20) 32.000.000	(60.000.000)
				(21) 8.000.000	
Saldo Laba, 31 Desember, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	562.400.000	155.000.000	195.000.000	40.000.000	562.200.000
Kas	221.000.000	65.000.000			286.000.000
Piutang Dagang	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	(23) 8.000.000		223.000.000
Bangunan dan Peralatan	800.000.000	600.000.000	(23) 48.000.000		1.448.000.000
Investasi pada Sekuritas Tersedia Utk Dijual		30.000.000			30.000.000
Investasi pada Saham PT Anak	344.400.000			(20) 21.200.000	
				(22) 315.200.000	
				(25) 8.000.000	
Goodwill			(23) 8.000.000	(25) 2.000.000	6.000.000
Diferensial			(22) 59.200.000	(23) 59.200.000	
Debit	1.870.400.000	905.000.000			2.493.000.000
Akumulasi Penyusutan	500.000.000	340.000.000		(23) 4.800.000	849.600.000
				(24) 4.800.000	
Utang Dagang		100.000.000			200.000.000
	100.000.000				
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	562.400.000	155.000.000	195.000.000	40.000.000	562.400.000
Akumulasi Laba Komprehensif Lainnya, dari bawah	8.000.000	10.000.000	10.000.000		8.000.000
Kepemilikan Nonpengendali				(21) 7.000.000	73.000.000
				(20) 64.000.000	
				(26) 2.000.000	
Kredit	1.870.400.000	905.000.000	520.200.000	520.200.000	2.493.000.000
Laba Komprehensif Lainnya:					
Laba Komprehensif Lainnya dari Anak Perusahaan—Keuntungan Belum Direalisasi dari Investasi	8.000.000		(27) 8.000.000		
Keuntungan Belum Direalisasi dari Investasi		10.000.000			10.000.000
Laba Komprehensif Lainnya untuk Kepemilikan Nonpengendali			(28) 2.000.000		(2.000.000)
Akumulasi Laba Komprehensif Lainnya, 1 Januari					
Akumulasi Laba Komprehensif Lainnya, 31 Desember, dibawa ke atas	8.000.000	10.000.000	10.000.000		8.000.000

Ayat jurnal eliminasi:

- (20) Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan.
- (21) Mengalokasikan laba ke kepemilikan nonpengendali.
- (22) Mengeliminasi saldo investasi awal.
- (23) Mengalokasikan diferensial awal.
- (24) Mengamortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan.
- (25) Mengamortisasi diferensial terkait dengan *goodwill*.
- (26) Mencatat peningkatan nilai wajar efek tersedia untuk dijual.
- (27) Mengeliminasi laba komprehensif lainnya dari anak perusahaan.
- (28) Mengalokasikan laba komprehensif lainnya ke kepemilikan nonpengendali.

Sebagai contoh, jika nilai investasi PT Anak meningkat sebesar Rp5.000.000 selama tahun 20X3, PT Anak akan meningkatkan nilai tercatat investasi pada efek sebesar Rp5.000.000 dan mengakuinya sebagai elemen dari laba komprehensif lainnya tahun 20X3 sebagai keuntungan belum direalisasi sebesar Rp5.000.000. Dalam pelaporan metode ekuitas, PT Induk akan meningkatkan akun Investasi pada Saham PT Anak dan mencatat bagiannya sebesar Rp4.000.000 atas laba komprehensif lainnya anak perusahaan.

Ayat jurnal eliminasi yang diperlukan untuk menyusun kertas kerja konsolidasi pada tanggal 31 Desember 20X3, sama seperti ayat jurnal normal yang termasuk E(20), E(21), E(22) sampai E(25). Selain itu, ayat jurnal eliminasi investasi normal seperti E(22) akan dibuat untuk mengeliminasi saldo Akumulasi Laba Komprehensif Lainnya awal anak perusahaan Rp10.000.000 dan meningkatkan saldo kepemilikan nonpengendali sebesar bagian proporsionalnya atas Akumulasi Laba Komprehensif Lainnya awal anak perusahaan ($Rp10.000.000 \times 0,20$). Dua ayat jurnal eliminasi tambahan E(27) dan E(28) yang diperlukan.

E(27a)	Laba Komprehensif Lainnya dari 4.000.000	
	Anak Perusahaan-Keuntungan	
	Belum Direalisasi dari Investasi	
	Investasi pada Saham PT Anak	4.000.000
	Mengeliminasi laba komprehensif lainnya anak perusahaan.	

E(28a)	Laba Komprehensif Lainnya Untuk 1.000.000	
	Kepemilikan Nonpengendali	
	Kepemilikan Nonpengendali	1.000.000
	Mengalokasikan laba komprehensif lainnya ke kepemilikan nonpengendali.	

PERTIMBANGAN TAMBAHAN

Setelah prosedur dasar konsolidasi dibahas, beberapa tambahan item harus dipertimbangkan untuk melengkapi dan mengklarifikasi. Pembahasan dalam bagian ini terkait dengan beberapa perbedaan akun konsolidasi.

Penilaian Akun-akun Anak Perusahaan Saat Akuisisi

Perlakuan konsolidasi atas berbagai penilaian akun anak perusahaan tergantung pada jenis akun tersebut.

Akumulasi penyusutan anak perusahaan pada tanggal akuisisi secara teori seharusnya dieliminasi dalam rangka penyusunan laporan keuangan konsolidasi.

Ketika aset tetap diperoleh melalui penggabungan usaha atau cara lainnya, saldo akumulasi penyusutan penjual atas aset tersebut tidak pernah dialihkan ke pembukuan pembeli. Sehingga, aset anak perusahaan yang dapat disusutkan pada tanggal penggabungan seharusnya dinilai pada neraca konsolidasi pada nilai wajar tanggal tersebut dan akumulasi penyusutan diakui hanya atas penyusutan setelah penggabungan. Dalam konsolidasi, hal ini akan saling menghapusbukkan akumulasi penyusutan anak perusahaan pada tanggal penggabungan dengan nilai aset pada kertas kerja tiap periode. Penghapusbukkan ini tidak memiliki pengaruh atas nilai neto aset, dan karenanya, untuk alasan praktis, sebagian besar perusahaan menyederhanakan dengan menggabungkan akumulasi penyusutan induk dan anak perusahaan ketika menyiapkan laporan keuangan konsolidasi. Piutang usaha umumnya dinilai pada nilai realisasi neto di neraca melalui penggunaan akun penyisihan piutang tak tertagih untuk memunculkan jumlah legal dari piutang ke nilai yang diharapkan dapat ditagih. Sehingga, jika saldo piutang dan penyisihan yang tertera di pembukuan anak perusahaan benar, jumlah tersebut seharusnya tertera di neraca konsolidasi.

FIGUR 5-11**Laporan Keuangan Konsolidasi Untuk PT Induk dan PT Anak, 20X2,
Termasuk Laba Komprehensif Lainnya****PT INDUK DAN ANAK PERUSAHAAN
Laporan Laba Rugi Konsolidasi
Untuk Tahun Berakhir 31 Desember 20X2**

Penjualan		Rp750.000.000
Harga Pokok Penjualan		(340.000.000)
Laba Bruto		Rp410.000.000
Beban-beban :		
Penyusutan dan Amortisasi	Rp76.800.000	
Beban lain	105.000.000	
Total Beban		(181.800.000)
		Rp228.200.000
Pendapatan untuk Kepemilikan Nonpengendali		(15.000.000)
Laba Neto Konsolidasi		<u>Rp213.200.000</u>

**PT INDUK DAN ANAK PERUSAHAAN
Laporan Laba Komprehensif Konsolidasi
Untuk Tahun Berakhir 31 Desember 20X2**

Laba Neto Konsolidasi		Rp213.200.000
Laba Komprehensif Lainnya		
Keuntungan Belum Direalisasi dari Investasi Yang Dimiliki PT Anak	10.000.000	
Laba Komprehensif Lainnya Untuk Kepemilikan Nonpengendali	(2.000.000)	
Laba Komprehensif Lainnya Untuk Kepemilikan Nonpengendali		<u>8.000.000</u>
Laba Komprehensif Konsolidasi		<u>Rp221.200.000</u>

PT INDUK DAN ANAK PERUSAHAAN
Laporan Posisi Keuangan Konsolidasi
31 Desember 20X2

Aset		Kewajiban	
Kas	Rp286.000.000	Utang Dagang	Rp200.000.000
Piutang Usaha	230.000.000	Obligasi	300.000.000
Persediaan	270.000.000		Rp500.000.000
Investasi Pada Sekuritas Tersedia Untuk Dijual	30.000.000	Kepemilikan Nonpengendali	73.000.000
Tanah	223.000.000	Ekuitas	
Bangunan dan Peralatan	Rp1.448.000.000	Saham Biasa	Rp500.000.000
Akumulasi Penyusutan	(849.600.000)	Saldo Laba	562.400.000
	598.400.000	Akumulasi Laba	6.000.000
<i>Goodwill</i>	6.000.000	Komprehensif Lainnya	1.070.400.000
Total	Rp1.643.400.000	Total	Rp1.643.400.000

Jika anak perusahaan memiliki investasi dalam surat berharga pada tanggal penggabungan, maka investasi tersebut harus dinilai ulang sebesar nilai wajarnya. Penilaian akun terkait dengan sekuritas tersedia untuk dijual pada tanggal penggabungan seharusnya dieliminasi dengan akun akumulasi keuntungan atau kerugian belum terealisasi yang terkait. Hanya keuntungan atau kerugian belum terealisasi atas sekuritas tersedia-untuk-dijual dari anak perusahaan setelah penggabungan yang seharusnya digabung dengan akun penyisihan induk dan termasuk dalam neraca konsolidasi.

Anak perusahaan mungkin memiliki saldo utang jangka panjang yang belum dibayar pada tanggal akuisisi, dan utang tersebut harus dinilai ulang sebesar nilai wajar saat penggabungan. Jika nilai wajarnya berbeda dengan nilai buku, perbedaan tersebut diakui melalui akun premium atau diskon yang terkait dengan utang seperti yang dibahas pada Bab 1. Penyesuaian atas akun premium atau diskon dibuat tiap periode pada kertas kerja ketika penyusunan laporan konsolidasi. Penyesuaian atas beban bunga juga diperlukan karena penyesuaian atas diskon atau premium harus diamortisasi tiap periode pada kertas kerja. Amortisasi akan menghasilkan penyesuaian yang lebih kecil atas diskon atau premium anak perusahaan di masa mendatang.

Saldo Laba Negatif Anak Perusahaan Saat Akuisisi

Induk perusahaan mungkin membeli anak perusahaan dengan akun saldo laba bernilai negatif atau memiliki saldo debit. Akumulasi defisit anak perusahaan saat akuisi tidak menimbulkan masalah khusus dalam proses konsolidasi. Ayat jurnal eliminasi normal dibuat dalam kertas kerja konsolidasi kecuali bahwa saldo debit Saldo Laba anak perusahaan dieliminasi dengan ayat jurnal kredit, sehingga ayat jurnal eliminasi investasi adalah sebagai berikut.

E(29)Modal Saham—Anak Perusahaan	xxx	
Diferensial	xxx	
Saldo Laba		xxx
Investasi pada Saham PT Anak		xxx
Mengalokasikan diferensial awal		

Akun-akun Ekuitas Pemegang Saham Lainnya

Pembahasan laporan konsolidasi sampai titik ini berhadapan dengan kondisi dimana ekuitas pemegang saham hanya terdiri dari saldo laba dan satu jenis modal saham yang diterbitkan pada nilai nominal. Umumnya, perusahaan memiliki struktur ekuitas pemegang saham yang lebih kompleks, dimana sering termasuk adanya saham preferen dan berbagai jenis modal disetor. Perlakuan atas saham preferen dalam proses konsolidasi dibahas pada Bab 9.

Secara umum, seluruh akun ekuitas pemegang saham yang menjadi hak pemegang saham biasa memperoleh perlakuan yang sama seperti saham biasa dan dieliminasi pada saat saham biasa dieliminasi. Jumlah proporsional kepemilikan pemegang saham nonpengendali atas akun-akun tersebut digabung sebagai bagian kepemilikan nonpengendali di neraca konsolidasi.

Pelepasan Aset Anak Perusahaan yang Terkait Diferensial

Pelepasan aset biasanya memiliki implikasi laporan laba rugi. Apabila anak perusahaan melepaskan aset dan merupakan salah satu aset yang mendapat alokasi diferensial dalam kertas kerja konsolidasi, maka akan memengaruhi laba metode ekuitas yang dicatat induk perusahaan dan laba konsolidasi. Bagian sisa diferensial pembelian yang belum diamortisasi yang terkait dengan aset yang dijual tersebut harus dihapuskan oleh induk dalam metode ekuitas sebagai pengurang akun pendapatan dari anak perusahaan dan investasi. Dalam konsolidasi, bagian diferensial pembelian yang belum diamortisasi harus diakui sebagai penyesuaian atas laba konsolidasi.

Persediaan

Setiap diferensial yang terkait dengan persediaan akan dialokasikan ke persediaan selama anak perusahaan masih memiliki persediaan tersebut. Pada periode di mana persediaan tersebut dijual, diferensial yang terkait dengan persediaan akan dialokasikan ke harga pokok penjualan, sebagaimana diilustrasikan sebelumnya dalam Figur 5-5.

Pemilihan metode persediaan oleh anak perusahaan akan menentukan dalam periode mana diferensial harga pokok penjualan tersebut diakui. Apabila anak perusahaan menggunakan FIFO, unit persediaan yang ada pada tanggal penggabungan usaha dianggap sebagai unit pertama yang dijual setelah penggabungan usaha. Karenanya, diferensial umumnya dialokasikan ke harga pokok penjualan pada periode setelah penggabungan usaha. Apabila anak perusahaan menggunakan LIFO, unit persediaan pada tanggal penggabungan usaha dianggap masih ada dalam persediaan anak perusahaan. Hanya jika jumlah persediaan menurun di bawah jumlah persediaan pada tanggal penggabungan usaha, maka sebagian dari diferensial dialokasikan ke harga pokok penjualan.

Aset Tetap

Diferensial pembelian terkait dengan tanah yang dimiliki anak perusahaan akan ditambahkan ke saldo Tanah dalam kertas kerja konsolidasi setiap menyusun neraca konsolidasi. Jika anak perusahaan menjual tanah tersebut, maka dalam kertas kerja diferensial akan diperlakukan sebagai penyesuaian atas keuntungan atau kerugian dari penjualan tanah di periode terjadinya penjualan.

Sebagai ilustrasi, asumsikan pada tanggal 1 Januari 20X1 PT Terang membeli semua saham biasa PT Bintang dengan harga lebih tinggi Rp 10.000.000 dari nilai buku. Seluruh diferensial terkait dengan tanah yang sebelumnya dibeli PT Bintang seharga Rp25.000.000. Selama PT Bintang masih memiliki tanah tersebut, diferensial sebesar Rp10.000.000 dialokasikan ke Tanah dalam kertas kerja. Jika PT Bintang menjual tanah tersebut ke perusahaan yang tidak berhubungan istimewa seharga Rp40.000.000, ayat jurnal berikut dicatat dalam pembukuan PT Bintang.

(30) Kas		40.000.000
Tanah	25.000.000	
Keuntungan Penjualan Tanah		15.000.000
Mencatat penjualan tanah.		

Walaupun keuntungan sebesar Rp15.000.000 sesuai untuk dilaporkan PT Bintang, biaya perolehan tanah untuk entitas konsolidasi adalah Rp35.000.000 (Rp25.000.000+ Rp10.000.000). Karena itu, konsolidasi harus melaporkan keuntungan hanya sebesar Rp5.000.000. Untuk mengurangi keuntungan sebesar Rp15.000.000 dari laporan PT Bintang menjadi Rp5.000.000 keuntungan dari laporan entitas konsolidasi, eliminasi berikut harus dimasukkan dalam kertas kerja konsolidasi pada tahun terjadinya penjualan.

E(31) Keuntungan Penjualan Tanah	10.000.000	
Diferensial		10.000.000
Mengalokasikan diferensial awal.		

Jika PT Bintang menjual tanah tersebut seharga Rp32.000.000, keuntungan sebesar Rp7.000.000 (Rp32.000.000- Rp25.000.000) yang dicatat oleh PT Bintang harus dieliminasi dan kerugian sebesar Rp3.000.000 (Rp32.000.000- Rp35.000.000) akan diakui dalam laporan laba rugi konsolidasi. Untuk kasus ini, ayat jurnal eliminasi adalah sebagai berikut.

E(32) Keuntungan Penjualan Tanah	7.000.000	
Kerugian Penjualan Tanah	3.000.000	
Diferensial		10.000.000
Mengalokasikan diferensial awal.		

Apabila metode ekuitas digunakan dalam pembukuan induk perusahaan, induk perusahaan harus menyesuaikan nilai tercatat investasi dan pendapatan metode ekuitasnya pada periode terjadinya penjualan untuk menghapusbukkan diferensial tersebut, seperti yang dibahas pada Bab 2. Setelah itu, tidak ada lagi diferensial sebesar Rp10.000.000.

Penjualan peralatan yang terkait dengan diferensial juga diperlakukan dengan cara yang sama dengan tanah kecuali amortisasi untuk periode saat ini dan periode-periode sebelumnya harus diperhatikan.

Ikhtisar Konsep-Konsep Penting

Prosedur dan kertas kerja untuk mengonsolidasi anak perusahaan dengan kepemilikan kurang dari penuh sama seperti yang dibahas pada Bab 4 yang mempunyai kepemilikan penuh, dengan beberapa modifikasi. Ketika induk membeli kepemilikan investasi mayoritas di anak perusahaan dan membayar lebih besar dari nilai buku lembar saham yang diperoleh, diferensial yang timbul hanya terkait dengan bagian kepemilikan induk perusahaan. Sehingga, aset anak perusahaan, tidak dinilai dengan nilai wajar penuh seperti jika kepemilikan 100%, melainkan sebesar nilai buku aset dan bagian induk atas kenaikan nilai wajar. Sebagai tambahan, hanya bagian induk atas *goodwill* secara penuh yang terjadi dari pembelian yang diakui dalam laporan konsolidasi.

Dalam konsolidasi dengan kepemilikan kurang dari penuh, klaim pemegang saham nonpengendali atas laba dan aset neto anak perusahaan harus diakui, dan klaim ini dimasukkan ke dalam kertas kerja konsolidasi melalui ayat jurnal eliminasi. Laba neto konsolidasi adalah jumlah laba induk dari hasil operasinya sendiri ditambah bagian induk atas laba neto anak perusahaan, disesuaikan dengan amortisasi atau penghapusbukuan diferensial. Saldo laba konsolidasi sama dengan laba kumulatif induk dari hasil operasinya sendiri selama seluruh periode ditambah bagian induk atas laba neto anak perusahaan sejak akuisisi, disesuaikan dengan amortisasi atau penghapusbukuan diferensial, dikurangi dengan kumulatif dividen induk perusahaan.

Ketika anak perusahaan memiliki laba komprehensif lainnya pada periode

berjalan, bagian induk secara proporsional diakui di laba komprehensif konsolidasi. Laba komprehensif lainnya anak perusahaan dapat diakomodir dalam kertas kerja tiga bagian dengan menambahkan bagian tambahan di paling bawah.

LAMPIRAN 5A KONSOLIDASI DAN METODE BIAYA

Tidak semua induk perusahaan menggunakan metode ekuitas untuk mencatat investasi pada anak perusahaan yang akan dikonsolidasi. Pemilihan metode biaya atau metode ekuitas tidak mempunyai pengaruh terhadap laporan keuangan konsolidasi. Hal ini terjadi karena saldo akun investasi, pendapatan induk perusahaan dari anak perusahaan, dan akun-akun terkait akan dieliminasi dalam penyusunan laporan keuangan konsolidasi. Jadi, induk perusahaan bebas untuk memilih menggunakan metode biaya atau metode ekuitas atau versi lain dari metode ekuitas dalam pembukuan terpisahnya untuk akuntansi investasi pada anak perusahaan yang akan dikonsolidasi.

Walaupun laba neto dan saldo laba induk perusahaan berdasarkan metode ekuitas umumnya sama dengan laba neto dan saldo laba konsolidasi, hal ini umumnya tidak terjadi jika digunakan metode biaya. Karena metode biaya menggunakan ayat jurnal induk perusahaan yang berbeda dibandingkan metode ekuitas, maka metode biaya juga mengharuskan ayat jurnal eliminasi yang berbeda dalam penyusunan kertas kerja konsolidasi. Selalu ingat bahwa laporan keuangan konsolidasi biasanya akan sama, tidak bergantung pada metode biaya atau metode ekuitas yang digunakan induk perusahaan dalam pembukuan terpisahnya.

KONSOLIDASI-TAHUN PENGGABUNGAN USAHA

Untuk mengilustrasikan cara penyusunan laporan keuangan konsolidasi jika induk perusahaan mencatat investasinya di anak perusahaan menggunakan metode biaya, akan digunakan lagi contoh PT Induk dan PT Anak. Asumsikan bahwa PT Induk membeli 80% saham biasa PT Anak pada tanggal 1 Januari 20X1 seharga Rp310.000.000. Harga beli tersebut lebih tinggi Rp70.000.000 dari nilai buku saham yang diakuisisi. Dari total diferensial tersebut, Rp8.000.000 terkait dengan

tanah Rp48.000.000terkait dengan bangunan dan peralatan yang mempunyai sisa umur 10 tahun dari tanggal penggabungan usaha, Rp4.000.000terkait dengan persediaan yang dijual selama tahun 20X1 dan Rp10.000.000 terkait dengan *goodwill* yang memiliki masa ekonomis 5 tahun. Semua data yang lain sama dengan yang disajikan pada Figur 5-1 dan 5-4.

Ayat Jurnal Induk Perusahaan—Metode Biaya

Apabila digunakan metode biaya, hanya dua ayat jurnal yang dicatat PT Induk selama tahun 20X1 sehubungan dengan investasinya di PT Anak. Ayat jurnal (33) mencatat pembelian saham PT Anak oleh PT Induk; ayat jurnal (34) mengakui pendapatan dividen berdasarkan Rp24.000.000 ($Rp30.000.000 \times 0,80$) dividen yang diterima selama periode tersebut.

(33) Investasi pada Saham PT Anak	310.000.000	
Kas		310.000.000
Mencatat pembelian saham PT Anak.		
(34)Kas	24.000.000	
Pendapatan Dividen		24.000.000
Mencatat dividen dari PT Anak: $Rp 30.000.000 \times 0,80$.		

Tidak ada ayat jurnal dalam pembukuan induk perusahaan untuk mengamortisasi atau menghapusbukukan bagian dari diferensial pembelian yang habis selama tahun 20X1, sebagaimana yang dilakukan dalam metode ekuitas.

Kertas Kerja Konsolidasi - Tahun Penggabungan Usaha

Kertas kerja untuk menyusun laporan keuangan konsolidasi tanggal 31 Desember 20X1, ditunjukkan dalam Figur 5-12. Data neraca percobaan PT Induk dan PT Anak yang terdapat dalam Figur 5-12 berbeda dengan yang disajikan dalam Figur 5-5 hanya karena pengaruh penggunaan metode biaya bukan metode ekuitas dalam pembukuan PT Induk.

Lima ayat jurnal eliminasi berikut digunakan untuk penyusunan kertas kerja

konsolidasi.

E(35) Pendapatan Dividen	24.000.000	
Dividen Diumumkan		24.000.000
Mengeliminasi pendapatan dividen dari anak perusahaan.		
E(36) Pendapatan untuk Kepemilikan Nonpengendali		
Dividen Diumumkan	10.000.000	
Kepemilikan Nonpengendali		6.000.000
Mengalokasikan laba ke kepemilikan nonpengendali.		4.000.000
E(37) Saham Biasa—PT Anak	200.000.000	
Saldo Laba, 1 Januari	100.000.000	
Diferensial	70.000.000	
Investasi pada Saham PT Anak		310.000.000
Kepemilikan Nonpengendali		60.000.000
Mengeliminasi saldo investasi pada tanggal akuisisi.		
E(38) Harga Pokok Penjualan	4.000.000	
Tanah	8.000.000	
Bangunan dan Peralatan	48.000.000	
<i>Goodwill</i>	10.000.000	
Diferensial		70.000.000
Mengalokasikan diferensial pada tanggal akuisisi.		
E(39) Beban Penyusutan	4.800.000	
Beban Amortisasi	2.500.000	
Akumulasi Penyusutan		4.800.000
<i>Goodwill</i>		2.500.000
Mengamortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan (Rp4.800.000) dan <i>goodwill</i> (Rp2.500.000).		

Ayat jurnal E(35) mengeliminasi pendapatan dividen yang diterima PT Induk selama periode tersebut juga pengumuman dividen PT Anak sehubungan dengan kepemilikan PT Induk. Ayat jurnal E(36) mengalokasikan laba ke pemegang saham nonpengendali (Rp50.000.000x 0,20) dan mengeliminasi bagian mereka

atas dividen anak perusahaan ($\text{Rp}30.000.000 \times 0,20$). Ayat jurnal ini sama dengan ayat jurnal dalam metode ekuitas dan tidak terpengaruh dengan metode yang digunakan induk perusahaan dalam pembukuannya.

Ayat jurnal E(37) mengeliminasi saldo akun ekuitas pemegang saham PT Anak dan saldo akun investasi PT Induk pada tanggal penggabungan usaha. Akun kliring diferensial dimunculkan, mencerminkan diferensial sebesar $\text{Rp}70.000.000$ pada tanggal tersebut. Ayat jurnal E(38) mengalokasikan diferensial ke beban dan aset terkait. Ayat jurnal E(39) mengakui penyusutan tambahan sehubungan dengan diferensial yang terkait dengan bangunan dan peralatan serta.

Ayat jurnal eliminasi investasi, E(37), sama dengan ayat jurnal jika menggunakan metode ekuitas. Hal ini hanya terjadi pada tahun penggabungan usaha karena saldo yang dieliminasi adalah saldo awal periode, tanggal penggabungan usaha. Saldo pada tanggal penggabungan usaha adalah sama, tidak bergantung pada metode yang digunakan untuk mencatat investasi setelah tanggal penggabungan usaha. Untuk periode-periode berikutnya, ayat jurnal eliminasi akan berbeda bergantung pada metode biaya atau metode ekuitas yang digunakan induk perusahaan.

Berdasarkan metode biaya, laba neto PT Induk tahun 20X1 dan saldo laba akhir lebih rendah $\text{Rp}5.200.000$ dibandingkan total konsolidasi pada Figur 5-12. Hal ini terjadi karena, dengan menggunakan metode biaya, PT Induk tidak memasukkan bagian proporsional dari laba neto PT Anak yang tidak didistribusikan ke dalam labanya ($\text{Rp}20.000.000 \times 0,80$), PT Induk juga tidak mengurangi labanya untuk penghapusbukuan sebagian dari diferensial pembelian yang dialokasikan ke persediaan yang dijual selama tahun 20X1 ($\text{Rp}4.000.000$) atau amortisasi diferensial yang terkait dengan bangunan dan peralatan ($\text{Rp}4.800.000$) serta amortisasi yang terkait dengan *goodwill* sebesar $\text{Rp}2.500.000$ diakui dalam konsolidasi tetapi tidak diakui oleh PT Induk. Saldo laba konsolidasi dalam kertas kerja adalah saldo laba induk perusahaan dan bagian induk perusahaan atas laba anak perusahaan tidak didistribusikan sejak tanggal akuisisi.

KONSOLIDASI - TAHUN KEDUA KEPEMILIKAN

Perbedaan konsolidasi antara akuntansi metode biaya dan akuntansi metode ekuitas lebih terlihat di tahun kedua kepemilikan. Untuk melihat ini, asumsikan bahwa PT Induk memperoleh laba dari operasi terpisahanya sebesar Rp160.000.000selama tahun 20X2 dan membayar dividen sebesar Rp60.000.000; PT Anak melaporkan laba neto sebesar Rp75.000.000untuk tahun 20X2 dan membayar dividen sebesar Rp 40.000.000.

FIGUR 5-12

31 Desember 20X1, Kertas Kerja Metode Biaya untuk Laporan Keuangan Konsolidasi, Tahun Penggabungan Usaha; 80% Pembelian Di Atas Nilai Buku

Akun	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi
			Debit	Kredit	
Penjualan	400.000.000	200.000.000			600.000.000
Pendapatan Dividen	24.000.000		(35)	24.000.000	
Kredit	424.000.000	200.000.000			600.000.000
Beban Harga Pokok Penjualan	170.000.000	115.000.000	(38)	4.000.000	289.000.000
Penyusutan & Amortisasi	50.000.000	20.000.000	(39)	4.800.000	76.800.000
			(39)	2.000.000	
Beban Lainnya	40.000.000	15.000.000			55.000.000
Debit	(260.000.000)	(150.000.000)			(420.800.000)
					179.200.000
Pendapatan untuk Kepemilikan Nonpengendali			(36)	10.000.000	(10.000.000)
Laba Neto, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	164.000.000	50.000.000		44.800.000	169.200.000
Saldo Laba, 1 Januari	300.000.000	100.000.000	(37)	100.000.000	300.000.000
Laba Neto, dari atas	164.000.000	50.000.000		44.800.000	169.200.000
	464.000.000	150.000.000			469.200.000
Dividen Diumumkan	(60.000.000)	(30.000.000)		(35) 24.000.000	(60.000.000)
				(36) 6.000.000	
Saldo Laba, 31 Desember, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	404.000.000	120.000.000		144.800.000	409.200.000
Kas	194.000.000	75.000.000			269.000.000
Piutang Dagang	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	(38)	8.000.000	223.000.000
Bangunan dan Peralatan	800.000.000	600.000.000	(38)	48.000.000	1.448.000.000
Investasi pada Saham PT Anak	310.000.000			(37) 310.000.000	
Goodwill			(38)	10.000.000	(39) 2.000.000
Diferensial			(37)	70.000.000	(38) 70.000.000
Total Debit	1.654.000.000	840.000.000			2.248.000.000
Akumulasi Penyusutan	450.000.000	320.000.000		(39) 4.800.000	774.800.000
Utang Dagang	100.000.000	100.000.000			200.000.000
Obligasi	200.000.000	100.000.000			300.000.000
Saham Biasa	500.000.000	200.000.000	(37)	200.000.000	500.000.000
Saldo Laba	404.000.000	120.000.000		144.800.000	409.200.000
Kepemilikan Nonpengendali				(36) 4.000.000	64.000.000
				(37) 60.000.000	
	1.654.000.000	840.000.000		488.800.000	488.800.000
					2.248.000.000

Ayat jurnal eliminasi:

- (35) Mengeliminasi pendapatan dividen dari anak perusahaan.
- (36) Mengalokasikan laba ke kepemilikan nonpengendali.
- (37) Mengeliminasi saldo investasi awal pada tanggal akuisisi.
- (38) Mengalokasikan diferensial pada tanggal akuisisi.
- (39) Mengamortisasi diferensial dan mengurangi *goodwill* karena penurunan nilai.

Ayat Jurnal Induk Perusahaan Metode Biaya

Hanya satu ayat jurnal yang dicatat oleh induk perusahaan di tahun 20X2 sehubungan dengan investasinya di anak perusahaan, yaitu:

(40)Kas	32.000.000	
Pendapatan Dividen		32.000.000
Mencatat dividen dan PT Anak: Rp40.000.000x 0,80		

Kertas Kerja Konsolidasi—Tahun Kedua Setelah Penggabungan Usaha

Data neraca percobaan untuk PT Induk dan PT Anak dimasukkan dalam kertas kerja konsolidasi pada tanggal 31 Desember 20X2, sebagaimana ditunjukkan dalam Figur 5-13.

Dua ayat jurnal eliminasi pertama sama dengan yang digunakan pada tahun pertama. Ayat jurnal E(41) mengeliminasi pendapatan dividen dari PT Anak yang dicatat PT Induk dan pengumuman dividen PT Anak sehubungan dengan investasi PT Induk.

E(41)	Pendapatan Dividen	32.000.000	
	Dividen Diumumkan		32.000.000
Mengeliminasi pendapatan dividen dari anak perusahaan.			

Ayat jurnal E(42) mengalokasikan bagian laba anak perusahaan ke pemegang saham nonpengendali (Rp75.000.000x 0,20) dan mengeliminasi bagian kepemilikan nonpengendali atas dividen anak perusahaan (Rp40.000.000x 0,20).

E(42)	Pendapatan untuk Kepemilikan Nonpengendali	15.000.000	
	Dividen Diumumkan		8.000.000
	Kepemilikan Nonpengendali		7.000.000
	Mengalokasikan laba ke kepemilikan minortas.		

Dalam metode biaya, induk perusahaan tidak mengakui bagiannya atas laba anak perusahaan yang tidak didistribusikan pada pembukuannya. Karena itu, saldo laba induk perusahaan pada awal periode kedua lebih kecil dari saldo laba konsolidasi, dan saldo akun investasi yang dilaporkan induk perusahaan lebih kecil dari bagian proporsionalnya atas aset neto anak perusahaan pada tanggal tersebut. Pendekatan yang digunakan dalam penyelesaian kertas kerja konsolidasi pada Figur 5-13 adalah untuk mengeliminasi langsung saldo yang dilaporkan induk perusahaan berdasarkan metode biaya dan memindahkan mendatar bagian proporsional induk perusahaan atas peningkatan saldo laba anak perusahaan ke kolom Konsolidasi.

Karena saldo akun investasi induk perusahaan umumnya tidak berubah dalam metode biaya, ayat jurnal eliminasi investasi juga tidak berubah. Ayat jurnal eliminasi E(43) mengeliminasi saldo akun investasi PT Induk dan saldo akun ekuitas pemegang saham PT Anak pada tanggal penggabungan usaha seperti berikut.

E(43)	Saham Biasa—PT Anak	200.000.000	
	Saldo Laba, 1 Januari	100.000.000	
	Diferensial	70.000.000	
	Investasi pada Saham PT Anak		310.000.000
	Kepemilikan Nonpengendali		60.000.000
	Mengeliminasi saldo investasi pada tanggal akuisisi.		

FIGUR 5-13

31 Desember 20X2, Kertas Kerja Metode Biaya untuk Laporan Keuangan Konsolidasi, Tahun Kedua Setelah Penggabungan Usaha; 80% Pembelian di Atas Nilai Buku

Akun	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi
			Debit	Kredit	
Penjualan	450.000.000	300.000.000			750.000.000
Pendapatan dividen	32.000.000		(41)	32.000.000	
Kredit	482.000.000	300.000.000			750.000.000
Beban Harga Pokok Penjualan	180.000.000	160.000.000			340.000.000
Penyusutan & Amortisasi	50.000.000	20.000.000	(46)	4.800.000	76.800.000
			(47)	2.000.000	
Beban Lainnya	60.000.000	45.000.000			105.000.000
Debit	(290.000.000)	(225.000.000)			(521.800.000)
Pendapatan untuk Kepemilikan Nonpengendali			(42)	15.000.000	228.200.000
					(15.000.000)
Laba Neto, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	192.000.000	75.000.000			213.200.000
Saldo Laba, 1 Januari	404.000.000	120.000.000	(43)	100.000.000	409.200.000
			(44)	4.000.000	
			(45)	10.800.000	
Laba Neto, dari atas	192.000.000	75.000.000		53.800.000	213.200.000
	596.000.000	195.000.000			622.400.000
Dividen Diumumkan	(60.000.000)	(40.000.000)		(41)	32.000.000
				(42)	8.000.000
Saldo Laba, 31 Desember, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	536.000.000	155.000.000	168.600.000	40.000.000	562.400.000
Kas	221.000.000	85.000.000			306.000.000
Piutang Dagang	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	(45)	8.000.000	223.000.000
Bangunan dan Peralatan	800.000.000	600.000.000	(45)	48.000.000	1.448.000.000
Investasi pada Saham PT Anak	310.000.000			(43)	310.000.000
Goodwill			(45)	8.000.000	(47)
			(43)	70.000.000	(43)
Diferensial					70.000.000
Total Debit	1.836.000.000	895.000.000			2.483.000.000
Akumulasi Penyusutan	500.000.000	340.000.000		(45)	4.800.000
				(46)	4.800.000
Utang Dagang	100.000.000	100.000.000			200.000.000
Obligasi	200.000.000	100.000.000			300.000.000
Saham Biasa	500.000.000	200.000.000	(43)	200.000.000	500.000.000
Saldo Laba	536.000.000	155.000.000	168.600.000	40.000.000	562.400.000
Kepemilikan Nonpengendali				(42)	7.000.000
				(43)	60.000.000
				(44)	4.000.000
	1.836.000.000	895.000.000	502.600.000	502.600.000	2.483.000.000

Ayat jurnal eliminasi:

- (41) Mengeliminasi pendapatan dividen dari anak perusahaan.
- (42) Mengalokasikan laba ke kepemilikan nonpengendali.
- (43) Mengeliminasi saldo investasi awal pada tanggal akuisisi.
- (44) Mengalokasikan saldo laba anak perusahaan sebelumnya yang belum terdistribusi ke kepemilikan nonpengendali.
- (45) Mengalokasikan sisa diferensial awal.
- (46) Mengamortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan.
- (47) Mengamortisasi diferensial terkait dengan *goodwill*

Ayat jurnal ini persis sama dengan ayat jurnal eliminasi E(37) yang dibuat di tahun pertama. Ayat jurnal eliminasi investasi akan terus sama untuk tiap tahun berikutnya kecuali ada perubahan tingkat kepemilikan atau perubahan dalam jumlah saham anak perusahaan yang heredar atau kecuali anak perusahaan mengumumkan dividen lebih besar dari laba sejak tanggal akuisisi induk perusahaan.

Ayat jurnal kertas kerja yang lain diperlukan untuk memunculkan saldo yang tepat untuk kepemilikan nonpengendali dalam neraca konsolidasi. Ayat jurnal E(42) mengalokasikan ke pemegang saham nonpengendali bagiannya atas peningkatan ekuitas pemegang saham anak perusahaan selama tahun 20X2. Ayat jurnal E(43) mengalokasikan ke pemegang saham nonpengendali bagiannya atas ekuitas pemegang saham anak perusahaan pada tanggal penggabungan usaha, 1 Januari 20X1. Ayat jurnal tambahan diperlukan untuk mengalokasikan ke pemegang saham nonpengendali bagiannya atas peningkatan ekuitas pemegang saham anak perusahaan yang terjadi antara tanggal penggabungan usaha dan awal periode berjalan. Peningkatan tersebut dihitung sebagai berikut.

Saldo Laba PT Anak tanggal 1 Januari 20X2	Rp120.000.000
Saldo Laba PT Anak saat akuisisi	(100.000.000)
Laba yang tidak didistribusikan	Rp 20.000.000
Bagian kepemilikan nonpengendali	x 0,2
Kenaikan dialokasikan ke kepemilikan nonpengendali	Rp 4.000.000

Ayat jurnal E(44) mengalokasikan ke kepemilikan nonpengendali bagiannya atas peningkatan ekuitas pemegang saham anak perusahaan yang terjadi antara tanggal penggabungan usaha dan awal periode berjalan.

E(44) Saldo Laba, 1 Januari	4.000.000
Kepemilikan Nonpengendali	4.000.000
Mengalokasikan laba tidak didistribusikan anak perusahaan periode sebelumnya ke kepemilikan nonpengendali	

Penghitungan dan ayat jurnal eliminasi di atas diperlukan dalam setiap penyusunan laporan keuangan konsolidasi.

Berikut tiga ayat jurnal terakhir dalam kertas kerja konsolidasi sehubungan dengan diferensial.

E(45) Tanah	8.000.000	
Bangunan dan Peralatan	48.000.000	
<i>Goodwill</i>	8.000.000	
Saldo Laba, 1 Januari	10.800.000	
Diferensial		70.000.000
Akumulasi Penyusutan		4.800.000
Mengalokasikan sisa diferensial pada awal periode.		

E(46) Beban Penyusutan	4.800.000	
Akumulasi Penyusutan		4.800.000
Mengamortisasi diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan.		

E(47) Beban Amortisasi	2.000.000	
<i>Goodwill</i>		2.000.000
Mengamortisasi diferensial terkait dengan <i>goodwill</i> .		

Ayat jurnal E(45) mengalokasikan jumlah awal diferensial pembelian sehingga saldo aset dan kontra aset anak perusahaan menjadi saldo konsolidasi yang

seharusnya pada awal 20X2. Ayat jurnal E(\$2) mengamortisasi bagian diferensial terkait dengan bangunan dan peralatan untuk tahun 20X2.

Alokasi diferensial dalam ayat jurnal E(47) mencerminkan pengurangan nilai goodwill sebagai akibat amortisasi sebesar Rp2.000.000 ditahun 20X1. Selain itu Akumulasi Penyusutan meningkat sebesar Rp4.800.000 untuk tambahan penyusutan yang dilakukan di kertas kerja konsolidasi tahun 20X1.

Dalam metode biaya, induk perusahaan tidak mengakui amortisasi atau penghapusbukuan diferensial dalam pembukuannya sendiri. Sebagai akibatnya, saldo laba awal yang dilaporkan oleh induk perusahaan harus dikurangi penghapusbukuan kumulatif dari diferensial yang diakui dalam laporan keuangan konsolidasi pada periode-periode sebelumnya untuk mengembalikan saldonya sesuai dengan Saldo Laba yang dilaporkan entitas konsolidasi pada akhir tahun. Perhatikan bahwa ayat jurnal yang dibuat di kertas kerja konsolidasi tahun-tahun sebelumnya tidak terbawa ke tahun berjalan. Karena itu, ayat jurnal E(45) diperlukan untuk menguranei saldo laba konsolidasi sebesar penghapusbukuan diferensial di tahun 20X1, yang terdiri atas :

Jumlah terkait dengan penjualan persediaan di tahun 20X1	Rp 4.000.000
Penambahan penyusutan dari bangunan dan peralatan	4.800.000
Amortisasi <i>goodwill</i>	2.000.000
Pengurangan saldo laba awal	Rp10.800.000

Saldo Laba Konsolidasi

Saldo Laba konsolidasi tanggal 1 Januari 20X2, diperoleh dari kertas kerja konsolidasi dengan menggabungkan Saldo Laba induk perusahaan dan Saldo Laba anak perusahaan dengan debit dan kredit dari beberapa ayat jurnal eliminasi. Saldo 1 Januari 20X2 sebesar Rp408.700.000dihitung dengan cara yang sama dengan saldo 31 Desember 20X1 yang ditunjukkan pada Figur 5-12.

Saldo awal dari Saldo Laba anak perusahaan tidak dieliminasi sepenuhnya dalam metode biaya karena Saldo Laba induk perusahaan tidak termasuk laba anak perusahaan yang tidak didistribusikan sejak akuisisi. Sebagai akibatnya,

sebagian dari Saldo Laba anak perusahaan harus dipindahkan mendatar dan dimasukkan dalam Saldo Laba konsolidasi.

Pertanyaan

- P5-1 Di bagian manakah saldo yang dialokasikan ke kepemilikan nonpengendali dilaporkan dalam neracakonsolidasi?
- P5-2 Mengapa kepemilikan nonpengendali harus dilaporkan dalam neraca konsolidasi?
- P5-3 Mengapa kemunculan kepemilikan nonpengendali dapat mengubah kertas kerja konsolidasi?
- P5-4 Bagaimanakah cara menentukan jumlah yang dialokasikan ke kepemilikan nonpengendali dalam kertas kerja konsolidasi?
- P5-5 Berapa bagian saldo laba konsolidasi yang dialokasikan ke kepemilikan nonpengendali dalam neracakonsolidasi?
- P5-6 Ketika induk perusahaan membayar lebih besar dari nilai buku untuk memperoleh kepemilikan mayoritas, bagaimanakah cara menentukan saldo yang dialokasikan ke kepemilikan nonpengendali dalam neraca konsolidasi?
- P5-7 Ketika kepemilikan mayoritas diperoleh, berapa bagian nilai wajar aset anak perusahaan saat akuisisidilaporkan dalam neraca konsolidasi?
- P5-8 Ketika kepemilikan mayoritas diperoleh, berapa bagian *goodwill* yang dilaporkan dalam neracakonsolidasi dialokasikan ke kepemilikan nonpengendali?
- P5-9 Bagaimana cara menentukan jumlah laba yang dialokasikan ke kepemilikan nonpengendali?
- P5-10 Bagaimana laba yang dialokasikan ke kepemilikan nonpengendali disajikan dalam kertas kerjakonsolidasi?
- P5-11 Bagaimana dividen yang dibayarkan oleh pemegang saham nonpengendali diperlakukan dalam kertas kerja konsolidasi?
- P5-12 Apakah pemegang saham nonpengendali mempunyai akses informasi selain dari laporan keuangan konsolidasi untuk mengetahui kinerja anak perusahaan? Jelaskan.
- P5-13 Bagaimana elemen laba komprehensif lainnya yang dilaporkan anak perusahaan memengaruhilaporan keuangan konsolidasi?
- P5-14 Berapa bagian laba komprehensif lainnya yang dilaporkan anak perusahaan yang termasuk dalam laporan keuangan konsolidasi yang merupakan hak pemegang saham induk perusahaan?
- P5-15 Apa pengaruh saldo laba negatif dalam pembukuan anak perusahaan terhadap prosedur konsolidasi?
- P5-16 Apa jenis penyesuaian yang harus dibuat dalam penyusunan kertas kerja konsolidasi jika diferensialdialokasikan ke tanah dan anak perusahaan melepaskan tanah tersebut dalam periode berjalan?
- P5-17 A Mengapa ayat jurnal eliminasi yang digunakan dalam penyusunan kertas kerja konsolidasi akan berbeda jika induk perusahaan menggunakan metode biaya, bukan metode ekuitas, untuk akuntansi investasinya? Apakah perbedaan utama dalam ayat jurnal eliminasi tersebut?