

Bab Enam

Transfer Antarperusahaan : Aset Tak Lancar

Entitas Multikorporat

Penggabungan Usaha

Investasi Antarperusahaan

Konsep Konsolidasi

Prosedur Konsolidasi

Transfer Antarperusahaan

Isu Konsolidasi Lainnya

Entitas Multinasional

Ketentuan Pelaporan

Persekutuan

Perusahaan dalam Kesulitan Keuangan

Akuntansi Untuk Operasi Cabang

Induk perusahaan dan anak-anak perusahaannya sering kali terlibat dalam berbagai transaksi antara mereka sendiri. Sebagai contoh, perusahaan manufaktur sering kali mempunyai anak perusahaan yang menghasilkan bahan baku atau memproduksi komponen yang akan menjadi bagian dari produk perusahaan afiliasi. Beberapa perusahaan ritel besar seperti PT Indofood Sukses Makmur mentransfer dan anak perusahaannya terlibat dalam berbagai transaksi satu sama lain, termasuk penjualan bahan baku, produk pabrikan, dan jasa transportasi. Transaksi tersebut sering merupakan bagian penting dari operasi keseluruhan entitas konsolidasi. Transaksi antarperusahaan yang berhubungan istimewa ini disebut **transfer antarperusahaan** (*intercorporate transfer*).

Ide pokok dari laporan keuangan konsolidasi adalah menyajikan aktivitas dari afiliasi konsolidasi seakan-akan perusahaan afiliasi yang terpisah tersebut merupakan satu perusahaan tunggal. Oleh karena perusahaan tunggal tidak diperbolehkan untuk memasukkan transaksi internal dalam laporan keuangannya, maka entitas konsolidasi juga harus mengeluarkan seluruh pengaruh dari transaksi yang terjadi didalam entitas konsolidasi dari laporan keuangannya.

Berdasarkan pada pedoman prosedur konsolidasi yang disajikan di bab-bab sebelumnya, bab ini dan dua bab berikutnya akan membahas mengenai pengaruh dari transfer antarperusahaan. Bab ini membahas mengenai jasa dan penjualan aset tetap antarperusahaan, serta bab 7 dan 8 akan membahas mengenai penjualan persediaan antarperusahaan dan transfer utang antarperusahaan.

GAMBARAN UMUM MENGENAI ENTITAS KONSOLIDASI

Entitas konsolidasi adalah agregasi dari sejumlah perusahaan yang berbeda. Laporan keuangan yang disusun oleh masing-masing afiliasi dikonsolidasi

menjadi satu laporan keuangan yang menyajikan posisi keuangan dan hasil operasi dari seluruh entitas ekonomi seakan-akan merupakan perusahaan tunggal.

Figur 6-1 mengilustrasikan entitas konsolidasi yang melibatkan setiap perusahaan dalam transfer antarperusahaan dan transaksi dengan pihak eksternal. Dari sudut pandang konsolidasi, hanya transaksi dengan pihak di luar entitas ekonomi yang dimasukkan dalam laporan laba rugi. Oleh karena itu, panah yang melintasi garis entitas konsolidasi di Figur 6-1 mencerminkan transaksi yang akan dimasukkan dalam hasil operasi entitas konsolidasi untuk periode tersebut. Transfer antara perusahaan afiliasi, ditunjukkan pada Figur 6-1 sebagai panah yang tidak melewati garis batas dari entitas konsolidasi, setara dengan transfer antara divisi operasi dalam suatu perusahaan tunggal dan tidak dilaporkan dalam laporan keuangan konsolidasi.

Eliminasi Transfer Perusahaan

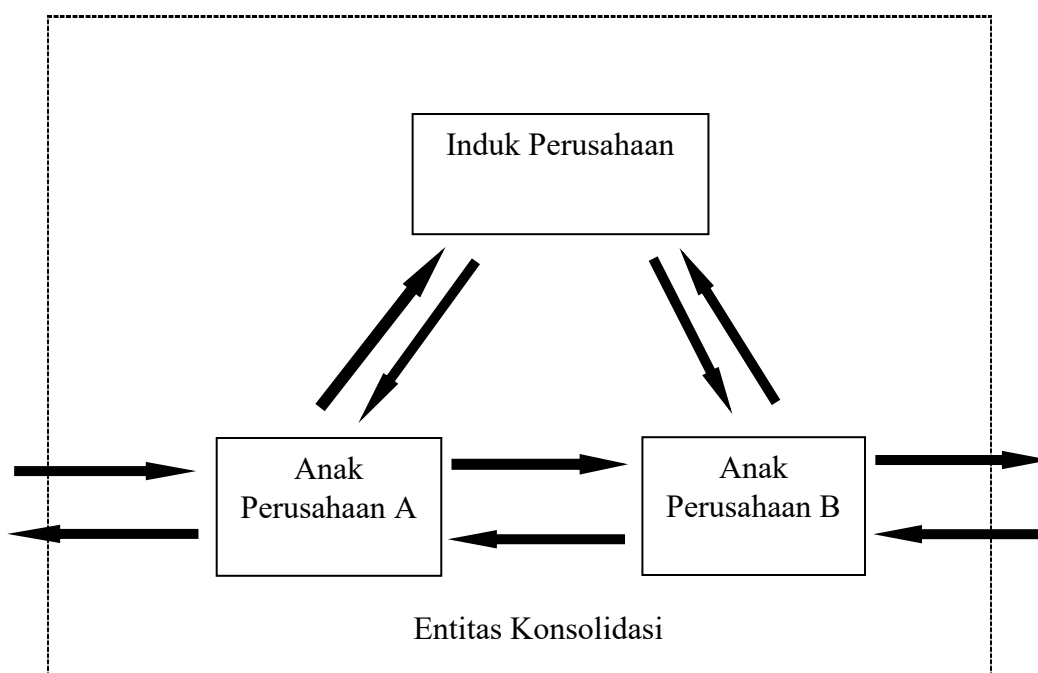
Semua aspek transfer antarperusahaan harus dieliminasi dalam penyusunan laporan keuangan konsolidasi, sehingga laporan keuangan tersebut terlihat seakan-akan merupakan laporan keuangan dari suatu perusahaan tunggal. PSAK 4, "Laporan Keuangan Konsolidasi", menyebutkan saldo antarperusahaan, pembelian dan penjualan, serta pengeluaran/beban sebagai contoh dari saldo antarperusahaan dan transaksi yang harus dieliminasi.

Tidak ada perbedaan antara anak perusahaan yang dimiliki penuh dan anak perusahaan yang tidak dimiliki penuh sehubungan dengan eliminasi transfer antarperusahaan. Konsolidasi berfokus pada konsep entitas tunggal, bukan persentase kepemilikan. Jika kondisi konsolidasi terpenuhi, maka perusahaan menjadi bagian dari entitas ekonomi tunggal, dan semua transaksi dengan perusahaan lain yang berhubungan istimewa menjadi transfer internal yang harus dieliminasi penuh, tidak bergantung pada persentase kepemilikan.

FIGUR 6.1

Transaksi dari Perusahaan Afiliasi





Eliminasi Laba dan Rugi yang Belum Direalisasi

Perusahaan umumnya mencatat transaksi afiliasi menggunakan dasar yang sama dengan transaksi non-afiliasi, termasuk pengakuan laba dan rugi. Laba dan rugi dari penjualan suatu barang ke pihak yang berhubungan istimewa umumnya dianggap direalisasi pada saat penjualan dari perspektif perusahaan penjual, tetapi untuk tujuan konsolidasi laba tersebut belum dianggap direalisasi sampai direalisasi, biasanya melalui penjualan ke pihak yang tidak berhubungan istimewa. Laba belum direalisasi dari transfer antarperusahaan ini disebut **laba antarperusahaan yang belum direalisasi**. (*unrealized intercompany Profit*).

Ilustrasi berikut memberikan tinjauan mengenai proses penjualan antarperusahaan menggunakan tanah sebagai contoh. Figur 6-2 menunjukkan rentetan transaksi yang melibatkan induk perusahaan dan anak perusahaannya. Pertama-tama, tanah dibeli oleh PT Induk dari pihak yang tidak berhubungan istimewa, kemudian dijual ke anak perusahaan, dan akhirnya dijual oleh anak perusahaan tersebut ke pihak yang tidak berhubungan istimewa. Ketiga transaksi tersebut dan jumlah terkait adalah sebagai berikut.

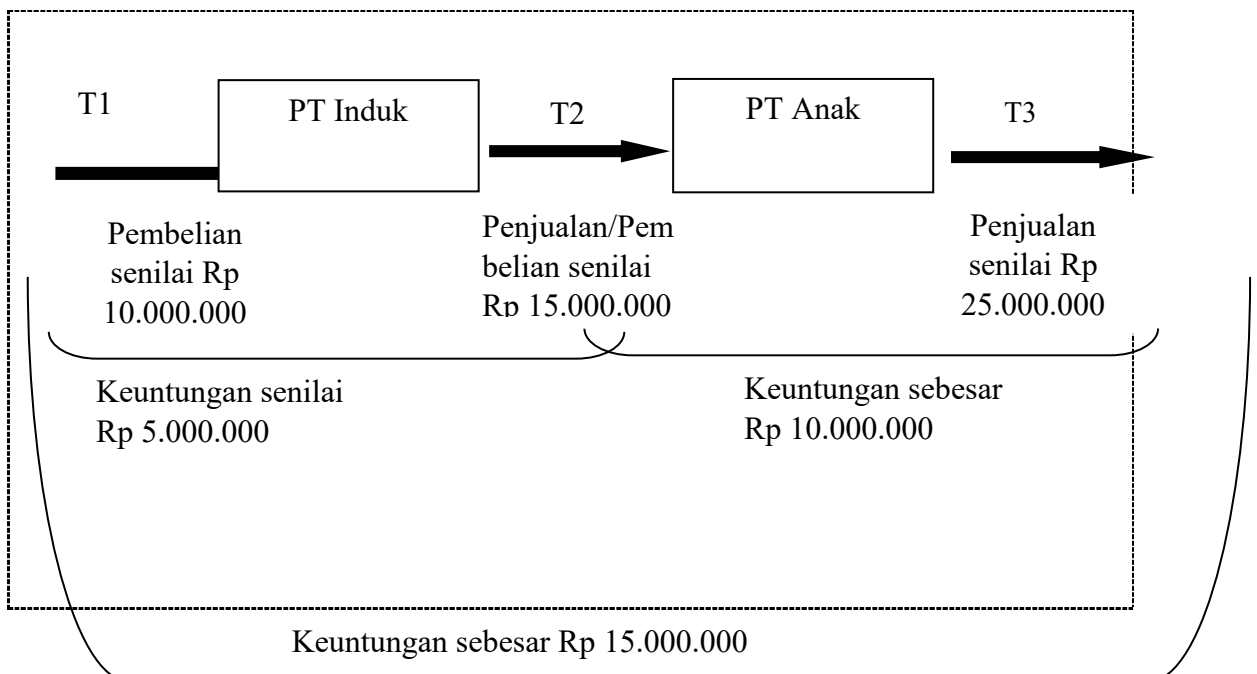
T1-Pembelian oleh PT Induk dari pihak luar seharga Rp 10.000.000

T2-Pembelian dari PT Induk ke PT Anak seharga Rp 15.000.000

T3-Pembelian dari PT Anak ke pihak luar seharga Rp 25.000.000

Sebagaimana ditunjukkan dalam kasus-kasus berikut, jumlah keuntungan yang dilaporkan dalam setiap kasus oleh masing-masing perusahaan dan entitas konsolidasi dalam suatu periode bergantung pada transaksi mana yang terjadi pada periode tersebut.

FIGUR 6.2
Penjualan Antarperusahaan



Kasus A

Ketiga transaksi terjadi pada periode akuntansi yang sama. Jumlah keuntungan yang dilaporkan atas transaksi tersebut adalah sebagai berikut.

PT Induk	Rp 5.000.000 (Rp 15.000.000-Rp 10.000.000)
PT Anak	Rp 10.000.000 (Rp 25.000.000-Rp 15.000.000)
Entitas Konsolidasi	Rp 15.000.000 (Rp 25.000.000-Rp 10.000.000)

Keuntungan yang dilaporkan oleh setiap entitas dianggap telah direalisasi karena tanah telah terjual ke pihak yang tidak berhubungan istimewa selama periode tersebut. Total keuntungan yang dilaporkan oleh entitas konsolidasi adalah perbedaan antara harga yang dibayarkan oleh entitas konsolidasi sebesar Rp 10.000.000 dan harga jual tanah entitas konsolidasi ke pihak luar sebesar Rp 25.000.000. Keuntungan sebesar Rp 15.000.000 tersebut dilaporkan dalam laporan laba rugi konsolidasi. Dari sudut pandang konsolidasi, penjualan dari PT Induk ke PT Anak, transaksi T2, adalah transaksi internal dan tidak dilaporkan dalam laporan keuangan konsolidasi.

Kasus B

Hanya transaksi T1 yang diselesaikan selama periode berjalan. Jumlah keuntungan yang dilaporkan atas transaksi tersebut adalah sebagai berikut.

PT Induk	Rp 0
PT Anak	0
Entitas Konsolidasi	0

Tidak ada penjualan yang dilakukan oleh perusahaan afiliasi, dan tidak ada keuntungan yang dilaporkan atau direalisasi. Tanah dilaporkan di neraca PT Induk dan di neraca konsolidasi sebesar biaya perolehan PT Induk, yang juga merupakan biaya perolehan entitas konsolidasi.

Kasus C

Hanya transaksi T1 dan T2 yang diselesaikan selama periode berjalan. Jumlah keuntungan yang dilaporkan atas transaksi tersebut adalah sebagai berikut.

PT Induk	Rp 5.000.000 (Rp 15.000.000 - Rp 10.000.000)
PT Anak	0
Entitas Konsolidasi	0

Keuntungan sebesar Rp 5.000.000 yang dilaporkan oleh PT Induk dianggap belum direalisasi dari sudut pandang konsolidasi dan tidak dilaporkan dalam laporan laba rugi konsolidasi karena tanah tersebut belum dijual ke pihak di luar entitas konsolidasi. Tanah dicatat dalam pembukuan PT Anak sebesar Rp 15.000.000, yaitu biaya perolehan PT Anak. Dari sudut pandang konsolidasi, tanah dinilai terlalu tinggi sebesar Rp 5.000.000 dan harus dilaporkan sebesar Rp 10.000.000 biaya perolehan entitas konsolidasi.

Kasus D

Hanya transaksi T3 yang diselesaikan selama periode berjalan, T1 dan T2 terjadi di periode sebelumnya. Jumlah keuntungan yang dilaporkan atas transaksi tersebut pada periode berjalan adalah sebagai berikut.

PT Induk	Rp 0
PT Anak	Rp 10.000.000 (Rp 25.000.000-Rp 15.000.000)
Entitas Konsolidasi	Rp 15.000.000 (Rp 25.000.000-Rp 10.000.000)

PT Anak mengakui keuntungan sebesar selisih antara harga jual Rp 25.000.000 dan biaya perolehan Rp 15.000.000, sedangkan entitas konsolidasi melaporkan keuntungan sebesar selisih antara harga jual Rp 25.000.000 dan biaya perolehan Rp 10.000.000.

Dari sudut pandang entitas konsolidasi, penjualan aset dalam entitas konsolidasi hanya merupakan perubahan lokasi aset dan tidak mencerminkan akhir dari proses pendapatan. Untuk mencapai akhir dari proses pendapatan dalam entitas konsolidasi, harus terjadi penjualan ke pihak eksternal dari entitas konsolidasi. Kunci untuk menentukan kapan melaporkan transaksi dalam laporan keuangan konsolidasi adalah dengan memvisualisasikan entitas konsolidasi, dan menentukan apakah transaksi tertentu terjadi seluruhnya di dalam entitas konsolidasi, di mana dalam kasus ini pengaruhnya harus dikeluarkan dari laporan keuangan konsolidasi, atau melibatkan pihak luar, sehingga dapat disebut sebagai transaksi entitas konsolidasi.

TRANSFER JASA ANTARPERUSAHAAN

Perusahaan yang berhubungan istimewa sering kali membeli jasa dari satu perusahaan ke perusahaan lainnya. Jenis jasa antarperusahaan tersebut dapat bermacam-macam: pembelian jasa konsultasi, jasa rekayasa, jasa pemasaran, dan jasa pemeliharaan merupakan contoh jasa yang sering kali terjadi.

Pada saat suatu perusahaan membeli jasa dari pihak yang berhubungan istimewa, umumnya pembeli mencatatnya sebagai beban dan penjual mencatatnya sebagai pendapatan. Pada saat penyusunan laporan keuangan konsolidasi, beban dan pendapatan tersebut harus dieliminasi. Sebagai contoh, jika induk perusahaan menjual jasa konsultasi ke anak perusahaan sebesar Rp 50.000.000, induk perusahaan akan mengakui pendapatan konsultasi sebesar Rp 50.000.000. Dalam kertas kerja konsolidasi, diperlukan ayat jurnal eliminasi untuk mengurangi pendapatan konsultasi (debit) dan beban konsultasi (kredit) sebesar Rp 50.000.000. Oleh karena jumlah pendapatan dan beban sama dan keduanya dieliminasi, laba tidak terpengaruh oleh eliminasi tersebut. Walaupun laba tidak terpengaruh, eliminasi tetap penting karena pendapatan dan beban dinyatakan terlalu tinggi.

Umumnya, pendekatan yang lebih sederhana digunakan dalam eliminasi transaksi antarperusahaan dengan mengasumsikan bahwa jasa tersebut direalisasi pada periode dilakukannya transfer. Oleh karena itu, tidak ada ayat jurnal eliminasi sehubungan dengan transfer pada periode berjalan diperlukan di periode

berikutnya sebab laba antarperusahaan dianggap telah direalisasi pada periode transfer.

Biasanya, asumsi bahwa laba dan penjualan jasa antar perusahaan direalisasi pada periode penjualan bukanlah asumsi yang tidak realistis. Akan tetapi, dalam beberapa kasus realisasi laba antarperusahaan dari penjualan jasa tidak terjadi pada periode pemberian jasa tersebut dan jumlahnya signifikan. Sebagai contoh, jika induk perusahaan membebaskan ke anak perusahaan jasa arsitektur untuk mendesain fasilitas manufaktur baru untuk anak perusahaan, anak perusahaan akan mengkapitalisasi biaya tersebut dalam biaya fasilitas baru dari yang dimaksud. Akan tetapi, dari sudut pandang konsolidasi, setiap laba yang diakui induk perusahaan dari penjualan jasa (selisih pendapatan dari biaya pemberian jasa) harus dieliminasi dari biaya fasilitas baru yang dilaporkan sampai laba antarperusahaan direalisasi. Realisasi dianggap terjadi selama umur dari fasilitas tersebut. Oleh karena itu, ayat jurnal eliminasi diperlukan setiap tahun sama seperti yang diilustrasikan berikutnya dalam bab ini untuk transfer aset tetap antarperusahaan.

TRANSFER ASET BERUPA TANAH

Pada saat transfer aset tak lancar terjadi, penyesuaian sering kali diperlukan dalam penyusunan laporan keuangan konsolidasi selama tanah tersebut masih dimiliki oleh perusahaan pembeli. Contoh paling sederhana dari transfer aset antarperusahaan adalah penjualan tanah antarperusahaan.

Gambaran Umum Proses Eliminasi Laba

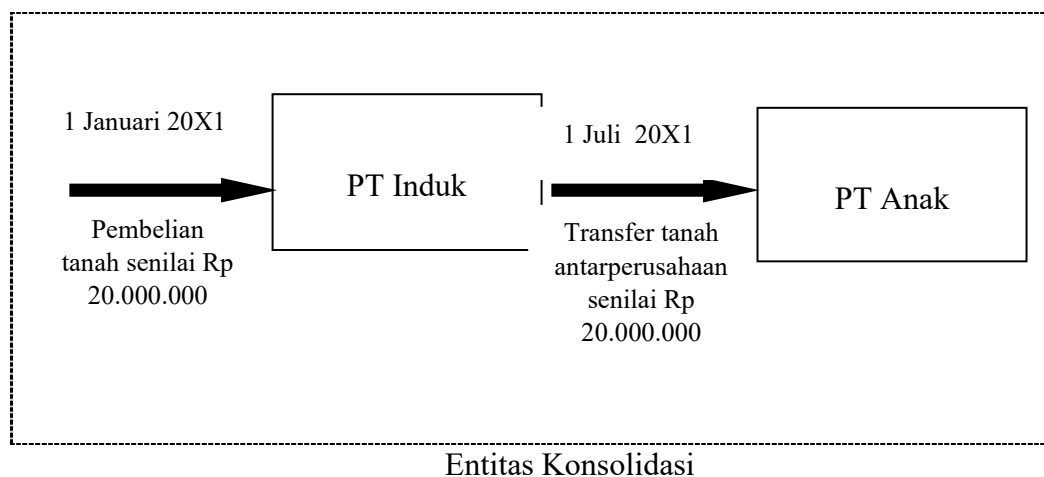
Pada saat tanah ditransfer antara pihak yang berhubungan istimewa pada nilai bukunya, tidak ada penyesuaian atau eliminasi khusus yang diperlukan dalam penyusunan laporan keuangan konsolidasi. Sebagai contoh, jika suatu perusahaan membeli tanah senilai Rp 10.000.000 dan menjualnya ke anak perusahaan senilai Rp 10.000.000, maka aset tersebut terus dinilai sebesar Rp 10.000.000 biaya perolehan awal dari entitas konsolidasi.

Induk Perusahaan		Anak Perusahaan	
Kas	Rp 10.000.000	Kas	Rp 10.000.000
Tanah	Rp 10.000.000	Tanah	Rp 10.000.000

Oleh karena penjual tidak mencatat keuntungan atau kerugian, maka dari sudut pandang konsolidasi, laba maupun aset dinyatakan secara tepat. Transfer tanah yang lebih tinggi atau lebih rendah dari nilai bukunya memerlukan perlakuan khusus dalam proses konsolidasi. Keuntungan atau kerugian entitas penjual harus dieliminasi karena tanah tersebut masih dimiliki oleh entitas konsolidasi, dan tidak ada keuntungan atau kerugian yang dilaporkan dalam laporan keuangan konsolidasi sampai tanah tersebut dijual ke pihak di luar entitas konsolidasi. Tanah juga harus dilaporkan sebesar biaya perolehan awalnya dalam laporan keuangan konsolidasi selama tanah tersebut masih dimiliki di dalam entitas konsolidasi, siapa pun pihak afiliasi yang dimiliki tanah tersebut.

Sebagai ilustrasi, asumsikan bahwa PT Induk mengakuisisi tanah senilai Rp 20.000.000 pada tanggal 1 Januari 20X1, dan menjual tanah tersebut ke anak perusahaannya, PT Anak, pada tanggal 1 Juli 20X1, sebagai berikut.

PT Induk mencatat pembelian tanah dan penjualan ke PT Anak dengan ayat jurnal berikut.



1 Januari 20X1

(1) Tanah	Rp 20.000.000
Kas	Rp 20.000.000
Mencatat pembelian tanah	

1 Juli 20X1

(2) Kas	Rp 35.000.000
Tanah	Rp 20.000.000
Keuntungan penjualan tanah	Rp 15.000.000
Mencatat penjualan tanah ke PT Anak	

PT Anak mencatat pembelian tanah dari PT Induk sebagai berikut.

1 Juli 20X1

(3) Tanah	Rp 35.000.000
Kas	Rp 35.000.000
Mencatat pembelian tanah dari PT Induk	

Transfer antar perusahaan mengakibatkan penjual mengakui keuntungan sebesar Rp 15.000.000 dan nilai tercatat tanah meningkat sebesar jumlah yang sama. Kedua angka tersebut tidak dilaporkan dalam laporan keuangan konsolidasi karena keuntungan antarperusahaan sebesar Rp 15.000.000 belum direalisasi dari sudut pandang entitas konsolidasi. Tanah belum dijual ke pihak diluar entitas konsolidasi, tetapi hanya ditransfer didalam, sehingga tanah harus tetap dilaporkan sebesar biaya perolehan awalnya dari entitas konsolidasi. Keuntungan

harus dieliminasi dalam menyusun laporan keuangan konsolidasi dan tanah harus dinyatakan kembali dari Rp 35.000.000 yang dicatat oleh PT Anak ke biaya perolehan awalnya sebesar Rp 20.000.000. hal ini dilakukan dengan ayat jurnal eliminasi berikut dalam kertas kerja yang dibuat pada akhir tahun 20X1.

E (4)	Keuntungan Penjualan Tanah	Rp 15.000.000
	Tanah	Rp 15.000.000
	Meneliminasi keuntungan yang belum direalisasi dari penjualan tanah	

Alokasi Eliminasi Laba Belum Direalisasi

Keuntungan atau kerugian dari transfer antarperusahaan diakui oleh afiliasi penjual dan menjadi hak pemegang saham afiliasi tersebut. Penjualan yang terjadi dari induk perusahaan ke anak perusahaan disebut penjualan arus kebawah (*Downstream sale*), setiap keuntungan atau kerugian dari transfer tersebut menjadi hak pemegang saham induk perusahaan. Sedangkan penjualan dari anak perusahaan ke induk perusahaan disebut penjualan arus keatas (*Upstream sale*), yaitu setiap keuntungan atau kerugian menjadi hak pemegang saham anak perusahaan. Jika anak perusahaan dimiliki penuh, maka semua keuntungan atau kerugian pada akhirnya menjadi hak induk perusahaan sebagai satu-satunya pemegang saham, akan tetapi, jika anak perusahaan tidak dimiliki penuh, maka keuntungan atau kerugian dari penjualan arus keatas harus dibagi antara induk perusahaan dan pemegang saham minoritas.

Umumnya, keuntungan atau kerugian dianggap belum direalisasi oleh entitas konsolidasi sampai dilakukan penjualan kepihak eksternal. Keuntungan atau kerugian yang belum direalisasi dieliminasi dalam penyusunan laporan keuangan konsolidasi terhadap hak pemegang saham yang mengakui keuntungan atau kerugian tersebut pertama kali, yaitu pemegang dari afiliasi penjual. Oleh karena itu, arah penjualan menentukan kelompok pemegang saham mana yang akan menyerap eliminasi keuntungan atau kerugian antarperusahaan yang belum direalisasi. Secara khusus keuntungan atau kerugian antarperusahaan yang belum direalisasi dieliminasi dengan cara berikut.

Penjualan	Eliminasi
Arus kebawah (induk perusahaan ke anak perusahaan)	Terhadap kepemilikan mayoritas
Arus keatas (anak perusahaan ke induk perusahaan):	
Anak perusahaan dimiliki penuh	Terhadap kepemilikan mayoritas
Anak perusahaan dimiliki mayoritas	Secara proporsional terhadap kepemilikan mayoritas dan kepemilikan minoritas

Sebagai ilustrasi, asumsikan bahwa PT Ideal memiliki 75% saham biasa dari PT Akasia. PT Ideal melaporkan laba operasi dari aktivitasnya sendiri tidak termasuk pendapatan investasi dari PT Akasia sebesar Rp 100.000.000; PT Akasia melaporkan laba bersih sebesar Rp 60.000.000 termasuk didalam laba afiliasi

penjual adalah keuntungan belum direalisasi sebesar Rp 10.000.000 dari transfer aset antar perusahaan. Jika penjualan tersebut merupakan transfer arus kebawah, laba belum direalisasi di eliminasi seluruhnya dari bagian laba kepemilikan mayoritas pada saat penyusunan laporan keuangan konsolidasi. Oleh karena itu, perhitungan laba bersih adalah sebagai berikut.

Laba terpisah PT Ideal		Rp 100.000.000
Dikurangi : laba antar perusahaan yang belum direalisasi		
Penjualan aset arus kebawah		(Rp 10.000.000)
Laba direalisasi terpisah PT Ideal		<u>Rp 90.000.000</u>
Bagian <i>Purity</i> atas laba PT Akasia :		
Laba bersih PT Akasia	Rp 60.000.000	
Bagian proporsional PT Ideal	x 0,75	Rp 45.000.000
Laba bersih konsolidasi		<u><u>Rp 135.000.000</u></u>

Sebaliknya, jika transfer antarperusahaan ke induk perusahaan, maka laba yang belum direalisasi dari penjualan arus keatas dieliminasi secara proporsional dari kepemilikan pemegang saham pengendali dan minoritas. Dalam situasi ini, laba bersih konsolidasi dihitung sebagai berikut.

Laba terpisah PT Ideal		Rp 100.000.000
Bagian PT Ideal atas laba PT Akasia		
Laba Bersih PT Akasia		Rp60.000.000
Dikurangi : laba antarperusahaan yang belum direalisasi		
Dari penjualan aset arus keatas		(10.000.000)
Laba direalisasi PT Ideal		<u>Rp 50.000.000</u>
Bagian proporsional PT Ideal	x 0.75	Rp 37.500.000
Laba bersih konsolidasi		<u><u>Rp137.500.000</u></u>

Laba bersih konsolidasi lebih tinggi Rp 2.500.000 dalam kasus arus keatas karena 25% dari eliminasi laba belum direalisasi dikurangi dari kepemilikan minoritas, bukan mengurangi jumlah penuh dari kepemilikan mayoritas seperti pada kasus arus kebawah.

Perlu diingat bahwa keuntungan dan kerugian antarperusahaan belum direalisasi lalu dieliminasi penuh dalam penyusunan laporan keuangan konsolidasi. Keberadaan kepemilikan minoritas di anak perusahaan penjual hanya mempengaruhi alokasi eliminasi keuntungan atau kerugian belum direalisasi, bukan jumlah dieliminasi.

Pendapatan Kepemilikan Minoritas

Laba yang dialokasikan kepemilikan minoritas adalah bagian proporsional kepemilikan minoritas atas laba direalisasi anak perusahaan dalam transaksi dengan pihak eksternal dari entitas konsolidasi. Laba yang dialokasikan kepemilikan minoritas dalam contoh arus kebawah dihitung sebagai berikut.

Laba bersih PT Akasia	Rp 60.000.000
Bagian proporsional kepemilikan minoritas	x 0,25
Laba dialokasikan ke kepemilikan minoritas	<u>Rp 15.000.000</u>

Laba yang dialokasikan kepemilikan minoritas dalam contoh arus keatas dihitung sebagai berikut.

Laba bersih PT Akasia	Rp 60.000.000
Dikurangi : keuntungan belum direalisasi dari penjualan aset arus keatas	(Rp 10.000.000)
Laba bersih direalisasi PT Akasia	<u>Rp 50.000.000</u>
Bagian proporsional kepemilikan minoritas	x 0,25
Laba dialokasikan ke kepemilikan minoritas	<u>Rp 12.500.000</u>

Dalam contoh arus kebawah, laba antarperusahaan belum direalisasi sebesar Rp 10.000.000 diakui dalam pembukuan induk perusahaan, sehingga kepemilikan minoritas tidak terpengaruh oleh keuntungan belum direalisasi dari transaksi penjualan arus kebawah. Seluruh laba anak perusahaan sebesar Rp 60.000.000 direalisasi dari transaksi dengan pihak eksternal dari entitas konsolidasi. Dalam contoh arus keatas, laba anak perusahaan termasuk keuntungan belum direalisasi sebesar Rp 10.000.000. Jumlah laba anak perusahaan yang direalisasi dari transaksi dengan pihak eksternal hanya sebesar Rp 50.000.000 (Rp 60.000.000 dikurangi keuntungan antarperusahaan belum direalisasi sebesar Rp 10.000.000).

Penjualan Arus ke Bawah

Untuk mengilustrasikan lebih lengkap mengenai perlakuan keuntungan antarperusahaan belum direalisasi, asumsikan hal-hal berikut untuk contoh PT Induk dan PT Anak yang telah digunakan sebelumnya.

1. PT Induk membeli 80 % saham PT Anak, pada tanggal 31 Desember 20X0, pada nilai buku saham sebesar Rp 240.000.000.
2. Pada tanggal 1 Juli 20X1, PT Induk menjual tanah ke PT Anak seharga Rp 35.000.000. PT Induk semula membeli tanah tersebut pada tanggal 1 Januari 20X1 seharga Rp 20.000.000. PT Anak masih memiliki tanah tersebut selama tahun 20X1 dan tahun-tahun berikutnya.

3. Selama tahun 20X1, PT Induk melaporkan laba terpisah sebesar Rp 155.000.000, terdiri atas laba dari operasi regular sebesar Rp 140.000.000 dan keuntungan penjualan tanah sebesar Rp 15.000.000; PT Induk mengumumkan dividen sebesar Rp 60.000.000. PT Anak melaporkan laba bersih sebesar Rp 50.000.000 dan mengumumkan dividen sebesar Rp 30.000.000.
4. PT Induk mencatat investasinya di PT Anak menggunakan metode ekuitas dasar, dimana PT Induk mencatat bagiannya atas laba bersih dan deviden PT Anak, tetapi tidak menyesuaikan untuk laba antarperusahaan belum direalisasi.

PT Induk mencatat penjualan tanah dan keuntungan yang dihasilkan sebesar Rp 15.000.000 (Rp 35.000.000- Rp 20.000.000) dengan ayat jurnal (2) yang dijelaskan sebelumnya. PT Anak mencatat pembelian tanah senilai Rp 35.000.000 dengan ayat jurnal (3).

Ayat Jurnal Metode Ekuitas Dasar - 20X1

Selama tahun 20X1, PT Induk mencatat atas laba dan dividen dari PT Anak dengan ayat jurnal yang umum menggunakan metode ekuitas dasar.

(5) Kas	24.000.000	
Investasi pada Sham PT Anak		24.000.000
Mencatat dividen dari PT Anak		
Rp 30.000 X 0,8		
(6) Investasi pada PT Anak	40.000.000	
Pendapatan dari Anak perusahaan		40.000.000
Mencatat pendapatan metode ekuitas		
Rp 50.000 X 0,80		

Pada tanggal 31 Desember 20X1, akun investasi pada pembukuan PT Induk tampak sebagai berikut.

Investasi pada Saham PT Anak			
Biaya Perolehan	240.000.000	(5) Dividen	
(6) Akrua ekuitas		(Rp 30.000.000 X 0,80)	<u>Rp 24.000.000</u>
(50.000.000 X 0,80)	<u>40.000.000</u>		
Saldo, 31/12/X1	<u><u>256.000.000</u></u>		

Kertas Kerja Konsolidasi-20X1

Kertas kerja konsolidasi yang digunakan untuk penyusunan laporan keuangan konsolidasi tahun 20X1 disajikan pada figur 6-3. Ayat jurnal kertas kerja termasuk sebagai berikut.

E(7)	Pendapatan dari Anak Perusahaan	40.000.000
	Dividen diumumkan	24.000.000
	Investasi pada saham PT Anak	16.000.000
	Mengeliminasi dari pendapatan anak perusahaan	
E(8)	Pendapatan untuk kepemilikan minoritas	10.000.000
	Dividen diumumkan	6.000.000
	Kepemilikan minoritas	4.000.000
	Mengalokasikan laba kepemilikan minoritas;	
	Rp 10.000.000 = Rp 50.000.000 X 0,20	
	Rp 6.000.000 = Rp 30.000.000 X 0,20	
E(9)	Saham - PT Anak	200.000.000
	Saldo laba, 1 Januari	100.000
	Investasi pada saham PT Anak	240.000.000
	Kepemilikan minoritas	60.000.000
	Mengeliminasi saldo investasi awal	

Ayat jurnal E(7) mengeliminasi perubahan dalam akun investasi PT Induk selama tahun berjalan, laba dari PT Anak yang diakui PT Induk di ayat jurnal (6), dan bagian PT Induk atas dividen PT Anak yang diakui di ayat jurnal (5). ayat jurnal E(8) mengalokasikan bagian laba PT anak kepada pemegang saham minoritas (Rp 50.000.000 X 0,20) dan mengeliminasi bagian mereka atas dividen PT Anak. Laba yang dialokasikan kepada kepemilikan minoritas tidak dipengaruhi oleh keuntungan antarperusahaan belum direalisasi karena transfer tersebut merupakan penjualan arus kebawah. Ayat jurnal E(9) mengeliminasi saldo investasi awal Induk di investasi awal PT induk dan jumlah ekuitas pemegang PT anak awal periode dan memunculkan kepemilikan minoritas pada awal periode.

Satu ayat jurnal tambahan diperlukan untuk mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjualan tanah antarperusahaan.

E(10)	Keuntungan Penjualan Tanah	15.000.000
	Tanah	15.000.000
	Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi	
	dari penjualan tanah arus ke bawah	

FIGUR 6.3

31 Desember 20X1, Kertas Kerja Konsolidasi, Periode Penjualan Antarperusahaan; Penjualan Tanah Arus ke Bawah

Pos	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi
			Debit	Kredit	
Penjualan	400.000.000	200.000.000			600.000.000
Keuntungan Penjualan Tanah	15.000.000		(10) 15.000.000		
Pendapatan dari Anak Perusahaan	40.000.000		(7) 40.000.000		
Kredit	455.000.000	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)
					190.000.000
Pendapatan untuk Kepemilikan Minoritas			(8) 10.000.000		(10.000.000)
Laba Bersih, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	195.000.000	50.000.000	65.000.000		180.000.000
Saldo Lab, 1 Januari	300.000.000	100.000.000	(9) 100.000.000		300.000.000
Laba Bersih, dari atas	195.000.000	50.000.000	65.000.000		180.000.000
	495.000.000	150.000.000			480.000.000
Dividen Diumumkan	(60.000.000)	(30.000.000)		(7) 24.000.000	
				(8) 6.000.000	(60.000.000)
Saldo Laba, 31 Desember, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	435.000.000	120.000.000	165.000.000	30.000.000	420.000.000
Kas	299.000.000	40.000.000			339.000.000
Piutang Usaha	75.000.000	50.000.000			125.000.000
Persediaan	100.000.000	75.000.000			175.000.000
Tanah	155.000.000	75.000.000		(10) 15.000.000	215.000.000
Bangunan dan Peralatan	800.000.000	600.000.000			1.400.000.000
Investasi pada Saham PT Anak	256.000.000			(7) 16.000.000	
				(9) 240.000.000	
Debit	1.685.000.000	840.000.000			2.254.000.000
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	(9) 200.000.000		500.000.000
Saldo Laba, dari atas	435.000.000	120.000.000	165.000.000	30.000.000	420.000.000
Kepemilikan Minoritas				(8) 4.000.000	
				(9) 60.000.000	64.000.000
Kredit	1.685.000.000	840.000.000	365.000.000	365.000.000	2.254.000.000

Ayat jurnal eliminasi :

- (7) Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan
- (8) Mengalokasikan laba ke kepemilikan minoritas
- (9) Mengeliminasi saldo investasi awal
- (10) Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjualan tanah.

Karena tanah masih dimiliki di dalam entitas konsolidasi, keuntungan sebesar Rp 15.000.000 yang diakui PT Induk dalam pembukuannya harus dieliminasi dalam kertas kerja konsolidasi, sehingga tidak muncul dalam laporan laba rugi konsolidasi. Begitu pula tanah harus muncul di neraca konsolidasi sebesar biaya perolehan awalnya untuk entitas konsolidasi sebesar Rp 20.000.000 dan karenanya harus dikurangi dari angka Rp 35.000.000 yang tercatat dipembukuan PT Anak.

Laba Bersih Konsolidasi

Laba bersih konsolidasi tahun 20X1 sebagai berikut.

Laba bersih PT Akasia	Rp 60.000.000
Bagian proporsional kepemilikan minoritas	x <u>0,25</u>
Laba dialokasikan ke kepemilikan minoritas	<u><u>Rp 15.000.000</u></u>

Kepemilikan Minoritas

Bagian pemegang saham minoritas dari laba entitas konsolidasi terbatas sebesar bagian proporsionalnya atas laba anak perusahaan. Laba PT Anak untuk tahun 20X1 sebesar Rp 50.000.000 dan kepemilikan pemegang saham minoritas sebesar 20%. oleh karena itu, laba sebesar Rp 10.000.000 (Rp 50.000.000 X 0,20) dialokasikan ke kepemilikan minoritas

Sebagaimana ditunjukkan di figur 6-3, total kepemilikan minoritas pada akhir tahun 20X1 sebesar Rp 64.000.000 yang mencerminkan bagian proporsional pemegang saham minoritas atas nilai buku anak perusahaan.

Laba bersih PT Akasia	Rp 60.000.000
Bagian proporsional kepemilikan minoritas	x <u>0,25</u>
Laba dialokasikan ke kepemilikan minoritas	<u><u>Rp 15.000.000</u></u>

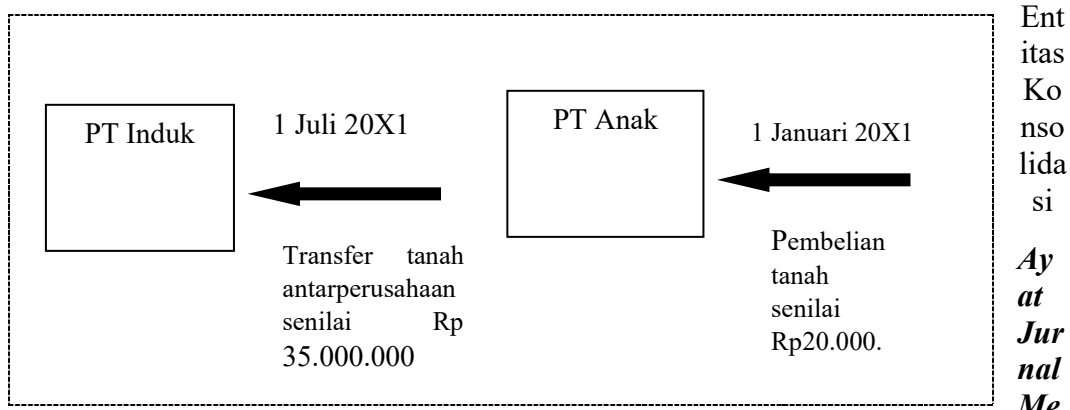
Kepemilikan minoritas tidak terpengaruh oleh keuntungan belum direalisasi dari penjualan arus ke bawah.

Penjualan Arus Ke Atas

Penjualan arus ke atas menyebabkan pencatatan laba antarperusahaan pada pembukuan anak perusahaan. Jika laba tersebut dari sudut pandang konsolidasi belum direalisasi, maka tidak boleh dimasukkan dalam laporan keuangan konsolidasi. Laba antarperusahaan belum direalisasi dieliminasi dalam kertas kerja konsolidasi dengan cara yang sama seperti kasus penjualan arus ke bawah. Akan tetapi, eliminasi laba mengurangi kepemilikan mayoritas dan minoritas sesuai proporsi kepemilikan masing-masing.

Perlakuan penjualan arus ke atas dapat diilustrasikan dengan contoh yang sama yang digunakan untuk mengilustrasikan penjualan arus ke bawah. Dalam kasus ini, PT Anak mengakui keuntungan dari penjualan tanah ke PT Induk sebesar Rp 15.000.000 selain laba yang diperoleh dari operasi regulernya sebesar Rp 50.000.000. Sehingga laba bersih PT Anak untuk tahun 20X1 sebesar Rp 65.000.000. Laba terpisah PT Induk sebesar RP 140.000.000 dan seluruhnya berasal dari operasi formalnya.

Penjualan arus kasu dari PT Anak dan PT Induk adalah sebagai berikut.



tode Ekuitas Dasar - 20X1

Selama tahun 20X1 PT Induk mencatat ayat jurnal yang umum menggunakan metode ekuitas dasar untuk mencerminkan bagiannya atas laba dan dividen dari PT Anak.

(11) Kas	24.000.000
Investasi pada saham PT Anak	24.000.000
Mencatat dividen dari PT Anak	
Rp 30.000.000x0,80	
(12) Investasi pada saham PT Anak	52.000.000
Pendapatan dari Anak Perusahaan	52.000.000
Mencatat pendapatan metode ekuitas	
Rp 65.000.000x0,80	

Ingat bahwa akrual ekuitas PT Induk di ayat jurnal (12) termasuk bagiannya atas laba operasi PT Anak dan keuntungan PT Anak dari penjualan tanah.

Akun investasi pada pembukuan PT Induk tampak sebagai 20X1.

Investasi pada Saham PT Anak	
Biaya perolehan	240.000.000
(12) Akrual ekuitas	(11) Dividen
(Rp65.000.000x0,80) <u>52.000.000</u>	(Rp30.000.000x0,80) <u>24.000.000</u>
Saldo,31/12/X1	<u>268.000.000</u>

Kertas Kerja Konsolidasi - 20X1

Kertas kerja konsolidasi yang disusun pada akhir tahun 20X1 disajikan pada figur 6-4. Empat ayat jurnal eliminasi yang diperlukan untuk menyusun laporan

keuangan konsolidasi dalam kasus arus keatas hampir identik dengan ayat jurnal dalam kasus arus ke bawah.

E(13)	Pendapatan dari Anak Perusahaan	52.000.000	
	Dividen diumumkan		24.000.000
	Investasi pada saham PT Anak		28.000.000
	Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan		
E(14)	Pendapatan untuk Kepemilikan Minoritas	10.000.000	
	Dividen diumumkan		6.000.000
	Kepemilikan Minoritas		4.000.000
	Mengalokasikan laba ke kepemilikan minoritas:		
	Rp 10.000.000=(Rp65.000.000-Rp15.000.000)x0,20		
	Rp 6.000.000= Rp30.000.000x0,20		
E(15)	Saham Biasa-PT Anak	200.000.000	
	Saldo Laba, 1 Januari	100.000	
	Investasi pada Saham PT Anak		240.000.000
	Kepemilikan Minoritas		60.000.000
	Mengeliminasi saldo investasi awal		
E(16)	Keuntungan penjualan tanah	15.000.000	
	Tanah		15.000.000
	Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjualan tanah arus kas ke atas.		

Satu-satunya perbedaan antara ayat jurnal eliminasi tersebut dengan ayat jurnal eliminasi dalam contoh arus ke bawah adalah pada ayat jurnal E(13). Perbedaan ini disebabkan anak perusahaan melaporkan laba sebesar Rp 65.000.000 dalam contoh arus ke atas bukan Rp 50.000.000 yang dilaporkan dalam contoh arus ke bawah, dengan tambahan Rp 15.000.000 sebagai keuntungan dari penjualan tanah.

Ayat jurnal E(14) yang mengalokasikan laba kepemilikan minoritas sama dengan contoh arus ke bawah alokasi laba kepemilikan mayoritas dan minoritas berdasarkan pada laba direalisasi dari anak perusahaan yang sama dalam kedua kasus yaitu Rp 50.000.000.

Satu-satunya perbedaan prosedur dalam eliminasi arus ke bawah dan arus ke atas adalah laba antarperusahaan belum direalisasi anak perusahaan dari penjualan arus ke atas dieliminasi cara proporsional terhadap kepemilikan

mayoritas dan minoritas, sedangkan laba antarperusahaan belum direalisasi induk perusahaan dari penjualan arus ke bawah dieliminasi seluruhnya terhadap kepemilikan mayoritas. Oleh karena itu dalam contoh arus ke bawah, seluruh keuntungan antarperusahaan belum direalisasi sebesar Rp 15.000.000 dieliminasi terhadap bagian laba dari kepemilikan mayoritas untuk mendapatkan laba bersih konsolidasi. Dalam kasus arus ke atas, keuntungan antarperusahaan belum direalisasi sebesar Rp 3.000.000- dikurangi dari bagian laba dari kepemilikan minoritas bagian pemegang saham minoritas dari total laba bersih anak perusahaan adalah Rp 13.000.000 ($\text{Rp } 65.000.000 \times 0,20$), tetapi dikurangi sebesar Rp 3.000.000 ($\text{Rp } 15.000.000 \times 0,20$), bagian dari keuntungan penjualan antarperusahaan belum direalisasi.

Secara khusus ingat bahwa eliminasi keuntungan agar perusahaan belum direalisasi sama untuk kasus arus ke atas di ayat jurnal E(16) dengan kasus arus ke bawah ayat jurnal E(10). Jumlah penuh dari laba antar perusahaan belum direalisasi, dalam contoh sebesar Rp 15.000.000 selalu dieliminasi. Satu-satunya perbedaan antara kasus arus ke atas dan arus ke bawah adalah bagaimana pengurangan laba dari la belum direalisasi dialokasikan antara kepemilikan mayoritas dan minoritas.

Laba Bersih Konsolidasi

Pada saat laba yang belum direalisasi dari sudut pandang konsolidasi termasuk dalam laba anak perusahaan., laba bersih konsolidasi dan bagian laba pemegang saham minoritas harus disesuaikan untuk laba belum direalisasi. Laba bersih konsolidasi untuk tahun 20X1 dihitung sebagai berikut.

Laba terpisah PT Induk		Rp 140.000.000
Bagian PT Induk atas laba PT Anak:		
Laba bersih PT Anak	Rp 65.000.000	
Dikurangi: Laba antarperusahaan belum direalisasi dari penjualan tanah arus ke atas	<u>(15.000.000)</u>	
Laba direalisasi PT Anak	Rp 50.000.000	
Bagian proporsional PT Induk	<u>x 0,80</u>	<u>40.000.000</u>
Laba bersih konsolidasi, 20X1		<u>Rp 180.000.000</u>

Jumlah ini akan muncul dalam kertas kerja di Figur 6-4 sebagai hasil dari eliminasi laba dan alokasi laba ke kepemilikan minoritas.

FIGUR 6.4

31 Desember 20X1, Kertas Kerja Konsolidasi, Periode Penjualan Antarperusahaan; Penjualan Tanah Arus ke Atas.

Pos	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi
			Debit	Kredit	
Penjualan	400.000.000	200.000.000			600.000.000
Keuntungan Penjualan Tanah		15.000.000	(16) 15.000.000		
Pendapatan dari Anak Perusahaan	52.000.000		(13) 52.000.000		
Kredit	452.000.000	215.000.000			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)
					190.000.000
Pendapatan untuk Kepemilikan Minoritas			(14) 10.000.000		(10.000.000)
Laba Bersih, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	192.000.000	65.000.000	77.000.000		180.000.000
Saldo Lab, 1 Januari	300.000.000	100.000.000	(15) 100.000.000		300.000.000
Laba Bersih, dari atas	192.000.000	65.000.000	77.000.000		180.000.000
	492.000.000	165.000.000			480.000.000
Dividen Diumumkan	(60.000.000)	(30.000.000)		(13) 24.000.000	
				(14) 6.000.000	(60.000.000)
Saldo Laba, 31 Desember, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	432.000.000	135.000.000	177.000.000	30.000.000	420.000.000
Kas	299.000.000	110.000.000			339.000.000
Piutang Usaha	75.000.000	50.000.000			125.000.000
Persediaan	100.000.000	75.000.000			175.000.000
Tanah	210.000.000	20.000.000		(16) 15.000.000	215.000.000
Banaran dan Peralatan	800.000.000	600.000.000			1.400.000.000
Investasi pada Saham PT Anak	268.000.000			(13) 8.000.000	
				(15) 40.000.000	
Debit	1.682.000.000	855.000.000			2.254.000.000
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	(15) 200.000.000		500.000.000
Saldo Laba, dari atas	432.000.000	135.000.000	177.000.000	30.000.000	420.000.000
Kepemilikan Minoritas				(14) 4.000.000	
				(15) 60.000.000	64.000.000
Kredit	1.682.000.000	855.000.000	377.000.000	377.000.000	2.254.000.000

Ayat jurnal eliminasi :

- (13) Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan
- (14) Mengalokasikan laba ke kepemilikan minoritas
- (15) Mengeliminasi saldo investasi awal
- (16) Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjualan tanah.

Laba bersih PT Induk	Rp192.000.000
Laba bersih PT Anak	<u>65.000.000</u>
	Rp257.000.000
Eliminasi :	
Laba PT Induk dan PT Anak	Rp52.000.000
Keuntungan belum direalisasi dari penjualan tanah	<u>15.000.000</u>
	<u>(67.000.000)</u>
	Rp190.000.000
Bagian laba kepemilikan minoritas	<u>(10.000.000)</u>
Laba bersih konsolidasi, 20X1	<u>Rp180.000.000</u>

Laba bersih konsolidasi pada tahun ini sama, tidak dipengaruhi ada atau tidaknya penjualan antarperusahaan karena keuntungan tersebut belum direalisasi. Keuntungan belum direalisasi harus dieliminasi penuh dan laba bersih konsolidasi hanya berdasarkan pada laba direalisasi dari kedua perusahaan afiliasi.

Kepemilikan Minoritas

Laba yang dialokasikan ke pemegang saham minoritas dihitung sebagai bagian proporsional dari laba direalisasi PT Anak, Rp 10.000.000 (Rp 50.000.000 X 0,20). Total kepemilikan minoritas dihitung sebagai bagian proporsional pemegang saham minoritas atas ekuitas pemegang saham PT Anak, tidak termasuk keuntungan dan kerugian belum direalisasi. Pada tanggal 31 Desember 20X1, kepemilikan minoritas total sebesar Rp 64.000.000, dihitung sebagai berikut.

Nilai buku PT Anak, 31 Desember 20X1	
Saham biasa	Rp192.000.000
Saldo laba	<u>135.000.000</u>
Total nilai buku	Rp 335.000.000
Keuntungan antarperusahaan belum direalisasi dari penjualan tanah arus ke atas	<u>(15.000.000)</u>
Nilai buku direalisasi PT Anak	Rp 320.000.000
Bagian proporsional pemegang saham minoritas	<u>x 0,20</u>
Kepemilikan minoritas, 31 Desember 20X1	<u>Rp 64.000.000</u>

Eliminasi Laba Belum Direalisasi Setelah Tahun Pertama

Pada periode timbulnya laba belum direalisasi dari penjualan antarperusahaan, ayat jurnal eliminasi kertas kerja digunakan dalam proses konsolidasi untuk menghilangkan pengaruh keuntungan atau kerugian yang dicatat oleh penjual dan menyesuaikan jumlah aset yang dilaporkan menjadi harga semula yang dibayarkan oleh afiliasi penjual. Tiap periode setelahnya selama aset tersebut masih dimiliki oleh afiliasi pembeli, saldo aset yang dilaporkan dan klaim pemegang saham dari afiliasi penjual harus disesuaikan untuk menghilangkan pengaruh dari keuntungan atau kerugian belum direalisasi. Laba dari periode yang akan datang tidak akan terpengaruh.

Dalam kasus penjualan arus ke bawah, induk perusahaan mengakui seluruh laba dari transfer antarperusahaan dan memasukkannya dalam saldo laba di tahun-tahun berikutnya. Oleh karena itu ayat jurnal eliminasi berikut diperlukan dalam kertas kerja konsolidasi setiap tahun setelah tahun penjualan tanah arus kebawah. Selama anak perusahaan masih memiliki tanah tersebut.

E (17) Saldo Laba, 1 Januari	15.000.000
Tanah	15.000.000
Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjualan tanah arus ke bawah periode sebelumnya.	

Ayat jurnal tersebut mengurangi saldo laba awal periode dan saldo tanah yang dilaporkan untuk mengeluarkan keuntungan antarperusahaan belum direalisasi.

Dalam kasus arus ke atas, anak perusahaan mengakui laba antarperusahaan. Induk perusahaan mengakui bagian proporsionalnya atas keuntungan, dan jumlah tersebut termasuk dalam saldo laba awal di tahun-tahun berikutnya. Dalam kertas kerja konsolidasi yang disusun di tahun-tahun setelah transfer antarperusahaan selama tanah tersebut masih dimiliki induk perusahaan, keuntungan antarperusahaan yang belum direalisasi dieliminasi dari saldo tanah yang dilaporkan dan secara proporsional dari kepemilikan minoritas dengan ayat jurnal berikut.

E (18) saldo laba, 1 Januari	12.000.000
Kepemilikan Minoritas	3.000.000
Tanah	15.000.000
Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjualan tanah arus ke bawah periode sebelumnya.	

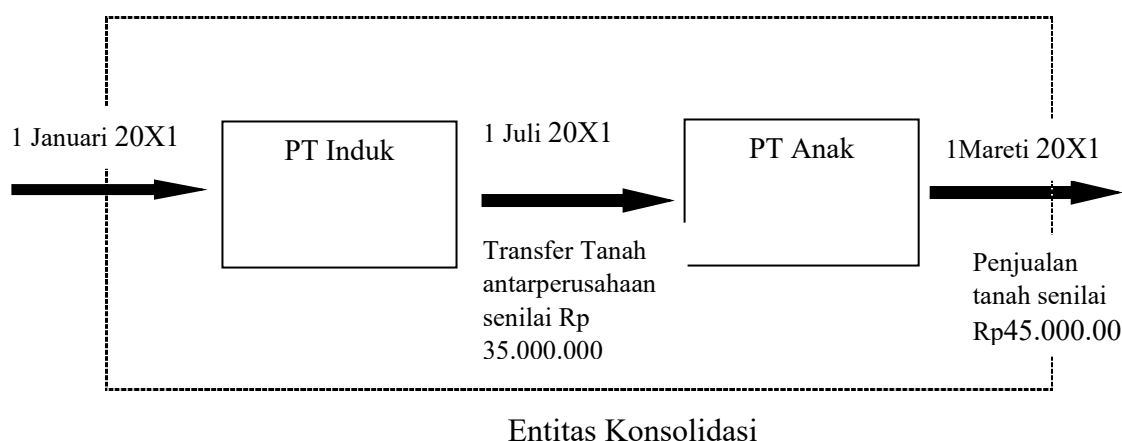
Oleh karena itu, pada periode setelah transfer antarperusahaan arus ke atas, saldo laba konsolidasi dikurangi oleh bagian induk perusahaan atas keuntungan anak perusahaan belum direalisasi dan kepemilikan minoritas dikurangi selisihnya. Semua ayat jurnal eliminasi yang lain dibuat sama seperti jika tidak terdapat keuntungan antarperusahaan belum direalisasi.

Pelepasan Aset di Kemudian Hari

Keuntungan antarperusahaan belum terealisasi dari penjualan aset dianggap direalisasi pada saat aset tersebut dijual kembali ke pihak eksternal. Untuk tujuan konsolidasi, keuntungan atau kerugian yang diakui oleh afiliasi yang menjual ke pihak eksternal harus disesuaikan dengan keuntungan atau kerugian antarperusahaan belum direalisasi. Walaupun laba yang dilaporkan penjual dari penjualan eksternal berdasarkan pada biaya perolehan aset dari entitas konsolidasi, yaitu biaya perolehan yang terjadi oleh afiliasi yang membeli aset tersebut semula dari pihak luar.

Pada saat keuntungan antarperusahaan belum direalisasi kemudian menjadi direalisasi, pengaruh dari proses eliminasi laba harus dibalik. Pada saat realisasi, jumlah penuh dari laba antarperusahaan yang ditangguhkan ditambahkan kembali ke penghitungan laba bersih konsolidasi dan dialokasikan ke kepemilikan minoritas dari mana sebelumnya laba tersebut dieliminasi.

Untuk mengilustrasikan perlakuan laba antarperusahaan belum direalisasi setelah aset yang ditransfer tersebut dijual, asumsikan bahwa PT Induk membeli tanah dari pihak luar seharga Rp 20.000.000 pada tanggal 1 Januari dan menjual tanah tersebut ke PT Anak pada tanggal 1 Juli 20X1 seharga Rp 35.000.000. PT Anak kemudian menjual tanah tersebut ke pihak luar pada tanggal 1 Maret 20X5 seharga Rp 45.000.000, sebagai berikut.



PT Anak mengakui keuntungan dari penjualan ke pihak eksternal sebesar Rp 10.000.000 (Rp45.000.000-Rp 35.000.000). Akan tetapi, dari sudut pandang konsolidasi, keuntungannya sebesar Rp 25.000.000, perbedaan antara harga jual tanah dari entitas konsolidasi (Rp 45.000.000) dan harga beli tanah dari entitas konsolidasi (Rp 20.000.000) pada saat dibeli semula oleh PT Induk.

Dalam kertas kerja konsolidasi, tanah tidak perlu lagi dikurangi sebesar keuntungan antarperusahaan belum direalisasi karena keuntungan tersebut sekarang direalisasi dan entitas konsolidasi tidak lagi memiliki tanah tersebut. Sebaliknya, keuntungan sebesar Rp 25.000.000, sehingga, ayat jurnal berikut dibuat dalam kertas kerja konsolidasi yang disusun pada akhir tahun 20X1.

E(19)	Saldo laba, 1 Januari	15.000.000	
	Keuntungan Penjualan Tanah		15.000.000
	Menyesuaikan keuntungan perusahaan dari penjualan tanah		
	Yang sebelumnya belum direalisasi.		

Selain menyesuaikan keuntungan, ayat jurnal tersebut mengurangi saldo laba awal konsolidasi sebesar jumlah keuntungan antarperusahaan belum direalisasi yang sebelumnya diakui oleh PT Induk. Semua ayat jurnal eliminasi yang lain sama dengan ayat jurnal jika tidak terdapat laba antarperusahaan belum direalisasi pada awal periode.

Tidak ada hal lain yang perlu diperhatikan sehubungan dengan transfer antarperusahaan setelah adanya transfer antarperusahaan arus ke atas dari PT Anak, perlakuan kertas kerja akan sama dengan perlakuan di kasus arus ke bawah kecuali debit dalam ayat jurnal eliminasi E(19) akan dialokasikan secara pro rata antara saldo awal Saldo Laba (Rp12.000.000) dan kepemilikan minoritas (Rp 3.000.000) berdasarkan persentase kepemilikan. Selain itu, laba yang dialokasikan ke kepemilikan minoritas dalam kertas kerja akan berdasarkan laba bersih direalisasikan anak perusahaan. Oleh karena keuntungan antarperusahaan sebesar Rp 15.000.000 menjadi terealisasi selama tahun berjalan melalui penjualan ke pihak eksternal, maka laba bersih direalisasi anak perusahaan terdiri atas laba bersih anak perusahaan yang dilaporkan ditambah keuntungan antarperusahaan.

TRANSFER ASET BERUPA ASET DISUSUTKAN

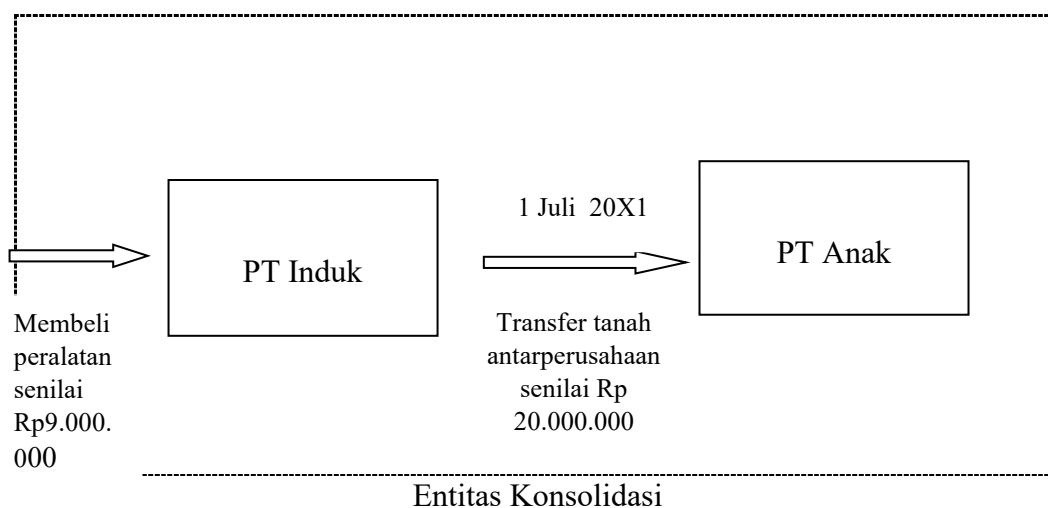
Laba antarperusahaan belum direalisasi dari aset disusutkan atau diamortisasi dianggap akan direalisasi secara bertahap selama sisa umur ekonomis aset tersebut bersama dengan penggunaannya oleh afiliasi pembeli dalam menghasilkan pendapatan dari pihak non-afiliasi. Pengaruhnya, bagian dari keuntungan atau kerugian belum direalisasi menjadi direalisasi setiap periode seiring dengan manfaat yang didapat dari aset tersebut dan potensi jasanya berkurang.

Jumlah penyusutan yang diakui dalam pembukuan perusahaan setiap periode atas aset yang dibeli dari afiliasi berdasarkan pada harga transfer antarperusahaan, akan tetapi, dari sudut pandang konsolidasi, penyusutan harus didasarkan pada biaya perolehan aset untuk entitas konsolidasi yaitu biaya perolehan aset dari pihak yang semula membeli aset tersebut dari pihak luar. Ayat jurnal eliminasi yang diperlukan dalam kertas kerja konsolidasi untuk menyatakan kembali aset tersebut, akumulasi penyusutan terkait, dan beban penyusutan terkait menjadi jumlah yang akan muncul di laporan keuangan konsolidasi jika tidak terdapat transfer antarperusahaan. Oleh karena penjualan antarperusahaan terjadi

seluruhnya dalam entitas konsolidasi, maka laporan keuangan konsolidasi harus muncul seakan-akan transfer tersebut tidak pernah terjadi.

Penjualan Arus Ke Bawah

Contoh PT Induk dan PT Anak dimodifikasi untuk mengilustrasikan penjualan arus ke bawah dari aset disusutkan. Asumsikan bahwa PT Induk menjual peralatan ke PT Anak pada tanggal 31 Desember 20X1 seharga Rp 7.000.000, sebagai berikut.



Biaya perolehan peralatan PT Induk sebesar Rp9.000.000 pada saat dibeli pada tanggal 31 Desember 20W8, tiga tahun sebelum 31 Desember 20X1, dan telah disusutkan menggunakan metode garis lurus dengan umur 10 tahun, tanpa nilai sisa. Nilai buku dari peralatan sesaat sebelum penjualan oleh PT Induk dihitung sebagai berikut.

Biaya perolehan awal PT Induk		Rp 9.000.000
Akumulasi penyusutan per 31 Desember 20X1:		
Penyusutan tahunan (Rp9.000.000 + Rp10 tahun)	Rp900.000	
Jumlah tahun	x 3	
		<u>(2.700.000)</u>
Nilai buku per 31 Desember 20X1		Rp 6.300.000

Keuntungan yang diakui oleh PT Induk dari penjualan peralatan antarperusahaan sebesar :

Harga jual peralatan	Rp 7.000.000
Nilai buku peralatan	<u>(6.300.000)</u>
Keuntungan dari penjualan peralatan	<u>Rp 700.000</u>

Ayat Jurnal Perusahaan Terpisah-20X1

31 Desember 20X1

(20) Peralatan	7.000.000
Kas	7.000.000

Mencatat pembelian peralatan.

PT Anak tidak menyusutkan peralatan selama tahun 20X1 karena peralatan tersebut dibeli pada akhir tahun 20X1.

PT Induk harus mencatat penyusutan peralatan untuk tahun 20X1 karena memiliki aset tersebut sampai akhir tahun.

31 Desember 20X1

(21) Beban Penyusutan	900.000
Akumulasi Penyusutan	900.000

Mencatat beban penyusutan tahun 20X1 atas peralatan yang dijual.

PT Induk juga mencatat penjualan peralatan pada akhir tahun 20X1 dan mengakui keuntungan dari penjualan tersebut sebesar Rp 700.000 (Rp 7.000.000 - Rp 6.300.000).

31 Desember 20X1

(22) Kas	7.000.000
Akumulasi Penyusutan	2.700.000
Peralatan	9.000.000
Keuntungan dari penjualan peralatan	700.000

Mencatat penjualan peralatan

Selain itu, PT Induk mencatat ayat jurnal metode ekuitas untuk mengakui bagiannya atas laba dan dividen PT Anak tahun 20X1.

(23) Kas	24.000.000
Investasi pada saham PT Anak	24.000.000

Mencatat dividen dari PT Anak:

Rp30.000.000 x 0,80

(24) Investasi pada saham PT Anak	40.000.000
Pendapatan dari Anak Perusahaan	40.000.000
Mencatat pendapatan metode ekuitas:	
	Rp30.000.000 x 0,80

Kertas Kerja Konsolidasi-20X1

Kertas kerja untuk menyusun laporan keuangan konsolidasi pada akhir tahun 20X1 tampak pada Figur 6-5. tiga ayat jurnal eliminasi pertama adalah ayat jurnal yang biasa untuk (1) mengeliminasi pendapatan dan dividen dari PT Anak yang diakui oleh PT Induk dan perubahan akun investasi untuk tahun berjalan, (2) mengalokasikan pendapatan ke kepemilikan minoritas, dan (3) mengeliminasi akun ekuitas pemegang saham PT Anak dan akun investasi pada awal tahun:

FIGUR 6.5

31 Desember 20X1, Kertas Kerja Konsolidasi, Periode Penjualan Antarperusahaan; Penjualan Peralatan Arus ke Bawah

Pos	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi
			Debit	Kredit	
Penjualan	400.000.000	200.000.000			600.000.000
Keuntungan Penjualan Tanah		700.000.000	(28) 700.000		
Pendapatan dari Anak Perusahaan	40.000.000		(25) 40.000.000		
Kredit	440.700.000	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)
					190.000.000
Pendapatan untuk Kepemilikan Minoritas			(26) 10.000.000		(10.000.000)
Laba Bersih, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	180.700.000	50.000.000	50.700.000		180.000.000
Saldo Lab, 1 Januari	300.000.000	100.000.000	(27) 100.000.000		300.000.000
Laba Bersih, dari atas	180.700.000	50.000.000	50.700.000		180.000.000
	480.700.000	150.000.000			480.000.000
Dividen Diumumkan	(60.000.000)	(30.000.000)		(25) 24.000.000	
				(26) 6.000.000	(60.000.000)
Saldo Laba, 31 Desember, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	420.700.000	120.000.000	150.700.000	30.000.000	420.000.000
Kas	271.000.000	68.000.000			339.000.000
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	791.000.000	607.000.000	(28) 2.000.000		1.400.000.000
Investasi pada Saham PT Anak	268.000.000			(25) 16.000.000	
				(27) 240.000.000	
Debit	1.668.000.000	840.000.000			2.254.000.000
Akumulasi Penyusutan	447.300.000	320.000.000		(28) 2.700.000	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	(27) 200.000.000		500.000.000
Saldo Laba, dari atas	420.700.000	120.000.000	150.700.000	30.000.000	420.000.000
Kepemilikan Minoritas				(26) 4.000.000	
				(27) 60.000.000	64.000.000
Kredit	1.668.000.000	840.000.000	352.700.000	352.700.000	2.254.000.000

Ayat jurnal eliminasi :

- (25) Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan
- (26) Mengalokasi laba ke kepemilikan minoritas
- (27) Mengeliminasi saldo investasi awal
- (28) Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjualan peralatan.

Satu tambahan ayat jurnal kertas kerjadiperlukan untuk mengeliminasi keuntungan antarperusahaan belum direalisasi dari penjualan peralatan dari laba bersih konsolidasi dan untuk menyatakan kembali nilai peralatan ke jumlah yang akan muncul dalam laporan keuangan konsolidasi jika tidak terjadi penjualan antarperusahaan. Jumlah dalam neraca percobaan dari induk dan anak perusahaan termasuk pengaruh dari transfer antarperusahaan dan perlu disesuaikan dalam kertas kerja konsolidasi menjadi saldo sesaat sebelum terjadinya transfer.

	Jumlah dari Neraca percobaan	Eliminasi	Jumlah Konsolidasi
Bangunan dan peralatan	Rp7.000.000	Rp2.000.000	Rp9.000.000

Akumulasi penyusutan	0	(2.700.000)	(2.700.000)
Keuntungan penjualan peralatan	(700.000)	700.000	0

Oleh karena itu, ayat jurnal berikut diperlukan dalam kertas kerja.

E(28)	Bangunan dan Peralatan	2.000.000	
	Keuntungan Penjualan Peralatan	700.000	
	Akumulasi Penyusutan		2.700.000
	Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjualan Peralatan arus ke bawah.		

Adanya ayat jurnal tersebut menyebabkan peralatan yang dinilai sebesar Rp7.000.000 pada pembukuan PT Anak menjadi Rp9.000.000 dilaporkan di neraca konsolidasi (Rp 7.000.000 + Rp 2.000.000). biaya perolehan awal dari PT Induk. Walaupun PT Anak tidak menyusutkan peralatan tersebut, ayat jurnal eliminasi E(28) memberikan akumulasi penyusutan sebesar Rp2.700.000 (Rp900.000x3), jumlah yang seharusnya muncul dalam pembukuan PT Induk seandainya peralatan tersebut tidak dijual. Ayat jurnal E(28) adalah untuk melaporkan angka yang sama dalam laporan keuangan konsolidasi seandainya induk perusahaan terus memiliki peralatan tersebut dan tidak terjadi transfer antarperusahaan.

Ayat Jurnal Perusahaan Terpisah-20x2

Selama tahun 20X2, PT Anak mulai menyusutkan biaya perolehan peralatan sebesar Rp 7.000.000 yang dibeli dari PT Induk selama sisa umur 7 tahun menggunakan penyusutan garis lurus. Hasilnya adalah beban penyusutan sebesar Rp1.000.000 per tahun (Rp7.000.000 ÷ 7 tahun).

(29) Beban Penyusutan	1.000.000
Akumulasi Penyusutan	1.000.000

Mencatat beban penyusutan untuk tahun 20X2

Jumlah penyusutan tersebut lebih tinggi Rp 100.000 dibandingkan penyusutan yang akan dicatat tiap tahun oleh PT Induk terus memiliki peralatan tersebut.

PT Induk mencatat ayat jurnal metode ekuitas untuk tahun 20X2 untuk mencerminkan bagiannya atas laba dividen PT Anak sebesar Rp 74.000.000 dan dividen sebesar Rp40.000.000.

(30) Kas	32.000.000
----------	------------

Investasi pada saham PT Anak	32.000.000
Mencatat dividen dari PT Anak :	
Rp40.000.000 x 0,80	
(31) Investasi pada Saham PT Anak	59.200.000
Pendapatan dari Anak Perusahaan	59.200.000
Mencatat pendapatan metode ekuitas:	
Rp74.000.000 x 0,80	

Laba bersih PT Anak hanya sebesar Rp 74.000.000 untuk tahun 20X2 karena telah dikurangi beban penyesuaian sebesar Rp 1.000.000 atas aset yang ditransfer. Oleh karena itu, bagian PT Induk atas laba sebesar RP 59.200.000 (Rp74.000.000 x 0,80).

Akun investasi pada pembukuan PT Induk tampak sebagai berikut.

Investasi pada saham PT Anak	
Biaya perolehan	240.000.000
(24) Akrua ekuitas tahun 20X1	(Rp30.000.000x0,80) <u>24.000.000</u>
(Rp50.000.000x0,80)	<u>40.000.000</u>
Saldo,31/12X1	<u>256.000.000</u>
(31)Akrua ekuitas tahun 20X2	(30) Dividen tahun20X2
(Rp74.000.000x0,80)	(Rp40.000.000x0,80) <u>32.000.000</u>
Saldo, 31/12X1	<u>268.000.000</u>

Kertas Kerja Konsolidasi-20X2

Kertas kerja konsolidasi untuk tahun 20X2 disajikan di Figur 6-6. Jumlah dari neraca percobaan dari contoh dasar telah disesuaikan untuk mencerminkan penjualan aset antarperusahaan. Tiga ayat jurnal eliminasi pertama adalah ayat jurnal normal untuk mengeliminasi laba dan dividen dari anak perusahaan, akun investasi, dan ekuitas pemegang saham anak perusahaan, dan untuk memunculkan kepemilikan minoritas di kertas kerja.

E(32) Pendapatan dari Anak Perusahaan	59.200.000
Dividen Diumumkan	32.000.000
Investasi pada Saham PT Anak	27.200.000
Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan	
E(33) Pendapatan untuk Kepemilikan Minoritas	14.800.000

	Dividen Diumumkan	8.000.000
	Kepemilikan Minoritas	6.800.000
	Mengalokasi laba ke kepemilikan minoritas	
	$Rp14.800.000 = Rp74.000.000 \times 0,20$	
E(34)	Saham Biasa-PT Anak	200.000.000
	Saldo Laba, 1 Januari	120.000.000
	Investasi pada Saham PT Anak	256.00.000
	Kepemilikan Minoritas	64.000.000
	Mengeliminasi saldo investasi awal	

Ayat jurnal E(33) mengalokasikan ke kepemilikan minoritas penuh 20% dari laba yang dilaporkan PT Anak sebesar Rp 74.000.000 karena laba belum direalisasi terdapat dalam pembukuan induk perusahaan.

Selain ayat jurnal normal tersebut, ayat jurnal (35) diperlukan untuk mengeliminasi pengaruh dari transaksi antarperusahaan tahun 20X1 pada awal tahun 20X2.

E(35)	bangunan dan peralatan	2.000.000
	Saldo laba, 1 januari	700.000
	Akumulasi penyusutan	2.700.000
	Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari peralatan	

Ayat jurnal E(35) menyatakan kembali saldo peralatan menjadi Rp9.000.000 ($Rp7.000.000 + Rp2.000.000$), biaya perolehan awal untuk entitas konsolidasi pada saat dibeli oleh PT Induk. Akumulasi penyusutan atas peralatan dikredit sebesar Rp2.700.000. Jumlah ini merupakan jumlah akumulasi penyusutan yang ada per 1 januari 20X2, jika aset tersebut tidak ditransfer ke PT Anak.

FIGUR 6.6

31 Desember 20X2, Kertas Kerja Konsolidasi, Periode Berikutnya setelah Penjualan Antarperusahaan Penjualan Peralatan Arus ke Bawah.

Pos	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi
			Debit	Kredit	
Penjualan	450.000.000	300.000.000			750.000.000
Pendapatan dari Anak Perusahaan	59.200.000		(32) 9.200.000		
Kredit	509.200.000	300.000.000			750.000.000
Harga Pokok Penjualan	180.000.000	190.000.000			340.000.000
Penyusutan dan Amortisasi	49.100.000	21.000.000		(36)100.000	70.000.000
Beban Lain	60.000.000	45.000.000			105.000.000
Debit	(289.100.000)	(226.000.000)			(515.000.000)
					235.000.000
Pendapatan untuk Kepemilikan Minoritas			(33) 4.800.000		(14.800.000)
Laba Bersih, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	220.100.000	74.000.000	74.000.000	100	220.200.000
Saldo Lab, 1 Januari	420.700.000	120.000.000	(34) 120.000.000		
Laba Bersih, dari atas			(35)700.000		
	640.800.000	194.000.000			640.200.000
Dividen Diumumkan	(60.000.000)	(40.000.000)		(32) 32.000.000	
				(33) 8.000.000	(60.000.000)
Saldo Laba, 31 Desember, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	580.800.000	154.000.000	194.700.000	40.100.000	580.200.000
Kas	298.000.000	78.000.000			376.000.000
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	791.000.000	607.000.000	(35) 2.000.000		1.400.000.000
Investasi pada Saham PT Anak	268.000.000			(32) 27.200.000	
				(34) 256.000.000	
Debit	1.877.200.000	895.000.000			2.491.000.000
Akumulasi Penyusutan	496.400.000	341.000.000	(36) 100.000	(35) 2.700.000	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	(34)200.000.000		500.000.000
Saldo Laba, dari atas	580.800.000	154.000.000	194.700.000	40.100.000	580.200.000
Kepemilikan Minoritas				(33)6.800.000	
				(34) 64.000.000	70.800.000
Kredit	1.877.200.000	895.000.000	396.800.000	396.800.000	2.491.000.000

Ayat jurnal eliminasi:

- (32) Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan
- (33) Mengalokasi laba ke kepemilikan minoritas
- (34) Mengeliminasi saldo investasi awal
- (35) Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari peralatan.
- (36) Mengeliminasi selisih lebih penyusutan.

Penyusutan per tahun (Rp9.000.000+10 tahun)	Rp 900.000
Jumlah tahun sampai 31 Desember 20X1	<u> x 3 </u>
Akumulasi penyusutan, 31 Desember 20X1	<u>Rp2.700.000</u>

Ayat jurnal E(35) juga mengurangi saldo laba awal periode sebesar jumlah laba antarperusahaan belum direalisasi pada awal tahun. Jumlah penuh dari keuntungan belum direalisasi tersebut terdapat dalam saldo laba awal PT Induk.

Jika jumlah ini dilaporkan dalam saldo laba konsolidasi, maka saldo tersebut dinyatakan terlalu tinggi karena dari sudut pandang konsolidasi keuntungan tersebut belum direalisasi.

Satu tambahan ayat jurnal eliminasi diperlukan pada kertas kerja konsolidasi tanggal 31 Desember 20X2. PT Anak mulai menyusutkan aset yang ditransfer pada awal tahun 20X2 dan mencatat penyusutan sebesar Rp1.000.000 ($\text{Rp}7.000.000 \div 7$ tahun) pada pembukuan terpisahnya. Akan tetapi dari sudut pandang konsolidasi, beban penyusutan untuk tahun 20X2 seharusnya berdasarkan Rp 6.300.000 ($\text{Rp}9.000.000 - \text{Rp}2.700.000$), sisa nilai buku peralatan pada pembukuan PT Induk sesaat sebelum transfer. Dari perspektif konsolidasi, jumlah Rp6.300.000 ini dialokasikan selama sisa umur peralatan yang menghasilkan penyusutan sebesar Rp 900.000 pertahun ($\text{Rp}6.3000.000 \div 7$ tahun). Oleh karena itu, beban penyusutan konsolidasi dan akumulasi penyusutan terkait harus dikurangi sebesar Rp100.000 dari jumlah yang dicatat dari PT Anak.

E(36)	Akumulasi Penyusutan	100.000
	Beban Penyusutan	100.000
	Mengeliminasi selisih lebih penyusutan	

Ingat bahwa ayat jurnal ini meningkatkan laba bersih konsolidasi sebesar Rp100.000. Keuntungan belum terealisasi dari penjualan antarperusahaan sebesar Rp700.000 dianggap menjadi direalisasi sebesar Rp100.000 per tahun selama 7 tahun setelah terjadinya transfer. Setelah 7 tahun, keuntungan belum direalisasi akan terealisasi penuh dan tidak diperlukan lagi eliminasi lebih lanjut atas penyusutan atau saldo laba.

Memisahkan ayat jurnal (35) dan (36) hanyalah masalah preferensi. Ada yang lebih menyukai untuk menggabungkan kedua ayat jurnal tersebut dan memunculkan saldo pada akhir tahun melalui satu ayat jurnal.

E(36a)	Bangunan dan Peralatan	2.000.000
	Saldo laba, 1 Januari	700.000
	Akumulasi penyusutan	100.000
	Beban Penyusutan	2.600.000

Kredit pada akumulasi penyusutan sebesar Rp2.600.000 merupakan selisih antara jumlah akumulasi penyusutan yang harusnya pada tanggal 31 Desember 20X2 sebesar Rp3.600.000 ($\text{Rp}900.000 \times 4$ tahun) dengan jumlah akumulasi penyusutan yang dinyatakan oleh PT Anak dalam pembukuannya sebesar Rp 1.000.000.

Setelah semua ayat jurnal eliminasi dibuat dalam kertas kerja saldo yang disesuaikan telah mengeluarkan pengaruh dari transfer antarperusahaan.

	Jumlah dari Neraca percobaan	Eliminasi	Jumlah Konsolidasi
Bangunan dan peralatan	Rp7.000.000	Rp2.000.000	Rp9.000.000
Akumulasi penyusutan	(1.000.000)	(2.600.000)	(3.600.000)
Keuntungan penjualan peralatan	1.000.000	(100.000)	900.000

Laba Bersih dan Saldo Laba Konsolidasi

Perhitungan laba bersih konsolidasi untuk tahun 20X2 harus memasukkan penyesuaian dari realisasi laba penjualan peralatan ke PT Anak tahun 20X1.

Laba terpisah PT Induk		Rp 160.900.000
Realisasi sebagian dari keuntungan antarperusahaan belum		
Direalisasi dari penjualan peralatan arus ke bawah		<u>100.000</u>
Laba direalisasi terpisah PT Induk		Rp 161.000.000
Bagian PT Induk atas laba PT Anak:		
Laba Bersih PT Anak	Rp 74.000.000	
Bagian proporsional PT Induk	<u>x 0,80</u>	<u>59.200.000</u>
Laba bersih konsolidasi, tahun 20X2		<u>Rp 220.000.000</u>

Karena PT Induk tidak menyesuaikan pendapatan investasinya dari PT Anak untuk keuntungan dan kerugian belum direalisasi, maka saldo laba PT Induk termasuk keuntungan antarperusahaan belum direalisasi dan karenanya melebihi jumlah yang seharusnya dilaporkan sebagai saldo laba konsolidasi. Oleh karena itu, saldo laba konsolidasi pada tanggal 31 Desember 20X2 dapat dihitung dengan mengurangi sisa keuntungan antarperusahaan belum direalisasi dari saldo laba PT Induk.

Saldo laba PT Induk, 31 Desember 20X2		Rp 580.800.000
Dikurangi : Keuntungan antarperusahaan yang belum		
direalisasi tahun 20X2	Rp 700.000	
Realisasi sebagian dari keuntungan tahun 20X2	<u>(100.000)</u>	<u>(600.000)</u>
Saldo laba konsolidasi, 31 Desember 20X2		<u>Rp 580.200.000</u>

Kepemilikan Minoritas

Laba yang dialokasikan kepemegang saham minoritas ditahun 20X2 sama dengan bagian proporsionalnya atas laba direalisasi dan dilaporkan anak perusahaan. Laba PT Anak untuk tahun 20X2 sebesar Rp 74.000.000, dan bagian kepemilikan pemegang saham minoritas sebesar 20% adalah Rp14.800.000 (Rp74.000.000x0,20).

Total kepemilikan minoritas pada akhir tahun 20X2 adalah sebesar Rp70.800.000, yaitu sama dengan bagian proporsional pemegang saham minoritas atas nilai buku anak perusahaan.

Nilai buku PT Anak, 31 Desember 20X2

Saham biasa	Rp200.000.000
Saldo laba	<u>154.000.000</u>
Total nilai buku	Rp354.000.000
Bagian proporsional pemegang saham minoritas	<u> x 0,20</u>
Kepemilikan minoritas, 31 Desember 20X2	<u>Rp 70.800.000</u>

Konsolidasi di Tahun-tahun Berikutnya

Prosedur konsolidasi ditahun-tahun berikutnya relatif sama dengan prosedur ditahun 20X2. selama PT Anak terus memiliki dan menyusutkan peralatan tersebut, prosedur konsolidasi terdiri atas :

1. Menyatakan kembali saldo aded dan akumulasi penyusutan
2. Menyesuaikan beban penyusutan untuk tahun berjalan
3. Mengurangi saldo laba awal tahun sebesar jumlah keuntungan antarperusahaan belum

direalisasi pada awal tahun.

Sebagai contoh, ayat jurnal terpilih dari kertas kerja konsolidasi tanggal 31 Desember 20X3 untuk PT Induk dan PT Anak adalah sebagi berikut.

E(37)	Bangunan dan Peralatan	2.000.000	
	Saldo laba, 1 Januari	600.000	
	Akumulasi Penyusutan		2.600.000
	Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari peralatan.		
E(38)	Akumulasi Penyusutan	100.000	
	Beban penyusutan		100.000
	Mengeliminasi selisih lebih penyusutan		

Ayat jurnal tersebut sama dengan ayat jurnal E(35) dan E(36) tahun 20X2, kecuali ada tambahan keuntungan antarperusahaan sebesar Rp100.000 yang sudah direalisasi pada akhir tahun 20X2. oleh karena itu, pengurangan saldo laba awal di ayat jurnal E(37) sebesar Rp 600.000, yaitu keuntungan antarperusahaan awal sebesar Rp700.000 dikurangi bagian keuntungan yang sudah direalisasi ditahun 20X2 sebesar Rp100.000.

Kredit pada akumulasi penyusutan untuk tahun 20X2 di ayat jurnal E(37) lebih kecil Rp100.000 dibandingkan di ayat jurnal E(35) karena PT Anak telah mengkredit akumulasi penyusutan lebih besar Rp100.000 pada pembukuannya dibandingkan yang seharusnya untuk tujuan pelaporan konsolidasi. Oleh karena jumlah ini terbawa ke kertas kerja, maka pernyataan kembali dari akumulasi penyusutan awal di ayat jurnal E(37) lebih kecil Rp100.000 dibandingkan tahun sebelumnya.

Akumulasi penyusutan yang seharusnya dicatat oleh PT Induk per 31 Desember	
20X2, jika aset tidak ditransfer	{(Rp9.000.000÷10)x4}
Rp3.600.000	
Akumulasi penyusutan yang dicatat oleh PT Anak pe 31 Desember 20X2	
{(Rp7.000.000÷7)x1}	<u>Rp1.000.000</u>
Penyesuaian kertas kerja untuk akumulasi penyusutan	<u><u>Rp2.600.000</u></u>

Debit ke saldo laba awal dan kredit ke akumulasi penyusutan akan menurun setiap tahunnya sebesar Rp100.000 sampai aset tersebut telah disusutkan penuh keuntungan antarperusahaan telah diakui seluruhnya.

Perubahan Estimasi Umur Aset Setelah Transfer

Pada saat aset disusutkan ditransfer antarperusahaan, perubahan estimasi sisa umur ekonomis dapat terjadi. Sebagai contoh, perusahaan pengakuisisi mungkin menggunakan aset tersebut untuk proses produksi yang berbeda atau prekuensi penggunaan berubah. Jika terjadi perubahan estimasi sisa umur aset disusutkan pada saat transfer antarperusahaan, maka perlakuannya sama dengan jika perubahan tersebut terjadi pada saat aset tersebut masih terdapat pada pembukuan afiliasi yang mentransfer sisa masa manfaat yang baru digunakan sebagai dasar penyusutan, baik untuk afiliasi pembeli maupun untuk tujuan penyusunan laporan keuangan konsolidasi.

Penjualan Arus ke Atas

Perlakuan laba belum direalisasi dari penjualan antarperusahaan arus ke atas sama dnegan perlakuan untuk penjualan arus ke bawah kecuali laba belum direalisasi, dan pengakuan realisasi berikutnya harus dialokasikan antara kepemilikan mayoritas dan minoritas. Kasus untuk penjualan arus ke atas dapat diilustrasikan menggunakan contoh yang sama dengan penjualan arus ke bawah. Asumsikan bahwa PT Anak menjual peralatan ke PT Induk seharga Rp7.000.000 pada

tanggal 31 Desember 20X1, dan melaporkan total laba untuk tahun 20X1 sebesar Rp 50.700.000 (Rp50.000.000+Rp700.000), termasuk keuntungan dari penjualan peralatan sebesar Rp700.000. PT Anak semula membeli peralatan tersebut seharga Rp9.000.000 3 tahun sebelum terjadinya antarperusahaan. Nilai buku peralatan pada tanggal penjualan adalah sebagai berikut.

Biaya perolehan PT Anak	Rp9.000.000
Akumulasi penyusutan per 31 Desember 20X1:	
Penyusutan tahunan (Rp9.000.000÷10 tahun)	Rp900.000
Jumlah tahun	<u> x 3 (2.700.000)</u>
Nilai buku per 31 Desember 20X1	<u> Rp 6.300.000</u>

Ayat Jurnal Perusahaan Terpisah -20X1

PT Anak mencatat penyusutan atas peralatan untuk tahun berjalan dan menjual peralatan ke PT Induk pada tanggal 30 Desember 20X1, dengan ayat jurnal berikut.

31 Desember 20X1

(39)	Beban penyusutan	900.000
	Akumulasi Penyusutan	900.000
	Mencatat beban penyusutan tahun 20X1 atas peralatan yang dijual	
(40)	Kas	7.000.000
	Akumulasi Penyusutan	2.700.000
	Peralatan	9.000.000
	Mencatat penjualan peralatan	700.000

PT Induk mencatat pembelian dari PT Anak dengan ayat jurnal berikut.

31 Desember 20X1

(41)	Peralatan	7.000.000
	Kas	7.000.000

Mencatat pembelian peralatan

Selain itu, PT Induk mencatat ayat jurnal metode ekuitas untuk mengakui bagiannya atas laba deviden PT Anak.

(42)	Kas	24.000.000
	Investasi pada saham PT Anak	24.000.000

Mencatat deviden dari PT Anak :

Rp 30.000.000x0,80

Untuk menghindari kompleksitas tambahan, nilai wajar peralatan diasumsikan sama dengan nilai bukunya pada tanggal penggabungan usaha : karena itu, tidak terdapat diferensial pembelian sehubungan dengan peralatan tersebut.

(43) Investasi pada saham PT Anak	40.560.000
Pendapatan dari Anak perusahaan	40.560.000
Mencatat pendapatan metode ekuitas :	
(Rp50.000.000+Rp700.000) x 0,80	

Kertas Kerja Konsolidasi-20X1

Kertas kerja konsolidasi untuk tahun 20X1 disajikan di Figur 6-7. Kertas kerja tersebut sama dengan yang disajikan di Figur 6-5 kecuali terdapat modifikasi untuk mencerminkan penjualan peralatan arus ke atas.

Eliminasi empat ayat jurnal muncul dalam kertas kerja konsolidasi tahun 20X1

E(44) pendapatan dari anak perusahaan	40.560.000
Deviden diumumkan	24.000.000
Investasi pada saham PT Anak	16.560.000
Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan	
E(45) pendapatan untuk kepemilikan minoritas	10.000.000
Deviden diumumkan	6.000.000
Kepemilikan minoritas	4.000.000
Mengalokasikan ke laba kepemilikan minoritas:	
Rp10.000.000=(Rp 50.700.000-Rp700.000)x 0,20	
E(46) saham biasa-PT Anak	200.000.000
Saldo laba 1 Januari	100.000.000
Investasi pada saham PT Anak	240.000.000
Kepemilikan minoritas	60.000.000
Mengeliminasi pendapatan saldo investasi awal	
E(47) bangunan dan peralatan	2.000.000
Keuntungan penjualan peralatan	700.000
Akumulasi penyusutan	2.700.000

Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjualan arus keatas

Ayat jurnal E(44) adalah ayat jurnal kertas kerja normal untuk mengeliminasi laba dan deviden dari PT Anak yang dicatat oleh PT Induk berdasarkan jumlah yang dicatat oleh PT Induk pada pembukuannya selama tahun 20X1. Ayat jurnal E(45) mengalokasikan laba ke pemegang saham minoritas berdasarkan pada bagiannya atas laba direalisasi PT Anak yang dihitung sebagai berikut.

Laba bersih PT Anak untuk tahun 20X1	50.700.000
Keuntungan belum direalisasi dari penjualan antar perusahaan	(700.000)
Laba bersih direalisasi PT Anak untuk tahun 20X1	50.000.000
Bagian proporsional pemegang saham minoritas	x 0,20
Pendapatan kepemilikan minoritas, tahun 20X1	<u>10.000.000</u>

Dalam kasus penjualan arus keatas, eliminasi laba belum direalisasi dialokasikan kepada pemegang saham PT Induk dan pemegang saham minoritas, yang keduanya merupakan pemilik dari PT Anak. Alokasi laba sebesar Rp10.000.000 kepada kepemilikan minoritas dikertas kerja Figur 6-7 menghasilkan laba bersih konsolidasi sebesar Rp180.000.000. Oleh karena itu, laba bersih konsolidasi sama dengan pendapatan PT Induk dari operasinya ditambah bagian PT Induk atas laba direalisasi PT Anak.

FIGUR 6.7

31 Desember 20x2, Kertas Kerja Konsolidasi, Periode Penjualan Antarperusahaan; penjualan peralatan Arus ke Atas

Pos	PT Induk	PTAnak	<u>Eliminasi</u>		Konsolidasi
			Debit	Kredit	

Penjualan	450.000.000	200.000.000			600.000.000
Keuntungan penjual		700.000	(47)700.000		
peralatan	<u>40.560.000</u>		(44)40.560.000		
Pendapatan dari anak					
perusahaan	<u>440.560.000</u>	<u>200.700.000</u>			<u>600.000.000</u>
Kredit	170.000.000	115.000.000			285.000.000
Harga pokok penjualan	50.000.000	20.000.000			70.000.000
Penyusutan dan Amortisasi	40.000.000	15.000.000			55.000.000
Beban lain					
	<u>(260.000.000)</u>	<u>(150.000.000)</u>			<u>(410.000.000)</u>
Debit					190.000.000
			(45)10.000.000		(10.000.000)
Pendapatan untuk					
kepemilikan Minoritas					
	<u>180.560.000</u>	<u>50.700.000</u>	<u>51.260.000</u>		<u>180.000.000</u>
Laba Bersih, dibawa ke					
depan (<i>carry forward</i>)	300.000.000	100.000.00	(46)100.000.000		300.000.000
Saldo laba, 1 januari	180.000.000	50.700.000	51.000.000		180.000.000
Laba bersih, dari atas	480.560.000	150.000.000			480.000.000
	(60.000.000)	(30.000.000)		(44)24.000.000	
Dividen diumumkan				(45)6.000.000	(60.000.000)
	<u>420.560.000</u>	<u>120.700.000</u>	<u>151.700.000</u>	<u>30.000.000</u>	<u>180.000.000</u>
Saldo laba,31 Desember					
dibawa kedepan (<i>carry</i>					
<i>forward</i>)	257.000.000	82.000.000			
Kas	75.000.000	50.000.000			
Piutang usaha	100.000.000	75.000.000			
Persediaan	175.000.000	40.000.000			
Tanah	807.000.000	591.000.000	(47)2.000.000		
Bangunan dan peralatan	256.560.000			(44)16.560.000	
Investasi pada saham PT					
Anak				(46)240.000.000	<u>2.254.000.000</u>
	<u>1.670.560.000</u>	<u>838.000.000</u>			
Debit	420.000.000	317.300.000		(47)2.700.000	770.000.000
Akumulasi penyusutan	100.000.000	100.000.000			200.000.000
Utang usaha	200.000.000	100.000.000			300.000.000
Uang obligasi	500.000.000	200.000.000	(46)200.000.000		500.000.000
Saham biasa	420.000.00	120.700.000	151.260.000	30.000.000	420.000.000
Saldo laba, dari atas				(45)4.000.000	
Kepemilikan minoritas				(46)60.000.000	<u>64.000.000</u>
	<u>1.670.560.000</u>	<u>838.000.000</u>	<u>353.260.000</u>	<u>353.260.000</u>	<u>2.254.000.000</u>
Kas					

Ayat jurnal eliminasi:

(44) mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan

(45) mengalokasikan laba kepemilikan minoritas.

(46) mengeliminasi saldo investasi awal.

(47) mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjualan peralatan arus ke atas.

Laba operasi terpisah PT Induk

Rp140.000.000

Bagian PT Induk atas laba direalisasi PT Anak

{(Rp50.000.000-Rp700.000.000) x 0,80}	<u>Rp 40.000.000</u>
Laba bersih konsolidasi, tahun 20x1	<u>Rp180.000.000</u>

Ayat jurnal eliminasi E (46) dan E(47) sama dengan yang digunakan dalam kasus arus ke bawah. Ayat jurnal E(46) tidak terpengaruh oleh adanya tranfer. Ayat jurnal E(47) tidak terpengaruh oleh arah dari penjualan pada periode terjadinya penjualan.

Pembukuan perusahaan terpisah-20x2

Ditahun setelah terjadinya transfer antar perusahaan. PT Anak melaporkan laba bersih sebesar Rp75.900.0000 (tidak memasukkan beban penyusutan sebesar Rp 900.000 atas aset yang ditranfer). PT Induk mencatat ayat jurnal metode ekuitas normal pada pembukuannya untuk mengakui bagiannya atas laba dan deviden PT Anak tahun 20x2. Pada akhir tahun 20x2, akan investasi pada pembukuan PT Induk tampak sebagai berikut:

Investasi pada saham PT Anak			
Biaya perolehan	240.000.000		
(43) Akruwal ekuitas tahun 20x1 (Rp50.700.000 x 0,80)	<u>40.000.000</u>	(23) dividen tahun 20X1 (Rp30.000.000 x 0,80)	<u>24.000.000</u>
Saldo, 31/12/X1	<u>256.000.000</u>		
Akruwal ekuitas tahun 20X2 (Rp75.900.000 x 0,80)	<u>60.720.000</u>	Dividen tahun 20X2 (Rp40.000.000 x 0,80)	<u>32.000.000</u>
Saldo, 31/12X1	<u>285.280.000</u>		

Ayat jurnal eliminasi Konsolidasi-20X2

Kertas kerja konsolidasi untuk tahun 20X2 disajikan di Figur 6-8, Ayat jurnal eliminasi yang digunakan untuk penyusunan laporan keuangan untuk tahun 20X2 adalah sebagai berikut:

E(48) pendapatan dari anak perusahaan	60.720.000	
Dividen diumumkan		32.000.000
Investasi pada saham PT Anak		28.720.000
Mengelimnisi pendapatan dari anak perusahaan		
$Rp60.720.000 = Rp 75.900.000 \times 0.80$		
E(49)Pendapatan untuk kepemilikan Minoritas	15.2000.000	
Dividen diumumkan		8.000.000
Kepemilikan Minoritas		7.200.000
Mengalokasikan laba kepemilikan Minoritas		
$Rp15.2000.000 = (Rp75.900.000 + Rp100.000) \times 0,20$		
E(50)Saham biasa – PT Anak	200.000.000	
Saldo laba 1 januari	120.7000.000	
Investasi pada saham PT Anak		256.560.000
Kepemilikan minoritas		64.140.000
Mengeliminasi pendapatan saldo investasi awal		
$Rp256.560.000 = (Rp200.000.000 + Rp120.700.000) \times 0,80$		
$Rp64.140.000 = (Rp200.000.000 + Rp120.700.000) \times 0,20$		
E(51)Bangunan dan peralatan		
Saldo lab, 1januari	2.000.000	
Kepemilikan minoritas	560.000	
Akumulasi penyusutan	140.000	
Mengeliminasi keuntungan belumdirealisasi dari penjualan arus ke kas.		2.7000.000a

FIGUR 6.8

31 Desember 20X2, kertas kerja konsolidasi , periode penjualan antar perusahaan;
penjualan peralatan Arus ke Atas.

Pos	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi
			Debit	Kredit	

Penjualan	450.000.000	300.000.000			750.000.000
Pendapatan dari anak perusahaan	60.720.000		(48)60.720.000		
Kredit	<u>510.720.000</u>	<u>300.000.000</u>			<u>750.000.000</u>
Harga pokok penjualan	180.000.000	160.000.000			340.000.000
Penyusutan dan Amortisasi	51.000.000	19.100.000		(52)100.000	70.000.000
Beban lain	60.000.000	45.000.000			105.000.000
Debit	<u>(291.000.000)</u>	<u>(224.100.000)</u>			<u>(515.000.000)</u>
Pendapatan untuk kepemilikan Minoritas			(49)15.200.000		235.000.000
Laba Bersih, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	<u>219.720.000</u>	<u>75.900.000</u>	<u>75.920.000</u>	<u>100.000</u>	<u>219.800.000</u>
Saldo laba, 1 januari	420.560.000	120.700.000	(50)120.700.000		420.000.000
Laba bersih, dari atas	219.720.000	75.900.000	560.000	100.000	219.000.000
Dividen diumumkan	640.280.000	196.900.000	75.900.000		639.800.000
	(60.000.000)	(40.000.000)		(48)32.000.000	
				(48)8.000.000	(60.000.000)
Saldo laba,31 Desember dibawa kedepan (<i>carry forward</i>)	<u>580.280.000</u>	<u>156.600.000</u>	<u>197.180.000</u>	<u>40.100.000</u>	<u>579.800.000</u>
Kas	284.000.000	92.000.000			
Piutang usaha	150.000.000	80.000.000			376.000.000
Persediaan	180.000.000	90.000.000			230.000.000
Tanah	175.000.000	40.000.000			270.000.000
Bangunan dan peralatan	807.000.000	591.000.000			215.000.000
Investasi pada saham PT Anak	285.280.000		(51)2.000.000	(48)28.000.000	1.400.000.000
Debit	<u>1.881.280.000</u>	<u>893.000.000</u>		(50)256.560.000	
					<u>2.491.000.000</u>
Akumulasi penyusutan	501.000.000	336.400.000		(51)100.000	
Utang usaha	100.000.000	100.000.000	(52)100.000		840.000.000
Uang obligasi	200.000.000	100.000.000			200.000.000
Saham biasa	500.000.000	200.000.000			300.000.000
Saldo laba, dari atas	580.280.000	156.600.000	(50)200.000.000	40.100.000	500.000.000
Kepemilikan minoritas			197.180.000	(49)7.200.000	59.800.000
				(50)64.140.000	
Kas	<u>1.881.280.000</u>	<u>893.000.000</u>	<u>399.420.000</u>	<u>399.420.000</u>	<u>71.200.000</u>
					<u>2.491.000.000</u>

Ayat jurnal eliminasi:

(48) mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan

(49)mengalokasikan pendapatan untuk kepemilikan minoritas.

(50) mengeliminasi saldo investasi awal.

(51) mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjual peralatan arus ke atas.

(52) mengeliminasi selisih lebih penyusutan.

E(52) Akumulasi penyusutan	100.0000	
Beban penyusutan		100.000
Mengeliminasi selisih lebih penyusutan		

Hanya terdapat sedikit perbedaan antara ayat jurnal eliminasi di tahun kedua dalam kasus arus ke atas dan arus kebawah, kecuali untuk jumlah keuntungan antarperusahaan belum direalisasikan pada awal periode yang dialokasikan secara proporsional antara kepemilikan mayoritas atau pengendalian (saldo laba) dan kepemilikan minoritas di ayat jurnal E(51); dimana dalam kasus arus kebawah seluruhnya dialokasikan ke kepemilikan mayoritas di ayat jurnal (53). Keuntungan belum direalisasi sebesar Rp700.000 dari penjualan arus ke atas dieliminasi secara proporsional terhadap kepemilikan mayoritas dan minoritas pada akhir tahun 20X1. Oleh karena itu, eliminasi dari keuntungan belum direalisasi pada awal tahun 20X2 harus diperlukan sebagai pengurang saldo laba konsolidasi dan kepemilikan minoritas.

Perbedaan antara penyusutan tahunan yang dicatat oleh afiliasi pembeli, dalam kasus ini adalah PT Induk, dan jumlah yang seharusnya dicatat oleh afiliasi penjual, yaitu PT Anak, adalah Rp100.000.

Penyusutan dicatat oleh PT Induk (Rp7.000.000 + 7 tahun)	RP1.000.000
Penyusutan yang seharusnya dicatat PT Anak	
jika aset tersebut tidak di transfer (Rp7.000.000 : 7 tahun)	<u>(900.000)</u>
	<u>Rp 100.000</u>

Ayat jurnal E (52) menyesuaikan beban penyusutan dan akumulasi penyusutan atas perbedaan tersebut dan menghasilkan peningkatan total laba sebesar Rp100.000.

Peningkatan laba sebesar Rp100.000 dipandang sebagai hasil realisasi sebagaimana dari keuntungan transfer antarperusahaan. Keuntungan antarperusahaan sebesar Rp700.000 dianggap direalisasi sebesar Rp100.000 pertahun selama 7 tahun setelah transfer antarperusahaan. Keuntungan sebesar Rp700.000 direalisasi setiap tahun, kepemilikan mayoritas meningkat sebesar Rp800.000 (80% bagiannya), dan kepemilikan minoritas sebesar Rp20.000 (20% bagiannya). Ayat jurnal E(49) mengalokasikan bagian proporsional atas laba PT Anak kepemilikan minoritas dan berdasarkan pada laba dilaporkan PT Anak (Rp75.900.000) ditambah bagian keuntungan antarperusahaan yang teralisasi selama tahun 20X2 (Rp100.000). realisasi keuntungan sebesar Rp 80.000 dialokasikan ke kepemilikan mayoritas dan meningkatkan laba bersih konsolidasi.

Ayat jurnal E(50) adalah ayat jurnal normal untuk mengeliminasi akun investasi dan saldo ekuitas pemegang saham anak perusahaan awal tahun. Ayat jurnal tersebut juga mengalokasikan kepemilikan minoritas bagian pro rata dari saldo ekuitas pemegang saham anak perusahaan (Rp320.700.000 x 0.20) pada awal tahun. Akan tetapi, jumlah ini (Rp64.140.00) lebih besar dari pada jumlah aktual yang dialokasikan ke kepemilikan minoritas pada akhir periode sebelumnya (Figur 6-7) sebesar bagian kepemilikan minoritas atas laba antarperusahaan belum direalisasi pada awal periode yaitu Rp140.000 (Rp700.000 x 0.20). ayat jurnal E (51) mengurangi kepemilikan minoritas sebesar bagian proporsionalnya atas laba antarperusahaan belum direalisasi pada awal tahun, dan kedua ayat jurnal tersebut secara bersama-sama memunculkan saldo awal tahun kepemilikan minoritas yang seharusnya.

Laba bersih Konsolidasi

Laba terpisah PT Induk untuk tahun 20X2 adalah Rp159.000.000 setelah mengurangi tambahan penyusutan dari aset ditransfer sebesar Rp1.000.000. Laba bersih konsolidasi untuk tahun 20X2 dapat dihitung sebagai berikut.

Laba operasi terpisah PT Induk		Rp159.000.000
Bagian PT Induk atas laba PT Anak:		
Laba bersih PT Anak	Rp75.900.000	
Realisasi sebagian dari keuntungan antarperusahaan dari penjualan arus ke atas	<u>100.000</u>	
Laba direalisasi PT Anak	Rp76.000.000	
Bagian proporsional PT Induk	<u>X 0,80</u>	<u>60.800</u>
Laba bersih konsolidasi, tahun 20X2		<u>Rp219.800.000</u>

Kepemilikan minoritas

Bagian kepemilikan minoritas atas laba anak perusahaan sebesar Rp15.200.000 untuk tahun 20X2 yang dihitung sebagai bagian proporsional pemegang saham minoritas dari laba direalisasi PT Anak (Rp76.000.000 x 0,20). Total kepemilikan minoritas dihitung sebagai bagian proporsional pemegang saham minoritas atas ekuitas pemegang saham PT Anak, tidak termasuk keuntungan yang kerugian belum direalisasi. Pada tanggal 31 Desember 20X2, total kepemilikan minoritas sebesar Rp71.200.000 dihitung sebagai berikut.

Nilai buku PT Anak, 31 Desember 20X2		
Saham biasa		Rp200.000.000
Saldo laba (Rp120.700.000 + Rp 75.900.000 - Rp40.000.000)		<u>156.560.000</u>
total nilai buku		Rp356.560.000
Keuntungan antarperusahaan belum direalisasikan dari penjualan arus ke atas		(700.000)
Realisasi nilai buku PT Anak		<u>100.000</u>
Bagian proporsional pemegang saham minoritas		
Kepemilikan minoritas, 31 Desember 20X2		Rp356.000.000
		<u>x 0,20</u>
		<u>Rp71.200.000</u>

Transfer Aset Sebelum Akhir Tahun

Pada kasus dengan transfer aset antarperusahaan terjadi selama periode berjalan bukan pada akhir periode, sebagian dari keuntungan atau kerugian antarperusahaan dianggap direalisasi pada periode transfer. Jika hal ini terjadi, maka ayat jurnal eliminasi kertas kerja pada akhir tahun tersebut harus memasukkan pengaruh beban penyusutan dan akumulasi penyusutan. Jumlah penyesuaian ini sama dengan selisih antara penyusutan yang tercatat oleh pembeli dan penyusutan yang seharusnya dicatat oleh penjual untuk periode yang dimulai dari saat penjualan antarperusahaan.

Sebagai contoh, jika penjualan arus ke atas dari PT Anak ke PT Induk terjadi pada tanggal 1 Januari 20X1, bukan tanggal 31 Desember 20X1, maka tambahan ayat jurnal eliminasi yang sama dengan ayat jurnal E(52) diperlukan dalam kertas kerja konsolidasi yang disusun pada tanggal 31 Desember 20X1.

TRANSFER ASET BERUPA ASET DIAMORTISASI

Hak produksi, paten, dan jenis aset tak berwujud lain dapat dijual ke perusahaan afiliasi. Akuntansi untuk aset tak berwujud biasanya berbeda dengan akuntansi aset berwujud dalam hal amortisasi aset tak berwujud umumnya dilaporkan sebesar saldo sisa yang belum diamortisasi tanpa penggunaan akun kontrak. Selain *netto*-kan akuntansi amortisasi dari aset tak berwujud terhadap biaya perolehan aset, penjualan aset tak berwujud antarperusahaan diperlakukan dengan cara yang sama dengan penjualan aset berwujud antarperusahaan.

LAMPIRAN 6A

TRANSFER ASET TAK LANCAR ANTARPERUSAHAAN-METODE EKUITAS DISESUAIKAN PENUH DAN METODE BIAYA

Induk perusahaan dapat menggunakan pencatat akuntansi atas anak perusahaan menggunakan salah satu dari beberapa metode. Selama anak perusahaan tersebut dikonsolidasi, metode akuntansi anak perusahaan dipembukuan induk perusahaan tidak mempunyai pengaruh terhadap laporan keuangan konsolidasi. Walaupun fokus utama dari bab 6 adalah konsolidasi menggunakan metode ekuitas dasar pada pembukuan induk perusahaan, dua metode lain juga banyak digunakan dalam prakteknya. Metode ini adalah ekuitas disesuaikan penuh dan metode biaya.

METODE EKUITAS DISESUAIKAN PENUH

Suatu perusahaan yang memilih untuk mencatat investasinya menggunakan metode ekuitas disesuaikan penuh untuk mencatat bagian proposional dari laba dan investasi anak perusahaan. Selain itu, bagian investor dari laba antarperusahaan dari transaksi antarperusahaan dihilangkan dari laba induk perusahaan pada periode penjualan antarperusahaan dengan mengurangi akun investasi dan laba yang diakui dari *investee*. Dengan penyesuaian ini, laba bersih induk diperusahaan akan sama dengan laba bersih konsolidasi.

Untuk mengilustrasikan hasil tersebut, asumsikan fakta yang sama dengan penjualan peralatan ke atas yang telah dibahas sebelumnya dan tercermin di Figur 6-7. PT Anak menjual peralatan ke PT Induk seharga Rp7.000.000 pada tanggal 31 Desember 20X1, dan melaporkan total laba bersih sebesar Rp50.700.000 untuk tahun 20X1, termasuk keuntungan dari penjualan peralatan sebesar Rp700.000. PT Anak semula membeli peralatan tersebut seharga Rp9.000.000 tiga tahun sebelum terjadinya penjualan antarperusahaan. Kedua perusahaan menggunakan penyusutan garis lurus.

Sebagaimana telah dibahas sebelumnya, PT Anak mencatat penyusutan peralatan tahun 20X dan keuntungan dari penjualan ke PT Induk pada tanggal 31 Desember 20X1 dengan ayat jurnal berikut.

31 Desember 20X1

(53)	Beban penyusutan	900.000
	Akumulasi penyusutan	900.000
	Mencatat beban penyusutan tahun 20X1 atas peralatan yang dijual.	
(54)	Kas	7.000.000
	Akumulasi penyusutan	2.700.000
	Peralatan	
	9.000.000	
	Keuntungan dari penjualan peralatan	
	700.000	
	Mencatat penjual peralatan.	

PT Induk mencatat pembelian peralatan dari PT Anak dengan ayat jurnal berikut.

31 Desember 20X1		
(55)	Peralatan	7.000.000
	Kas	
	7.000.000	
	Mencatat pembelian peralatan.	

Ayat Jurnal Metode Ekuitas Disesuaikan Penuh-20X1

Dalam mengaplikasikan metode ekuitas disesuaikan penuh, PT Induk mengakui 80% bagiannya atas laba dan dividen PT Anak untuk tahun 20X1 dengan cara yang sama dengan metode ekuitas dasar.

(56)	Kas	24.000.000
	Investasi pada saham PT Anak	
	24.000.000	
	Mencatat dividen dari PT Anak:	
	Rp30.000.000 x 0,80	
(57)	investasi pada saham PT Anak	40.560.000
	Pendapatan dari anak perusahaan	
	40.560.000	
	Mencatat pendapatan metode ekuitas:	
	Rp50.700.000 x 0,80	

Satu tambahan ayat jurnal diperlukan dalam metode ekuitas disesuaikan penuh untuk mengurangi laba besar sebagian proporsional PT Induk dari keuntungan antarperusahaan belum direalisasi sebesar Rp700.000

(58)	Pendapatan dari anak perusahaan	560.000
	Investasi pada saham PT Anak	560.000
	Menghilangkan keuntungan belum direalisasi dari penjualan peralatan:	
	Rp700.000 x 0,80	

Ayat jurnal ini konsisten dengan ide “konsolidasi satu baris” dan memastikan bahwa laba bersih metode ekuitas induk perusahaan sama dengan laba bersih konsolidasi.

Kedua ayat jurnal (57) dan (58) mencatat total pendapatan dari PT Anak sebesar Rp40.000.000. jumlah ini sama dengan bagian PT Induk atas laba bersih direalisasi PT Anak yang dihitung sebagai berikut.

Laba bersih dilaporkan PT Anak untuk tahun 20X1	Rp50.700.000
Keuntungan belum direalisasi dari penjualan antarperusahaan	(700.000)
Laba bersih direalisasi PT Anak tahun 20X1	Rp50.000.000
Bagian proporsional PT Induk	x 0,80
Pendapatan PT Induk dari PT Anak, 20X1	<u>Rp40.000.000</u>

Oleh karena penjualan antarperusahaan adalah penjualan arus ke atas, maka hanya bagian induk perusahaan dari keuntungan belum direalisasi yang dikurangi untuk mendapatkan laba bersih metode ekuitas. Jika penjualan tersebut adalah arus kebawah, jumlah penuh keuntungan belum direalisasi sebesar Rp700.000 yang akan dikurangi di ayat jurnal (58).

Setelah penyesuaian metode ekuitas untuk tanggal 31 Desember 20X1, akun investasi mempunyai saldo Rp256.000.000.

Harga beli saham PT Anak	Rp240.000.000
Bagian prosersional PT Induk atas laba PT Anak RP50.700.000 x 0,80)	40.560.000
Bagian PT Induk atas dividen PT Anak	(24.000.000)
Bagian PT Induk dari keuntungan belum direalisasi (Rp700.00 x 0,80)	(560.000)
Saldo akun investasi, 31 Desember 20X1	<u>Rp256.000.000</u>

Penting untuk diingat bahwa pada akhir tahun 20X1, laba dan akun investasi PT Induk lebih rendah dari laba dan akun investasi jika menggunakan metode ekuitas dasar untuk akuntansi investasi pada PT Anak. Perbedaan besar Rp560.000 adalah sama dengan bagian PT Induk dari keuntungan antarperusahaan belum direalisasi (Rp700.000 x 0,80).

Kertas kerja konsolidasi-20X1

Kertas kerja konsolidasi untuk 31 Desember 20X1 disajikan di Figur 6-7. Kertas kerja tersebut sama dengan yang disajikan di Figur 6-7, kecuali terdapat modifikasi untuk mencerminkan penggunaan metode ekuitas disesuaikan penuh.

Empat ayat jurnal eliminasi dalam kertas konsolidasi yang disusun pada tanggal 31 Desember 20X1 adalah sebagai berikut.

E(59) Pendapatan dari anak perusahaan	40.000.000	
Dividen diumumkan		24.000.000
Investasi pada saham PT Anak		16.000.000
Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan		
E(60) Pendapatan untuk kepemilikan Minoritas	10.000.000	
Dividen diumumkan		6.000.000
Kepemilikan Minoritas		4.000.000
Mengalokasikan laba ke kepemilikan Minoritas: Rp10.000.000 = (Rp50.700.000 x 0,20)		
E(61) Saham biasa-PT Anak		
Saldo laba, 1 Januari		
Investasi pada saham PT Anak	200.000.000	
Kepemilikan Minoritas	100.000.000	
Mengeliminasi pendapatan saldo investasi awal: Rp256.560.000=(Rp200.000.000 + Rp120.7000.000) x 0,80		240.000.000
Rp64.140.000=(Rp200.000.000 + Rp120.700.000) x 0,20		60.000.000
E(62) Bagunan dan peralatan		
Keuntungan penjualan peralatan	2.000.000	
Akumulasi penyusutan	700.000	
Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari pennjualan arus ke atas.		2.700.000

Semua ayat jurnal tersebut sama dengan yang terdapat di Figur 6-7 yang disusun menggunakan metode ekuitas dasar, kecuali untuk ayat jurnal E(59). Ayat jurnal ini mengeliminasi laba yang dicatat oleh PT Induk berdasarkan metode ekuitas dan berbeda dengan ayat jurnal E(44) di Figur 6-7 sejumlah penyesuaian laba belum direalisasi yang dicatat oleh PT Induk di jurnal (58). Kertas kerja selebihnya diselesaikan dengan cara yang sama dengan metode ekuitas dasar.

Walaupun ayat jurnal (58) menghilangkan bagian pro rata dari keuntungan belum direalisasi dari laba yang dilaporkan dalam pembukuan PT Induk, ayat tersebut tidak mengeliminasi keuntungan dari laba bersih konsolidasi. Ayat jurnal (58) hanya mengubah jumlah laba anak perusahaan yang diakui PT Induk dan saldo akun investasi. Kedua saldo ini pada akhirnya akan dieliminasi dengan ayat jurnal E(69) dan E(61). Akun keuntungan yang terdapat dalam pembukuan PT Anak pada saat penjualan peralatan tidak terpengaruh oleh ayat jurnal yang dicatat oleh PT Induk, dan karenanya, saldo keuntungan terbawa ke kertas kerja konsolidasi apabila tidak dieliminasi. Ayat jurnal E(62) diperlukan untuk mencegah munculnya keuntungan dalam laporan laba rugi konsolidasi.

Ingat bahwa dalam kertas kerja yang disajikan di Figur 6-9, laba bersih induk perusahaan sama dengan laba bersih konsolidasi dan saldo laba induk perusahaan sama dengan saldo laba konsolidasi.

FIGUR 6.9

31 Desember 20X2, kertas kerja konsolidasi metode Ekuitas Disesuaikan Penuh, Periode Penjualan Antarperusahaan; Penjualan peralatan Arus ke Atas.

Pos	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi
			Debit	Kredit	

	400.000.000	200.000.000 700.000	(48)700.000	(52)1000.000	600.000.000
Penjualan	40.000.000		(59)40.000.000		
Keuntungan penjualan peralatan	440.000.000	200.000.000			600.000.000
Pendapatan dari anak perusahaan kredit	170.000.000	115.000.000			285.000.000
Harga pokok penjualan	50.000.000	20.000.000			70.000.000
Penyusutan dan amortisasi	<u>40.000.000</u>	<u>15.000.000</u>			<u>55.000.000</u>
Beban lain	<u>(260.000.000)</u>	<u>(150.000.000)</u>			<u>(140.000.000)</u>
Debit			(60) 10.000.000		190.000.000
Pendapatan untuk kepemilikan minoritas	<u>180.000.000</u>	<u>50.700.000</u>	50.000.000		<u>(10.000.000)</u>
Laba bersih, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	300.000.000	100.000.000	(61)100.000.000		300.000.000
Saldo laba, 1 Januari	<u>180.000.000</u>	<u>50.700.000</u>	<u>50.700.000</u>		<u>180.000.000</u>
Laba bersih, dari atas Dividen diumumkan	480.000.000	150.000.000		(59)24.000.000	480.000.000
	(60.000.000)	(30.000.000)		(60)6.000.000	(60.000.000)
Saldo laba, 31 Desember, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	<u>420.000.000</u>	<u>120.700.000</u>	<u>150.700.000</u>	<u>30.000.000</u>	<u>420.000.000</u>
Kas					339.000.000
Piutang usaha persediaan	257.000.000	82.000.000			125.000.000
Tanah	75.000.000	50.000.000			175.000.000
Bangunan dan peralatan	100.000.000	75.000.000			215.000.000
Investasi pada saham PT Anak	175.000.000	40.000.000			1.400.000.000
Debit	807.000.000	591.000.000	(62)2.000.000		
Akumulasi penyusutan				(59)16.000.000	
Utang usaha	256.560.000			(61)240.000.000	
Utang obligasi					<u>2.254.000.000</u>
Saldo laba, dari atas Kepemilikan minoritas	<u>1.670.000.000</u>	<u>838.000.000</u>			
Kredit	450.000.000	317.000.000		(62)2.700.000	770.000.000
	100.000.000	100.000.000			200.000.000
	200.000.000	100.000.000			300.000.000
	500.000.000	200.000.000	(61)200.000.000	30.000.000	500.000.000
	420.000.000	120.700.000	150.700.000	(60)4.000.000	420.000.000
			<u>352.700.000</u>	<u>(61)60.000.000</u>	64.000.000
	<u>1.670.000.000</u>	<u>838.000.000</u>		<u>352.700.000</u>	<u>2.254.000.000</u>

Ayat jurnal eliminasi:

(59) Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan.

(60) Mengalokasi laba kepemilikan minoritas.

(61) Mengeliminasi saldo investasi awal.

(62) Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjualan peralatan arus ke atas.

Ayat jurnal metode ekuitas disesuaikan penuh-20X2

(63)	Kas	32.000.000
	Investasi pada saham PT Anak	
	32.000.000	
	Mencatat dividen dari PT Anak :	
	Rp40.000.000 x 0,80	
(64)	Investasi saham pada PT Anak	60.720.000
	Pendapatan dari anak perusahaan	
	60.720.000	
	Mencatat bagian keuntungan metode ekuitas:	
	Rp75.900.000 x 0,80	

PT Induk mencatat satu tambahan ayat jurnal dalam metode ekuitas disesuaikan penuh untuk meningkatkan laba atas realisasi bagian dari keuntungan antarperusahaan belum direalisasi.

(65)	Investasi pada saham PT Anak	80.000
	Pendapatan dari anak perusahaan	
	80.000	
	Mencatat bagian keuntungan dari penjualan peralatan:	
	(Rp700.000 : 7 tahun) x 0,80	

Keuntungan tranfer antarperusahaan tahun 20X1 dianggap terealisasi sama periode 7 tahun. Keuntungan antarperusahaan yang direalisasi setiap tahun sebesar Rp100.000 sama dengan selisih antara jumlah penyusutan yang dicatat oleh PT Induk (Rp 1.000.000) dan jumlah yang seharusnya dicatat PT Anak jika tidak terjadi tranfer antarperusahaan (Rp900.000). Oleh karena beban penyusutan akan disesuaikan dalam penyusutan kertas konsolidasi menjadi jumlah yang seharusnya dilaporkan jika tidak terjadi tranfer antarperusahaan, maka total laba dalam kertas kerja akan meningkat sebesar Rp100.000. dalam kasus arus ke atas, peningkatan ini akan dialokasikan antara kepemilikan mayoritas dan minoritas, menyebabkan peningkatan laba bersih konsolidasi sebesar Rp80.000 (Rp100.000 x 0,80).

Ayat jurnal (65) menambah laba metode ekuitas sebesar bagian proporsional dari sebagian keuntungan yang dianggap direalisasi selama tahun 20X2. Ingat bahwa laba PT Induk tahun 20X1 telah dikurangi oleh bagian proporsional dari keuntungan belum direalisasi. Oleh karena itu, bagian PT Induk dari sebagian keuntungan yang direalisasi (Rp100.000 x 0,80) dimasukkan kembali akun pendapatan dan investasi tahun 20X2. Konsisten dengan ide konsolidasi satu baris, ayat jurnal (65) menyebabkan laba bersih PT induk metode ekuitas disesuaikan penuh sama dengan laba bersih konsolidasi.

Kertas kerja konsolidasi-20X2

Kertas kerja konsolidasi untuk tahun 20X2 disajikan di Figur 6-10. Ayat jurnal eliminasi berikut terdapat dalam kertas kerja.

E(66)	Pendapatan dari anak perusahaan	60.800.000
	Dividen diumumkan	
	32.000.000	
	Investasi pada saham PT Anak	
	28.800.000	
	Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan:	
	Rp60.800.000 = (Rp75.900.000 + Rp100.000) x 0,80	
E(67)	Pendapatan untuk kepemilikan minoritas	15.200.000

Dividen diumumkan
 8.000.000
 Kepemilikan minoritas
 7.200.000
 Mengalokasikan laba kepemilikan minoritas:
 $Rp15.200.000 = (Rp75.900.000 + Rp100.000) \times 0,20$

FIGUR 6.10

31 Desember 20X2, kertas kerja konsolidasi metode ekuitas disesuaikan penuh, periode berikutnya setelah penjualan antarperusahaan; penjualan peralatan Arus ke Atas

Pos	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi
			Debit	Kredit	

Penjualan	450.000.000	300.000.000			750.000.000
Pendapatan dari anak perusahaan	60.720.000		(66)60.800.000		
Kredit	510.720.000	300.000.000			750.000.000
Harga pokok penjualan	180.000.000	160.000.000			340.000.000
Penyusutan dan Amortisasi	51.000.000	19.100.000		(70)1000.000	70.000.000
Beban lain Debit	<u>60.000.000</u>	<u>45.000.000</u>			<u>105.000.000</u>
	<u>(291.000.000)</u>	<u>(224.100.000)</u>			<u>(515.000.000)</u>
			(67) 15.200.000		235.000.000
Pendapatan untuk kepemilikan Minoritas	<u>219.800.000</u>	<u>75.900.000</u>	76.000.000	<u>100.000</u>	<u>219.800.000</u>
Laba Bersih, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	<u>420.000.000</u>	<u>120.700.000</u>	<u>(68)120.700.000</u>		420.000.000
Saldo laba, 1 januari	<u>219.800.000</u>	<u>75.900.000</u>	<u>76.000.000</u>	<u>100.000</u>	<u>219.800.000</u>
	639.800.000	196.600.000			639.800.000
Laba bersih, dari atas	(60.000.000)	(40.000.000)		(66)32.000.000	(60.000.000)
				(67) 8.000.000	
Dividen diumumkan	<u>579.800.000</u>	<u>156.600.000</u>	<u>196.700.000</u>	<u>40.100.000</u>	<u>579.800.000</u>
Saldo laba, 31 Desember dibawa kedepan (<i>carry forward</i>)	284.000.000	92.000.000			376.000.000
	150.000.000	80.000.000			230.000.000
Kas	180.000.000	90.000.000			270.000.000
Piutang usaha	175.000.000	40.000.000			215.000.000
Persediaan Tanah	807.000.000	591.000.000	(69)2.000.000		1.400.000.000
Bangunan dan peralatan	284.800.000		(69)560.000	(66)28.800.000	
Investasi pada saham PT Anak	<u>1.881.800.000</u>	<u>893.000.000</u>		(68)256.560,000	<u>2.491.000.000</u>
	501.000.000	336.400.000	(70)100.000	(69)2.700.000	840.000.000
Debit	100.000.000	100.000.000			200.000.000
Akumulasi penyusutan	200.000.000	100.000.000			300.000.000
Utang usaha	500.000.000	200.000.000	(68)200.000.000		500.000.000
Uang obligasi	<u>579.800.000</u>	<u>156.600.000</u>	196.700.000	40.100.000	579.800.000
Saham biasa			(69)140.000	(67)7.200.000	
Saldo laba, dari atas				(68)64.140.000	<u>71.200.000</u>
Kepemilikan minoritas	<u>1.880.800.000</u>	<u>893.000.000</u>	<u>399.500.000</u>	<u>399.500.000</u>	<u>2.491.000.000</u>
Kas					

Ayat jurnal eliminasi:

(66) Mengeliminasi pendapatan dari anak perusahaan

(67) Mengalokasikan laba kepemilikan minoritas

(68) Mengeliminasi saldo investasi awal

(69) Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjualan peralatan arus ke atas.

(70) Mengeliminasi selisih lebih penyusutan.

E(68)	Saham biasa-PT Anak	200.000.000	
	Saldo laba, 1 Januari	120.700.000	
	Investasi pada saham PT Anak		256.560.000
	Kepemilikan minoritas		64.140.0000
	Mengeliminasi pendapatan saldo investasi awal:		
	Rp256.560.000 = (Rp200.000.000 + Rp120.700.000) x 0,80		
	Rp64.140.000 = (Rp200.000.000 + Rp120.700.000) x 0,20		
E(69)	Bangunan dan peralatan	2.000.000	
	Investasi pada saham PT Anak	560.000	
	Kepemilikan minoritas	140.000	
	Akumulasi penyusutan		2.700.000
	Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjual		
	Peralatan arus ke atas		
E(70)	Akumulasi penyusutan	100.000	
	Beban penyusutan		100.000
	Mengeliminasi selisih lebih penyusutan.		

Ayat jurnal ini sama dengan ayat jurnal eliminasi yang digunakan pada metode ekuitas dasar, dengan dua perbedaan. Pertama, yaitu jurnal E(66) mengeliminasi laba dan investasi PT Anak yang diakui oleh PT Induk. Oleh karena itu laba tahun 20X2 yang diakui oleh PT Induk berdasarkan metode ekuitas disesuaikan penuh termasuk bagian PT Induk atas keuntungan antarperusahaan tahun 20X1 yang direalisasi, yang tidak termasuk dalam penghitungan laba menggunakan metode ekuitas disesuaikan penuh.

Perbedaan kedua terdapat pada ayat jurnal E(69). Apabila menggunakan metode ekuitas dasar, bagian induk perusahaan atas keuntungan antarperusahaan belum direalisasi pada awal tahun 20X2 termasuk dalam saldo laba dan harus dieliminasi pada saat konsolidasi. Dalam ilustrasi metode ekuitas berdasar, hal ini dilakukan melalui ayat jurnal E(51). Akan tetapi, apabila menggunakan metode ekuitas disesuaikan penuh, bagian induk perusahaan atas keuntungan antarperusahaan belum direalisasi dikurangi dari laba pada pembukuan induk perusahaan pada tahun terjadinya transfer antarperusahaan, sehingga tidak termasuk dalam saldo laba. Oleh karena itu, tidak diperlukan tambahan eliminasi atas saldo laba.

Debit saldo laba pada ayat jurnal E(51) digantikan dengan debit ke akun investasi pada ayat jurnal E(69). Oleh karena akun investasi dikurangi pada saat yang sama dengan pengurangan laba belum direalisasi dari laba induk perusahaan, ayat jurnal eliminasi E(68) yang mengkredit akun investasi sebesar bagian proposional induk perusahaan atas saldo ekuitas pemegang saham induk perusahaan awal, mengeliminasi jumlah yang lebih besar dari saldo akun investasi awal aktual. Jumlah tambahan tersebut sama dengan bagian induk perusahaan atas keuntungan antarperusahaan belum terealisasi pada awal periode. Ayat jurnal E(69) mendebit akun investasi sebesar jumlah tersebut, dan kedua ayat jurnal, E(68) dan E(69), mengeliminasi seluruh saldo investasi awal.

Semua ayat jurnal yang lain sama dalam metode ekuitas dasar dan metode ekuitas disesuaikan penuh.

METODE BIAYA

Apabila menggunakan metode biaya untuk akuntansi investasi pada anak perusahaan, induk perusahaan mencatat dividen yang diterima dari anak perusahaan selama periode berjalan sebagai pendapatan. Dalam metode biaya, tidak ada jurnal yang dibuat untuk

mencatat bagian induk perusahaan atas laba anak perusahaan yang tidak didistribusikan, amortisasi diferensial, atau menghilangkan laba antarperusahaan belum direalisasi.

Untuk mengilustrasikan konsolidasi setelah adanya penjualan peralatan antarperusahaan jika induk perusahaan mencatat investasi pada anak perusahaan menggunakan metode biaya, asumsikan fakta-fakta yang sama dengan ilustrasi sebelumnya untuk penjualan arus ke atas.

Kertas kerja konsolidasi 20X1

Kertas kerja di Figur 6.11 menggunakan untuk menyusun laporan keuangan konsolidasi tahun 20X1, setelah adanya penjualan peralatan arus ke atas dari PT Anaj ke PT Induk. Ayat jurnal eliminasi berikut terdapat dalam kertas kerja dengan mengasumsikan PT Induk menggunakan metode biaya untuk akuntansi investasi.

E(71)	Pendapatan dividen	24.000.000
	Dividen diumumkan	
	24.000.000	
	Mengeliminasi pendapatan dividen dari anak perusahaan:	
	$Rp30.000.000 \times 0,80$	
E(72)	Pendapatan untuk kepemilikan minoritas	10.000.000
	Dividen diumumkan	
	6.000.000	
	Kepemilikan minoritas	4.000.000
	Mengalokasikan laba kepemilikan minoritas:	
	$Rp10.000.000 = (Rp50.700.000 - Rp700.000) \times 0,20$	
E(73)	Saham biasa-PT Anak	200.000.000
	Saldo laba, 1 Januari	100.000.000
	Investasi pada PT Anak	240.000.000
	Kepemilikan minoritas	60.000.000
	Mengeleliminasikan saldo investasi pada tanggal akuisisi:	
	$Rp10.000.000 = (Rp50.700.000 - Rp700.000) \times 0,20$	
E(74)	Bangunan dan peralatan	2.000.000
	Keuntungan dari penjualan peralatan	700.000
	Akumulasi penyusutan	2.700.000
	Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjualan peralatan.	

Ayat jurnal E(71) mengeliminasi bagian PT Induk atas dividen PT Anak tahun 20X1. Semuanya ayat jurnal eliminasi yang laian sama dengan yang digunakan dalam metode dasar ekuitas pada tahun akuisisi.

Kertas kerja konsolidasi-20X2

Kertas kerja konsolidasi yang disusun untuk tanggal 31 Desember 20X2 yang disajikan pada Figur 6-12. Ayat jurnal eliminasi berikut diperlukan dalam kertas kerja.

E(75)	pendapatan dividen	32.000.000	
	Dividen diumumkan		
	32.000.000		
	Mengeliminasi pendapatan dividen dari anak perusahaan:		
	Rp40.000.000 x 0,80		
E(76)	Pendapatan untuk kepemilikan minoritas	15.200.000	
	Dividen diumumkan		
	8.000.000		
	Kepemilikan minoritas		7.200.000
	Mengalokasikan laba kepemilikan minoritas:		
	$\text{Rp}15.200.000 = (\text{Rp}75.900.000 + \text{Rp}100.000) \times 0,20$		

FIGUR 6.11

31 Desember 20X2, kertas kerja konsolidasi metode biaya, periode berikutnya setelah penjualan antarperusahaan; penjualan peralatan Arus ke Atas

Pos	PT Induk	PT Anak	Eliminasi		Konsolidasi
			Debit	Kredit	

Penjualan	400.000.000	200.000.000		(52)1000.000	600.000.000
Keuntungan penjualan peralatan		700.000	(74)700.000		
Pendapatan deviden	<u>24.000.000</u>		(71)24.000.000		
Kredit	<u>424.000.000</u>	<u>200.000.000</u>			<u>600.000.000</u>
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	<u>40.000.000</u>	<u>15.000.000</u>			<u>55.000.000</u>
Debit	<u>(260.000.000)</u>	<u>(150.000.000)</u>			<u>(410.000.000)</u>
Pendapatan untuk kepemilikan Minoritas			(72) 10.000.000		(10.000.000)
Laba Bersih, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	<u>164.000.000</u>	<u>50.700.000</u>	<u>34.700.000</u>		<u>180.000.000</u>
Saldo laba, 1 januari	300.000.000	100.000.000	(73)100.000.000		300.000.000
Laba bersih, dari atas	164.000.000	50.000.000	34.000.000		180.000.000
	464.000.000	150.700.000			480.000.000
Dividen diumumkan	(60.000.000)	(30.000.000)		(71)24.000.000	
				(72) 6.000.000	(60.000.000)
Saldo laba, 31 Desember dibawa kedepan (<i>carry forward</i>)	<u>404.000.000</u>	<u>120.700.000</u>	<u>134.700.000</u>	<u>30.000.000</u>	<u>420.000.000</u>
Kas	257.000.000	82.000.000			339.000.000
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	807.000.000	591.000.000	(74)2.000.000		1.400.000.000
Investasi pada saham PT Anak	240.000.000			(73)240.000.000	
Debit	<u>1.654.000.000</u>	<u>838.000.000</u>			<u>2.254.000.000</u>
Akumulasi penyusutan	4501.000.000	317.000.000		(74)2.700.000	770.000.000
Utang usaha	100.000.000	100.000.000			200.000.000
Uang obligasi	200.000.000	100.000.000			300.000.000
Saham biasa	500.000.000	200.000.000	(73)200.000.000		500.000.000
Saldo laba, dari atas	404.000.000	120.700.000	134.700.000	30.000.000	420.000.000
Kepemilikan minoritas				(72)4.000.000	
				<u>(73)60.000.000</u>	<u>64.000.000</u>
Kas	<u>1.881.280.000</u>	<u>893.000.000</u>	<u>336.700.000</u>	<u>336.700.000</u>	<u>2.254.000.000</u>

Ayat jurnal eliminasi:

(71) Mengeliminasi pendapatan dividen dari anak perusahaan.

(72) Mengalokasikan laba ke kepemilikan minoritas.

(73) Mengeliminasi saldo investasi pada tanggal akuisis.

(74) Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjualan peralatan arus ke atas.

FIGUR 6.11

31 Desember 20X2, kertas kerja konsolidasi metode biaya, periode berikutnya setelah penjualan antarperusahaan; penjualan peralatan Arus ke Atas

Pos Konsolidasi	PT Induk	Eliminasi		Kredit
		PT Anak	Debit	
Penjualan	450.000.000	300.000.000		750.000.000
Pendapatan dividen	<u>32.000.000</u>		(75)32.000.000	
Kredit	<u>482.000.000</u>	<u>300.000.000</u>		<u>750.000.000</u>
Harga pokok penjualan	180.000.000	160.000.000		340.000.000
Penyusutan dan Amortisasi	51.000.000	19.100.000		70.000.000
Beban lain	<u>60.000.000</u>	<u>45.000.000</u>		<u>105.000.000</u>
Debit	<u>(291.000.000)</u>	<u>(224.100.000)</u>		<u>235.000.000</u>
Pendapatan untuk kepemilikan Minoritas			76) 15.200.000	<u>(15.200.000)</u>
Laba Bersih, dibawa ke depan (<i>carry forward</i>)	<u>119.000.000</u>	<u>75.900.000</u>	<u>45.200.000</u>	<u>219.800.000</u>
Saldo laba, 1 januari	404.000.000	120.700.000	(77)100.000.000 (78) 4.140.000	
Laba bersih, dari atas	119.000.000	75.900.000	(79) 560.000	100.000
	595.000.000	196.600.000	47.200.000	(75)32.000.000
Dividen diumumkan	(60.000.000)	(40.000.000)		(76) 8.000.000
Saldo laba, 31 Desember dibawa kedepan (<i>carry forward</i>)	<u>535.000.000</u>	<u>156.600.000</u>	<u>151.900.000</u>	<u>40.100.000</u>
Kas	284.000.000	92.000.000		376.000.000
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	807.000.000	591.000.000		1.400.000.000
Investasi pada saham PT Anak	240.000.000		(79)2.000.000	(77)28.720.000
Debit	<u>1.836.000.000</u>	<u>893.000.000</u>		<u>2.491.000.000</u>
Akumulasi penyusutan	501.000.000	336.400.000		(79)2.700.000
Utang usaha	100.000.000	100.000.000	(80)100.000	
Uang obligasi	200.000.000	100.000.000		
Saham biasa	500.000.000	200.000.000		
Saldo laba, dari atas	580.280.000	156.600.000	(77)200.000.000	40.100.000
Kepemilikan minoritas			151.900.000	(76)7.200.000
			(79) 140.000	(77)60.000.000
				<u>(78)4.140.000</u>
Kas	<u>1.836.000.000</u>	<u>893.000.000</u>	<u>354.140.000</u>	<u>71.200.000</u>
				<u>2.491.000.000</u>

Ayat jurnal eliminasi:

(75) Mengeliminasi pendapatan dividen dari anak perusahaan

(76) Mengalokasikan laba ke kepemilikan minoritas

(77) Mengeliminasi saldo investasi pada tanggal ekuisisi

(78) Mengalokasikan laba anak perusahaan yang tidak didistribusikan periode sebelumnya ke pemilikan minoritas

- (79) Mengeliminasi keuntungan belum direalisasi dari penjual peralatan arus ke atas.
 (80) Mengeliminasi selisih lebih penyusutan.

E(77)	Saham biasa-PT Anak	200.000.000	
	Saldo laba, 1 Januari	100.000.000	
	Investasi pada saham PT Anak	240.000.000	
	Kepemilikan minoritas	60.000.000	
	Mengeliminasi saldo investasi pada tanggal akuisisi		
E(78)	Saldo laba, 1 Januari	4.140.000	
	Kepemilikan minoritas	4.140.000	
	Mengalokasikan ;aba anak perusahaan tidak didistribusikan		
	Periode sebelumnya ke pemilikan monoritas:		
	Rp120.700.000 – Rp100.000) x 0,20		
E(80)	Akumulasi penyusutan	100.000	
	Beban penyusutan		100.000
	Mengeliminasi selisih lebih penyusutan.		

Ayat jurnal E(75) mengeliminasi bagian PT Induk atas dividen PT Anak. Ayat jurnal E(76) mengalokasikan laba kepemilikan minoritas dengan cara seperti biasa, dengan memerhatikan adanya bagian propesional dari keuntungan antarperusahaan sebesar Rp100.000 yang direalisasikan selama tahun 20X2. Ayat jurnal eliminasi umumnya tidak berubah dalam metode biaya karena nilai tercatat investasi tidak berubah. Oleh karena itu, ayat jurnal E (77) sama dengan ayat jurnal eliminasi ditahun 20X1. Akan tetapi, tambahan jurnal, E(78), diperlukan untuk mengalokasikan bagian usaha kepemilikan minoritas [(Rp50.700.000 – Rp30.000.000) x 0,20]. Bagian saldo laba awal yang tidak dieliminasi atau dialokasikan ke kepemilikan minoritas dibawa dalam kertas kerja ke kolom konsolidasi sebagai saldo saldo laba awal konsolidasi.

Ayat jurnal E(79) dan E(80) mengeliminasi pengaruh transfer antarperusahaan dan sama dengan konsolidasi menggunakan metode ekuitas dasr.