

**PERBANDINGAN PERLAKUAN AKUNTANSI SEBELUM DAN
SESUDAH KONVERGENSI IFRS ATAS PSAK No. 22 PADA
PERUSAHAAN GO PUBLIC DI BURSA EFEK INDONESIA**

Nur Elan Hidayati
Universitas Negeri Surabaya
elan_clarashinta@yahoo.com

Abstract

The purpose of this research was to analyze whether there are differences in the accounting treatment before and after the IFRS convergence PSAK No. 22 the company go public. PSAK No. 22 regulates the accounting treatment of business combinations. Business combination is generally done in the format of mergers, acquisitions, and consolidations. There are several reasons that serve as an excuse by the company that merged benefit costs, lower risk, less delay in operation, preventing the takeover, the acquisition of intangible assets and other reasons. There are two methods that can be used in a business combination is the purchase method and the pooling of interest method. In a business combination, the excess of the cost of acquisition and the acquirer part in the fair value of assets and liabilities that can be identified and recognized as goodwill. The results showed that there were indications that the convergence of IFRS so influential that resulted in differences in accounting for PSAK No. 22, the merger accounting method and accounting treatment of goodwill.

***Keywords** : IFRS convergence, business combinations, methods by purchase, methods pooling of interest, and goodwill.*

PENDAHULUAN

Perkembangan akuntansi di Indonesia saat ini berkembang secara pesat, ini ditunjukkan dengan pengadopsian IFRS secara bertahap. IFRS ini digunakan sebagai pedoman dalam penyajian laporan keuangan di berbagai Negara secara global, sehingga dengan dibuatnya satu standar akuntansi yang sama dan digunakan oleh seluruh negara akan semakin mendorong investor untuk masuk dalam pasar modal di seluruh dunia. Dengan konvergensi IFRS, diharapkan standar laporan keuangan yang dihasilkan

tersebut memiliki kualitas pelaporan yang tinggi, tingkat kredibilitas yang tinggi, persyaratan akan item-item pengungkapan akan semakin tinggi sehingga nilai perusahaan akan semakin tinggi pula, manajemen akan memiliki tingkat akuntabilitas tinggi dalam menjalankan perusahaan, dan mendapatkan pengakuan yang tinggi dari berbagai Negara (Petreski, 2006). Menurut Petreski yang dikutip oleh Gamayuni (2009), tujuan perusahaan menyusun laporan keuangan berdasarkan standar akuntansi ini adalah agar perusahaan dapat menghasilkan laporan keuangan yang relevan, akurat, andal, dapat diperbandingkan, dipertanggungjawabkan dan menghasilkan informasi yang valid untuk aset, liabilitas, ekuitas, pendapatan dan beban perusahaan.

Dalam era globalisasi bisnis kegiatan perdagangan antar negara mengakibatkan munculnya perusahaan multinasional. Persaingan globalisasi ini telah mendorong entitas-entitas bisnis melakukan strategi bisnis dalam skala internasional. Persaingan usaha antar perusahaan-perusahaan sekarang ini semakin ketat dan menuntut perusahaan untuk selalu mengembangkan strategi perusahaan untuk dapat bertahan atau bahkan berkembang lebih besar. Salah satu usaha untuk menjadi perusahaan-perusahaan yang besar dan kuat adalah melalui ekspansi (Swandari yang dikutip Widjanarko, 2009). Ekspansi perusahaan ada dua macam yaitu internal dan eksternal. Ekspansi Internal terjadi pada saat divisi-divisi yang ada pada perusahaan tumbuh secara normal melalui *capital budgeting*. Sedangkan ekspansi eksternal terjadi pada saat bergabung dengan perusahaan lain. Merger dan akuisisi merupakan upaya

restrukturisasi perusahaan serta dimaksudkan untuk memperoleh manfaat dan sinergi dalam permodalan, manajemen, teknologi, sumber-sumber daya, dan diversifikasi usaha (Widjanarko, 2009). Strategi yang dilakukan perusahaan mencakup usaha untuk mempertahankan dan meningkatkan kinerja perusahaannya, salah satu alternatif untuk mempertahankan dan mengembangkan kehidupan perusahaan adalah dengan cara penggabungan usaha (Idrus dan Irma, 2010).

Penggabungan usaha umumnya dilakukan dalam bentuk merger, akuisisi, dan konsolidasi. Persaingan era globalisasi tersebut mengakibatkan beberapa perusahaan *go public* di Indonesia melakukan penggabungan usaha diantaranya seperti perusahaan PT HM Sampoerna yang diakuisisi sahamnya sebesar 49% oleh Philip Morris Int, mergernya Bank Niaga dan Lippo Bank yang sekarang berganti nama menjadi CIMB Niaga, Konsolidasi yang dilakukan oleh Bank Bumi Daya, Bank Bapindo, Bank Dagang Negara, dan Bank Exim keempat bank tersebut melakukan konsolidasi yang sekarang berubah menjadi Bank Mandiri.

Dari perspektif manajemen strategi, merger dan akuisisi adalah salah satu alternatif strategi pertumbuhan melalui jalur eksternal untuk mencapai tujuan perusahaan. Hal ini dapat disimpulkan bahwa tujuan dari merger dan akuisisi adalah untuk membangun keunggulan kompetitif perusahaan jangka panjang yang pada gilirannya dapat meningkatkan nilai perusahaan atau memaksimalkan kemakmuran pemilik perusahaan atau pemegang saham (Nilam, 2010).

PSAK No. 22 (Revisi 2010) merupakan standar akuntansi keuangan yang diadopsi dari IAS No. 22 tentang “*Business Combinations*”. Namun kemudian IAS No. 22 tidak berlaku lagi karena telah digantikan dengan IFRS No. 3 yang berlaku efektif sejak tanggal 31 Maret 2004. Dengan mulai berlakunya IFRS No. 3 sejak 31 Maret 2004, semua transaksi penggabungan usaha harus diperlakukan sebagai akuisisi dan harus dibukukan dengan metode pembelian dimana semua aset dan liabilitas dicatat dengan nilai wajar (*fair value*). Dalam penggabungan usaha melalui akuisisi, selisih lebih antara biaya perolehan dan bagian perusahaan pengakuisisi atas nilai wajar aset dan liabilitas yang dapat diidentifikasi dan diakui sebagai *goodwill*.

Berdasarkan latar belakang tersebut dalam penelitian ini penulis ingin mengetahui perlakuan akuntansi sebelum dan sesudah konvergensi IFRS atas PSAK No. 22 mengenai “*Business Combinations*” pada Perusahaan *Go Public* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Oleh karena itu penulis mengambil penelitian dengan judul “**Perbandingan Perlakuan Akuntansi Sebelum dan Sesudah Konvergensi IFRS atas PSAK No. 22 Pada Perusahaan *Go Public* di Bursa Efek Indonesia**”.

KAJIAN PUSTAKA

IFRS (*International Financial Reporting Standards*)

IFRS merupakan standar akuntansi internasional yang diterbitkan oleh *International Accounting Standar Board* (IASB). Standar Akuntansi Internasional disusun oleh empat organisasi utama dunia yaitu Badan

Standar Akuntansi Internasional (IASB), Komisi Masyarakat Eropa (EC), Organisasi Internasional Pasar Modal (IOSOC), dan Federasi Akuntansi Internasional (IFAC). Natawidnyana (2008) menyatakan bahwa sebagian besar standar yang menjadi bagian dari IFRS sebelumnya merupakan *International Accounting Standards* (IAS). IAS diterbitkan antara tahun 1973 sampai dengan 2001 oleh IASC. Pada bulan April 2001, IASB mengadopsi seluruh IAS dan melanjutkan pengembangan standar yang dilakukan.

Manfaat menggunakan suatu standar yang berlaku secara internasional (IFRS) yang bisa dirasakan oleh perusahaan adalah: (a) Penurunan dalam hal biaya; (b) Penurunan atau pengurangan resiko ketidakpastian dan *misunderstanding*; (c) Komunikasi yang lebih efektif dengan investor; (d) Perbandingan dengan anak perusahaan dan induk perusahaan di negara yang berbeda dapat dilakukan; dan (e) perbandingan mengenai *contractual terms* seperti *lending contracts* dan bonus atas kinerja manajemen (Roberts *et al.* 2005).

Konvergensi IFRS

Konvergensi IFRS adalah standar akuntansi yang berlaku di Indonesia yang akan sesuai dengan standar akuntansi di internasional. Standar akuntansi Indonesia sebelum konvergensi merupakan standar yang fleksibel yang memberlakukan metode-metode akuntansi yang berbeda pada setiap perusahaan. Standar yang fleksibel ini menimbulkan kemungkinan terjadinya *accounting creative* dan manajemen laba.



Sumber: Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK) - IAI

Gambar 1. Roadmap konvergensi IFRS di Indonesia

Menurut Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK), konvergensi IFRS telah membawa dunia accounting ke level baru, yaitu: (1) PSAK yang semula berdasarkan *Historical Cost* mengubah paradigmanya menjadi *Fair Value based*. *Fair Value based* mendominasi perubahan-perubahan di PSAK untuk konvergensi ke IFRS selain hal-hal lainnya; (2) PSAK yang semula lebih berdasarkan *Rule Based* (seperti US GAAP) berubah menjadi *Prinsip Based*. IFRS menganut prinsip *prinsip based* dimana yang diatur dalam PSAK untuk mengadopsi IFRS adalah prinsip-prinsip yang dapat dijadikan bahan pertimbangan Akuntan atau Manajemen perusahaan sebagai dasar acuan untuk kebijakan akuntansi perusahaan; dan (3) Pemutakhiran PSAK untuk memunculkan transparansi dimana laporan yang dikeluarkan untuk eksternal harus cukup memiliki kedekatan fakta dengan laporan internal.

Penggabungan Usaha

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 22 tentang "Penggabungan Usaha" yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntansi Indonesia pada paragraf 8 mendefinisikan "*Penggabungan Usaha (Business Combination) adalah penyatuan dua atau lebih perusahaan yang terpisah menjadi satu entitas ekonomi karena suatu perusahaan menyatu dengan*

(uniting with) perusahaan lain atau memperoleh kendali (control) atas aset dan operasi perusahaan lain”.

Internasional Financial Reporting Standart (IFRS) No.3 “*Business Combination*” Paragraf 4 memberikan definisi yang lebih spesifik dengan menjelaskan penggabungan usaha sebagai berikut: “ *A business combinations is the bringing together of separate entities or business in to one reporting entity. The result of nearly all business combination is that one entity, the acquirer, obtains control of one or more other business, the acquiree. If an entity obtains control of one or more other entities that are not businesses, the bringing together of those businesses is not a business combination”.*

Menurut Sabeni (2005) bentuk-bentuk penggabungan badan usaha dapat dibedakan ke dalam berbagai macam bentuk yaitu: (1) Dari Segi Jenis Usaha yang Bergabung a) Penggabungan Horisontal, terjadi apabila perusahaan-perusahaan yang bergabung menjalankan fungsi produksi dan penjualan barang-barang yang sejenis untuk mengurangi tingkat persaingan di antara perusahaan sejenis tersebut, b) Penggabungan Vertikal, terjadi antara badan usaha, dimana badan usaha yang satu bersifat sebagai penyedia bahan baku, *supplies* bagi bahan produk perusahaan lainnya untuk mendapatkan kepastian pemasaran hasil produksi atau kontinuitas persediaan bahan baku, c) Penggabungan Konglomerasi, merupakan gabungan antara penggabungan horisontal dan vertikal untuk menggabungkan sumber ekonomi yang dimiliki oleh masing-masing perusahaan yang bergabung; dan (2) Dari Segi Kejadian Hukumnya; a)

Merger adalah penggabungan perusahaan dengan jalan pemilikan langsung oleh suatu perusahaan terhadap harta milik dari satu atau lebih perusahaan yang digabungkan ($A + B + C = A$), b) Akuisisi adalah pengambilalihan perusahaan dengan cara membeli saham mayoritas perusahaan sehingga menjadi pemegang saham pengendali dan perusahaan dapat tetap hidup sebagai badan hukum yang terpisah ($A + B = A + B$), c) Konsolidasi adalah penggabungan perusahaan jika dalam proses penggabungan itu dibentuk sebuah perusahaan baru dengan tujuan khusus untuk membeli (mengambilalih) harta milik dan mengakui hutang-hutang dari dua atau lebih perusahaan yang telah ada ($A + B + C = Z$).

Menurut Dharmasetya dan Sulaimin (2009) ada beberapa teori yang dapat menjelaskan motivasi yang melatarbelakangi terjadinya suatu penggabungan usaha antara lain: (1) Teori Efisiensi, menurut teori ini, *merger* dapat meningkatkan efisiensi, karena akan menjadikan sinergi yang secara sederhana diartikan sebagai $2+2=5$; (2) Teori Penguasaan Pasar (*market share*), keinginan untuk meningkatkan pangsa pasar (*market share*) juga dapat menjadi salah satu motivasi terjadinya suatu *merger*; (3) Teori Penghematan Pajak, dengan adanya penggabungan usaha dimana perusahaan yang satu adalah perusahaan kecil yang tidak mempunyai laba dengan perusahaan besar yang *profitable* dapat mengecilkan pajak yang akan dibayarkan; (4) Teori Diversifikasi, dengan memiliki bidang usaha yang beraneka ragam, maka suatu perusahaan dapat menjaga stabilitas pendapatannya; (5) Teori *Prestige*, dimana terjadinya *merger* dan akuisisi tidak karena motivasi ekonomi, tetapi karena motivasi ingin meningkatkan

prestige yaitu dengan melakukan penggabungan usaha perusahaan akan makin besar dan (6) Teori *Undervaluation*, penilaian harta yang lebih rendah dari harga sebenarnya pada suatu perusahaan akan mendorong minat perusahaan lainnya untuk menggabungkan perusahaan yang pertama ke dalam perusahaannya melalui *merger*.

PEMBAHASAN

Perbedaan Akuntansi Penggabungan Usaha (PSAK No. 22) Sebelum dan Sesudah Konvergensi IFRS

Akuntansi Penggabungan Usaha diatur terutama dalam PSAK No. 22 yang berlaku efektif sejak 1 Januari 1995 hingga sekarang. Adapun PSAK 22 ini adalah merupakan hasil adopsi dari *International Accounting Standard (IAS) No. 22* tentang “*Business Combinations*” yang dikeluarkan oleh *International Accounting Standards Committee*. Kemudian, pada bulan Maret 2004 *International Accounting Standards Board (IASB)* mengeluarkan IFRS No. 3 sebagai pengganti IAS No. 22 yang berlaku efektif sejak 31 Maret 2004. Selanjutnya bulan Januari 2008, IASB menerbitkan revisi atas IFRS No. 3.

Tabel 1. Perbandingan PSAK No. 22 Sebelum dan Sesudah Konvergensi IFRS

Perihal	PSAK No. 22 (1994) Mengacu pada IAS No. 22	PSAK No. 22 (Revisi 2010) Mengacu pada IFRS No. 3
Ruang Lingkup	Seluruh kombinasi bisnis, kecuali: <ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Under common control</i> ✓ Pembentukan ventura bersama 	Seluruh kombinasi bisnis, kecuali: <ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Under common control</i> ✓ Pembentukan ventura bersama ✓ Akuisisi aset atau kelompok aset yang bukan merupakan bagian dari bisnis

<p>Metode Akuntansi dan Biaya Terkait</p>	<p>Metode Akuntansi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Purchase method</i> ✓ <i>Pooling of interest</i> <p>Biaya terkait:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Beban periode berjalan <p>Catatan :</p> <p>IAS No. 22 dan PSAK No. 22 memberikan ijin atas penggunaan metode pembelian dan penyatuan kepemilikan serta menetapkan syarat-syarat penggunaan metode tersebut. Metode penyatuan kepemilikan digunakan apabila sulit sekali mengidentifikasi perusahaan pengakuisisi dan terjadi pembagian risiko serta manfaat secara seimbang antara pemegang saham perusahaan yang menggabungkan diri.</p>	<p>Metode Akuntansi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Purchase method</i> <p>Biaya terkait :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Bagian dari biaya kombinasi bisnis <p>Catatan :</p> <p>IFRS No. 3 tidak lagi mengizinkan penggunaan metode penyatuan kepemilikan dan mensyaratkan bahwa semua penggabungan usaha harus dicatat dengan menggunakan metode pembelian. Karena dalam menggunakan metode pembelian dan penyatuan kepemilikan, manajemen sering mencari celah agar dapat menggunakan salah satu dari dua metode pencatatan tersebut yang menguntungkan bagi mereka.</p>
<p>Pengukuran dan Akuisisi Bertahap</p>	<p>Pengukuran aset dan liabilitas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Panduan nilai wajar tersendiri <p>Akuisisi bertahap:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Nilai wajar pada tanggal perolehan kepemilikan ✓ Perbedaan nilai wajar sekarang dgn sebelumnya disajikan sebagai revaluasi 	<p>Pengukuran aset dan liabilitas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Nilai wajar dan mengacu ke SAK lain <p>Akuisisi bertahap:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Pengukuran kembali kepemilikan sebelumnya pada nilai wajar tanggal akuisisi ✓ Keuntungan atau kerugian diakui dalam laporan laba rugi
<p><i>Goodwill</i></p>	<p><i>Goodwill</i> :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Biaya akuisisi ✓ Nilai wajar aset dan liabilitas ✓ NCI (berdasarkan nilai tercatat aset dan liabilitas) <p><i>Goodwill</i> dimortisasi selama 5 sampai 20 tahun.</p>	<p><i>Goodwill</i> :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Biaya akuisisi ✓ Nilai wajar aset dan liabilitas ✓ NCI (berdasarkan nilai wajar atau porsi proporsional aset neto teridentifikasi) <p><i>Goodwill</i> diuji penurunan nilai setiap akhir periode</p>
<p><i>Goodwill</i> Negatif</p>	<p><i>Goodwill</i> negatif:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Diakui sebagai pendapatan ditangguhkan dan diamortisasi selama 20 tahun 	<p><i>Goodwill</i> negatif:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Diakui sebagai keuntungan periode berjalan

	Catatan: <i>Goodwill</i> negatif merupakan selisih lebih antara bagian pengakuisisi atas nilai wajar aset bersih dan biaya perolehan anak perusahaan yang diakuisisi.	
Kepentingan Nonpengendali	Berdasarkan nilai tercatat aset neto	Berdasarkan nilai wajar, atau Berdasarkan proporsi aset neto teridentifikasi

Sumber : ED PSAK 22 (revisi 2010) tentang Kombinasi Bisnis

Metode Pencatatan Penggabungan Usaha

Terdapat dua prosedur pencatatan akuntansi apabila ada dua atau lebih badan usaha yang diselenggarakan bersama atau digabung yaitu : (1) Pembelian (*Purchase*), Penggabungan badan usaha dikatakan atas dasar pembelian apabila penggabungan badan usaha tersebut berakibat para pemilik perusahaan yang bergabung tidak ikut berpartisipasi secara substansial di dalam perusahaan tunggal yang dibentuk. Selanjutnya apabila suatu kombinasi usaha dianggap suatu “pembelian” maka harta kekayaan yang diperoleh dalam transaksi penggabungan harus dicatat dalam buku-buku usaha yang memperolehnya atas dasar harga perolehan yang diukur dengan uang dan (2) Penyatuan Kepentingan (*Pooling of Interest*), apabila suatu penggabungan usaha dianggap sebagai suatu *pooling of interest* maka badan usaha yang baru dianggap sebagai kelanjutan dari semua badan usaha yang bergabung, baik dalam bentuk suatu badan usaha yang tunggal maupun sebagai induk perusahaan dengan satu atau beberapa anak perusahaan.

Dari kedua metode di atas dapat diambil suatu kesimpulan bahwa apabila penggabungan perusahaan dengan menggunakan metode *by*

purchase, maka harta kekayaan yang diperoleh oleh suatu badan usaha yang melakukan pengambilan tersebut dicatat dan diakui sebesar nilai pasarnya (penilaian kembali), sebaliknya modal saham dicatat dengan jumlah yang sama. Hal ini mendorong untuk diakui adanya “Aset Tak Berwujud” (*Goodwill*) yang merupakan selisih lebih antara biaya perolehan dan bagian (*interest*) perusahaan pengakusisi atas nilai wajar aset dan liabilitas yang dapat diidentifikasi pada tanggal transaksi. Apabila penggabungan badan usaha tersebut dilakukan dengan menggunakan *pooling of interest*, maka jumlah harta, hutang dan hak para pemegang saham yang dilaporkan perusahaan-perusahaan yang menggabungkan diri akan dicatat dan diakui sesuai dengan nilai bukunya, maka dengan menggunakan metode ini sama sekali tidak menimbulkan adanya pengakuan “aset tak berwujud” atau dalam hal ini *goodwill* bisa disimpulkan bahwa penggabungan perusahaan atas dasar *pooling of interest*, harta, liabilitas, modal dan beban yang menjadi milik kedua perusahaan digabungkan seperti biasa (Purba, 2010).

Penggunaan Metode Purchase

Ilustrasi berikut ini akan memberikan gambaran jelas mengenai penggabungan badan usaha secara *merger* dan akuisisi atas dasar “pembelian” PT Makmur Jaya memperoleh aset bersih PT Sentosa Abadi melalui penggabungan dengan metode pembelian atau *by purchase*.

**Tabel 2. Neraca dengan Asumsi Metode *by Purchase*
Neraca PT Sentosa Abadi
Per 31 Desember 2012**

		Nilai Buku	Nilai Wajar
ASET			
	Kas	Rp 100,000,000	Rp 100,000,000
	Piutang bersih	Rp 300,000,000	Rp 280,000,000

	Persediaan	Rp 400,000,000	Rp 500,000,000
	Tanah	Rp 100,000,000	Rp 200,000,000
	Bangunan-bersih	Rp 600,000,000	Rp 1,000,000,000
	Peralatan-bersih	Rp 500,000,000	Rp 700,000,000
	Hak Paten		Rp 100,000,000
	Total Aset	Rp 2,000,000,000	Rp 2,880,000,000
KEWAJIBAN			
	Utang Usaha	Rp 120,000,000	Rp 120,000,000
	Wesel bayar	Rp 300,000,000	Rp 270,000,000
	Kewajiban lain-lain	Rp 80,000,000	Rp 90,000,000
	Total Kewajiban	Rp 500,000,000	Rp 480,000,000
	ASET BERSIH	Rp 1,500,000,000	Rp 2,400,000,000

PT Makmur Jaya membayar Rp 800.000.000 tunai dan menerbitkan 50.000 lembar saham biasa dengan nilai nominal Rp 10.000, nilai pasar Rp 20.000 per saham untuk memperoleh aset bersih PT Sentosa Abadi. Ayat jurnal untuk mencatat penggabungan usaha pada buku PT Makmur Jaya adalah sebagai berikut :

Investasi pada PT Sentosa Abadi	Rp 1.800.000.000
Kas	Rp 800.000.000
Saham-biasa	Rp 500.000.000
Tambah modal disetor	Rp 500.000.000

Untuk mencatat penerbitan 50.000 lembar saham biasa nominal Rp 10.000 ditambah dengan kas Rp 800.000.000 dalam penggabungan usaha dengan metode pembelian atas PT Sentosa Abadi adalah sebagai berikut :

Kas	Rp 100.000.000	
Piutang bersih	Rp 280.000.000	
Persediaan	Rp 500.000.000	
Tanah	Rp 200.000.000	
Bangunan	Rp 1.000.000.000	
Peralatan	Rp 700.000.000	
Hak paten	Rp 100.000.000	
<i>Goodwill</i>	Rp 400.000.000	
Utang usaha		Rp 120.000.000
Wesel bayar		Rp 270.000.000
Kewajiban lain-lain		Rp 90.000.000
Investasi pada PT HM Sampoerna		Rp 2.800.000.000

Goodwill sebesar Rp 400.000.000 merupakan selisih antara nilai wajar aset dan nilai perolehan suatu aset, dalam hal ini selisih antara Rp 2.800.000.000 dan Rp 2.400.000.000. sesuai dengan prinsip akuntansi *Goodwill* yang timbul sebesar Rp 400.000.000 ini nantinya *goodwill* harus dikapitalisasi dan diuji untuk penurunan nilai setiap tahunnya.

Penggunaan Metode Pooling Of Interest

Ilustrasi di bawah ini akan memperjelas penggunaan metode *pooling of interest*, berikut ini adalah neraca saldo PT Sentosa Abadi dan PT Makmur Jaya.

**Tabel 3. Neraca Saldo dengan Asumsi Metode *Pooling of Interest*
Neraca Saldo PT Sentosa Abadi dan PT Makmur Jaya
Per 31 Desember 2012**

	PT Sentosa Abadi	PT Makmur Jaya
Aset lain-lain	Rp 1,500,000,000	Rp 580,000,000
Beban-beban	Rp 300,000,000	Rp 120,000,000
Total Debet	Rp 1,800,000,000	Rp 700,000,000
Modal Saham @Rp 10.000	Rp 1,000,000,000	Rp 400,000,000
Laba ditahan	Rp 400,000,000	Rp 100,000,000
Pendapatan	Rp 400,000,000	Rp 200,000,000
Total Kredit	Rp 1,800,000,000	Rp 1,800,000,000

Apabila PT Sentosa Abadi bermaksud ingin menggabungkan diri dengan PT Makmur Jaya, dengan penerbitan 22.000 lembar saham biasa dengan nilai nominal Rp 10.000 untuk memperoleh aktiva tetap milik PT Makmur Jaya dimana dalam hal ini identitas PT Sentosa Abadi tetap atau tidak akan ada perusahaan baru yang terbentuk, maka pencatatan yang dilakukan di dalam pembukuan PT Sentosa Abadi adalah :

Aset lain-lain	Rp 2.080.000.000
Beban-beban	Rp 420.000.000
Modal saham	Rp 1.440.000.000
Laba ditahan	Rp 460.000.000
Pendapatan	Rp 600.000.000

Perlakuan Akuntansi “Goodwill”

PSAK No. 22 (Revisi 2010) mengatur perlakuan akuntansi untuk penggabungan usaha (*Business Combination*). Pernyataan ini mengatur akuisisi suatu perusahaan oleh perusahaan lainnya dan juga penyatuan kepemilikan apabila pengakuisisi tidak dapat diidentifikasi. Akuntansi untuk akuisisi mencakup penentuan biaya perolehan, alokasi biaya perolehan pada aset dan kewajiban dari perusahaan yang diakuisisi, dan akuntansi untuk *goodwill* yang timbul pada saat dan setelah akuisisi. Pihak pengakuisisi mengakui *goodwill* pada tanggal akuisisi yang diukur sebagai selisih lebih (a) atas (b) yaitu : (a) nilai agregat dari imbalan yang dialihkan yang diukur sesuai dengan pernyataan ini, jumlah setiap kepentingan non-pengendali pada pihak yang diakuisisi yang diukur sesuai dengan pernyataan ini, dan untuk kombinasi bisnis yang dilakukan secara bertahap, nilai wajar pada tanggal akuisisi kepentingan ekuitas yang sebelumnya dimiliki oleh pihak pengakuisisi pada pihak yang diakuisisi; dan (b) selisih jumlah dari aset teridentifikasi yang diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih pada tanggal akuisisi, yang diukur sesuai pernyataan ini. *Goodwill* diukur sebagai kelebihan nilai wajar imbalan yang secara efektif dialihkan atas nilai neto aset dan liabilitas yang teridentifikasi.

Menurut IFRS No. 3, *goodwill* adalah kelebihan-kelebihan, keistimewaan yang dimiliki perusahaan yang dapat dinilai lebih oleh pihak lain. Kelebihan tersebut karena perusahaan memiliki reputasi manajemen yang sangat bagus, menghasilkan suatu produk unggul yang sulit dicari pesaingnya, letaknya strategis dan lain-lain. *Goodwill* harus dikapitalisasi

dan diuji untuk penurunan nilai setiap tahunnya, *goodwill* tidak diamortisasi, penurunan nilai *goodwill* merupakan beban nonkas, meskipun demikian penurunan nilai *goodwill* jelas mempengaruhi laba bersih. Hal ini juga menyebabkan aset bersih dan ekuitas pemegang saham berkurang disatu sisi, tetapi meningkat pengembalian atas aset, rasio perputaran aset, pengembalian atas ekuitas, dan rasio perputaran ekuitas disisi lain.

Terkait dengan penggabungan usaha dan *goodwill* yang dihasilkan, jika penggabungan usaha sebelum tanggal transaksi tidak dinilai ulang maka *goodwill* akibat pembelian kontingen tertentu yang terjadi sebelum tanggal transisi harus dilakukan penyesuaian, setiap aset tidak berwujud yang diperoleh tidak berdasarkan IFRS (yang tidak memenuhi syarat sebagai *goodwill*) harus diklasifikasi ulang, dan uji penurunan nilai harus dilakukan untuk *goodwill*, sedangkan *goodwill* yang negatif harus dikreditkan terhadap ekuitas.

Menurut IAS No. 22 menyatakan bahwa kelebihan dari biaya akuisisi terhadap *fair value* dari aset dan kewajiban yang dapat teridentifikasi dinyatakan sebagai *goodwill* dan diakui sebagai aset. Peningkatan *goodwill* pada akuisisi menggambarkan pembayaran yang dibuat oleh pengakuisisi atas manfaat ekonomi masa depan yang diantisipasi.

Menurut PSAK No. 22 (Tahun 1994), *Goodwill* harus diamortisasi sebagai beban selama masa manfaatnya. Dalam mengamortisasi *goodwill*, harus digunakan metode garis lurus, kecuali terdapat metode lain yang dianggap lebih tepat pada keadaan tertentu. Periode amortisasi *goodwill*

tidak boleh lebih dari lima tahun kecuali periode yang lebih panjang tetapi tidak lebih dari 20 tahun dapat digunakan apabila terdapat dasar yang tepat (*justifiable*). Saldo *goodwill* yang belum diamortisasi harus dievaluasi pada setiap tanggal neraca, dan apabila terdapat indikasi bahwa jumlah tersebut tidak dapat sepenuhnya atau sebagian dipulihkan (*recovered*) dari ekspektasi manfaat keekonomian di masa mendatang, maka bagian jumlah yang tidak dipulihkan tersebut langsung dibukukan sebagai beban pada periode yang bersangkutan.

SIMPULAN

Penggabungan usaha adalah usaha untuk menggabungkan suatu perusahaan dengan satu atau lebih perusahaan lain ke dalam satu kesatuan ekonomis. Dalam akuntansi penggabungan usaha terdapat dua metode pencatatan yang dipakai yaitu metode *by purchase* dan *pooling of interest*. Metode *by purchase*, harta kekayaan yang diperoleh oleh suatu badan usaha yang melakukan pengambilan tersebut dicatat dan diakui sebesar nilai pasarnya. Hal ini mendorong perlunya pengakuan atas aset tak berwujud atau *goodwill*, yang merupakan selisih lebih antara biaya perolehan dan bagian (*interest*) perusahaan pengakusisi atas nilai wajar aset dan kewajiban yang dapat diidentifikasi pada tanggal transaksi. Sedangkan apabila penggabungan badan usaha dengan menggunakan metode *pooling of interest*, maka jumlah harta, hutang dan hak para pemegang saham yang dilaporkan perusahaan-perusahaan yang menggabungkan diri dicatat dan

diakui sesuai dengan nilai bukunya, maka dengan menggunakan metode ini sama sekali tidak menimbulkan adanya *goodwill*.

Membahas *goodwill* adalah membicarakan kemajuan perusahaan, *goodwill* suatu perusahaan terjadi sebagai akibat dari adanya hubungan baik, manajemen baik, cara mengatur jalannya perusahaan yang sistematis dan efisien, sehingga perusahaan dapat menarik laba yang banyak. Dalam beberapa peraturan perlakuan akuntansi *goodwill* mengalami beberapa perubahan, yaitu: (1) berdasarkan IFRS No. 3, *goodwill* harus dikapitalisasi dan diuji untuk penurunan nilai setiap tahunnya. *Goodwill* tidak diamortisasi, penurunan nilai *goodwill* merupakan beban nonkas, meskipun demikian penurunan nilai *goodwill* jelas mempengaruhi laba bersih; dan (2) IAS No. 22 menyatakan bahwa kelebihan dari biaya akuisisi terhadap *fair value* dari aset dan kewajiban yang dapat teridentifikasi dinyatakan sebagai *goodwill* dan diakui sebagai aset. Peningkatan *goodwill* pada akuisisi menggambarkan pembayaran yang dibuat oleh pengakuisisi atas manfaat ekonomi masa depan yang diantisipasi, *Goodwill* dimortisasi selama 5 sampai 20 tahun. Selama bertahun-tahun *goodwill* telah menjadi salah satu topik yang paling kontroversial dalam akuntansi. *Goodwill* tidak dapat diukur secara langsung, nilainya secara umum ditentukan melalui penilaian yang didasarkan pada asumsi penilai. Akibatnya, nilai *goodwill* ditentukan secara subjektif dalam pengakuannya.

DAFTAR PUSTAKA

- Anindhita, Anggara A. 2006. *Manfaat Kandungan Informasi Amortisasi Goodwill Dalam Laporan Keuangan Amortisasi*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan. Vol. 3, No. 2, pp 169-189. Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Jakarta.
- Beams, Floyd A. dkk. 2012. *Advance Accounting Eleventh Edition*. Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, 07458.
- BEI Jakarta. 2013. *Daftar Harga Saham Perusahaan Tercatat Yang Masuk Dalam Tahun 2005 s/d – 2012*. Jakarta. (www.idx.com).
- Dharmasetya MM.,BKP, Lani dan Vonny Sulaimin, Msi.,CPA, 2009. *Merger dan Akuisisi tinjauan dari sudut Akuntansi dan Perpajakan*. Jakarta: PT Elex Media Komputindo Kompas Gramedia.
- Gamayuni, Rindu Rika. 2009. *Perkembangan Standar Akuntansi Keuangan Indonesia Menuju International Financial Reporting Standards*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan, 14, 153-166.
- Goodwill*, J., Ahmed, K., & Heaney, R. 2008. *The effects of International Financial Reporting Standards on the accounts and accounting quality of Australian firms: A retrospective study*. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. 4, 89-119.
- Hariyani, Serfianto, dan Yustisia. 2011. *Merger, Konsolidasi, Akuisisi, dan Pemisahan Perusahaan*. Jakarta: Transmedia Pustaka.
- Idrus, Olivia dan Irma. 2010. *Analisis Kinerja Keuangan Perusahaan Sebelum dan Sesudah Merger dan Akuisisi*. Laporan Penelitian Keilmuan. Fakultas Ekonomi Universitas Terbuka. Jakarta.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). 2012. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat. (www.iaiglobal.or.id)
- Indriyani, Sarah, 2009. *Analisis Kinerja Keuangan Sebelum dan Sesudah Merger dan Akuisisi pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI)*. Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Sumatera Utara.
- IAS No. 22 dan IFRS No. 3. 2010 - 2012. Peraturan Akuntansi Mengenai “*Bussiness Combination*”.
- Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2008). *Do accounting standards matter? An explanatory analysis of arnings management before and after*

IFRS adoption. Journal of Accounting and Public Policy, 27, 480-494.

- Mangoting, Yenni. 1999. *Penggunaan Metode By Purchase Dan Pooling Of Interest Dalam Rangka Penggabungan Usaha (Business Combination) Dan Efeknya Terhadap Pajak Penghasilan*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol. 1, No. 2, 132 - 143. Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Petra.
- Meta, Annisa. 2009. *Analisis Manajemen Laba Dan Kinerja Keuangan Perusahaan Pengakuisisi Sebelum Dan Sesudah Merger Dan Akuisisi Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2008-2009*. Jurnal Akuntansi Keuangan.
- Napitupulu, Daniel dan Hutabrini. 2004. *Goodwill Hunting*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia. Vol 1, PP 26-37. Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Natawidnyana. 2008. *International Financial Reporting Standars: A Brief Description*. <http://natawidnyana.wordpress.com/2008/10/28/international-financial-reporting-standards-ifs-a-brief-description/>. Diakses tanggal 12 Februari 2013.
- Nilam, Lizti. 2010. *Analisis Perbedaan Tingkat Abnormal Return Dan Rasio Keuangan Sebelum Dan Sesudah Merger Dan Akuisisi*. www.skripsi-tesis.com Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro. Semarang.
- Petreski, Marjan. 2006. *The Impact of International Accounting Standard on Firms*. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=901301. Diakses tanggal 12 Februari 2013.
- Richard E. Baker, Valdean C. Lembke, Thomas E. King, Cynthia G. Jeffrey, Amir Abadi Yusuf, Sylvia Veronika NPS, Ety Retno Wulandari, Dwi Martani. 2010. *Akuntansi Keuangan Lanjutan (Perspektif Indonesia) Advanced Financial Accounting*. Penerbit Salemba Empat. Jakarta
- Sabeni, A. dan Astuti, P.D. 2005. *Hubungan Intellectual Capital Dan Business Performance Dengan Diamond Specification : Sebuah Perspektif Akuntansi*. Simposium Nasional Akuntansi VIII (SNA 8). 15 - 16 September 2005. Universitas Sebelas Maret. Surakarta.
- Situmorang, Murni Ana. 2011. *Transisi Menuju IFRS Dan Dampaknya Terhadap Laporan Keuangan*. Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro. Semarang.

- Widjanarko, Hendro. 2009. *Merger, Akuisisi, dan Kinerja Perusahaan (Studi atas Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar di BEI)*. Jurnal Fakultas Ekonomi Universitas Pembangunan Nasional “Veteran”. Yogyakarta.
- Yunus, Hadori dan Harnanto. 2009. *Akuntansi Keuangan Lanjutan*. Yogyakarta: BPFE.