

AKUNTANSI KEUANGAN LANJUTAN 1



UNIMAL (2016)

KATA PENGANTAR

Puji dan syukur penulis panjatkan kehadiran Allah Swt yang telah memberikan kemampuan untuk Penulis, sehingga dapat menyusun modul akuntansi keuangan lanjutan 1, sebagai sebagai lanjutan dari pengantar akuntansi, akuntansi keuangan menengah. Modul ini muncul adanya kebutuhan yang harus ada dengan acuan garis – garis Besar Program Belajar (GBPB) yang mengikuti perkembangan dilapangan, sehingga Modul ini akan tetap *up to date*. Isi Inti Pokok pada modul ini adalah agar mahasiswa/mahasiswi, pelajar maupun pengusaha dan siapapun yang berminat dapat mudah memahami dan menguasai permasalahan bisnis yang sangat kompleks.

Penyusun merasa bahwa penyusunan modul akuntansi keuangan lanjutan 1 sangat dibutuhkan sekali bagi para mahasiswa/ mahasiswi atau pihak lain yang ingin mempelajari Akuntansi Keuangan lanjutan 1 yang mudah dipelajari. Modul Akuntansi keuangan lanjutan 1. Oleh karena itu, penyusun berharap Modul ini bermanfaat bagi lembaga pendidikan dan mahaiswa/mahasiswi serta pihak lain yang mempelajarinya.

Penyususun sangat sadar bahwa semua insane pasti mempunyai kelemahan-kelemahan oleh karena itu penyusun menyadari dalam penyusunan modul ini masih ada kekerangan-kekurangan baik dalam pepadatan materi maupun bahasa serta kelengkapan kasus, oleh karena itu kami sangat mengharapkan sumbang saran dari rekan-rekan yang membaca modul ini untuk dapat menjadi modul yang lebih lengkap dan lebih baik. Besar harapan modul Akuntansi Keuangan Lanjutan 1 ini dapat dijadikan modul pegangan para pembaca, sehingga dipakai oleh masyarakat luas.

Aceh Utara, 1 Mei 2016

Indrayani, SE., M.Si., Ak., CA

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR -----	i
DAFTAR ISI -----	ii
BAB I PERSEKUTUAN-----	1
BAB II PERSEKUTUAN : LIKUIDASI -----	29
Bab III PENJUALAN CICILAN -----	45
BAB IV KONSINYASI -----	59
BAB V HUBUNGAN KANTOR PUSAT DAN KANTOR CABANG, MASALAH UMUM DAN KHUSUS -----	66
BAB VI PENGGABUNGAN USA -----	79
BAB VII AKUNTANSI UNTUK INVESTASI SAHAM BIASA DAN PELAPORAN KEPEMILIKAN ANTAR PERUSAHAAN-----	95
BAB VIII PENGENALAN PADA LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASI-----	111

KEPUSTAKAAN

AKUNTANSI KEUANGAN LANJUTAN 1

**INDRAYANI., SE., M.SI., AK., CA
UNIMAL (2016)**

BAB I

PERSEKUTUAN: PENDIRIAN, PENGOPERASIAN, DAN PERUBAHAN KEANGGOTAAN

DEFINISI PERSEKUTUAN

Pada KUHPer Bab VIII, bagian I Pasal 1618 menyatakan bahwa . “ Persekutuan adalah perjanjian antara dua pihak atau lebih yang setuju untuk menginvestasikan sesuatu ke dalam usaha dan laba yang diperolehnya dibagi antara mereka. Definisi ini dapat dibagi menjadi tiga factor terpisah yaitu :

1. Gabungan dua orang atau lebih
2. Untuk menginvestasikan sesuatu
3. Usaha untuk laba

PENDIRIAN PERSEKUTUAN

Akta pendirian persekutuan harus mencakup hal-hal sebagai berikut :

1. Nama dari persekutuan dan nama dari para sekutu
2. Jenis usaha yang akan dijalani dan jangka waktu perjanjian persekutuan
3. Kontribusi modal awal dari masing-masing sekutu dan metode dimana kontribusi modal dimasa depan diterapkan
4. Penjelasan lengkap tentang distribusi, keuntungan dan kerugian, termasuk gaji, bunga digunakan untuk mendistribusikan sisa keuntungan dan kerugian.
5. Prosedur yang digunakan dalam perubahan persekutuan, seperti penambahan sekutu baru dan berhentinya sebuah sekutu.
6. Aspek lain dalam operasi yang diputuskan oleh para sekutu, seperti hak manajemen dari masing-masing sekutu, prosedur pemungutan suara, dan metode akuntansi.

KARAKTERISTIK UTAMA LAIN PERSEKUTUAN

1. Perjanjian Persekutuan
2. Persekutuan sebagai entitas terpisah
3. Sekutu adalah wakil (agen) Persekutuan
4. Kewajiban sekutu adalah kewajiban bersama
5. Hak dan kewajiban sekutu
6. Kepemilikan sekutu yang dapat dialihkan dalam persekutuan
7. Berhentinya sekutu

JENIS-JENIS PERSEKUTUAN TERBATAS

- Persekutuan Terbatas (*Limited Partnership-LP*)

- Persekutuan dengan Kewajiban Terbatas (*Limited Liability Partnership-LLP*)
- Persekutuan terbatas dengan Kewajiban terbatas (*Limited Liability Limited Partnership-LLLP*)

AKUNTANSI UNTUK PENDIRIAN PERSEKUTUAN

Ilustrasi

Aldi, Perusahaan perorangan telah mengembangkan beberapa peranti lunak untuk berbagai jenis computer, berikut adalah dari akun-akun Aldi pada tanggal 31 Desember 20X0.

PT ULTRA NERACA 31 DESEMBER 19X1			
Kas	3.000.000	Kewajiban	10.000.000
Persediaan	7.000.000	Modal Aldi	<u>15.000.000</u>
Peralatan	20.000.000		
Dikurangi : Akm. Penyusutan	(5.000.000)		
Total Aset	25.000.000	Total Kewajiban dan Modal	25.000.000

Aldi membutuhkan bantuan teknis dari pihak lain untuk meningkatkan penjualan dan menawarkan kepada Bayu, Pihak yang tertarik pada usahanya untuk bergabung. Aldi dan Bayu setuju untuk membentuk persekutuan. Usaha Aldi diaudit, dan asset bersihnya dinilai ulang. Hasil audit dan penilaian menyatakan bahwa ada kewajiban senilai Rp 1.000.000 yang tidak tercatat, Persediaan dinilai sebesar Rp 9.000.000, dan peralatan memiliki nilai wajar Rp 19.000.000.

Aldi dan Bayu menyiapkan dan menandatangani perjanjian persekutuan yang mencakup semua kebijakan operasi yang signifikan. Bayu akan menyetorkan uang tunai sebesar Rp 10.000.000 untuk sepertiga kepemilikan modal. Persekutuan AB mengambil alih semua usaha Aldi, termasuk kewajibannya.

Jurnal untuk mencatat penyetoran Modal awal pada pembukuan persekutuan adalah sbb :

Jurnal untuk mencatat penyeteroran modal awal pada pembukuan persekutuan adalah:

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Kas		13.000.000	
	Persediaan		9.000.000	
	Peralatan		19.000.000	
	Kewajiban			11.000.000
	Modal, Aldi			20.000.000
	Modal, Bayu			10.000.000

Notes : Persekutuan adalah akuntansi entitas yang terpisah dari masing-masing sekutu dan bahwa asset dan kewajiban dicatat sebesar nilai wajarnya saat disetorkan. Tidak ada akumulasi penyusutan yang dibawa dari perusahaan perorangan ke persekutuan. Semua kewajiban diakui dan dicatat.

AKUNTANSI UNTUK OPERASI PERSEKUTUAN

Akun sekutu adalah sebagai berikut :

- Akun Modal
- Akun Prive (Penarikan)
- Akun Pinjaman

Akun Modal

Investasi awal Para sekutu, setoran modal selanjutnya, distribusi keuntungan atau kerugian, dan penarikan modal oleh sekutu dicatat dalam akun modal para sekutu. Setiap sekutu memiliki satu akun modal, yang biasanya bersaldo kredit. Dalam keadaan tertentu , akun modal para sekutu bisa saja bersaldo debit, disebut juga dengan kekurangan atau defisiensi (*deficiency*) atau kadang-kadang dikatakan deficit (*deficit*), yang terjadi karena kerugian dan penarikan modal seorang sekutu melebihi modal yang disetor dan pembagian keuntungan. Defisit biasanya akan hilang dengan tambahan modal disetor. Saldo dalam akun modal mencerminkan bagian asset bersih seorang sekutu dalam persekutuan.

Akun Prive (Penarikan)

Para sekutu biasanya melakukan penarikan atas asset dari persekutuan sepanjang tahun sebagai antisipasi atas keuntungan. Akun penarikan yang terpisah terkadang diinginkan untuk mencatat

penarikan periodic dan kemudian ditutup kepada akun modal pada akhir periode. Contoh, Jurnal berikut dibuat dalam pembukuan persekutuan AB untuk penarikan kas sejumlah Rp 3.000.000 oleh Bayu pada tanggal 1 Mei 20X1.

Jurnal untuk mencatat Prive adalah:

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Prive-Bayu		3.000.000	
	Kas			3.000.000

Akun Pinjaman

Persekutuan bisa meminta pendanaan tambahan dari para sekutu. Pinjaman antara seorang sekutu dan persekutuan harus dilengkapi dengan dokumen pinjaman yang memadai seperti surat utang. Pinjaman dari sekutu dianggap kewajiban dalam pembukuan persekutuan. Jika semua sekutu setuju, persekutuan diwajibkan membayar bunga atas pinjaman kepada sekutu yang meminjamkannya. Bunga atas pinjaman dicatat sebagai beban operasi. Sebaliknya, persekutuan dapat meminjamkan uang kepada sekutu, dalam kasus ini dicatat piutang pinjaman kepada sekutu. Apabila disetujui oleh semua sekutu pinjaman ini seharusnya dikenakan bunga dan diakui pendapatan bunga dalam laporan laba rugi persekutuan. Contoh, Jurnal ini mencatat pinjaman dari Aldi kepada persekutuan senilai Rp 4.000.000 dengan bunga 10% pada tanggal 1 Juli 20X1.

Jurnal untuk mencatat Pinjaman dari Aldi adalah:

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Kas		4.000.000	
	Pinjaman dari Aldi			4.000.000

ALOKASI LABA ATAU RUGI KEPADA PARA SEKUTU

Laba atau rugi dialokasikan kepada para sekutu pada tiap akhir periode sesuai dengan perjanjian dalam persekutuan. Jika tidak terdapat dalam perjanjian, Bab VIII, Bagian II, Pasal 163 KUHper menyatakan bahwa sekutu berhak memperoleh bagian laba atau rugi secara proporsional sesuai dengan jumlah yang dikontribusikan kedalam persekutuan.

Kebanyakan persekutuan menggunakan satu atau lebih metode distribusi yaitu :

1. Rasio yang ditetapkan sebelumnya (*Preselected Ratio*)
2. Bunga atas Saldo Modal (*Interest on capital Balance*)
3. Gaji Kepada Sekutu
4. Bonus Kepada sekutu

CONTOH Ilustrasi

Selama tahun 20X1, perusahaan AB memperoleh pendapatan Rp 45.000.000 dan beban Rp 35.000.000. sehingga menghasilkan laba Rp 10.000.000 pada tahun tersebut. Aldi masih memiliki saldo modal Rp 20.000.000 selama tahun berjalan, tetapi investasi modal bayu selama tahun berjalan berubah-ubah sebagai berikut

Tanggal	Debit	Kredit	Saldo
1 Januari			10.000.000
1 Mei	3.000.000		7.000.000
1 September		500.000	7.500.000
1 November	1.000.000		6.500.000
31 Desember			6.500.000

Nilai debit sebesar Rp 3.000.000 dan Rp 1.000.000 dicatat dalam akun penarikan Bayu, sedangkan tambahan investasi dikredit keakun modalnya.

Rasio Pembagian Laba Secara Arbitrer

Aldi dan Bayu dapat saja menyetujui pembagian laba dengan rasio yang tidak ada hubungannya dengan saldo modal atau kondisi operasional persekutuan. Misalnya para sekutu setuju untuk membagi laba atau rugi dengan rasio 60 persen untuk Aldi dan 40 persen untuk Bayu. Beberapa perjanjian pada persekutuan menunjukkan perbandingan ini dengan rasio 3 : 2. Tabel berikut menggambarkan bagaimana laba bersih didistribusikan menggunakan rasio 3:2.

	Aldi	Bayu	Total
Persentase Pembagian Laba	60 %	40 %	100%
Laba Bersih			10.000.000
Alokasi 60 : 40	6.000.000	4.000.000	(10.000.000)
Total	6.000.000	4.000.000	0

Jurnal Menutup Penarikan Oleh Bayu

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Modal Bayu		4.000.000	
	Penarikan Bayu			4.000.000

Jurnal Menutup Pendapatan dan Beban

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Pendapatan		45.000.000	
	Beban			35.000.000
	Ikhtisar Laba Rugi			10.000.000

Jurnal Mendistribusikan laba berdasarkan perjanjian

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Ikhtisar Laba Rugi		10.000.000	
	Modal, Aldi			6.000.000
	Modal Bayu			4.000.000

Bunga Atas Saldo Modal

Tingkat bunga sering dinyatakan dalam persentase tertentu, tetapi beberapa persekutuan menggunakan suku bunga yang mengacu kepada suku bunga BI atau suku bunga pasar uang saat ini.

Bunga atas saldo modal bukanlah merupakan bentuk distribusi laba. Perhitungan dilakukan setelah laba bersih ditentukan agar dapat diputuskan bagaimana laba didistribusikan. Jumlah yang akan didistribusikan dapat berbeda secara signifikan tergantung kepada apakah bunga dihitung dari saldo awal modal, saldo akhir modal, atau rata-rata saldo modal selama satu periode. Sebagian besar provisi untuk bunga atas modal menyatakan menggunakan rata-rata tertimbang saldo modal. Metode ini secara eksplisit mengakui kurun waktu dari tingkat modal selama satu periode. Misal, rata-rata tertimbang saldo Modal Bayu untuk tahun 20X1 dihitung sebagai berikut :

Tanggal	Debit	Kredit	Saldo	Jumlah Bulan	Bulan x Saldo
1 Januari			10.000.000	4	40.000.000
1 Mei	3.000.000		7.000.000	4	28.000.000
1 September		500.000	7.500.000	2	15.000.000
1 November	1.000.000		6.500.000	2	13.000.000
Total				12	96.000.000
Rata-rata Modal					8.000.000

Jika Aldi dan Bayu setuju menggunakan bunga 15% atas rata-rata tertimbang saldo modal dengan sisa laba yang akan didistribusikan pada rasio 60:40, maka distribusi laba Rp 10.000.000 akan dihitung sebagai berikut :

	Aldi	Bayu	Total
Persentase Pembagian Laba	60 %	40 %	100%

Rata-rata modal	20.000.000	8.000.000	
Laba Bersih			10.000.000
Bunga atas Modal	3.000.000	1.200.000	(4.200.000)
Sisa Laba			5.800.000
Alokasi 60 : 40	<u>3.480.000</u>	<u>2.320.000</u>	<u>(5.800.000)</u>
Total	6.840.000	3.520.000	0

GAJI

Gaji yang dibayarkan kepada sekutu seringkali termasuk didalam rencana distribusi laba untuk mengakui dan memberikan kompensasi atas perbedaan jasa yang diberikan masing-masing sekutu kepada persekutuan.

Untuk menghitung gaji para sekutu, misalnya perjanjian persekutuan menyatakan bahwa gaji yang dibayarkan ke Aldi sejumlah Rp 2.000.000 dan Bayu Rp 5.000.000. Sisanya akan dibagikan dengan dasar distribusi laba /rugi 60:40distribusi laba dihitung sebagai berikut:

	Aldi	Bayu	Total
Persentase Pembagian Laba	60 %	40 %	100%
Laba Bersih			10.000.000
Bunga atas Modal	2.000.000	5.000.000	(7.000.000)
Sisa Laba			3.000.000
Alokasi 60 : 40	<u>1.800.000</u>	<u>1.200.000</u>	<u>(3.000.000)</u>
Total	3.800.000	6.200.000	0

BONUS

Bonus terkadang digunakan sebagai alat untuk memberikan kompensasi tambahan kepada sekutu yang memberikan jasa kepada persekutuan. Bonus biasanya dinyatakan dalam persentase dari laba sebelum atau setelah bonus. Terkadang perjanjian persekutuan mensyaratkan laba minimum yang harus diperoleh sebelum bonus dibagikan. Bonus mudah dihitung dengan menurunkan dan memecahkan persamaan . Misalnya, bonus sebesar 10% dari laba akan dikreditkan pada modal bayu jika laba melebihi Rp 5.000.000 sebelum dibagikan dengan distribusi laba. Dalam Kasus I, bonus dihitung sebagai persentase laba sebelum dikurangi bonus. Dalam Kasus 2 Bonus dihitung sebagai persentase dari laba setelah dikurangi bonus.

Kasus I :

$$\text{Bonus} = X \% (\text{NI} - \text{MIN})$$

Dimana :

$$X\% = \text{Persentase Bonus}$$

NI = Laba Bersih sebelum bonus

MIN = Jumlah minimum laba sebelum bonus

Bonus = 0,10 (Rp 10.000.000 – Rp 5.000.000) = Rp 500.000

Kasus II :

Bonus = X % (NI-MIN-Bonus)
= 0,10 (Rp 10.000.000 –Rp 5.000.000 – Bonus)
= 0,10 (Rp 5.000.000 – Bonus)
= Rp 500.000 – 0,10 Bonus

1,10 Bonus = Rp 500.000

Bonus = 454,545

	Aldi	Bayu	Total
Persentase Pembagian Laba	60 %	40 %	100%
Laba Bersih			10.000.000
Bonus untuk sekutu		454.545	(454.545)
Sisa Laba			9.545.454
Alokasi 60 : 40	<u>5.727.273</u>	<u>3.818.182</u>	<u>(9.545.454)</u>
Total	5.727.273	4.272.727	0

ALOKASI LABA DENGAN DASAR BERTAHAP

Perjanjian persekutuan bias membuat kombinasi dari beberapa prosedur alokasi yang akan digunakan untuk distribusi laba. Misalnya, perjanjian laba atau rugi persekutuan AB menyatakan alokasi dengan metode berikut :

1. Bunga 15 persen dari rata-rata tertimbang saldo modal
2. Gaji sebesar Rp 2.000.000 untuk Aldi dan Rp 5.000.000 untuk Bayu
3. Bonus 10 % akan dibayarkan kepada Bayu jika laba persekutuan melebihi Rp 5.000.000 sebelum dikurangi Bonus Gaji , dan bunga atas saldo Modal.
4. Jika ada sisa akan dialokasikan 60 % untuk Aldi dan 40 % untuk Bayu.

	Aldi	Bayu	Total
Persentase Pembagian Laba	60 %	40 %	100%
Rata-rata Modal	20.000.000	8.000.000	

Laba Bersih			10.000.000
Langkah 1 :			
Bunga atas rata-rata modal (15%)	3.000.000	1.200.000	(4.200.000)
Sisa setelah langkah 1			5.800.000
Langkah 2:			
Gaji	2.000.000	5.000.000	(7.000.000)
Defisit Setelah langkah 2			(1.200.000)
Langkah 3:			
Bonus		(500.000)	(500.000)
Defisit Setelah langkah 3			(1.700.000)
Langkah 4:			
Alokasi 60 : 40	(1.020.000)	(680.000)	1.700.000
Total	3.980.000	6.020.000	0

METODE ALOKASI KHUSUS

1. Kantor akuntan public mendistribusikan laba dengan dasar “Unit” Persekutuan.
2. Persekutuan dokter gigi dan Medis mengalokasikan laba berdasarkan tagihan jasa.
3. Kriteria lain biasa berdasarkan ukuran klien, tahun bekerja di Perusahaan atau posisi sekutu perusahaan. Keuntungan dari bentuk usaha persekutuan lainnya adalah fleksibilitas dalam mendistribusikan laba kepada sekutu.

LAPORAN KEUANGAN PERSEKUTUAN

Persekutuan AB			
Laporan Modal Para sekutu			
Untuk Tahun yang berakhir 31 Desember 20X1			
	Aldi	Bayu	Total
Saldo 1 Januari 20X1	20.000.000	10.000.000	30.000.000
Ditambah : Investasi tambahan		500.000	500.000
Distribusi Laba Bersih	<u>3.980.000</u>	<u>6.020.000</u>	<u>10.000.000</u>
	23.980.000	16.520.000	40.500.000
Dikurangi : Penarikan	0	(4.000.000)	(4.000.000)
Saldo 31 Desember 20X1	23.980.000	12.520.000	36.500.000

PERSEKUTUAN: PERUBAHAN KEANGGOTAAN

Perubahan dalam keanggotaan persekutuan terjadi dengan adanya penambahan sekutu baru atau berhentinya sekutu saat ini. Sekutu Baru biasanya merupakan sumber tambahan modal utama perusahaan atau sebagai tenaga ahli. Struktur legal dari persekutuan mensyaratkan *Admission of new partner* secara tidak langsung merupakan persetujuan dari semua sekutu saat ini. Lebih dari itu, pengumuman public biasa dibuat mengenai penambahan sekutu baru sehingga pihak ketiga yang melakukan transaksi bisnis dengan persekutuan menyadari adanya perubahan dalam persekutuan.

Berhentinya atau pengunduran diri seorang sekutu dari persekutuan (*withdrawal of a partner from a Partnership*) menyebabkan pembubaran secara hukum atas persekutuan. Banyak perusahaan yang tetap melanjutkan operasi bisnisnya dan persekutuan mungkin saja membeli kepemilikan sekutu yang berhenti pada harga pembelian (*buyout price*). Harga pembelian adalah nilai estimasi jika:

4. Aset dijual pada harga yang sama dengan atau lebih besar dari nilai likuidasi atau nilai yang menjadi dasar penjualan seluruh bisnis jika bisnis tetap berjalan tanpa sekutu yang keluar tersebut
5. Persekutuan diakhiri pada saat tersebut, dengan pembayaran seluruh kreditor persekutuan dan penghentian bisnis.

KONSEP-KONSEP UMUM UNTUK MENCATAT PERUBAHAN KEANGGOTAAN DALAM PERSEKUTUAN.

- Persekutuan Sebagai sebuah entitas terpisah dan individu-individu sekutu dan penggunaan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP)
- Persekutuan sebagai perkumpulan hak kepemilikan sekutu dan penggunaan Akuntansi Non-GAAP.

SEKUTU BARU MEMBELI HAK KEPEMILIKAN

Sebuah konsep yang sering digunakan adalah nilai buku. Nilai buku persekutuan (*book value of a partnership*) adalah jumlah modal, yang juga merupakan selisih antara jumlah asset dan kewajiban. Nilai buku sangat penting karena merupakan basis yang digunakan dalam revaluasi asset dan penagakuan *goodwill*.

Ilustrasi

Setelah beroperasi selama tahun 20X1 dan 20X2 perusahaan AB memiliki nilai buku Rp 30.000.000 dan persentase laba tanggal 1 januari 20X3 adalah

	Saldo Modal	Persentase Laba
Aldi	20.000.000	60
Bayu	10.000.000	40
Total	30.000.000	100

Berikut informasi seputar kasus Ini

1. Tanggal 1 Januari 20X3, Aldi dan Bayu mengundang Citra menjadi sekutu dalam bisnis mereka. Persekutuan yang dihasilkan disebut persekutuan ABC.
2. Citra membeli seperempat kepemilikan dalam modal persekutuan langsung dari Aldi dan Bayu dengan jumlah Biaya Perolehan Rp 9.000.000, dengan membayar Rp 5.900.000 kepada Aldi dan Rp 3.100.000 Kepada Bayu. Citra akan memiliki Modal senilai Rp 7.500.000 ($Rp\ 30.000.000 \times 0,25$) secara proporsional terhadap saldo modal Aldi dan Bayu.
3. Citra akan diberikan 25 Persen bagian dalam pembagian laba rugi persekutuan. Sisa 75 % dibagi antara Aldi dan Bayu pada rasio laba mereka sebelumnya 60:40 persen. Hasil Persentase laba atau rugi setelah masuknya citra adalah :

Sekutu	Persentase Laba	
Aldi	45	(75% dari 60%)
Bayu	30	(75% dari 40%)
Citra	25	
Total	100	

Transaksi antara citra dan sekutu lain secara individu tidak tercermin dalam pembukuan persekutuan. Satu-satunya pencatatan adalah reklasifikasi modal persekutuan. Aldi dan Bayu memberikan seperempat dari modal mereka kepada citra, Sebagai berikut :

Jurnal Reklasifikasi Modal kepada sekutu Baru.

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
Jan 1	Modal, Aldi		5.000.000	
20X3	Modal, bayu		2.500.000	
	Modal, Citra			7.500.000
<i>Dari Aldi : Rp 5.000.000 = Rp 20.000.000 x 0,25</i>				
<i>Dari Bayu : Rp 2.500.000 = Rp 10.000.000 x 0,25</i>				

Modal yang dikreditkan kepada citra hanya Rp 7.500.000, sekalipun Rp 9.000.000 yang dibayarkan untuk seperempat kepemilikan. Pembayaran Rp 9.000.000 mencerminkan bahwa nilai wajar persekutuan adalah Rp 36.000.000, dihitung sebagai berikut :

$$\text{Rp } 9.000.000 = \text{nilai wajar} \times 0,25$$

$$\text{Rp } 36.000.000 = \text{nilai wajar.}$$

Beberapa persekutuan melakukan revaluasi atas asset pada saat masuknya sekutu baru walaupun sekutu baru tersebut membeli kepemilikan secara langsung dari salah satu sekutu lama. Dalam Kasus ini, aldi dan Bayu dapat mengakui peningkatan nilai tanah secepatnya sebelum masuknya Citra dan mengalokasikan kenaikan tersebut secara proporsional terhadap saldo modal masing-masing dengan rasio perbandingan 60:40, sebagai berikut :

Jurnal Revaluasi nilai tanah sebelum masuknya sekutu baru

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Tanah		6.000.000	
	Modal, Aldi			3.600.000
	Modal, bayu			2.400.000
<i>Dari Aldi : Rp 3.600.000 = Rp 6.000.000 x 0,60</i>				
<i>Dari Bayu : Rp 2.400.000 = Rp 6.000.000 x 0,40</i>				

Perlu dicatat bahwa nilai modal persekutuan keseluruhan adalah Rp 36.000.000 (Rp 30.000.000 ditambah revaluasi Rp 6.000.000). Pemindahan seperempat modal kepada Citra dicatat sebagai berikut:

Jurnal Reklasifikasi Modal kepada sekutu Baru.

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
Jan 1 20X3	Modal, Aldi		5.900.000	
	Modal, bayu		3.100.000	
	Modal, Citra			9.000.000
<i>Rp 5.900.000 = Rp 23.600.000 x 0,25</i>				
<i>Rp 3.100.000 = Rp 12.400.000 x 0,25</i>				
<i>Rp 9.000.000 = Rp 36.000.000 x 0,25</i>				

SEKUTU BARU MELAKUKAN INVESTASI DI PERSEKUTUAN

Kasus 1 Nilai Investasi Sekutu Baru Sama dengan Proporsi Nilai Buku Persekutuan

Kasus 2 Nilai Investasi Sekutu Baru Lebih Besar dari Proporsi Nilai Buku Persekutuan

Kasus 3 Nilai Investasi Baru Lebih Kecil dari Proporsi Nilai Buku Persekutuan

Langkah Pertama untuk menentukan bagaimana menghitung masuknya sekutu baru adalah dengan menghitung **proporsi sekutu baru terhadap nilai buku persekutuan** (*new partner's proportion of this partnership's book value*) sebagai berikut:

$$\begin{array}{l} \text{Proporsi} \\ \text{Sekutu baru} \\ \text{Terhadap nilai} \\ \text{buku} \\ \text{persekutuan} \end{array} = \left[\begin{array}{l} \text{Modal Sekutu} \\ \text{Sebelumnya} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Investasi} \\ \text{Sekutu Baru} \end{array} \right] \times \begin{array}{l} \text{Persentase} \\ \text{Modal atas} \\ \text{Sekutu Baru} \end{array}$$

Langkah1: Membandingkan Proporsi Nilai Buku dan Investasi Sekutu baru	Langkah 2: Metode Alternatif untuk mencatat Penerimaan Sekutu Baru	Observasi Kasus
Biaya Perolehan investasi > Nilai Buku (Kasus 2)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Revaluasi asset bersih menuju nilai pasar dan alokasikan kepada sekutu lama 2. Catat <i>Igoodwill</i> yang belum diakui dan alokasikan kepada sekutu lama 3. Alokasikan Bonus kepada sekutu lama. 	<ul style="list-style-type: none"> • Sekutu lama menerima peningkatan nilai asset, <i>goodwill</i>, atau bonus sebesar kelebihan biaya perolehan investasi sekutu baru atas nilai buku. • Mencatat peningkatan nilai asset atau <i>goodwill</i> kepada sekutu lama yang meningkatkan modal persekutuan.
Biaya Perolehan Investasi = Nilai buku (kasus 1)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Tidak ada revaluasi, bonus, <i>goodwill</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> • Tidak ada alokasi lebih lanjut yang diperlukan karena sekutu baru akan menerima bagian modal sebanding dengan investasinya • Jumlah modal akhir persekutuan sama dengan modal sebelumnya ditambah investasi sekutu baru.
Biaya Perolehan investasi < Nilai buku (Kasus 3)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Revaluasi asset bersih menuju nilai pasar dan alokasikan kepada sekutu lama 2. Mengakui <i>googwill</i> yang dibawa sekutu baru 3. Alokasikan baru kepada sekutu baru 	<ul style="list-style-type: none"> • Sekutu lama memperoleh memperoleh alokasikan penurunan nilai asset yang terjadi sebelum penerimaan sekutu baru, atau sekutu baru mendapatkan <i>goodwill</i> atau bonus sebagai intensif. • Mencatat penurunan nilai asset yang menghasilkan penurunan modal, sedangkan mencatat <i>goodwill</i> sekutu baru menghasilkan peningkatan modal.

Kasus: Lanjutan kasus sebelumnya.....

1. Tanggal 1 Januari 20X3, modal dari persekutuan AB adalah Rp 30.000.000. Modal Aldi senilai Rp 20.000.000 dan Bayu sebesar Rp 10.000.000. Rasio Pembagian laba antara Aldi dan Bayu adalah 60 : 40.
2. Citra diminta menjadi sekutu baru. Citra akan mendapatkan seperempat kepemilikan modal dan 25 Persen pembagian laba. Aldi dan Bayu akan membagi 75 persen sisa laba dengan rasio 60:40, menghasilkan pembagian laba 45 Persen untuk Aldi dan 30 Persen untuk Bayu.

Kasus 1 Nilai Investasi Sekutu Baru Sama dengan Proporsi Nilai Buku Persekutuan

Total nilai buku sebelum penerimaan sekutu baru adalah Rp 30.000.00, dan sekutu baru, Citra, membeli seperempat kepemilikan modal senilai Rp 10.000.000.

Setelah nilai investasi disetujui, barulah mungkin untuk menghitung proporsi nilai buku sekutu baru. Untuk Investasi Rp 10.000.000, Citra akan mendapatkan seperempat kepemilikan pada persekutuan sebagai berikut:

Investasi pada perusahaan	Rp 10.000.000
Proporsi nilai buku sekutu baru:	
$(Rp\ 30.000.000 + Rp\ 10.000.000) \times 0,25$	<u>(10.000.000)</u>
Selisih (Investasi = nilai buku)	0
\	

Jurnal Penerimaan Citra untuk seperempat kepemilikan atas investasinya sebesar Rp 10.000.000

Tanggal		Akun	Ref	Debit	Kredit
Jan	1	Kas		10.000.000	
20X3		Modal, Citra			10.000.000

Berikut Skedul yang menyajikan konsep kunci dalam kasus 1

	Modal sebelumnya	Investasi sekutu Baru	Proporsi Nilai Buku Persekutuan Sekutu Baru (25%)	Total Modal yang dihasilkan	Bagian sekutu Baru atas total Modal yang dihasilkan (25%)
Kasus 1					
Investasi sekutu baru sama dengan proporsi nilai buku	Rp 30.000.000	Rp 10.000.000	Rp 10.000.000		
Tidak ada revaluasi, bonus, atau <i>goodwill</i>				Rp 40.000.000	Rp 10.000.000

Kasus 2 Nilai Investasi Sekutu Baru Lebih Besar dari Proporsi Nilai Buku Persekutuan

Contoh

Diasumsikan Citra menginvestasikan Rp 11.000.000 untuk seperempat kepemilikan modal dalam persekutuan. Langkah pertama adalah membandingkan investasi sekutu baru dengan proporsi nilai bukunya, sebagai berikut:

Investasi pada persekutuan	Rp 11.000.000
Proporsi nilai buku sekutu baru:	
$(Rp\ 30.000.000 + Rp\ 11.000.000) \times 0,25$	<u>(10.250.000)</u>
Selisih (Investasi = nilai buku)	<u>750.000</u>
\	

Citra telah menginvestasikan Rp 11.000.000 untuk kepemilikan dengan nilai buku Rp 10.250.000 sehingga membayar lebih tinggi sebesar Rp 750.000 atas nilai buku saat ini. Tiga alternative perlakuan akuntansi dalam kasus ini adalah:

1. Revaluasi asset
2. Mengakui *goodwill* yang tidak tercatat
3. Menggunakan Metode Bonus

ILUSTRASI PENDEKATAN ATAS REVALUASI ASET

Misalkan Citra membayar kelebihan sejumlah Rp 750.000 (Rp 11.000.000 – Rp 10.250.000) terhadap proporsi nilai buku karena persekutuan memiliki tanah dengan nilai buku Rp 4.000.000 tetapi penilaian terkini mengindikasikan tanah tersebut memiliki nilai pasar Rp 7.000.000. Penyelesaian Modal Aldi meningkat sebesar Rp 1.800.000 (60 Persen dari kenaikan sebesar Rp 3.000.000), dan Modal Bayu Meningkat sebesar Rp 1.200.000 (40% dari Rp 3.000.000). Persekutuan akan mencatat

Jurnal berikut untuk revaluasi tanah.

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Tanah		3.000.000	
	Modal, Aldi			1.800.000
	Modal, Bayu			1.200.000

Investasi Citra sebesar Rp 11.000.000 menjadikan modal persekutuan bernilai Rp 44.000.000, sebagai berikut:

Modal Persekutuan AB Sebelumnya	30.000.000
Revaluasi tanah menjadi nilai pasar	3.000.000
Investasi Citra	11.000.000
Modal Persekutuan ABC	<u>44.000.000</u>

Citra mengakui seperempat kepemilikan pada modal yang dihasilkan dalam pembentukan persekutuan ABC. Saldo Modal Citra setelah revaluasi tanah, dihitung sebagai berikut:

**Bagian sekutu baru
atas modal**

yang dihasilkan = (Rp 30.000.000 + Rp 3.000.000 + Rp 11.000.000) x 0,25 = Rp 11.000.000

Jurnal untuk mencatat penerimaan citra kedalam persekutuan adalah:

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Kas		11.000.000	
	Modal, Citra			11.000.000

Ketika tanah ternyata harus dijual, Citra akan berpartisipasi terhadap keuntungan atau kerugian dengan dasar nilai buku baru yaitu Rp 7.000.000 yang merupakan nilai pasar tanah pada saat penerimaannya dalam persekutuan.

ILUSTRASI PENGAKUAN GOODWILL

Pada umumnya, jumlah *goodwill* ditentukan berdasarkan negoisasi antara sekutu lama dan baru, dan berdasarkan estimasi laba dimasa yang akan datang. Misalnya, sekutu lama dan baru setuju bahwa, disebabkan karena upaya sekutu lama, persekutuan memiliki potensi menghasilkan laba, dan *goodwill* senilai Rp 3.000.000 harus diakui berdasarkan fakta tersebut. Nilai biaya perolehan investasi yang dinegoisasikan oleh sekutu baru akan didasarkan kepada sebagian kepada potensi menghasilkan laba tersebut. Alternatifnya *goodwill* bisa diestimasi berdasarkan jumlah investasi sekutu baru. Misalnya, dalam kasus, Citra melakukan investasi Rp 11.000.000 untuk seperempat hak kepemilikan; maka, dia harus percaya bahwa jumlah modal persekutuan yang dihasilkan bernilai Rp 44.000.000 (Rp 11.000.000 x 4). Perkiraan *goodwill* adalah Rp 3.000.000, yaitu:

Langkah 1	
25% dari estimasi modal yang dihasilkan	11.000.000
Estimasi jumlah modal yang dihasilkan (Rp 11.000.000 : 0,25)	<u>44.000.000</u>
Langkah 2	
Estimasi jumlah modal yang dihasilkan	44.000.000
Jumlah aset bersih tidak termasuk <i>goodwill</i> (Rp 30.000.000 ditambah Rp 11.000.000 investasi dari Citra)	<u>(41.000.000)</u>
Estimasi <i>goodwill</i>	<u>3.000.000</u>
\	

Cara lain untuk melihat penciptaan *goodwill* pada saat penerimaan sekutu baru adalah menggunakan akun T.

	Neraca			
Sebelum penerimaan Citra Sebagai sekutu Baru	Aset Bersih	30.000.000	Modal Sekutun	30.000.000
Investasi sekutu baru berupa kas	Kas	11.000.000	Modal Baru	11.000.000
Modal sebelum pengakuan <i>goodwill</i>		41.000.000		41.000.000
Estimasi <i>goodwill</i> baru	<i>Goodwill</i>	3.000.000	Modal dari <i>goodwill</i>	3.000.000
Total Modal dihasilkan	Aset Bersih		Total modal dihasilkan	44.000.000

Goodwill yang tidak dicatat diakui, dan modal sekutu lama dikredit untuk meningkatkan nilai asset. Penyesuaian terhadap modal dilakukan pada rasio laba atau rugi yang telah ada pada saat *goodwill* dibangun. Hal ini akan meningkatkan modal Aldi sebesar 60% dari nilai *goodwill* dan modal Bayu sebesar 40%.

Jurnal berikut untuk mengakui *goodwill* yang belum dicatat.

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	<i>Goodwill</i>		3.000.000	
	Modal, Aldi			1.800.000
	Modal, Bayu			1.200.000

Jurnal berikut untuk menerima citra sebagai sekutu baru untuk seperempat bagian modal.

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Kas		11.000.000	
	Modal, Citra			11.000.000

Alasan lain mencatat *goodwill* karena sekutu baru menginginkan saldo modalnya sama dengan jumlah investasi. Investasi berdasarkan nilai pasar persekutuan, dan supaya hal ini tercapai, persekutuan harus melakukan menilai ulang saldo awal asset bersihnya menjadi nilai wajar.

Yang perlu dicatat adalah Rp 11.000.000 yang dikredit ke Modal Citra adalah seperempat dari Rp 44.000.000 modal yang dihasilkan persekutuan ABC, sebagai berikut:

**Bagian sekutu baru
atas modal**

yang dihasilkan = (Rp 30.000.000 + Rp 3.000.000 + Rp 11.000.000) x 0,25 = Rp 11.000.000

ILUSTRASI PENGAKUAN BONUS

Beberapa perusahaan menolak mengakui *goodwill* dan revaluasi asset ketika diterimanya sekutu baru. Sebaliknya mereka mengakui bagian dari investasi sekutu baru sebagai bonus kepada sekutu lama untuk menyelaraskan saldo modal pada saat penerimaan sekutu baru. Dalam kasus ini, nilai Rp 750.000 yang dibayarkan lebih oleh Citra adalah bonus yang dialokasikan kepada sekutu lama pada rasio laba atau rugi mereka, yaitu 60% Kepada Aldi dan 40% Kepada Bayu. Persekutuan ABC menghasilkan saldo modal senilai Rp 30.000.000 di awal, ditambah Rp 11.000.000 investasi dari Citra. Tidak ada modal tambahan yang diakui melalui revaluasi asset. Nilai modal yang diakui oleh sekutu baru adalah:

Bagian sekutu baru atas total modal yang dihasilkan = $(30.000.000 + 11.000.000) \times 0,25 = \text{Rp } 10.250.000$

Jurnal yang dicatat dalam rangka penerimaan Citra sebagai sekutu Baru adalah sbb:

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Kas		11.000.000	
	Modal, Aldi			450.000
	Modal, Bayu			300.000
	Modal, Citra			10.250.000

Citra mungkin tidak menyukai metode bonus, karena saldo modalnya lebih rendah Rp 750.000 dari pada saldo investasinya di persekutuan. Hal ini merupakan kelemahan dari metode bonus.

Berikut adalah skedul yang menggambarkan konsep kunci untuk kasus 2

	Modal sebelumnya	Investasi sekutu Baru	Proporsi Nilai Buku Persekutuan Sekutu Baru (25%)	Total Modal yang dihasilkan	Bagian sekutu Baru atas total Modal yang dihasilkan (25%)
Kasus 1					
Investasi sekutu baru sama dengan proporsi nilai buku	30.000.000	10.000.000	10.250.000		
1. Revaluasi asset dengan meningkatkan nilai tanah sebesar Rp 3.000.000				44.000.000	11.000.000
2. Mengakui <i>goodwill</i> sebesar Rp 3.000.000 untuk sekutu lama				44.000.000	11.000.000
3. Bonus Rp 750.000 kepada sekutu lama				44.000.000	10.250.000

Kasus 3 Nilai Investasi Baru Lebih Kecil dari Proporsi Nilai Buku Persekutuan

Ada kemungkinan bahwa seorang sekutu baru membayar lebih kecil dari proporsi kepemilikannya atas nilai buku persekutuan. Misalnya, Citra melakukan investasi Rp 8.000.000 untuk seperempat kepemilikan modal di persekutuan ABC. Langkah pertama adalah membandingkan investasi sekutu baru dengan proporsi nilai sekutu baru, sebagai berikut:

Investasi pada persekutuan	Rp 8.000.000
Proporsi nilai buku sekutu baru:	
$(Rp\ 30.000.000 + Rp\ 8.000.000) \times 0,25$	<u>(9.500.000)</u>
Selisih (Investasi < nilai buku)	<u>(1.500.000)</u>
\	

Fakta bahwa nilai investasi Citra lebih rendah dari nilai buku atas seperempat kepemilikan pada perusahaan mengindikasikan persekutuan memiliki asset yang nilainya terlalu tinggi atau sekutu lama mengakui bahwa Citra memiliki kontribusi nilai dalam bentuk pengalaman dan keahlian yang dibutuhkan persekutuan. Dalam kasus ini, Citra telah menginvestasikan Rp 8.000.000 dalam bentuk kas dan sejumlah nilai tambah yang dianggap sebagai *goodwill*.

Tiga alternative pendekatan untuk mengakui differensial ketika investasi lebih rendah dari nilai buku yang diakuisis. Ketiga pendekatan tersebut adalah:

1. Revaluasi asset yang menurun
2. Mengakui *goodwill* yang dibawa sekutu baru
3. Menggunakan Metode Bonus

ILUSTRASI PENDEKATAN ATAS REVALUASI ASET

Citra hanya membayar Rp 8.000.000 untuk seperempat kepemilikan pada persekutuan. Persediaan yang saat ini dicatat pada nilai buku sebesar Rp 14.000.000 memiliki nilai wajar hanya Rp 8.000.000 kaarena beberapa mengalami kerusakan. Para sekutu setuju untuk menurunkan nilai persediaan menjadi nilai wajar sebelum masuknya sekutu baru. Penurunan nilai dialokasikan kepada sekutu lama sebesar rasio laba atau rugi pada saat terjadinya penurunan nilai yaitu 60% kepada Aldi dan 40% kepada Bayu. Penurunan nilai dicatat sbb:

Jurnal Penurunan nilai dicatat Revaluasi Persediaan menjadi nilai wajar

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Modal, Aldi		3.600.000	
	Modal, Bayu		2.400.000	
	Persediaan			6.000.000

Jumlah nilai modal persekutuan sekarang telah diturunkan dari Rp 30.000.000 menjadi Rp 24.000.000 sebagai hasil dari penurunan nilai Rp 6.000.000. bagian Citra atas modal yang dihasilkan dari persekutuan ABC, Setelah penurunan nilai, dapat dihitung sebagai berikut:

Bagian sekutu baru atas total modal yang dihasilkan = $(24.000.000 + 8.000.000) \times 0,25 = \text{Rp } 8.000.000$

Jurnal untuk mencatat penerimaan Citra sebagai sekutu baru persekutuan ABC adalah :

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Kas		8.000.000	
	Modal Citra			8.000.000

Nilai kredit modal tercatat milik Citra sama dengan nilai investasinya karena jumlah nilai modal persekutuan adalah Rp 32.000.000 (Rp 24.000.000 + Rp 8.000.000) yang sekarang mencerminkan nilai wajar persekutuan.

ILUSTRASI PENCATATAN *GOODWILL* UNTUK SEKUTU BARU

Aldi, Bayu, dan Citra setuju bahwa kemampuan Citra akan menghasilkan laba, mereka setuju bahwa Citra layak mendapatkan Rp 2.000.000 *goodwill* hasil negoisasi diakui dan ditambahkan kedalam investasinya untuk menentukan jumlah modal yang dikreditkan. Nilai goodwill yang akan dibawa oleh sekutu baru bisa diperkirakan dari jumlah modal yang ditahan oleh sekutu lama. Dalam kasus ini, sekutu lama Manahan 75% kepemilikan pada persekutuan dan memberikan 25% kepada sekutu baru. Nilai dari 75% kepemilikan sekutu lama adalah Rp

30.000.000. Investasi Citra sebesar Rp 8.000.000 ditambah *goodwill* setara dengan 25% sisanya. Nilai *goodwill* yang dibawa oleh Citra dapat dihitung sebagai berikut:

Langkah 1	
75% dari estimasi modal yang dihasilkan	30.000.000
Estimasi jumlah modal yang dihasilkan (Rp 30.000.000 / 0,75)	<u>40.000.000</u>
Langkah 2	
Estimasi jumlah modal yang dihasilkan	40.000.000
Jumlah asset bersih tidak termasuk <i>goodwill</i> (Rp 30.000.000 ditambah Rp 8.000.000 investasi dari Citra)	<u>(38.000.000)</u>
Estimasi <i>goodwill</i>	<u>2.000.000</u>

Jurnal untuk mencatat penerimaan Citra sebagai sekutu baru persekutuan ABC adalah :

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Kas		8.000.000	
	<i>Goodwill</i>		2.000.000	
	Modal Citra			10.000.000

ILUSTRASI METODE BONUS

Penerimaan Citra sebagai sekutu baru dengan seperempat kepemilikan pada persekutuan ABC dengan investasi hanya Rp 8.000.000 dapat juga diperlakukan sebagai bonus kepada Citra dari sekutu lama. Bonus senilai Rp 1.500.000 adalah selisih antara nilai buku sekutu baru senilai Rp 9.500.000 dengan investasinya senilai Rp 8.000.000 Modal sekutu lama berkurang Rp 1.500.000 secara proporsional berdasarkan rasio laba atau rugi yaitu 60% dari Aldi dan 40% dari Bayu, dan akun Modal Citra akan dikreditkan senilai Rp 9.500.000, m sebagai berikut:

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Kas		8.000.000	
	Modal, Ald		900.000	
	Modal, Bayu		600.000	
	Modal, Citra			9.500.000

Jumlah yang dikreditkan kepada modal sekutu baru adalah bagian kepemilikannya terhadap total modal yang dihasilkan, yaitu:

$$\text{Bagian sekutu baru atas total modal yang dihasilkan} = (30.000.000 + 8.000.000) \times 0,25 = \text{Rp } 9.500.000$$

Berikut ini adalah skedul yang menggambarkan konsep kunci kasus 3

	Modal sebelumnya	Investasi sekutu Baru	Proporsi Nilai Buku Persekutuan Sekutu Baru (25%)	Total Modal yang dihasilkan	Bagian sekutu Baru atas total Modal yang dihasilkan (25%)
Kasus 2					
Investasi sekutu baru sama dengan proporsi nilai buku	30.000.000	10.000.000	10.250.000		
1. Revaluasi asset dengan menurunkan nilai persediaan sebesar Rp 6.000.000				32.000.000	8.000.000
2. Mengakui <i>goodwill</i> sebesar Rp 2.000.000 untuk sekutu baru				40.000.000	10.000.000
3. Bonus Rp 1.500.000 kepada sekutu Baru				38.000.000	9.500.000

MENENTUKAN BIAYA INVESTASI SEKUTU BARU

Contoh Modal sekutu lama adalah Rp 30.000.000 dan para sekutu berkeinginan untuk memasukkan Citra kedalam persekutuan dengan hak kepemilikan sebesar 25 persen. Asumsikan bahwa sekutu lama Aldi dan Bayu menyetujui bahwa asset persekutuan harus direvaluasi sehingga bertambah sebesar Rp 3.000.000 untuk mengakui peningkatan nilai tanah yang dimiliki persekutuan. Pernyataan adalah berapakah investasi yang harus dikontribusikan Citra sebagai sekutu baru untuk seperempat hak keoemilikan. Sekutu lama mempertahankan $\frac{3}{4}$ kepemilikan pada pada persekutuan yang dihasilkan, artinya 75% kepemilikan modal sebesar Rp 33.000.000, dimana Rp 3.000.000 direvaluasi tanah, sebagai berikut :

75 % total modal yang dihasilkan	<u>Rp 33.000.000</u>
Total modal yang dihasilkan (100%)	44.000.000
Dikurangi modal sekutu lama	<u>(33.000.000)</u>
Kontribusi kas yang dibutuhkan bagi sekutu baru	<u>11.000.000</u>

Dalam beberapa kasus, jumlah bonus bisa ditentukan sebelum penentuan kontribusi kas yang dibutuhkan dari sekutu baru, Misalnya, asumsikan bahwa Aldi dan Bayu setuju untuk memberikan Citra bonus senilai Rp 1.500.000 untuk bergabung dengan persekutuan. Skedul berikut menentukan jumlah investasi kas yang harus dibayarkan Citra sebagai sekutu baru.

Modal Aldi dan Bayu sebelumnya	Rp 30.000.000
Dikurangi bonus yang diberikan atas penerimaan Citra	<u>(1.500.000)</u>
Modal yang ditahan oleh Aldi dan Bayu (75%)	<u>28.500.000</u>
Total Modal yang dihasilkan (Rp 28.500.000 : 0,75%)	38.000.000
Dikurangi modal sekutu lama	<u>(28.500.000)</u>
Modal yang dibutuhkan untuk sekutu baru	9.500.000
Dikurangi Bonus dari sekutu lama untuk sekutu baru	<u>(1.500.000)</u>
Kontribusi kas yang dibutuhkan bagi sekutu baru	<u>8.000.000</u>

BERHENTINYA SEORANG SEKUTU DARI PERSEKUTUAN

Dalam sebagian Besar kasus, Persekutuan membeli semua kepemilikan sekutu yang berhenti sebesar harga pembelian (*buyout price*). Harga pembelian adalah jumlah estimasi jika :

1. Aset persekutuan dijual pada harga yang sama dengan atau lebih besar dari nilai likuidasi atau nilai yang menjadi dasar harga penjualan keseluruhan bisnis yang terus berlangsung tanpa sekutu yang berhenti
2. Persekutuan diakhiri pada saat itu, dan semua seluruh kewajiban persekutuan diselesaikan.

Pada umumnya sekutu yang tersisa membeli bagian sekutu yang berhenti dengan akuisisi langsung atau persekutuan membeli bagian kepemilikan sekutu yang berhenti tersebut. Jika sekutu yang tersisa membeli secara langsung kepemilikan sekutu yang berhenti, satu-satunya jurnal pada pembukuan persekutuan adalah mencatat reklasifikasi modal sesama sekutu. Jika Persekutuan mengakuisisi bagian sekutu yang berhenti, persekutuan harus mencatat pengurangan jumlah modal persekutuan akibat penurunan asset atas pembayaran kepada sekutu yang berhenti. Perhitungan harga pembelian ketika seorang sekutu berhenti dari persekutuan dapat digambarkan dalam tiga skenario berikut.

1. Harga Pembelian sama dengan saldo kredit modal sekutu.
2. Harga Pembelian lebih besar dari saldo kredit modal sekutu
3. Harga Pembelian kurang dari saldo kredit modal sekutu.

1. Harga Pembelian sama dengan saldo kredit modal sekutu.

Contoh Aldi mengundurkan diri dari persekutuan ABC pada saat saldo modalnya Rp 55.000.000 setelah mencatat peningkatan pada asset persekutuan termasuk pengakuan laba sampai tanggal pengunduran diri, Jurnal yang dicatat oleh persekutuan ABC adalah :

Jurnal untuk mencatat Mundurnya Aldi dari Persekutuan adalah :

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Modal, Aldi		55.000.000	
	Kas			55.000.000

2. Harga Pembelian lebih besar dari saldo kredit modal sekutu

Contoh Aldi mengundurkan diri dari persekutuan ABC pada saat saldo modalnya Rp 55.000.000 dan seluruh sekutu setuju membayar Aldi sejumlah Rp 65.000.000. Sebagian besar persekutuan akan mencatat Rp 10.000.000 kelebihan pembayaran diatas saldo modal Aldi sebagai bonus penyesuaian modal kepada Aldi dari sekutu yang bertahan. Dari kasus Rp 10.000.000 akan mengurangi Modal Bayu dan Citra Sebesar rasio laba atau rugi masing-masing. Bayu memiliki 30% bagian dan Citra memiliki 25 % bagian pada laba persekutuan. Jumlah dari bagian keduanya adalah 55% (30%+25%) dan persentase laba diantara keduanya. Setelah dibulatkan adalah 55% untuk Bayu dan 45% untuk Citra dihitung sebagai berikut :

	Persentase Laba Lama	Persentase Laba Baru
Aldi	45	0
Bayu	30	55 (30/55)
Citra	25	<u>45</u> (25/55)
		100

Jurnal untuk mencatat Mundurnya Aldi dari Persekutuan adalah :

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Modal, Aldi		55.000.000	
	Modal, Bayu		5.500.000	
	Modal, Citra		4.500.000	
	Kas			65.000.000

Adakalanya persekutuan menggunakan pengunduran diri sekutu dan dibubarkannya persekutuan untuk mencatat *goodwill*. Misalkan Jika Rp 65.000.000 dibayarkan kepada Aldi dan hanya *goodwill* milik Aldi yang akan dicatat, maka persekutuan akan membuat jurnal pada saat mundurnya Aldi sebagai berikut

Jurnal untuk mencatat *goodwill* untuk Aldi adalah :

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	<i>Goodwill</i>		10.000.000	
	Modal, Aldi			10.000.000

Jurnal untuk mencatat Mundurnya Aldi dari Persekutuan adalah :

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Modal, Aldi		55.000.000	
	Kas			55.000.000

3. Harga Pembelian kurang dari saldo kredit modal sekutu.

Kadnagkala harga pembelian kurang dari saldo kredit modal sekutu. Hal ini dapat terjadi jika nilai likuidasi asset bersih lebih kecil dari nilai bukunya atau karena sekut yang berhenti yang berhenti berniat meninggalkan persekutuan dengan cukup menerima lebih kecil dari saldo modalnya. Misal., Aldi Setuju menerima Rp 50.000.000 sebagai harga pembelian kepemilikannya di persekutuan. Persekutuan harus mengevaluasi asset bersihnya untuk menentukan jika terjadi penurunan nilai yang harus diakui. Jika tidak diperlukan revaluasi asset bersih, perbedaan Rp 5.000.000 (Rp 55.000.000-Rp 50.000.000) dialokasikan sebagai penyesuaian modal Bayu dan Citra berdasarkan rasio laba rugi.

BAB II

PERSEKUTUAN: LIKUIDASI

PENGUNDURAN DIRI ATAU DISASOSIASI (*DISSOCIATION*)

Pengunduran diri atau disasosiasi (*disasosiation*) adalah konsep hukum untuk pengunduran diri sekutu karena:

1. Sekutu meninggal
2. Sekutu secara sukarela mengundurkan diri (Misalnya Pensiun)
3. Keputusan pengadilan, seperti: (a) Sekutu terlibat dalam tindakan yang melanggar hukum yang secara signifikan berakibat negatif bagi persekutuan, (b) sekutu melanggar perjanjian persekutuan, (c) sekutu menjadi debitor dalam kebangkrutan, dan (d) sekutu individual sudah tidak mampu melaksanakan kewajiban berdasarkan perjanjian persekutuan.

Tidak seluruh disasosiasi menimbulkan pembubaran persekutuan. Banyak disasosiasi hanya melibatkan pembelian kepemilikan sekutu yang mengundurkan diri dibandingkan melakukan terminasi dan pembubaran bisnis persekutuan.

Pembubaran (*dissolution*)

Pembubaran (*dissolution*) merupakan pengakhiran persekutuan. Kejadian-kejadian yang dapat menyebabkan pembubaran dan terminasi bisnis persekutuan adalah sebagai berikut:

1. Dalam persekutuan, sewaktu-waktu, seorang sekutu dapat mengeluarkan pemberitahuan pengunduran diri dari persekutuan. Pengunduran diri sewaktu-waktu ini dapat terjadi sebagian besar, hanya dalam pemahaman secara lisan diantara para sekutu dan tidak ada ketentuan para sekutu dan tidak ada ketentuan pasti atau tindakan spesifik yang diambil. Perjanjian persekutuan dapat menghindari kejadian seperti ini yang dapat menyebabkan bubarnya persekutuan dengan memasukkannya, sebuah ketentuan untuk membeli kepemilikan sekutu yang keluar dari persekutuan.
2. Pada persekutuan yang didirikan dengan batas waktu dan tujuan tertentu, pembubaran dapat terjadi karena: (a) seorang sekutu meninggal atau mengundurkan diri karena melakukan kesalahan, pealing tidak terdapat setengah sekutu yang tinggal memutuskan menghentikan bisnis persekutuan, (b) ketika seluruh sekutu setuju untuk menghentikan persekutuan, atau (c) ketika batas waktu atau tujuan yang dimaksud telah terpenuhi atau selesai.
3. Adanya keputusan pengadilan bahwa: (a) tujuan ekonomis persekutuan tampaknya tidak dapat tercapai, (b) seorang sekutu terlibat dalam suatu tindakan terkait dengan bisnis persekutuan yang membuat bisnis persekutuan tidak mungkin dilanjutkan secara praktik,

atau (c) ketika tidak memungkinkan untuk meneruskan bisnis persekutuan secara praktik sejalan dengan perjanjian persekutuan.

TERMINASI (*WINDING UP*) DAN LIKUIDASI (*LIQUIDATION*)

Terminasi dan likuidasi persekutuan dimulai setelah pembubaran persekutuan. Persekutuan tetap beroperasi untuk tujuan khusus, yaitu penyelesaian proses penghentian bisnis. Proses terminasi mencakup transaksi-transaksi yang diperlukan untuk melikuidasi persekutuan, seperti penagihan piutang, termasuk piutang sekutu, konversi asset non kas menjadi kas, pembayaran kewajiban persekutuan, dan distribusi saldo bersih yang tersisa kepada para sekutu dalam bentuk kas sesuai proporsi kepemilikan modal. Jika perjanjian persekutuan tidak memberikan rasio khusus untuk likuidasi, maka laba atau rugi yang terjadi selama proses likuidasi didistribusikan berdasarkan rasio normal laba rugi yang biasa digunakan selama operasi persekutuan.

PINJAMAN DARI SEKUTU

Kewajiban para sekutu atas pinjaman yang dilakukan kepada para persekutuan memiliki status yang sama dengan kewajiban persekutuan kepada kreditor pihak ketiga. Jadi, tidak ada saling hapus antara kewajiban dengan akun modal sekutu. Kewajiban persekutuan ke sekutu individual harus dibayar selama proses terminasi persekutuan.

DEFISIT AKUN MODAL SEKUTU

Dalam proses likuidasi, tiap sekutu yang memiliki akun modal deficit harus melakukan kontribusi kepada persekutuan untuk menghilangkan deficit modal tersebut. Persekutuan melakukan distribusi likuidasi, dalam bentuk kas, kepada tiap sekutu dengan saldo modal kredit. Jika seorang sekutu gagal melakukan kontribusi untuk menghilangkan deficit modalnya, maka seluruh sekutu harus melakukan kontribusi, sesuai dengan proporsi pembagian kerugian, berupa tambahan jumlah yang diperlukan untuk membayar kewajiban persekutuan.

LAPORAN LIKUIDASI DAN REALISASI PERSEKUTUAN

Untuk mengarahkan dan meringkas proses likuidasi persekutuan, sebuah **laporan likuidasi dan realisasi** harus disiapkan. Laporan hari ini, yang biasa disebut dengan “laporan likuidasi”, adalah dasar pembuatan ayat jurnal untuk mencatat likuidasi. Laporan ini menyajikan pengaruh likuidasi terhadap akun-akun neraca persekutuan dalam bentuk kertas kerja. Laporan menunjukkan konversi asset menjadi kas, alokasi keuntungan atau kerugian kepada para sekutu, dan distribusi kas kepada para kreditor dan sekutu.

LIKUIDASI SEKALIGUS

Likuidasi persekutuan secara sekaligus (*Lump-sum liquidation*) merupakan proses likuidasi dimana seluruh aset dikonversikan menjadi kas dalam waktu yang sangat pendek, kreditor eksternal dibayar, dan pembayaran tunggal secara gabungan dilakukan kepada para sekutu atas bagian modal yang disetorkan. Meskipun kebanyakan likuidasi persekutuan terjadi selama periode yang lebih panjang.

Realisasi Aset

Pada umumnya sebuah perusahaan mengalami kerugian ketika menjual asetnya. Perusahaan dapat melakukan:

- Cuci gudang karena akan tutup dimana persediaan diturunkan nilainya sehingga mencapai dibawah harga jual normal dengan maksud untuk mendorong penjualan dengan segera
- Piutang usaha persekutuan menawarkan potongan tunai dalam jumlah besar untuk pembayaran piutang tepat waktu atau piutang tersebut dijual kepada perusahaan anjak piutang (Factor)
- Aset-aset persekutuan termasuk piutang dari sekutu dan sejumlah kontribusi yang disyaratkan kepada sekutu untuk menutupi modal deficit digunakan untuk membayar kreditor persekutuan

Beban likuidasi

Proses likuidasi juga melibatkan beberapa beban seperti biaya hokum dan akuntansi tambahan. Persekutuan juga menanggung biaya penghentian usaha, seperti biaya iklan khusus dan biaya mencari agen penjual peralatan yang khusus. Beban ini dialokasikan terhadap akun modal para sekutu dalam rasio distribusi laba dan rugi.

Ilustrasi Likuidasi Sekaligus

Aldi, Bayu dan Citra pada 1 Mei 20X5, pada tahun 20X4 melakukan penyesuaian persentase distribusi laba rugi berdasarkan besarnya peran masing-masing sekutu. Hasil penyesuaian distribusi laba rugi tersebut adalah: Aldi; 40%; bayu, 40% dan Citra 20%. Ringkasan neraca saldo perusahaan per tanggal 1 Mei 20X5, pada saat para sekutu memutuskan untuk melikuidasi usaha, adalah sebagai berikut:

Persekutuan ABC		
Neraca Saldo		
1 Mei 20X5		
Kas	10.000.000	
Aset non kas	90.000.000	
Kewajiban		42.000.000
Modal, Aldi (40%)		34.000.000
Modal, Bayu (40%)		10.000.000
Modal Citra (20%)		14.000.000
Total	<u>100.000.000</u>	<u>100.000.00</u>

Persamaan dasar akuntansi akuntansi, yaitu $Aset - Kewajiban = Ekuitas\ Pemilik$, dapat digunakan dalam akuntansi persekutuan. Dalam kasus ini, ekuitas pemilik adalah jumlah akun modal sekutu adalah sebagai berikut :

$$\begin{array}{rcl} \text{Aset} & - & \text{Kewajiban} = \text{Ekuitas Pemilik} \\ \text{Rp } 100.000.000 & - & 42.000.000 = 58.000.000 \end{array}$$

Tiga Kasus berikut ini menunjukkan konsep likuidasi persekutuan yang digunakan secara umum

Kasus 1 Persekutuan masih solven dan tidak terdapat deficit dalam akun modal sekutu

Kasus 2 Persekutuan Masih solven dan timbul deficit pada akun modal sekutu

Kasus 3 Persekutuan tidak solven dan deficit timbul dalam akun modal sekutu

Ilustrasi Kasus 1 Persekutuan masih solven dan tidak terdapat deficit dalam akun modal sekutu

Aset non kas dijual dengan harga Rp 80.000.000 pada tanggal 1 Mei 20X5 dengan kerugian sebesar Rp 10.000.000. Kreditor eksternal dibayar sebesar Rp 42.000.000 pada tanggal 20 Mei dan sisa kas sebesar Rp 48.000.000 didistribusikan kepada para sekutu pada tanggal 30 Mei 20X5.

Observasi penting lainnya adalah sebagai berikut:

1. Saldo sebelum likuidasi diperoleh dari neraca saldo pada tanggal 1 Mei 20X5.
2. Kerugian sebesar Rp 10.000.000 didistribusikan langsung kepada akun modal para sekutu
3. Kreditor eksternal dibayarkan sebelum distribusi kas kepada para sekutu
4. Pembayaran kepada para sekutu dilakukan dengan saldo modal kredit

5. Saldo pascalikuidasi sebesar nol, yang menandakan bahwa seluruh akun telah ditutup dan persekutuan benar-benar telah dilikuidasi dan dihentikan sepenuhnya.

PERSEKUTUAN ABC						
Laporan Likuidasi dan Realisasi Persekutuan						
Likuidasi sekaligus						
	Kas	Aset nonkas	Kewajiban	Saldo Modal		
				Aldi, 40%	Bayu, 40%	Citra, 20%
Saldo sebelum likuidasi, 1 Mei	10.000.000	90.000.000	(42.000.000)	(34.000.000)	(10.000.000)	(14.000.000)
Penjualan aser Rp 80.000.000 dan distribusi kerugian Rp 10.000.000	<u>80.000.000</u>	<u>(90.000.000)</u>	<u>0</u>	<u>4.000.000</u>	<u>4.000.000</u>	<u>2.000.000</u>
	90.000.000	0	(42.000.000)	(30.000.000)	(6.000.000)	(12.000.000)
Pembayaran untuk kreditor eksternal	<u>(42.000.000)</u>	<u>0</u>	<u>42.000.000</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
	48.000.000	0	0	(30.000.000)	(6.000.000)	(12.000.000)
Pembayaran sekaligus kepada para sekutu	<u>(48.000.000)</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>30.000.000</u>	<u>6.000.000</u>	<u>12.000.000</u>
Saldo Pasca likuidasi	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>

Catatan: Tanda kurung bmenunjukkan jumlah kredit

Laporan realisasi dan likuidasi persekutuan merupakan dasar untuk ayat jurnal yang mencatat proses likuidasi sebagai berikut:

Jurnal Realisasi seluruh nonkas persekutuan ABC dan distribusi kerugian sebesar Rp 10.000.000 dengan menggunakan rasio laba dan rugi.

Tanggal		Akun	Ref	Debit	Kredit
Mei	15	Kas		80.000.000	
20X5		Modal, Aldi		4.000.000	
		Modal, Bayu		4.000.000	
		Modal, Citra		2.000.000	
		Aset nonkas			90.000.000

Jurnal Pembayaran kepada kreditor eksternal

Tanggal		Akun	Ref	Debit	Kredit
Mei	20	Kewajiban		42.000.000	
20X5		Kas			42.000.000

Jurnal Pembayaran sekaligus kepada para sekutu

Tanggal		Akun	Ref	Debit	Kredit
Mei	30	Modal, Aldi		30.000.000	
20X5		Modal, Bayu		6.000.000	
		Modal, Citra		12.000.000	
		Kas			48.000.000

Kasus 2 Persekutuan Masih solven dan timbul deficit pada akun modal sekutu

Defisit akun modal sekutu dapat terjadi jika saldo kredit akun modal sekutu terlampaui rendah untuk dapat menanggung bagian kerugian yang ditentukan. Defisit modal dapat terjadi kapan saja selama proses likuidasi. Defisit tersebut dapat dihilangkan melalui salah satu dari dua cara berikut:

1. Para sekutu menginvestasikan kas atau asset lain untuk mengeliminasi kan deficit modal
2. Defisit modal sekutu didistribusikan kepada sekutu yang lain berdasarkan rasio pembagian laba dan rugi yang terjadi.

Pendekatan yang digunakan bergantung pada kondisi solvensi sekutu yang mengalami defidit modal. Seorang sekutu yang secara pribadi masih solven dan memiliki kekayaan bersih untuk mengeliminasi deficit modal harus melakukan investasi tambahan pada persekutuan untuk menutup dsefisit tersebut. Di sisi lain, jika sekutu tersebut secara pribadi tidak solven, yaitukewajiban pribadi melebihi asset pribadinya – maka sekutu lain yang menanggung deficit sekutu yang tidak solven dengan mengalokasikannya kedalam akun modal masing-masing sesuai dengan rasio pembagian laba dan rugi yang berlaku.

Distribusi sekaligus berikut mengilustrasikan poin-poin ini:

1. Laporan keuangan pribadi ketiga sekutu tersebut sebagai berikut.

	Aldi	Bayu	Citra
Aset Pribadi	150.000.000	12.000.000	42.000.000
Kewajiban Pribadi	(86.000.000)	(16.000.000)	(14.000.000)
Kekayaan (deficit) Bersih	64.000.000	(4.000.000)	28.000.000

2. Aset nonkas persekutuan dijual seharga Rp 35.000.000 pada tanggal 15 Mei 20X5, dan kerugian sebesar Rp 55.000.000 dialokasikan kepada akun modal para sekutu
3. Kreditor eksternal dibayar sebesar Rp 42.000.000 pada tanggal 20 Mei 20X5
4. Oleh karena Bayu secara pribadi tidak solven, maka deficit modal Bayu sebesar Rp 12.000.000 dialokasikan kepada sekutu lainnya.
5. Sisa kas sebesar Rp 4.000.000 didistribusikan kepada para sekutu sebagai pembayaran sekaligus pada tanggal 30 Mei 20X5.

Pengamatan dari ilustrasi ini adalah sebagai berikut:

1. Kerugian sebesar Rp 55.000.000 dari realisasi aset non kas dialokasikan menurut rasio pembagian laba dan rugi para sekutu, yaitu 40 persen untuk Aldi, 40 Persen untuk Bayu dan 20 Persen untuk Citra. Bagian Bayu atas kerugian penghapusan aset, sebesar Rp 22.000.000 menimbulkan deficit akun modal sebesar Rp 12.000.000. Bayu secara pribadi tidak solven dan tidak mampu untuk melakukan investasi tambahan untuk menghapus deficit modal.
2. Kreditor eksternal dibayar sebelum dilakukan distribusi kepada para sekutu.
3. Defisit Bayu sebesar Rp 12.000.000 didistribusikan kepada Aldi dan Citra menurut rasio laba dan rugi yang berlaku. Aldi menanggung dua pertiga (40/60) dari deficit Bayu dan Citra menanggung sebesar sepertiga (20/60).
4. Distribusi atas deficit Bayu menimbulkan deficit dalam akun modal Citra. Citra harus memberikan kontribusi Rp 1.000.000 untuk menutup deficit modalnya.
5. Pembayaran sekaligus dilakukan kepada Aldi sebesar kredit modal Rp 4.000.000
6. Saldo Pasca Likuidasi seluruhnya adalah nol, yang menunjukkan bahwa seluruh akun telah ditutup dan persekutuan secara penuh telah dilikuidasi dan dihentikan.

PERSEKUTUAN ABC						
Laporan Likuidasi dan Realisasi Persekutuan						
Likuidasi sekaligus						
	Kas	Aset nonkas	Kewajiban	Saldo Modal		
				Aldi, 40%	Bayu, 40%	Citra, 20%
Saldo sebelum likuidasi, 1 Mei	10.000.000	90.000.000	(42.000.000)	(34.000.000)	(10.000.000)	(14.000.000)
Penjualan aset dan distribusi kerugian Rp 55.000.000	<u>80.000.000</u>	<u>(90.000.000)</u>	<u>0</u>	<u>22.000.000</u>	<u>22.000.000</u>	<u>11.000.000</u>
	45.000.000	0	(42.000.000)	(12.000.000)	12.000.000	(3.000.000)
Pembayaran untuk kreditor eksternal	<u>(42.000.000)</u>	<u>0</u>	<u>42.000.000</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
	3.000.000	0	0	(12.000.000)	12.000.000	(3.000.000)
Distribusi deficit sekutu yang insolven					(12.000.000)	
40/60 x Rp 12.000.000				8.000.000		
20/60 x Rp 12.000.000						<u>4.000.000</u>
	3.000.000	0	0	(4.000.000)	0	1.000.000
Kontribusi dari Citra untuk menutup Modal deficit	<u>1.000.000</u>					<u>(1.000.000)</u>
	4.000.000	0	0	(4.000.000)	0	0
Pembayaran sekaligus kepada para sekutu	<u>(4.000.000)</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>4.000.000</u>		
Saldo Pasca likuidasi	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>

Notes : Tanda kurung menunjukkan Jumlah kredit

Ilustrasi Kasus 3 Persekutuan tidak solven dan deficit timbul dalam akun modal sekutu

Sebuah persekutuan tidak solven jika kas yang ada dan kas yang dihasilkan dari penjualan aset tidak cukup untuk membayar kewajiban persekutuan. Dalam kasus ini, sekutu secara individual bertanggungjawab untuk sisa kewajiban persekutuan yang belum terbayar. Ilustrasi berikut ini menunjukkan persekutuan yang tidak solven dan terdapat deficit dalam akun modal salah satu sekutu.

1. Aldi dan Citra secara pribadi masih solven, dan Bayu secara pribadi tidak solven seperti halnya dalam kasus 2
2. Aset nonkas dijual sebesar Rp 20.000.000 pada tanggal 15 Mei 20X5
3. Kreditor eksternal dibayar sebesar Rp 42.000.000 pada tanggal 20 Mei 20X5.

Pengamatan dari ilustrasi ini adalah sebagai berikut:

1. Kerugian sebesar Rp 70.000.000 dialokasikan kepada para sekutu menurut rasio pembagian laba dan rugi yang ada. Alokasi ini menimbulkan deficit akun modal Bayu sebesar Rp 18.000.000
2. Karena Bayu secara personal tidak solven, maka deficit sebesar Rp 18.000.000 dialokasikan kepada Aldi dan Citra sesuai dengan rasio pembagian laba dan rugi antara keduanya, yaitu 40:60 untuk Aldi dan 20:60 untuk Citra. Distribusi deficit Bayu menghasilkan deficit sebesar Rp 6.000.000 untuk Aldi dan deficit Rp 6.000.000 untuk Citra
3. Aldi dan Citra melakukan kontribusi modal tambahan untuk menyelesaikan deficit modal yang masing-masing nilainya sebesar Rp 6.000.000
4. Saldo kas persekutuan sebesar Rp 42.000.000 yang telah tersedia digunakan untuk membayar kreditor eksternal
5. Saldo pasca likuidasi seluruhnya adalah nol, yang menunjukkan bahwa seluruh akun telah ditutup dan persekutuan secara penuh dilikuidasi dan dihentikan.

	Kas	Aset nonkas	Kewajiban	Saldo Modal		
				Aldi, 40%	Bayu, 40%	Citra, 20%
Saldo sebelum likuidasi, 1 Mei	10.000.000	90.000.000	(42.000.000)	(34.000.000)	(10.000.000)	(14.000.000)
Penjualan aset dan distribusi kerugian Rp 70.000.000	<u>20.000.000</u>	<u>(90.000.000)</u>	<u>0</u>	<u>28.000.000</u>	<u>28.000.000</u>	<u>14.000.000</u>
	30.000.000	0	(42.000.000)	(6.000.000)	18.000.000	0
Distribusi deficit sekutu yang insolven					(18.000.000)	
40/60 x Rp 18.000.000				12.000.000		
20/60 x Rp 18.000.000						<u>6.000.000</u>
	30.000.000	0	(42.000.000)	6.000.000	0	6.000.000
Kontribusi oleh Aldi dan Citra untuk menutup Modal deficit	<u>12.000.000</u>			<u>(6.000.000)</u>		<u>(6.000.000)</u>

	42.000.000	0	(42.000.00)	0	0	0
Pembayaran untuk kreditor eksternal	(42.000.000)	0	42.000.000	4.000.000	.	.
Saldo Pasca likuidasi	0	0	0	0	0	0

Dalam kasus 3, Aldi dan Citra melakukan kontribusi modal tambahan untuk melakukan deficit modal mereka. Ketika seorang sekutu harus menutupi deficit modal sekutu lainnya, sekutu yang mampu menutupi defisitnya tersebut. Kegagalan Bayu sebesar Rp 12.000.000 pada kasus 2 dan Rp 18.000.000 pada kasus 3, Mengharuskan Aldi dan Citra untuk menutupi modal deficit Bayu. Aldi dan Citra dapat menuntut secara hukum kepada Bayu dan dimasukkan sebagai kewajiban pribadi Bayu. Walaupun Bayu secara Pribadi Insolven, Aldi dan Citra kemungkinan dapat memperoleh sebagian jumlah yang ditanggungnya.

LIKUIDASI BERTAHAP

Likuidasi Bertahap merupakan likuidasi yang secara umum memerlukan beberapa bulan dalam penyelesaiannya dan mencakup pembayaran secara periodic, atau cicilan /bertahap, kepada para sekutunya selama masa likuidasi. Kebanyakan likuidasi persekutuan dilakukan dalam periode yang diperpanjang dengan tujuan memperoleh jumlah realisasi asset yang sebesar mungkin. Umumnya para sekutu menerima pembayaran periodic selama likuidasi karena mereka memerlukan dana tersebut untuk keperluan pribadi.

Likuidasi bertahap mencakup ndistribusi kas kepada para sekutu sebelum likuidasi asset sepenuhnya dilakukan. Pihak akuntan secara khusus harus berhati-hati pada saat mendistribusikan kas, karena dapat saja terjadi suatu peristiwa di masa mendatang yang mungkin mengubah jumlah yang harus dibayarkan kepada masing-masing sekutu. Panduan Praktis berikut dapat digunakan untuk membantu para akuntan dalam menatukan pembayaran bertahap yang aman kepada para sekutu.

1. Tidak mendistribusikan kas kepada para sekutu hingga seluruh kewajiban dan beban likuidasi actual maupun potential telah dibayarkan atau telah dicadangkan seperlunya.
2. Antisipasilah kemungkinan terburuk, atau yang paling membatasi sebelum menentukan jumlah uang tunai yang dapat diterima oleh masing-masing sekutu.
 - a. Aumsikan bahwa seluruh asset non kas yang tersisa akan dihapuskan sebagai kerugian, yaitu asumsikan bahwa tidak ada yang dapat direalisasikan lagi dari penghapusan asset.
 - b. Asumsikan bahwa deficit yang timbul pada akun modal para sekutu akan didistribusikan kepada sekutu yang tersisa, asumsikan bahwa deficit tersebut tidak akan dihapuskan oleh kontribusi modal tambahan para sekutu.

- Setelah akuntans mengasumsikan kondisi terburuk yang terburuk dapat terjadi, maka sisa saldo kredit pada akun modal menunjukkan distribusi asset dank as yang aman yang dapat didistribusikan kepada masing-masing sekutu dalam jumlah yang terkait.

ILUSTRASI LIKUIDASI BERTAHAP

Aldi, Bayu dan Citra memutuskan untuk untuk melakukan likuidasi terhadap usaha mereka selama beberapa periode waktu dan menerima distribusi kas yang tersedia secara bertahap selama proses likuidasi. Ringkasan neraca saldo perusahaan per tanggal 1 Mei 20X5, pada saat para sekutu memutuskan untuk melikuidasi usaha, adalah sebagai berikut. Persentase pembagian laba rugi masing-masing sekutu juga ditunjukkan.

Persekutuan ABC Neraca Saldo 1 Mei 20X5		
Kas	10.000.000	
Aset non kas	90.000.000	
Kewajiban		42.000.000
Modal, Aldi (40%)		34.000.000
Modal, Bayu (40%)		10.000.000
Modal Citra (20%)		14.000.000
Total	<u>100.000.000</u>	<u>100.000.00</u>

Berikut adalah penjelasan mengenai kasus tersebut.

- Laporan keuangan pribadi ketiga sekutu tersebut pada tanggal 1 Mei 20X5 adalah sebagai berikut

	Aldi	Bayu	Citra
Asset Pribadi	150.000.000	12.000.000	42.000.000
Kewajiban Pribadi	<u>(86.000.000)</u>	<u>(16.000.000)</u>	<u>(14.000.000)</u>
Kekayaan (deficit) bersih	<u>64.000.0000</u>	<u>(4.000.000)</u>	<u>28.000.000</u>

Bayu secara pribadi tidak solven, sedangkan Aldi dan Citra secara pribadi masih solven.

2. Aset non kas persekutuan dijual sebagai berikut:

	Nilai Buku	Nilai wajar	Kerugian
5/15/X5	55.000.000	45.000.000	10.000.000
6/15/X5	30.000.000	15.000.000	15.000.000
7/15/X5	5.000.0000	5.000.000	

3. Kreditor Eksternal dibayar sebesar Rp 42.000.000 pada tanggal 20 Mei
4. Para sekutu bersepakat untuk menyimpan cadangan tunai sebesar Rp 10.000.000 selama proses likuidasi yang digunakan untuk membayar beban likuidasi yang mungkin timbul .
5. Para sekutu bersepakat untuk mendistribusikan kas yang tersedia pada akhir setiap bulan , yaitu likuidasi bertahap akan dilakukan pada tanggal 31 Mei dan 30 Juni. Distribusi terakhir pada para sekutu akan dilakukan pada tanggal 31 Juli 20X5, yaitu akhir proses likuidasi.

Transaksi Selama Bulan Mei 20X5

Peristiwa yang terjadi selama bulan Mei 20X5 menghasilkan distribusi sebesar Rp 5.000.000 kepada setiap sekutu. Prosedur yang digunakan untuk menghasilkan jumlah ini adalah sebagai berikut:

1. Penjualan asset yang bernilai Rp 55.000.000 menghasilkan kerugian sebesar Rp 10.000.000
2. Pembayaran sebesar Rp 42.000.000 dilakukan kepada kreditor eksternal atas kewajiban yang diketahui.
3. Kas yang tersediadidistribusikan pada tanggal 21 Mei 20X5.

Transaksi Selama Bulan Juni 20X5

Berlanjut dengan transaksi untuk bulan Juni 20X5 adalah sebagai berikut:

1. Aset nonkas sebesar Rp 30.000.000 dijual pada tanggal 15 Juni dengan kerugian sebesar Rp 15.000.000. kerugian tersebut didistribusikan kepada para sekutu menurut rasio pembagian laba rugi, yang menghasilkan saldo modal bayu sebesar nol.
2. Pada tanggal 30 Junio 20X5, kas yang tersedia didistribusikan kepada para sekutu sebagai pembayaran bertahap.

Transaksi Selama Bulan Juli 20X5 Berlanjut dengan transaksi untuk bulan Juli 20X5 adalah sebagai berikut:

1. Aset yang tersisa dijual sebesar nilai bukunya Rp 5.000.000
2. Biaya likuidasi actual sebesar Rp 7.500.000 dibayarkan dan dialokasikan kepada para sekutu sesuai dengan rasio pembagian laba rugi, sehingga menghasilkan deficit sebesar Rp 3.000.000 dalam akun Modal Bayu. Sisa sebesar Rp 2.500.000 dari cadangan Rp 10.000.000 untuk beban dikeluarkan agar dapat didistribusikan kepada para sekutu.
3. Oleh karena Bayu secara pribadi tidak solven dan tidak dapat memberikan kontribusi kepada persekutuan., maka deficit sebesar Rp 3.000.000 tersebut didistribusikan kepada Aldi dan Citra sesuai dengan rasio pembagian laba rugi. Perhatikan bahwa ini deficit actual, bukan perkiraan deficit
4. Sisa kas sebesar Rp 7.500.000 dibayarkan kepada Aldi dan Citra menuru saldo modal masing-masing. Setelah distribusi akhir ini, seluruh saldo akan menjadi nol, yang mengindikasikan penyelesaian proses likuidasi.

PERSEKUTUAN ABC						
Laporan Likuidasi dan Realisasi Persekutuan						
Likuidasi Bertahap						
	Kas	Aset nonkas	Kewajiban	Saldo Modal		
				Aldi, 40%	Bayu, 40%	Citra, 20%
Saldo sebelum likuidasi, 1 Mei	10.000.000	90.000.000	(42.000.000)	(34.000.000)	(10.000.000)	(14.000.000)
Penjualan aset dan distribusi kerugian Rp 10.000.000	<u>45.000.000</u>	<u>(55.000.000)</u>	0	<u>4.000.000</u>	<u>4.000.000</u>	<u>2.000.000</u>
	55.000.000	35.000.000	(42.000.000)	(30.000.000)	(6.000.000)	(12.000.000)
Pembayaran kepada kreditor	<u>(42.000.000)</u>	_____.	<u>42.000.000</u>	_____.	_____.	_____.
	13.000.000	35.000.000	0	(30.000.000)	(6.000.000)	(12.000.000)
Pembayaran kepada sekutu (skedul 1, gbr. 16-5	<u>(3.000.000)</u>	_____.	_____.	<u>3.000.000</u>	_____.	_____.
	10.000.000	35.000.000	0	(27.000.000)	(6.000.000)	(12.000.000)
Juni 20X5						
Penjualan aset dan distribusi kerugian sebesar Rp 15.000.000	<u>15.000.000</u>	<u>(30.000.000)</u>	_____.	<u>6.000.000</u>	<u>6.000.000</u>	<u>3.000.000</u>
	25.000.000	5.000.000	0	(21.000.000)	0	(9.000.000)
Pembayaran kepada sekutu (skedul 2, gbr. 16-5	<u>(15.000.000)</u>	_____.	_____.	<u>11.000.000</u>	_____.	<u>4.000.000</u>
	10.000.000	5.000.000	0	(10.000.000)	0	(5.000.000)
Juni 20X5						
Penjualan aset sebesar nilai buku	<u>5.000.000</u>	<u>(5.000.000)</u>	_____.	_____.	_____.	_____.
	15.000.000	0	0	(10.000.000)	0	(5.000.000)
Pembayaran biaya likuidasi Rp 7.500.000	<u>(7.500.000)</u>	_____.	_____.	<u>3.000.000</u>	<u>3.000.000</u>	<u>1.500.000</u>
	7.500.000	0	0	(7.000.000)	3.000.000	(3.500.000)
Distribusi deficit sekutu yang insolven						
40/60 x Rp 3.000.000				2.000.000	(3.000.000)	
20/60 x Rp 3.000.000						<u>1.000.000</u>
	7.500.000	0	0	(5.000.000)	0	(2.500.000)
Pembayaran untuk sekutu	<u>(7.500.000)</u>	_____.	_____.	<u>5.000.000</u>	_____.	<u>2.500.000</u>
Saldo Pasca likuidasi, 31 Juli	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>

Skedul Pembayaran Aman pada para sekutu dalam likuidasi bertahap

PERSEKUTUAN ABC			
Skedul Pembayaran Aman Kepada Sekutu			
	Saldo Modal		
	Aldi, 40%	Bayu, 40%	Citra, 20%
Skedul 1, 31 Mei 20X5			
Perhitungan distribusi kas yang tersedia per 31 Mei 20X5			
Saldo modal, 31 Mei, sebelum distribusi	(30.000.000)	(6.000.000)	(12.000.000)
Asumsi terjadi kerugian penuh Rp 35.000.000 atas sisa asset non kas dan kemungkinan terjadinya beban likuidasi dimasa mendatang Rp 10.000.000	<u>18.000.000.</u>	<u>18.000.000</u>	<u>9.000.000.</u>
	(12.000.000)	12.000.000	(3.000.000)
Asumsi potensi deficit modal Bayu harus ditanggung oleh Aldi dan Citra :		(12.000.000)	
40/60 x Rp 12.000.000	8.000.000		
20/60 x Rp 12.000.000	_____.	_____.	<u>4.000.000</u>
	(4.000.000)	0	1.000.000
Asumsi bahwa deficit modal Citra harus ditanggung oleh Aldi	<u>1.000.000</u>	_____.	<u>(1.000.000)</u>
Pembayaran aman kepada sekutu, 31 Mei	<u>(3.000.000)</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Skedul 1, 30 Juni 20X5			
Perhitungan distribusi kas yang tersedia per 30 Juni 20X5			
Saldo modal, 30 Juni, sebelum distribusi	(21.000.000)	0	(9.000.000)
Asumsi terjadi kerugian penuh Rp 35.000.000 atas sisa asset non kas dan kemungkinan terjadinya beban likuidasi dimasa mendatang Rp 10.000.000	<u>6.000.000.</u>	<u>6.000.000</u>	<u>3.000.000.</u>
	(15.000.000)	6.000.000	(6.000.000)
Asumsi potensi deficit modal Bayu harus ditanggung oleh Aldi dan Citra :		(6.000.000)	
40/60 x Rp 6.000.000	4.000.000		
20/60 x Rp 6.000.000	_____.	_____.	<u>2.000.000</u>
Pembayaran aman kepada sekutu, 31 Mei	<u>(11.000.000)</u>	<u>0</u>	<u>(4.000.000)</u>

Rencana Distribusi Kas

Pada awal proses likuidasi, adalah umum bagi para akuntan untuk menyusun **rencana distribusi kas** yang memberikan gambaran kepada para sekutu mengenai pembayaran kas bertahap yang akan diterima oleh masing-masing pada saat telah tersedia kas dalam persekutuan. Distribusi bertahap actual ditentukan dengan menggunakan laporan realisasi dan likuidasi, yang dilengkapi dengan skedul pembayaran aman kepada para sekutu. Rencana distribusi kas merupakan proyeksi pro forma penggunaan kas, apabila telah tersedia uang tunai.

Kemampuan Menanggung Kerugian

Konsep dasar rencana distribusi kas pada awal proses likuidasi adalah **kemampuan Menanggung Kerugian** (*loss absorption Power – LAP*). LAP seorang sekutu diartikan sebagai kerugian maksimum yang dapat terjadi dalam persekutuan sebelum akun modal dan pinjaman sekutu dilunasi. Kemampuan menanggung kerugian merupakan fungsi dari dua elemen, yaitu:

$$\text{LAP} = \text{Saldo Akun Modal Sekutu} \\ \text{Bagian Laba dan rugi sekutu}$$

Sebagai Contoh, Pada 1 Mei 20X5 Aldi Memiliki saldo Kredit akun Modal sebesar Rp 34.000.000 dan 40 persen dari bagian laba rugi persekutuan ABC LAP Aldi adalah :

$$\text{LAP} = \frac{\text{Rp 34.000.000}}{0,40} = \text{Rp 85.000.000}$$

Ini berarti bahwa kerugian dalam penghapusan asset non kas atau beban likuidasi tambahan sebesar Rp 85.000.000 akan menghapuskan saldo kredit dalam akun modal Aldi dengan perhitungan sebagai berikut

$$\text{Rp 85.000.000} \times 0,40 = \text{Rp 34.000.000}$$

Ilustrasi Rencana Distribusi Kas

Neraca saldo akun-akun neraca persekutuan ABC pada tanggal 1 Mei 20X, yaitu hari pada saat sekutu memutuskan melikuidasi usah disajikan sebagai berikut :

Persekutuan ABC		
Neraca Saldo		
1 Mei 20X5		
Kas	10.000.000	
Aset non kas	90.000.000	
Kewajiban		42.000.000
Modal, Aldi (40%)		34.000.000
Modal, Bayu (40%)		10.000.000
Modal Citra (20%)		14.000.000
Total	<u>100.000.000</u>	<u>100.000.00</u>

Para sekutu meminta rencana distribusi kas per tanggal 1 mei 20x5, untuk menentukan distribusi pada saat kas tersedia selama proses likudasi. Rencana seperti ini selalu memberikan pembayaran kreditor eksternal sebelum distribusi dapat dilakukan kepada para sekutu. Menunjukkan rencana distribusi kas per tanggal 1 Mei, yang merupakan tanggal awal proses likuidasi.

1. Kemampuan mennggung kerugian masing-masing sekutu dihitung ketika saldo modal sebelum likuidasi dibagi dengan persentase pembagian rugi para sekutu. Aldi memiliki

LAP tertinggi (Rp 85.000.000), Citra memiliki angka tertinggi berikutnya (Rp 70.000.000) dan Bayu memiliki angka terendah (Rp 25.000.000). LAP masing-masing sekutu merupakan jumlah kerugian yang akan menghapuskan secara total kredit modal bersihnya. Aldi adalah sekutu yang paling tidak rentan untuk mengalami kerugian dan Bayu adalah yang paling rentan terhadap kerugian.

2. Sekutu yang paling tidak rentan akan menjadi yang pertama untuk menerima pembayaran tunai setelah pembayaran kepada para kreditor. Aldi akan menjadi satu-satunya sekutu yang menerima kas hingga LAP menurun ketingkat sekutu tertinggi berikutnya, yaitu Citra. Untuk menurunkan LAP Aldi sebesar Rp 15.000.000 membutuhkan pembayaran sebesar Rp 6.000.000 (Rp 15.000.000 x 0,40) kepada Aldi. Setelah pembayaran sebesar Rp 6.000.000 kepada Aldi, Kemampuan menanggung kerugian yang baru akan sama dengan Citra, yang dihitung dengan saldo modal Aldi yang tersisa sebesar Rp 28.000.000 dibagi dengan persentase pembagian laba dan rugi sebesar 40% ($28.000.000/0,40 = \text{Rp } 70.000.000$)
3. LAP Aldi dan Citra sekarang akan seimbang dan mereka menerima distribusi kas hingga LAP masing-masing menurun ke tingkat tertinggi berikutnya, yaitu sebesar Rp 25.000.000 sebagaimana LAP Bayu. Mengalikan LAP Rp 45.000.000 (Rp 70.000.000 – Rp 25.000.000) dengan rasio pembagian rugi kedua sekutu menunjukkan berapa banyak kas berikutnya yang tersedia agar dapat dibayarkan dengan aman kepada masing-masing sekutu. Aldi dan Citra akan menerima distribusi kas sesuai dengan rasio pembagian ruginya . Dengan tersedianya kas sebesar Rp 27.000.000, maka yang akan didistribusikan kepada Aldi dan Citra masing-masing adalah menurut rasio 40:60 untuk Aldi dan 20:60 untuk Citra.
4. Akhirnya pada saat ketiga sekutu tersebut memiliki LAP yang sama, maka sisa kas yang tersedia akan didistribusikan menurut rasio pembagian rugi masing-masing sekutu.

PERSEKUTUAN ABC						
Rencana Distribusi Kas						
1 Mei 20X5						
	Kemampuan Menanggung Kerugian			Akun Modal		
	Aldi	Bayu	Citra	Aldi	Bayu	Citra
Persentase pembagian rugi				<u>40 %</u>	<u>40%</u>	<u>20%</u>
Saldo akun modal dan pinjaman sebelum likuidasi , 1 Mei 20X5				(34.000.000)	(10.000.000)	(14.000.000)
Kemampuan menanggung kerugian (LAP) (Akun Modal/rasio rugi)	(85.000.000)	(25.000.000)	(70.000.000)			
Penurunan LAP tertinggi menjadi sebesar LAP tertinggi berikutnya: Menurunkan Aldi sebesar Rp 15.000.000 (distribusi kas Rp $15.000.000 \times 0,40 = \text{Rp } 6.000.000$)	<u>15.000.000</u>	_____.	_____.	<u>6.000.000</u>	_____.	_____.
	(70.000.000)	(25.000.000)	(70.000.000)	(28.000.000)	(10.000.000)	(14.000.000)
Penurunan LAP tertinggi menjadi sebesar LAP tertinggi berikutnya: Menurunkan Aldi sebesar Rp	45.000.000			16.000.000		

45.000.000 (distribusi kas Rp 45.000.000 x 0,40 = Rp 18.000.000)						
Menurunkan Citra Sebesar Rp 45.000.000 distribusi kas Rp 45.000.000 x 0,20= Rp 9.000.000			<u>45.000.000</u>			<u>9.000.000</u>
	(25.000.000)	(25.000.000)	(25.000.000)	(10.000.000)	(10.000.000)	(5.000.000)
Penurunan LAP dengan mendistribusikan kas sesuai dengan persentase pembagian laba dan rugi	40%	40%	20%			
Ringkasan rencana distribusi kas						
Langkah 1: pertama sebesar Rp 42.000.000 kepada kreditor eksternal						
Langkah 2: Berikutnya sebesar Rp 10.000.000 untuk beban likuidasi						
Langkah 3: Berikutnya Rp 6.000.000 untuk Aldi				6.000.000		
Langkah 4: Berikutnya sebesar Rp 45.000.000 untuk Aldi dan Citra sesuai dengan rasio pembagian laba rugi masing-masing sekutu				18.000.000		9.000.000
Langkah 5: Distribusi tambahan sesuai dengan rasio laba dan rugi masing-masing sekutu				40%	40%	20%

Konfirmasi Rencana Distribusi Kas

PERSEKUTUAN ABC			
Skedul Pembayaran Aman Kepada Sekutu			
	Saldo Modal		
	Aldi, 40%	Bayu, 40%	Citra, 20%
Saldo modal, 31 Mei, sebelum distribusi	(34.000.000)	(10.000.000)	(14.000.000)
Kerugian bulan Mei sebesar Rp 10.000.000 atas penghapusan asset	<u>4.000.000</u>	<u>4.000.000</u>	<u>2.000.000</u>
	(30.000.000)	(6.000.000)	(12.000.000)
Distribusi kas yang tersedia sebesar Rp 3.000.000 untuk para sekutu tanggal 31 Mei Rp 3.000.000 pertama (dari Rp 6.000.000 prioritas untuk Aldi)	<u>3.000.000</u>	—	—
	(27.000.000)	(6.000.000)	(12.000.000)
Kerugian bulan juni sebesar Rp 15.000.000 atas penghapusan asset	<u>6.000.000</u>	<u>6.000.000</u>	<u>3.000.000</u>
	(21.000.000)	0	(9.000.000)
Distribusi kas yang tersedia sebesar Rp 15.000.000 untuk para sekutu tanggal 30 Juni Rp 3.000.000 berikutnya (untuk menyelesaikan Rp 6.000.000 prioritas untuk Aldi)	3.000.000		
Sisa Rp 12.000.000			
40/60 untuk Aldi	8.000.000		
20/60 untuk Citra	—	—	<u>4.000.000</u>
	(10.000.000)	0	(5.000.000)
Biaya Likuidasi Rp 7.500.000	<u>3.000.000</u>	<u>3.000.000</u>	<u>1.500.000</u>
	(7.000.000)	3.000.000	(3.500.000)
Distribusi deficit actual Bayu	<u>2.000.000</u>	<u>(3.000.000)</u>	<u>1.000.000</u>
	(5.000.000)	0	(2.500.000)
Pembayaran final Rp 7.500.000 ke para sekutu pada 31 Juli 20X5:			
40/60 untuk Aldi	5.000.000		
20/60 untuk Citra	—	—	<u>2.500.000</u>
Saldo pascalikuidasi, 31 Juli	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>

BAB III

PENJUALAN CICILAN

Penjualan harta benda tak-gerak seringkali dilakukan berdasarkan rencana pembayaran yang ditangguhkan, di mana pihak penjualan menerima uang muka (*DownPayment*) dan sisanya dalam bentuk pembayaran cicilan selama beberapa tahun.

Penjualan dengan cicilan dapat menimbulkan pertanyaan mengenai pola yang layak dari penetapan pendapatan. Pendapatan ini biasanya ditetapkan atas dasar akrual dalam periode dimana penjualan itu terjadi dan dalam kontrak yang tidak dipaksakan untuk harus diterima, kemudian perkiraan penagihan yang diterima pada periode yang panjang berada dalam ketidakpastian sehingga di sarankan agar penetapan pendapatan ditunda sampai probabilitas penagihan dapat diperkirakan dengan layak

JAMINAN BAGI PIHAK PENJUALAN

Dengan periode penagihan yang berkisar sampai 3 tahun atas penjualan harta benda tak-gerak pribadi, pihak penjualan biasanya berusaha melindungi diri dan memperoleh jaminan kalau pihak pembeli gagal untuk menyelesaikan pembayaran menurut kontrak. Jika harta benda tak-gerak pribadi dijual, maka resiko kerugian karena kegagalan pihak pembeli menyelesaikan kontrak dapat diminisiasi dengan pemilikan kembali atas harta benda tersebut. Untuk melengkapi penjualan kredit barang-barang dengan proteksi ini, berbagai macam perangkat telah dikembangkan, seperti perjanjian, tugas hipotik barang bergerak, chattel trust, akte perwalian, factor hak gadai, equipment trust, penjualan bersyarat, dan trust receipt.

Walaupun pihak penjual mampu memiliki kembali harta benda yang dimaksud dalam hal kontrak tidak dibayar oleh pihak pembeli, namun kerugian dalam menyelenggarakan kontrak penjualan cicilan dapat besar. Kontrak penjualan cicilan, yang menawarkan persetujuan kredit yang longgar, dapat menarik banyak konsumen, yang resiko kreditnya tinggi.

Dalam upaya untuk mengurangi atau menghindari kerugian pemilikan kembali pihak penjual harus mempertimbangkan tindakan pencegahan sebagai berikut :

- 1) Uang muka yang ditetapkan harus cukup besar untuk menutup penurunan nilai barang karena perubahannya dari barang “baru” menjadi barang “bekas”.

- 2) Periode pembayaran cicilan harus tidak terlalu lama atau panjang, sebaiknya tiap bulan.
- 3) Pembayaran cicilan berkala tidak harus melebihi penurunan nilai barang yang terjadi di antara pembayaran berkala. Apabila nilai barang ini melebihi saldo kontrak yang belum dibayar, maka pihak pembeli segan untuk tidak memenuhi kontrak.

METODE PENETAPAN LABA KOTOR PADA PENJUALAN CICILAN

Ada dua pendekatan umum yang dapat diambil pada pendekatan laba kotor atas penjualan cicilan:

a. Laba kotor dalam periode penjualan

Penjualan cicilan dapat dipandang sebagai transaksi dengan penanganan seperti penjualan biasa. Laba kotor dapat kita tetapkan pada saat penjualan, saat dimana barang-barang ditukarkan dengan klaim yang secara hukum dapat dipaksakan terhadap pelanggan atau konsumen, prosedur ini membutuhkan penetapan semua beban yang bersangkutan dan dengan mengkredit penyisihan untuk beban yang diantisipasi.

b. Penetapan laba kotor dalam periode penagihan per Kas

Penjualan cicilan dapat dipandang sebagai transaksi khusus dengan penanganan laba kotor yang dilakukan dalam periode penagihan piutang cicilan dan bukan dalam periode di mana piutang ini timbul. Arus masuk Kas, kemudian menjadi kriteria penetapan pendapatan. Pada penggunaan pendekatan ini, kita dapat menempuh beberapa prosedur alternative. Rencana penjualan cicilan yang harus ditempuh, harus dipertimbangkan dengan seksama untuk memilih prosedur pengukuran laba bersih yang memuaskan.

Prosedur penetapan laba kotor dalam periode penagihan per Kas adalah :

- 1) *Penagihan dipandang sebagai perolehan kembali harga pokok.* penagihan per Kas atas kontrak penjualan cicilan terutama menyatakan perolehan kembali harga pokok. setelah harga pokok diperoleh kembali , maka semua penagihan berikutnya dianggap sebagai laba.
- 2) *Penagihan dipandang sebagai realisasi laba.* Penagihan dapat dipandang terutama sebagai realisasi laba kotor atas kontrak penjualan cicilan. Setelah seluruh laba atas

transaksi ditetapkan, maka semua penagihan per Kas berikutnya dianggap sebagai perolehan kembali harga pokok.

- 3) *Penagihan dipandang sebagai perolehan kembali harga pokok dan realisasi laba.* Setiap penagihan atas kontrak penjualan cicilan dianggap, baik sebagai perolehan kembali harga pokok maupun sebagai realisasi laba dalam rasio di mana kedua factor ini terdapat dalam harga jual awal. Metode ini dimaksud untuk membagikan laba kotor penjualan cicilan atas masa lalu kontrak cicilan.

Metode yang tersebut pada bagian (3) di atas, yang mengharuskan penetapan laba kotor sebanding dengan penagihan, disebut sebagai akuntansi dengan *metode* atau *dasar cicilan*.

METODE CICILAN

Pada penggunaan metode cicilan dalam perkiraan, maka selisih antara harga jual kontrak dan harga pokok penjualan dicatat sebagai laba kotor yang ditangguhkan. Saldo ini ditetapkan sebagai pendapatan, yang secara berkala membandingkan periode penagihan uang kas terhadap harga jual, dengan kata lain, persentase laba kotor awal atas penjualan diperhitungkan pada penagihan berkala untuk menentukan jumlah yang harus ditetapkan sebagai pendapatan.

Pada tiap akhir periode saldo laba kotor yang ditangguhkan, yang masih terdapat dalam buku-buku sama dengan persentase laba kotor yang diperhitungkan atas saldo piutang cicilan pada tanggal itu.

Penangguhan laba kotor, pada dasarnya menyatakan penangguhan hasil penjualan yang disertai dengan penangguhan harga pokok penjualan, yang berkaitan dengan hasil penjualan seperti itu. Penangguhan laba kotor dapat menyatakan penangguhan biaya yang dikeluarkan dalam promosi penjualan cicilan.

Di samping itu, kesulitan yang serius akan kita jumpai dalam memilih biaya yang harus ditangguhkan dan dalam menentukan prosedur pembebanan yang harus ditempuh dalam penangguhan seperti itu. Perlu ditegaskan, bahwa pendapatan atas penjualan cicilan tidak bebas dari biaya; biaya tertentu akan terus membebani misalnya : biaya pembukuan, penagihan, dan pelayanan produk (product servicing). Sementara itu biaya lainnya akan dikeluarkan pada

tenggang waktu yang berbeda misalnya : kerugian yang berkaitan dengan ketidakbayaran, pemilikan kembali, dan piutang tak tertagih. Akuntansi dengan metode cicilan biasanya berarti penangguhan laba kotor tetapi penetapan biaya penjualan dari administrasi dalam periode pengeluarannya.

Ayat-ayat jurnal yang dibutuhkan dalam akuntansi untuk penetapan penjualan cicilan diilustrasikan dibawah ini.

1. Penjualan Harta Benda Tak-gerak dengan Dasar Cicilan

Asumsikan bahwa pada tanggal 1 oktober 2006 , Westwood Realty Co. menjual harta benda miliknya, yang nilai bukunya sebesar Rp30.000, kepada S. F. West dengan harga Rp50.000. perusahaan ini menerima per Kas Rp10.000 pada tanggal itu untuk penjualan ini dan wesel hipotik sebesar Rp40.000 yang dapat dibayar dalam 20 kali cicilan semesteran @ Rp2.000 ditambah bunga 12% atas pokok belum dibayar. Komisi dan biaya lainnya atas penjualan ini berjumlah Rp1.500 dibayar. Cicilan regular pokok dan bunga atas atas wesel hipotik diterima oleh pihak penjual dalam tahun berikutnya, tahun 2007 . Ayat-ayat jurnal tersbut dibawah ini akan dicantumkan dalam buku perusahaan (buku pihak penjual), jika

- Laba kotor ditetapkan dalam periode penjualan,
- Laba kotor ditetapkan berkala sebanding dengan penagihan.

Diasumsikan bahwa periode fiscal perusahaan adalah tahun kalender .

jika cicilan diatas secara berkala sampai wesel itu dibayar lunas, maka ayat-ayat jurnal harus terus dibuat dengan cara seperti yang ditunjukkan diatas. Metode akuntansi untuk penjualan cicilan tidak mempengaruhi ayat-ayat jurnal yang disusun untuk mencatat jumlah yang diperoleh tiap tahun sebagai bunga. Akan tetapi, keuntungan bersih atas penjualan harta benda ini ditetapkan berbeda dibawah dua macam metode : penetapan laba dalam periode penjualan yang menghasilkan keuntungan sebesar Rp18.500 (Rp20.000 - Rp1.500) pada tahun 2006 , sedangkan penetapan laba berkala dalam proporsi penagihan menghasilkan keuntungan sebesar Rp2.500 (Rp4.000 - Rp1.500) pada tahun 2006 dan keuntungan dalam tiap tahun berikutnya waktu 10 tahun masing-masing adalah sebesar Rp1.600 (40% dari Rp4.000).

transaksi	Ayat jurnal	
	Penetapan laba dalam periode penjualan	Penetapan laba berkaladalam periode penagihan
1 oktober 2006 dijual harta benda tak-gerak (persil A), nilai buku Rp30.000, dengan harga Rp50.000	Piutang dari SF West Rp50.000 Harta benda tak- Gerak (persil A) Rp30.000 Keuntungan atas Penjualan persil A Rp20.000	Piutang dari SF West Rp50.000 Harta benda tak- Gerak (persil A) Rp30.000 Laba kotor yang Ditangguhkan (Persil A) Rp20.000
Diterima uang muka Rp10.000 dan wesel hipotik untuk sisanya sebesar Rp40.000	Kas Rp10.000 Wesel hipotik 40.000 Piutang dari SF West Rp50.000	Kas Rp10.000 Wesel hipotik 40.000 Piutang dari West Rp50.000
Dibayar biaya penjalan sebesar Rp1.500	Biaya penjualan Rp1.500 Kas Rp1.500	Biaya penjualan Rp1.500 Kas Rp1.500
31 desember 2006 menyesuaikan perkiraan untuk (1) bunga yang masih harus diterima atas wesel hipotik Rp40.000 sebesar 12% untuk 3 bulan, Rp1.200 (2) (pelaporan dengan metode cicilan). Laba kotor 40% (Rp20.000 laba kotor \$50.000 harga jual), uang kas yang ditagih Rp10.000 laba kotor yang direalisasi 40% dari \$10.000 atau Rp4.000	Bunga akrual atas Wesel hipotik Rp1.200 Pendapatan bunga Rp1.200	Bunga akrual atas Wesel hipotik Rp1.200 Pendapatan bunga Rp1.200 Laba kotor yang Ditangguhkan Rp4.000 Laba kotor yang Direalisasi Rp4.000
Untuk menutup perkiraan nominal	Keuntungan atas Penjualan Rp20.000 Pendapatan bunga Rp 1.200 Biaya penjualan Rp1.500 Ikhtisar rugi/laba Rp19.700	Keuntungan atas Penjualan Rp 4.000 Pendapatan bunga Rp 1.200 Biaya penjualan Rp1.500 Ikhtisar rugi/laba Rp3.700
1 Januari 2007 untuk mengimbangi (reverse) bunga yang masih harus diterima, yang	Pendapatan bunga Akrual atas Rp1.200 Wesel hipotik Rp1.200	Pendapatan bunga Akrual atas Rp1.200 Wesel hipotik Rp1.200

ditetapkan pada akhir periode sebelumnya		
1 April 2007 diterima cicilan semesteran atas wesel hipotik, Rp2.000 dan bunga atas pokok \$40.000@ 12% untuk 6 bulan Rp2.400	Kas Rp4.400 Wesel hipotik Rp2.000 Pendapatan bunga Rp2.400	Kas Rp4.400 Wesel hipotik Rp2.000 Pendapatan bunga Rp2.400
1 Oktober 2007 diterima cicilan semesteran atas wesel hipotik, Rp2.000, dan bunga atas pokok Rp38.000@ 12% untuk 6 bulan Rp2.280	Kas Rp4.280 Wesel hipotik Rp2.000 Pendapatn bunga Rp2.280	Kas Rp4.280 Wesel hipotik Rp2.000 Pendapatn bunga Rp2.280
31 desember 2007 menyesuaikan perkiraan untuk : (1) bunga yang masih harus diterima atas wesel hipotik, Rp36.000@ 12% untuk 3 bulan, Rp1.080. (2) laba kotor yang direalisasi tingkat laba kotor 40%; uang kas yang ditagih, Rp4.000; laba kotor yang direalisasikan 40% dari \$4.000 atau Rp1.600	Bunga akrual atas Wesel hipotik Rp1.080 Pendapatn bunga Rp1.080	Bunga akrual atas Wesel hipotik Rp1.080 Pendapatn bunga Rp1.080 Laba kotor yang Ditangguhkan Rp1.600 Laba kotor yang Direalisasi Rp1.600
Untuk menutup perkiraan nominal	Pendapatn bunga Rp4.560 Ikhtisar lab/rugi Rp4.560	Laba kotor yang Direalisasi Rp1.600 pendapatn bunga Rp4.560 Ikhtisar laba rugi Rp6.160

Asumsikan bahwa dalam contoh diatas pihak pembeli gagal memenuhi cicilan yang harus dibayar pada tanggal 1 april 2008. Pihak penjual menyerahkan wesel hipotik dengan saldo yang belum dibayar sebesar Rp36.000 dan memiliki kembali harta benda itu. Penilaian harta benda pada tanggal ini menunjukkan nilai pasar wajar sebesar Rp28.500. ayat-ayat jurnalnya dibawah masing-masing metode berbunyi sebagai berikut :

Transaksi	Ayat jurnal	
	Penetapan laba dalam periode penjualan	Penetapan laba berkala dalam proporsi penagihan
Harta benda tak-gerak yang diperoleh kembali (persil A) yang dinilai sebesar Rp28.500; wesel hipotik yang diserahkan dengan saldo yang belum dibayar sebesar Rp36.000	Harta benda tak gerak Persil A Rp28.500 Kerugian atas Pemilikan Kembali Rp7.500 Wesel hipotik Rp36.000	Harta benda Tak gerak Rp28.500 Laba kotor yg Ditangguhkan Rp14.400 Wesel hipotik Rp36.000 Keuntungan atas Pemilikan kembali Rp 6.900

Apabila untuk pelaporan laba kita menggunakan metode cicilan dan penjualan harta benda dilakukan dengan tingkat laba kotor yang berlainan selama tahun itu, maka kita dapat menyelenggarakan perkiraan tersendiri untuk menunjukkan laba kotor yang ditangguhkan atas masing-masing penjualan. Ikhtisar pada akhir tahun untuk jumlah yang ditagih (dan diterima) atas masing-masing kontrak yang menjadi dasar untuk menghitung laba kotor yang telah direalisasi.

2. Penjualan barang dagangan berdasarkan cicilan

Prosedur yang digunakan dalam akuntansi untuk penjualan nbarang dagangan berdasarkan cicilan sama dengan prosedur yang ilustrasikan diatas tadi.

Ilustrasi akuntansi untuk penjualan barang dagangan yang berdasarkan cicilan, asumsikan bahwa neraca untuk kelton sales Co pada tanggal 1 januari 2007 adalah sbb:

Penjualan cicilan tahun 2006 dan tahun 2005 dilakukan dengan tingkat laba kotor masing-masing sebesar 38%. Pada tanggal 1 januari 2007, dengan piutang usaha cicilan tahun 2006 sebesar Rp60.000 yang masih ada, melaporkan laba kotor yang ditangguhkan sebesar 38% dari jumlah ini. Yakni sebesar \$22.800, dengan piutang usaha cicilan tahun 2005 yang berjumlah sebesar Rp20.000, melaporkan laba kotor yang ditangguhkan sebesar 35% dari jumlah ini, atay sebesar Rp7.000

1 januari-31 januari:

(1) Penjualan biasa, yang terdiri dari penjualan per kas (tunai) Rp250.000, dan penjualan dengan kredit Rp200.000; penjualan cicilan sebesar Rp150.000

Kas	Rp260.000	
Piutang usaha (biasa)	Rp200.000	
Penjualan biasa (biasa)		Rp450.000
Piutang usaha cicilan 2007	Rp150.000	
Penjualan cicilan		Rp150.000

(2) Pembelian barang dagangan dengan kredit sebesar Rp425.000

Pembelian	Rp425.000	
Hutang usaha		Rp425.000

(3) Penerimaan tambahan dari penjualan per kas dan dari sumber sebagai berikut :

Piutang usaha biasa	Rp190.000
Piutang usaha cicilan 2007	Rp 80.000
Piutang usaha cicilan 2006	Rp 40.000
Piutang usaha cicilan 2005	Rp 15.000

Kas	Rp325.000	
Piutang usaha biasa		Rp190.000
Piutang usaha cicilan 2007		Rp 80.000
Piutang usaha cicilan 2006		Rp 40.000
Piutang usaha cicilan 2005		Rp 15.000

(4) Pembayaran untuk :

Hutang usaha	Rp345.000
Potongan yang diambil	<u>Rp 5.000</u>
	Rp350.000

Biaya operasi	Rp120.000	
Hutang usaha		Rp435.000
Biaya operasi		Rp120.000
Potongan pembelian		Rp5.000
Kas		Rp550.000

(5) Penyesuaian dan penutupan per 31 desember untuk mencatat harga pokok barang yang berkaitan dengan penjualan cicilan, Rp90.000

Harga pokok penjualan cicilan	Rp90.000	
Pengiriman atas penjualan cicilan		Rp90.000

(6) Untuk menutupi perkiraan penjualan cicilan dan untuk mencatat laba kotor atas penjualan cicilan untuk tahun itu. Rp60.000 (40% dari penjualan cicilan)

Penjualan cicilan	Rp150.000	
Harga pokok penjualan cicilan		Rp90.000
Laba kotor yang ditangguhkan 2007		Rp60.000

Apabila system persediaan perpetual diselenggarakan , maka pembelian dicatat langsung pada perkiraan persediaan. Sedangkan penjualan yang terjadi akan dicatat dengan jalan mendebet perkiraan harga pokok penjualan cicilan atau perkiraan harga pokok penjualan biasa dan mengkredit perkiraan persediaan.

3. Penyusunan laporan keuangan pada penggunaan metode cicilan

Neraca dari perusahaan yang melakukan penjualan cicilan mencakup piutang usaha cicilan dan saldo laba kotor yang ditangguhkan atas penjualan cicilan. Apabila aktiva lancar yang dipegang mencakup sumber daya yang “ layak diharapkan dapat direalisasikan menjadi uang kas atau dijual atau dikonsumsi selama siklus operasi normal perusahaan”, maka piutang usaha cicilan memenuhi syarat untuk mencantumkan sebagai piutang lancar, terlepas dari panjang waktu yang dibutuhkan untuk penagihannya.

Berkaitan dengan pengelompokan yang tepat atas saldo laba kotor yang ditangguhkan dalam neraca, para akuntan telah mengambil beberapa sikap dan pendapat yang bertentangan. Telah dikemukakan bahwa saldo ini harus dilaporkan sebagai :

- (1) Sebuah pos kewajiban yang harus dimasukkan di bawah judul pendapatan yang ditangguhkan
- (2) Sebuah perkiraan penilaian aktiva yang harus dikurangkan dari piutang usaha cicilan
- (3) Sebuah pos modal yang harus dimasukkan sebagai bagiandari laba yang ditahan

Laba kotor yang ditangguhkan atas penjualan cicilan biasanya dilaporkan dalam neraca pada seksi kewajiban sebagai pendapatan yang ditangguhkan.

Jika penagihan atas kontrak penjualan cicilan cukup terjamin, maka dapat ditetapkan bahwa penjualan cicilan telah menghasilkan laba kotor sebagaimana halnya dengan penjualan biasa kecuali, jika laba tidak harus ditetapkan sebagai terkena sepenuhnya pajak penghasilan atau tersedia untuk dividen sampai penagihan dilakukan. Pendekatan seperti ini menyatakan pengelompokan kembali laba kotor yang ditangguhkan kedalam tiga elemen sbb :

- (1) Penyisihan untuk beban yang kontinu yang masih diantisipasi dalam penagihan piutang usaha cicilan yang meliputi beban-beban yang timbul dari ketidakmampuan membayar dan pemilikan kembali.
- (2) Kewajiban pajak penghasilan atas bagian dari laba kotor yang belum ditetapkan dalam SPT pajak
- (3) Saldo yang menyatakan laba bersih, yang ditetapkan pada kontrak penjualan cicilan.

4. Penjualan Cicilan dengan Tukar-Tambah (Trade-In)

Dalam penjualan tertentu yang dilakukan berdasarkan cicilan, perusahaan akan menerimabarang tukar-tambah sebagai pembayaran sebagian atas kontrak penjualan cicilan baru. Jika jumlah yang ditetapkan atas barang yang ditukarkan, merupakan nilai yang akan memungkinkan perusahaan merealisasikan laba kotor normal atas penjualannya kembali, maka tidak akan timbul masalah khusus.

Untuk ilustrasi penerapannya, asumsikan bahwa barang tertentu dengan harga pokok sebesar Rp675 dijual seharga Rp1.000 . sebuah barang bekas-pakai diterima sebagai uang muk, dengan

nilai tukar-tambah sebesar Rp300. Perusahaan memperkirakan biaya perbaikan barang bekas-pakai ini sebesar Rp20 dan harga jual setelah diperbaiki sebesar Rp275. Perusahaan biasanya mengharapkan laba kotor sebesar 20% atas penjualan barang bekas-pakai.

Barnng dagangan tukar tambah	Rp200	
Nilai tukar lebih atas penjualan cicilan dengan tukar tambah	Rp100	
Piutang usaha cicilan, tahun 2007	Rp700	
Penjualan cicilan		Rp1.000
Harga pokok penjualan cicilan	Rp675	
Barang dagangan baru		Rp675

5. Ketidak mampuan membayar dan pemilikan kembali

Ketidak mampuan membayar atas kontrak penjualan cicilan dan pemilikan kembali barang yang telah dijual membutuhkan sebuah ayat jurnal dalam buku pihak penjual, yang melaporkan barang dagangan yang diperolehnya kembali, yang membatalkan pitang usaha cicilan beserta saldo laba kotor yang ditangguhkan, dan yang mencatat keuntungan atau kerugian ats kepemilikan kembali barang ini. Sebagaimana halnya dengan barang yang diperoleh kembali pada penjualan cicilan dengan tukar-tambah, barang yang dimiliki kembali karena tidak dibayar harus dicatat dengan suatu nilai, yang memungkinkan perusahaan dan pemilikan kembali.

Jika system persediaan perpetual diselenggrakan, makabarang yang dimiliki kembali dibebankan pada saldo persediaan, jika diselenggarakan system persediaan berkala, maka pemilikan kembali dicatat dalam perkiraan normal tersendiri dan saldo ini ditambahkan pada pembelian dalam menghitung harga pokok penjualan. Apabila barang dimiliki kembali pada tahun dimana penjualan itu terjadi dan sebelum persentase laba kotor dalam mencatat keuntungan atau kerugian atas pemilikan kembali. Ayat jurnal koreksi dibuat pada akhir periode, yaitu pada waktu persentase laba kotor sebenarnya ditetapkan.

6. Penggunaan metode cicilan

Penggunaan metode cicilan dalam penetapan pendapatan akan menimbulkan keputusan yang kontroversional penjualan cicilan, dukungan yang kuat dari APB untuk metode akrual

mengakibatkan beberapa kesalahan, ini terjadi pada keadaan dimana metode akrual tidak dipakai sewajarnya.

Komite ini agaknya dipengaruhi oleh Securities and Exchange Commission, yang mengusulkan agar metode cicilan akuntansi dipakai oleh pembangunan tanah. Komite itu pada dasarnya, setuju dengan penggunaan metode akrual maupun metode cicilan pada penjualan tanah secara eceran, tetapi membatasi penggunaan metode akrual pada keadaan di mana 4 kriteria ini dijumpai yaitu :

- (1) Harta/kekayaan secara jelas akan bermanfaat untuk tujuan residensial dan rekresional pada akhir periode pembayaran normal.
- (2) Perbaikan proyek telah terkembang melampaui tahap-tahap awal dan terhadap bukti bahwa pekerjaan tersebut akan diselesaikan sesuai dengan rencana
- (3) Penerimaan tidak tergantung pada subordinasi pinjaman baru kekayaan (harta) kecuali untuk tujuan konstruksi induk
- (4) Pengalaman pemungutan proyek menunjukkan bahwa kolektabilitas saldo penerimaan dapat diramalkan dan bahwa 90% dari kontrak pembayaran 6 bulan setelah dicatatkan terkumpul secara penuh.

Jika 4 kriteria ini tidak terpenuhi, maka metode cicilan akan dianggap sesuai. Criteria-kriteria ini memberikan petunjuk objektif untuk menentukan apakah pemungutan harga penjualan sudah terjamin. Mungkin penggunaan metode cicilan dapat didukung apabila barang tak gerak dijual dengan uang muka dalam jumlah yang kecil dan cicilannya mencakup sejumlah tahun tidak ada kemungkinan timbul ketidakmampuan membayar perubahan kondisi pasar atau ketidakmampuan atau ketidakbersediaan pihak pembeli untuk menyelesaikan kontrak penjualan cicilan. Akan tetapi, dalam penjualan cicilan serta konvensional atas harta benda tak-gerak pribadi, mungkin timbul hal-hal dimana penggunaan metode cicilan yang dapat dibenarkan jarang terjadi.

Dalam menggunakan metode cicilan jika hanya untuk tujuan pajak penghasilan mungkin akan timbul perbedaan penting antara laba bersih yang dilaporkan dalam buku. Kemudian, pembayaran pajak berkala dapat berbeda penting dari jumlah yang dapat dikenakan pada laba bersih, yang dilaporkan dalam buku.

BUNGA ATAS KONTRAK PENJUALAN

Kontrak penjualan cicilan seringkali menetapkan beban untuk bunga atas saldo yang terhutang. Meskipun bunga dicakup dalam pembayaran, penggunaan metode cicilan yang diperlukan jika hanya sebagian dari pembayaran yang mengurangi saldo pokok perkiraan beban usaha cicilan harus dipertimbangkan dalam menghitung laba kotor yang direalisasikan. Bunga biasanya bias dibayar bersama-sama dengan pembayaran cicilan yang mengurangi jumlah pokok.

Persetujuan untuk pembayaran bunga berkala pada umumnya mengambil salah satu dari bentuk sebagai berikut :

- (1) Bunga dihitung atas saldo pokok yang terhutang antara periode cicilan. Bunga yang dihitung dengan cara ini kadang-kadang disebut *bunga jangka panjang* (long-end interest)
- (2) Bunga dihitung atas masing-masing cicilan yang harus dibayar, dari tanggal kontrak penjualan cicilan ditandatangani sampai tanggal pembayaran cicilan. Bunga yang dihitung dengan cara ini disebut bunga jangka pendek (short- end interest)
- (3) Pembayaran berkala dalam jumlah yang sama dan menyatakan bunga atas saldo pokok yang terhutang antarperiode cicilan, sisanya merupakan pengurangan dalam saldo pokok.
- (4) Bunga sepanjang periode pembayaran dihitung atas pokok semula.

1. Bunga Berkala atas Saldo Pokok yang Terhutang Antara periode Cicilan

Jika pembayaran pokok bulanan 6 kali @ Rp50 harus dilakukan bersama-sama dengan bunga yang harus dibayar atas saldo pokok yang terhutang antara tanggal-tanggal cicilan,

2. Bunga Berkala atas Masing-masing Cicilan yang Jatuh Tempo

Pembayaran bunga di sini tidak sesuai dengan bunga akrual sebenarnya atas pokok yang belum dibayar. Dengan mengasumsikan bahwa laporan keuangan disusun tiap bulan, maka bunga akrual yang di dasarkan pada saldo pokok harus ditetapkan pada tiap akhir bulan. Kemudian jumlah bunga yang dibayar dapat diimbangi dengan saldo itu.

3. Pembayaran Berkala dalam Jumlah yang sama, yang Menyatakan Bunga dan Saldo Pokok

Apabila pembayaran berkala harus sama jumlahnya dan menyatakan bunga atas pokok yang belum dibayar serta jumlah yang harus ditetapkan pada pokok, maka pembayaran dalam jumlah yang sama diperoleh dengan menghitung akrual.

Pembayaran harus digunakan lebih dulu untuk bunga akrual atas pokok sampai dengan tanggal pembayaran dan kemudian digunakan pada pengurangan dengan jumlah pokok yang terutang. Ayat-ayat jurnal untuk mencatat pembayaran berkala dalam jumlah yang sama pada akhir bulan juli dan agustus adalah sebagai berikut :

Transaksi	Dalam buku pihak pembeli	Dalam buku pihak penjual
31 juli , untuk mencatat pembayaran cicilan biasa pertama Rp51,76 yang menyatakan pembayaran, bunga akrual sampai dengan tanggal ini Rp3,00 (1% dari \$300), dan pokok sebesar \$48,76.	Beban bunga Rp3,00 Hutang usaha Cicilan Rp48,76 Kas Rp51,76	Kas Rp51,76 Pendapatan Bunga Rp3,00 Piutang usaha Cicilan Rp48,76
31 agustus, untuk mencatat pembayaran cicilan biasa kedua \$51,76 yang menyatakan pembayaran bunga akrual sampai dengan tanggal ini \$2,51 (1% dari \$250,62), dan pokok sebesar \$49,25.	Beban bunga Rp2,51 Hutang usaha Cicilan Rp49,25 Kas Rp51,76	Kas Rp51,76 Pendapatan Bunga Rp2,51 Piutang usaha Cicilan Rp49,25

4. Bunga Berkala yang dihitung Atas pokok Awal

Dengan menggunakan fakta-fakta yang sama kecuali, jika pembayaran bunga berkala dilanjutkan dengan 12% dari pokok awal selama kontrak penjualan cicilan berlaku.

Meskipun masing-masing dari ketiga metode yang pertama itu menghasilkan bunga 12% per tahun, namun metode keempat di atas menghasilkan beban bunga efektif yang sebenarnya lebih dari pada dua kali lipat tingkat 12%.

BAB IV

KONSINYASI

Berkaitan dengan penyerahan fisik barang-barang oleh pihak pemilik kepada pihak lain yang bertindak sebagai agen penjual, secara hukum dapat dinyatakan bahwa hak atas barang-barang ini tetap berada ditangan pemilik sampai barang –barang ini dijual oleh pihak agen penjual. **Penyerahan ini disebut *konsinyasi* . pihak yang memiliki barang disebut *konsinyi* (konsignee), *factor* (factor), atau *pedagang komisi* (Commission merchant).**

SIFAT KONSINYASI

Penyerahan barang ini disebut sebagai penitipan, di mana pihak konsinyi memegang barang ini untuk dijual seperti yang dirincikan dalam persetujuan yang dibuat antara konsinyor dan konsinyi. Konsinyor menetapkan konsinyi sebagai yang bertanggung jawab atas barang-barang yang diserahkan kepadanya sampai barang-barang ini terjual kepada pihak ketiga. Atas penjualan barang-barang ini, pihak konsinyor menetapkan penyerahan hak atas barang-barang ini dan juga hasil penjualannya. Sebaliknya pihak konsinyi tidak dapat menganggap barang-barang itu sebagai miliknya; ia pun tidak mempunyai kewajiban kepada pihak konsinyor selain daripada pertanggung jawabannya atas barang-barang yang diserahkan kepadanya. Hubungan antara pihak konsinyor dan pihak pemilik agen penjual, dan undang-undang keagenan mengatur penetapan hak dan kewajiban kedua belah pihak.

Konsinyasi mengandung beberapa keuntungan untuk jenis produk seperti alat-alat rumah tangga, buku, majalah, surat kabar, dan barang-barang baru. Konsinyor lebih menyukai bentuk konsinyasi penyerahan barang-barangnya kepada agen penjual karena alasan-alasan sebagai berikut;

- (1) Konsinyasi mungkin merupakan satu-satunya cara yang memungkinkan produsen atau distributor memperoleh daerah pemasaran yang lebih luas, terutama jika (a) jika barang itu merupakan barang yang baru diintrodusir dan permintaan akan produk ini tidak diketahui atau tidak pasti; (b) penjualan di waktu lalu terbukti tidak menguntungkan bagi agen penjualan; (c) barang itu mahal; dan (d) fluktuasi harga atau produk ini tidak tahan lama sehingga agen penjual setuju membeli barang hanya jika resiko kerugian yang

ditanggung oleh pihak lain. Agen penjual setuju, yang tidak memikul kewajiban dan tidak pula mengganggu resiko, pada umumnya bersedia menerima barang atas dasar konsinyasi meskipun mungkin ia tidak bersedia membelinya.

- (2) Konsinyor dapat memperoleh spesialis penjualan, terutama untuk penjualan gandum, ternak, dan hasil bumi
- (3) Harga jual eceran barang konsinyasi dapat dikendalikan oleh pihak konsinyor yang masih menjadi pemilik barang ini. Pengendalian ini sulit atau bahkan tidak mungkin dilakukan apabila barang ini dijual kepada agen penjual.

OPERASI KONSINYASI

Dalam penyerahan barang atas dasar konsinyasi, harus disusun kontrak (atau persetujuan) tertulis yang menunjukkan sifat hubungan antara pihak yang menyerahkan dan pihak yang menerima barang hal-hal lain yang mencakup : syarat kredit yang harus diberikan oleh pihak konsinyi kepada para pelanggan (customers); beban yang dikeluarkan oleh pihak konsinyi harus diganti oleh pihak konsinyor; komisi tau laba yang harus diberikan kepada pihak konsinyi; pemeliharaan dan penanganan persediaan barang konsinyi dan hasil penjualan barang-barang konsinyasi; pengiriman uang dan penyelesaian keuangan oleh pihak konsinyi; dan laporan yang harus dikirimkan oleh pihak konsinyi.

Hak pihak konsinyi :

- (1) Pihak konsinyi berhak memperoleh penggantian atas pengeluaran yang dibutuhkan berkaitan dengan barang konsinyasi dan juga berhak memperoleh imbalan atas penjualan barang konsinyasi.
- (2) Pihak konsinyasi berhak menawarkan garansi biasa atas barang konsinyasi yang dijual, dan sementara itu pihak konsinyor terikat dengan syarat pemberian garansi seperti itu.

Kewajiban pihak konsinyi :

- (1) Pihak konsinyi harus menjual barang konsinyasi dengan harga yang telah ditentukan, atau jika tidak ada ketentuan mengenai harga, ia harus menjualnya dengan harga yang memuaskan kepentingan pihak pemilik.
- (2) Pihak konsinyi harus memisahkan barang konsinyasi dari barang dagangan lainnya.

- (3) pihak konsinyi harus melindungi barang-barang pihak pemilik dengan cara yang baik dan sesuai dengan sifat barang dan kondisi konsinyasi.
- (4) Pihak konsinyi harus mengirimkan laporan berkala mengenai kemajuan penjualan barang konsinyansi.

AKUNTANSI UNTUK KONSINYASI

Factor-faktor yang membedakan konsinyasi dari penjualan biasa harus ditetapkan dalam mencatat penyerahan barang konsinyansi dan transaksinya yang timbul kemudian. Prosedur akuntansi yang biasanya diikuti oleh pihak konsinyi dan pihak konsinyor tergantung pada apakah (1) transaksi konsinyansi harus diikhtisarkan terpisah dalam laba atas masing-masing konsinyansi harus dihitung terpisah dari laba atas penjualan biasa, (2) transaksi konsinyansi harus disatukan dengan transaksi lain pihak konsinyi, tanpa pemisahan antara laba atas penjualan konsinyansi dan laba atas penjualan biasa.

1. Akuntansi untuk Konsinyansi Yang telah Selesai

Catatan pihak konsinyi- jika laba konsinyansi ditetapkan tersendiri.

1. Penyerahan barang kepada pihak konsinyi. Pihak konsinyi mencatat barang atas konsinyansi dengan suatu memorandum dalam buku harian atau dalam buku tersendiri yang diselenggarakan untuk tujuan ini. Kadang-kadang barang yang diterima itu dicatat dalam ayat jurnal memorandum.

Barang konsinyansi	Rp 850
Penerimaan barang konsinyansi- westrent Co	Rp 850

2. Beban pihak konsinyor ditetapkan pada konsinyansi. Pihak konsinyi tidak dipengaruhi oleh transaksi pihak konsinyor.
3. Beban pihak konsinyi ditetapkan pada konsinyansi. Pihak konsinyi mencatat beban yang harus ditutupi oleh pihak konsinyor dengan mendebet perkiraan konsinyansi-masuk yang mengkredit perkiraan aktiva yang bersangkutan atau perkiraan konsinyi dibebani semua dengan beban yang harus ditutup oleh pihak konsinyor, seluruhnya atau sebagian, maka

perkiraan konsinyansi-masuk dibebani (didebet) dan perkiraan beban Dikredit sebesar jumlah yang harus dibebankan pada pihak konsinyor.

4. Penjualan oleh pihak konsinyi. Pihak konsinyi mencatat penjualan konsinyansi dengan mendebet perkiraan aktiva bersangkutan dan mengkredit perkiraan konsinyansi-masuk.
5. Komisi atau laba yang masih harus diterima bagi konsinyi. Pihak konsinyi mencatat komisi atau laba konsinyansi dengan mendebet perkiraan konsinyansi masuk dan mengkredit perkiraan pendapatn yang bersangkutan.
6. Pengirimann uang kas dan perkiraan penjualn konsinyansi oleh pihak konsinyi, pihak konsinyi mencatat penngiriman uang kas pada pihak konsinyor dengan mndebet perkiraan konsinyansi-masuk dan menkredit perkiraan kas.

Catatan pihak kosinyi-jika laba konsinyansi tidak ditetapkan tersendiri:

1. Penyerahan barang kepada pihak konsinyi. Pihak konsinyi mencatat barang konsinyansi dengan ayat jurnal memorandum
2. Beban pihak konsinyor ditetapkan pada pihak konsinyasi. Pihak konsinyi tidak dipengaruhi oleh trasaksi pihak konsinyor.
3. Beban pihak konsinyi ditetapkan pada konsinyansi. Pihak konsinyi mendebet perkiraan pihak konsinyor untuk beban yang harus dibebankan kepada pihak konsinyor dan mengkredit perkiraan aktiva atau perkiraan kewajiban yang bersangkutan atau perkiraan beban jika beban dicatat semua dalam perkiraan beban.
4. Penjualan oleh pihak konsinyi, konsinyi mencatat penjualan konsinyansi seperti pada penjualan biasa.
5. Komisi atau laba yang masih harus diterima oleh pihak konsiyi. Pihak konsinyi tidak membuat ayat jurnal untuk komisi atau laba atas penjualan konsinyansi.
6. Pengiriman uang kas dan perkiraan penjualan konsinyansi oleh pihak konsinyi. Pihak konsinyi mencatat pembayaran kepad pihak konsinyor dengan mendebet perkiraan pihak konsinyor dan mengkredit perkiraan kas.

Catatan pihak konsinyor- jika laba konsinyansi ditetapkan tersendiri :

1. Penyerahan barang kepada pihak konsinyi. Pihak konsinyor mencatatpenyerahan barang kepada pihak konsinyi dengan mendebet perkiraan konsinyansi-keluar dan mengkredit

perkiraan persediaan, jika untuk swaldo persediaan diselenggarakan system persediaan perpetual.

2. Beban pihak konsinyor yang dibebankan kepada pihak konsinyansi. Pihak konsinyor mencatat beban yang berkaitan dengan konsinyansi dengan mendebet perkiraan konsinyansi-keluar dan mengkredit perkiraan kas atau perkiraan kewajiban.
3. Untuk 3, 4, 5, beban pihak konsinyi yang ditetapkan pada konsinyansi-penjualan oleh pihak konsinyi- pembebanan oleh pihak konsinyi. Pihak konsinyor tidak menyusun ayat jurnal untuk transaksi pihak konsinyi sampai ia menerima laporan dari konsinyi.
4. Pengiriman uang kas dan perkiraan pejualan konsinyansi oleh pihak konsinyi. Pada waktu pihak konsinyor menerima laporan perkiraan laporan konsinyansi, perkiraan kas didebet sebesar uang kas yang dikirimkan, perkiraan konsinyansi-keluar dodebet untuk total beban yang dibebankan kepada perkiraan pihak konsinyor oleh pihak konsinyi, dan perkiraan konsinyansi-keluar dikredit sebesar penjualan kotor yang dilaporkan oleh pihak konsinyansi.

Kas

Rp 655

Konsinyansi-keluar-R.Green

Rp 655

Catatan pihak konsinyor- jika laba konsinyansi tidak ditetapkan tersedia

1. Penyerahan barang kepada pihak konsinyi, apabila pihak konsinyor tidak menyelenggarakan dengan sebuah ayat jurnal memorandum dalam buku harian atau dalam perkiraan tersendiri untuk tujuan ini

Barang konsinyansi-R. green

Rp 500

Penyerahan barang konsinyansi

Rp 500

2. Beban pihak konsinyor yang ditetapkan oleh konsinyansi. Kegunaan biasanya dibebani dengan beban konsinyansi, tanpa pemisahaan antara beban konsinyansi dan beban yang berkaitan dengan penjualan biasa.
3. Untuk 3,4, dan 5, beban pihak konsinyi yang ditetapkan pada konsinyansi-penjualan oleh pihak konsinyi-pembebanan oleh pihak konsinyi. Pihak konsinyor tidak menyusun ayat-

ayat jurnal untuk transaksi yang diselesaikan oleh pihak konsinyi sampai pihak konsinyor menerima laporan dari pihak konsinyi.

4. Pengiriman uang kas dan perkiraan penjualan konsinyansi oleh pihak konsinyi pada waktu pihak konsinyor menerima laporan perkiraan penjualan konsinyansi, maka perkiraan kas didebet sebesar uang kas yang disertakan dalam laporan, perkiraan beban didebet sebesar beban yang dibebankan pada perkiraan pihak konsinyor oleh pihak konsinyi, dan perkiraan penjualan dikredit sebesar penjualan kotor yang dilaporkan oleh pihak konsinyi, dalam hal ini diselenggarakan catatan persediaan perpetual maka sebuah ayat jurnal dibuat untuk persediaan akhir dan untuk menetapkan harga pokok penjualan periode itu.

Harga pokok penjualan	Rp 500
Barang konsinyansi-R-Green	Rp 500

2. Akuntansi untuk konsinyansi yang tidak diselesaikan dengan tuntas

Catatan pihak konsinyi- jika laba konsinyansi ditetapkan tersendiri pihak konsinyi harus menetapkan laba atas penjualan konsinyansi sebelum laporan keuangan disusun pada tiap akhir periode, dengan mendebet perkiraan konsinyansi- masuk dan mengkredit perkiraan pendapatan untuk komisi atau laba atas penjualan konsinyansi sampai dengan tanggal itu, saldo kredit dalam perkiraan konsinyansi-masuk dan setelah ayat jurnal ini menentukan, bahwa hasil dari penjualan konsinyansi melebihi beban bagi pihak konsinyor akan menimbulkan kewajiban bagi pihak konsinyor, saldo kredit dilaporkan dalam neraca sebagai kewajiban lancar.

Catatan pihak konsinyi- jika laba konsinyansi tidak ditetapkan tersendiri, tidak dibutuhkan penyusunan ayat jurnal pada akhir periode jika ayat-ayat jurnal telah dibuat pada waktu barang konsinyansi dijual, yang menetapkan “pembelian atau harga pokok penjualan dan kewajiban kepada pihak konsinyor.”

Catatan pihak konsinyor-jika laba konsinyansi ditetapkan tersendiri. Pihak konsinyor membutuhkan laporan konsinyansi (akun sales) pada akhir periode fiscal nya tersendiri, agar ia dapat mencatat laba atau rugi atas penjualan barang konsinyansi sampai dengan tanggal itu.

Catatan pihak konsinyor-jika laba konsinyansi tidak ditetapkan tersendiri. Apabila laba konsinyansi tidak ditetapkan tersendiri oleh pihak konsinyor, maka beban yang dikeluarkan oleh pihak konsinyi dan yang dibebankan pada hasil penjualan konsinyansi akan ditetapkan dalam buku pihak konsinyor dengan mnedebet perkiraan beban yang bersangkutan.

3. Prosedur Akuntansi Alternatif

Prosedur standar yang digunakan dalam kaitannya dengan konsinyansi metode akuntansi lainnya dapat kita gunakan sepanjang perkiraan melaporkan dengan tepat kaitan pribadi dan hokum yang bersangkutan. Variasi dari prosedurstandar seringkali diintrodusir untuk memenuhi persyaratan tentang memberikan informasi khusus yang berkaitan dengan kegiatan konsinyansi bagi tujuan pelaporan.

BAB V

HUBUNGAN KANTOR PUSAT DAN KANTOR CABANG, MASALAH UMUM DAN KHUSUS

AKUNTANSI UNTUK OPERASI CABANG

Cara ekspansi perusahaan adalah

1. Pendekatan eksternal yaitu memperoleh perusahaan lain dengan penggabungan usaha
2. Pendekatan Internal yaitu memperluas usaha dengan membangun lokasi tambahan.

PERBEDAAN ANTARA AGEN PENJUAL DAN CABANG

Agen penjual :

- diistilahkan secara sederhana sebagai agen
- tidak beroperasi secara otonom namun bertindak atas nama kantor pusat
- memajang dan mendemonstrasikan contohh produk, menerima pesanan, dan mengatur pengiriman
- Pesanan biasanya diarsipkan oleh kantor pusat karena agen penjual tidak menyimpan stok persediaan.
- Pemilihan produk, pengiklanan, pemberian kredit, penagihan utang, dan operasi bisnis lainnya biasanya dilakukan oleh kantor pusat.

Kantor Cabang :

- Memiliki otonomi lebih luas dan memberikan rentang penyediaan jasa yang lebih besar dibandingkan agen penjual
- Cabang umumnya menyimpan stok persediaan dan mengarsip pesanan pelanggan
- Beberapa perusahaan cabang menjalankan fungsi pemberian kredit secara mandiri

AKUNTANSI UNTUK OPERASI CABANG

PENDIRIAN CABANG

PT Jaya Berlokasi di Jakarta, mendirikan sebuah cabang di Medan, Sumatra Utara, Kantor pusat menstransfer cabang berupa Kas Rp 20.000.000, Peralatan kantor baru senilai Rp 5.000.000 dan peralatan toko baru senilai Rp 30.000.000.

Jurnal Kantor Pusat (*Transfer asset Ke Cabang Medan*)

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Investasi dicabang Medan		55.000.000	
	Kas			20.000.000
	Peralatan Kantor			5.000.000
	Peralatan Toko			30.000.000

Jurnal Kantor Cabang Medan (*Transfer asset dari kantor pusat*)

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Kas		20.000.000	
	Peralatan Kantor		5.000.000	
	Peralatan Toko		30.000.000	
	Kantor Pusat			55.000.000

PENGAKUAN LABA CABANG

Akun ikhtisar laba rugi cabang Medan memiliki saldo kredit Rp 63.000.000 pada akhir periode.

Jurnal Kantor Pusat (*mencatat laba Cabang Medan*)

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Investasi dicabang Medan		63.000.000	
	Laba Cabang Medan			63.000.000

Jurnal Kantor Cabang Medan (*Menutup Ikhtisar Laba Rugi*)

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Ikhtisar Laba Rugi		63.000.000	
	Kantor Pusat			63.000.000

PERSEDIAAN YANG DITAGIH SEBESAR NILAI PERSEDIAAN

PT Jaya Mentransfer persediaan dengan harga perolehan Rp 8.000.000 ke cabang Medan.

Jurnal Kantor Pusat (*transfer persediaan Ke Cabang Medan*)

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Investasi dicabang Medan		8.000.000	
	Persediaan			8.000.000

Jurnal Kantor Cabang Medan (*Transfer persediaan dari kantor pusat*)

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Persediaan		8.000.000	
	Kantor Pusat			8.000.000

PERSEDIAAN YANG DITAGIH MELEBIHI NILAI PERSEDIAAN

Kantor Pusat PT Jaya memperoleh persediaan dengan harga Rp 12.000.000 dan mengirimkan kecabang Medan, Menagihkan kecabang sebesar Rp 15.000.000

Jurnal Kantor Pusat (*transfer persediaan Ke Cabang Medan ditagih melebihi harga perolehan*)

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Investasi dicabang Medan		15.000.000	
	Persediaan			12.000.000
	Laba Antar Perusahaan Belum Teralisasi			3.000.000

Jurnal Kantor Cabang Medan (*Transfer persediaan dari kantor pusat*)

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
	Persediaan – Dari Kantor Pusat		15.000.000	
	Kantor Pusat			15.000.000

ILUSTRASI AKUNTANSI UNTUK OPERASI CABANG

PT Ultra Surabaya, Jawa Timur, distributor peralatan kantor, mendirikan kantor cabang penjualan di Denpasar Bali. Kantor Pusat menjual baik ke konsumen ritel maupun ke Cabang Bali dengan laba atas penjualan antar perusahaan yang dialokasikan ke kantor pusat. Asumsikan lainnya adalah sebagai berikut :

- a. PT Ultra Mendirikan Cabang Denpasar pada tahun 19X1 dengan mentransfer kas Rp 30.000.000. Sebagai tambahan, kantor Pusat Juga mentransfer peralatan dan perabot kantor baru senilai Rp 100.000.000
- b. Selama tahun 19X1, Kantor pusat dan cabang Denpasar membeli persediaan masing-masing sebesar Rp 260.000.000 dan Rp 50.000.000 dari pihak eksternal.
- c. Selama tahun berjalan, kantor pusat mentransfer persediaan ke cabang Denpasar dengan total harga transfer Rp 110.000.000. Harga Perolehan persediaan kantor Pusat senilai Rp 70.000.000.
- d. Kantor Pusat Menjual Persediaan Senilai Rp 254.000.000 ke pihak eksternal dengan harga Rp 500.000.000 selama tahun berjalan dan piutang yang berhasil ditagih sebesar Rp 480.000.000. Cabang Denpasar Menjual Persediaan Senilai Rp 128.000.000. Ke Pihak eksternal dengan harga Rp 200.000.000 dan berhasil menagih piutang sebesar Rp 158.000.000. Dari sejumlah persediaan yang dijual cabang Denpasar, senilai Rp 38.000.000 di beli dari pihak eksternal.
- e. Cabang Denpasar mengirimkan kas Sebesar Rp 70.000.000 Ke kantor pusat
- f. Selama tahun berjalan beban operasi yang terjadi di kantor pusat sebesar Rp 133.000.000. Sementara Beban Operasi yang terjadi di cabang Denpasar Rp 34.000.000.
- g. Kantor pusat membayar utang sebesar Rp 390.000.000 selama tahun 19X1, sementara cabang Denpasar membayar Utang Rp 77.000.000
- h. PT Ultra Mengumumkan dan membayar dividen sebesar Rp 50.000.000
- i. Pada Akhir Tahun 19X1, Kantor Pusat mencatat penyusutan sebesar Rp 30.000.000, Sementara cabang Denpasar mencatat Penyusutan Rp 6.000.000
- j. Pada Akhir Tahun 19X1, Saldo Persediaan cabang tersisa yang dibeli dari pihak eksternal adalah senilai Rp 12.000.000. Persediaan cabang tersisa yang berasal dari transfer kantor pusat memiliki harga perolehan dari kantor pusat senilai Rp 15.000.000 dan ditagihkan ke Cabang pada harga Rp 20.000.000

KANTOR PUSAT			
No	Akun	Debit	Kredit
a	Investasi di Cabang Denpasar	130.000.000	
	Kas		30.000.000
	Peralatan		100.000.000
b.	Persediaan	260.000.000	
	Utang Dagang		260.000.000
c.	Investasi Dicabang Denpasar	110.000.000	
	Persediaan		70.000.000
	Laba Antar Perusahaan Belum teralisasi		40.000.000
d	Piutang dagang	500.000.000	
	Penjualan		500.000.000
	Beban Harga Pokok Penjualan	254.000.000	
	Persediaan		254.000.000
	Kas	480.000.000	
	Piutang Dagang		480.000.000
e	Kas	70.000.000	
	Investasi Dicabang Denpasar		70.000.000
f	Beban Operasi	133.000.000	
	Utang Dagang		133.000.000
g.	Utang Dagang	390.000.000	
	Kas		390.000.000
h.	Dividen Diumumkan	50.000.000	
	Kas		50.000.000

KANTOR CABANG			
No	Akun	Debit	Kredit
a	Kas	30.000.000	
	Peralatan	100.000.000	
	Kantor Pusat		130.000.000
b	Persediaan	50.000.000	
	Utang Dagang		50.000.000
c.	Persediaan dari kantor pusat	110.000.000	
	Kantor Pusat		110.000.000
d	Piutang dagang	200.000.000	
	Penjualan		200.000.000
	Beban Harga Pokok Penjualan	128.000.000	
	Persediaan		38.000.000
	Persediaan-dari kantor Pusat		90.000.000
	Kas	158.000.000	
	Piutang Dagang		158.000.000
e	Kantor Pusat	70.000.000	
	Kas		70.000.000
f	Beban Operasi	34.000.000	
	Utang Dagang		34.000.000
g	Utang Dagang	77.000.000	
	Kas		77.000.000
h	-		

i	Beban Penyusutan	30.000.000		i	Beban Penyusutan	6.000.000	
	Akumulasi Penyusutan		30.000.000		Akumulasi Penyusutan		6.000.000
h	Laba antar perusahaan Belum teralisasi	35.000.000					
	Laba Terealisasi atas Pengiriman ke Cabang		35.000.000				

31 Desember 19X1, Kertas Kerja PT Ultra, Laporan Keuangan Gabungan Kantor Pusat dan Cabang

Akun	Kantor Pusat	Cabang Denpasar	Elimination		Gabungan
			Debit	Kredit	
Penjualan	500.000.000	200.000.000			700.000.000
Laba Cabang Denpasar	32.000.000		32.000.000		
Laba Terealisasi atas Pengiriman ke Cabang	35.000.000		35.000.000		
Kredit	567.000.000	200.000.000			700.000.000
Beban Harga Pokok Penjualan	254.000.000	128.000.000		35.000.000	347.000.000
Penyusutan	30.000.000	6.000.000			36.000.000
Beban Lainnya	133.000.000	34.000.000			167.000.000
Debit	(417.000.000)	(168.000.000)			(550.000.000)
Laba Bersih, Dibawa kebawah (<i>Carry forward</i>)	150.000.000	32.000.000	67.000.000	35.000.000	150.000.000
Saldo Laba, 1 Januari	285.000.000				285.000.000
Kantor Pusat, Sebelum Penutupan		170.000.000	170.000.000		
Laba Bersih, dari atas	150.000.000	32.000.000	67.000.000	35.000.000	150.000.000
Dividen diumumkan	(50.000.000)				(50.000.000)
Saldo Laba 31 Desember, dibawa kebawah (<i>Carry forward</i>)	385.000.000	202.000.000	237.000.000	35.000.000	385.000.000
Kas	47.000.000	41.000.000			88.000.000
Piutang Dagang	75.000.000	42.000.000			117.000.000
Persediaan	52.000.000	12.000.000	15.000.000		79.000.000
Persediaan- dari kantor Pusat		20.000.000		5.000.000	
				15.000.000	
Tanah	105.000.000				105.000.000
Bangunan dan Peralatan	545.000.000	100.000.000			645.000.000
Investasi di Cabang Denpasar	202.000.000			202.000.000	
Debit	1.026.000.000	215.000.000			1.034.000.000
Akumulasi Penyusutan	105.000.000	6.000.000			111.000.000
Utang Dagang	31.000.000	7.000.000			38.000.000

Saham Biasa	500.000.000				500.000.000
Saldo Laba (dari Kantor Pusat), dari atas	385.000.000	202.000.000	237.000.000	35.000.000	385.000.000
Laba antar perusahaan Belum terealisasi	5.000.000		5.000.000		
Kredit	1.026.000.000	215.000.000	257.000.000	257.000.000	1.034.000.000

Jurnal Eliminasi

Tanggal	Akun	Ref	Debit	Kredit
1	Laba Cabang Denpasar		32.000.000	
	Kantor Pusat		170.000.000	
	Investasi di Cabang Denpasar			202.000.000
	<i>(Eliminasi akun antar perusahaan)</i>			
2	Laba Terealisasi atas Pengiriman ke cabang		35.000.000	
	Harga Pokok Penjualan			35.000.000
	<i>(Eliminasi laba kantor pusat dari hpp)</i>			
3	Laba Antar Perusahaan Belum Terealisasi		5.000.000	
	Persediaan – dari Kantor Pusat			5.000.000
	<i>(Eliminasi laba belum terealisasi dari nilai persediaan)</i>			
4	Persediaan		15.000.000	
	Persediaan – dari kantor pusat			15.000.000
	<i>(Mereklasifikasi akun persediaan dari kantor Pusat)</i>			

LAPORAN KEUANGAN 19X1 PT ULTRA

PT ULTRA LAPORAN LABA RUGI UNTUK PERIODE TAHUN 19X1		
Penjualan		700.000.000
Beban harga pokok penjualan		(347.000.000)
Laba kotor		353.000.000
Beban :		
Penyusutan	36.000.000	
Beban Lain-lain	167.000.000	(203.000.000)
Laba Bersih		150.000.000

PT ULTRA LAPORAN PERUBAHAN SALDO LABA UNTUK PERIODE TAHUN 19X1	
Saldo Laba, 1 Januari 19X1	285.000.000
Laba bersih, 19X1	150.000.000
Dikurangi : Dividen	(50.000.000)
Saldo Laba, 31 Desember 19X1	

**PT ULTRA
NERACA
31 DESEMBER 19X1**

Aset					
Kas		88.000.000	Utang Dagang		38.000.000
Piutang Dagang		117.000.000			
Persediaan		79.000.000			
Tanah		105.000.000			
Bangunan dan Peralatan	645.000.000		Saham Biasa	500.000.000	
Dikurangi : Akumulasi Penyusutan	(111.000.000)	<u>534.000.000</u>	Saldo Laba	385.000.000	885.000.000
Total Aset		923.000.000	Total Kewajiban dan Modal		923.000.000

Soal 1 (Adaptasi soal S18-12 hal. 378)

PT Plastik Auto membuka cabang untuk memasarkan Produk *Plastic window signs* untuk mobil berikut informasi yang terdapat di neraca kantor pusat dan cabang pada 31 Desember 19X6

Akun	Kantor Pusat	Cabang
Kas	70.000.000	20.000.000
Piutang Dagang	110.000.000	60.000.000
Persediaan	200.000.000	68.000.000
Persediaan- dari kantor Pusat		32.000.000
Tanah	50.000.000	70.000.000
Bangunan dan Peralatan	500.000.000	300.000.000
Dikurangi : Akumulasi Penyusutan	(240.000.000)	(120.000.000)
Investasi di Cabang Denpasar	305.000.000	
Debit	995.000.000	430.000.000
Utang Dagang	53.000.000	25.000.000
Utang Obligasi	300.000.000	
Wesel Bayar		100.000.000
Saham Biasa	200.000.000	
Saldo Laba	430.000.000	
Kantor Pusat		305.000.000
Laba antar perusahaan Belum terealisasi	12.000.000	
Total Kewajiban dan Ekuitas	995.000.000	430.000.000

Selama tahun berjalan, PT Plastik Auto mengirim Rp 50.000.000 persediaan ke cabang dan menagihkan Rp 80.000.000. Cabang menjual 60% persediaan sebelum akhir tahun periode berjalan.

Diminta :

- Buatlah ayat jurnal eliminasi yang diperlukan untuk menyusun neraca PT Plastik Auto Pada tanggal 31 Desember 19X6
- Sajikan neraca 31 Desember 10x6 PT Plastik Auto

Soal 2 Neraca Saldo dengan laba persediaan (Adaptasi soal S18-17 hal. 381)

PT Dinamika sedang mempertimbangkan membuka sejumlah cabang penjualan untuk membantu penjualan produknya. Sebagai percobaan, perusahaan membuka cabang di Jakarta tahun 19X2 dan telah beroperasi selama tiga tahun. Selama tahun 19X5, PT Dinamika mengirim persediaan senilai Rp 60.000.000 ke cabang dan menagihnya dengan harga Rp 90.000.000. Pada tanggal 31 Desember 19X5, cabang masih memiliki persediaan senilai Rp 18.000.000 yang diperoleh dari kantor pusat dengan harga perolehan Rp 12.000.000. Berikut jumlah yang dilaporkan dineraca saldo kantor pusat dan cabang pada tanggal 31 Desember 19X5.

Akun	Kantor Pusat		Cabang Jakarta	
	Debit	Kredit	Debit	Kredit
Kas	60.000.000		55.000.000	
Piutang Dagang	70.000.000		40.000.000	
Persediaan	110.000.000		80.000.000	
Tanah	80.000.000		40.000.000	
Bangunan dan Peralatan	700.000.000		400.000.000	
Investasi di Cabang Jakarta	430.000.000			
Dividen diumumkan	20.000.000			
Beban Harga Pokok Penjualan	240.000.000		120.000.000	
Beban Penyusutan	30.000.000		15.000.000	
Beban Lain	20.000.000		35.000.000	
Akumulasi Penyusutan		350.000.000		165.000.000
Utang Dagang		90.000.000		20.000.000
Utang Obligasi		300.000.000		
Saham Biasa		200.000.000		
Kantor Pusat				400.000.000
Saldo Laba		460.000.000		
Laba antar perusahaan Belum terealisasi		6.000.000		
Penjualan		300.000.000		200.000.000
Laba Cabang Jakarta		30.000.000		
Laba antar perusahaan yang telah terealisasi		24.000.000		
Total	1.760.000.000	1.760.000.000	785.000.000	785.000.000

Diminta :

- Buatlah Kertas Kerja Per 31 Desember 19X5 untuk menyusun laporan keuangan PT Dinamika.
- Sajikan Laporan Laba Rugi dan Neraca PT Dinamika tahun 19X5.

BAB VI

PENGGABUNGAN USAHA

suatu perusahaan mentransfer aset, dan mungkin juga kewajibannya, ke entitas yang dibentuknya pada nilai buku dan perusahaan yang mentransfer aset dan kewajibannya ke entitas yang dibentuknya sebesar nilai buku aset bersih yang ditransfer. Pengakuan selisih nilai wajar diatas nilai buku dari nilai aset yang ditransfer pada pembukuan perusahaan yang mentransfer umumnya tidak diperbolehkan jika bukan transaksi yang wajar (*arm's length-transaction*). Oleh karena itu, tidak ada keuntungan maupun kerugian yang diakui untuk transaksi transfer oleh perusahaan yang mentransfer. Tetapi, jika nilai aset yang di transfer ke entitas yang baru dibentuk tersebut telah mengalami penurunan nilai sebelum terjadinya transfer dan nilai wajarnya lebih rendah dibanding nilai tercatatnya pada pembukuan perusahaan yang mentransfer harus mengakui kerugian dari penurunan nilai dan mentransfer aset pada entitas baru pada nilai wajar yang lebih rendah tersebut.

Contoh ilustrasi, asumsi PT Alan menciptakan sebuah anak perusahaan, PT Bima, dan mentransfer aset atau kewajiban berikut ke PT Bima, serta sebagai pertukaran memperoleh 100.000 lembar saham biasa PT Bima dengan nilai par Rp2000

Item	Harga Perolehan	Nilai Buku
Kas		Rp 70.000.000
Persediaan	Rp 50.000.000	50.000.000
Tanah	75.000.000	75.000.000
Bangunan	100.000.000	80.000.000
Peralatan	250.000.000	<u>160.000.000</u>
		Rp 435.000.000

Alan mencatat transaksi dengan jurnal sebagai berikut:

Investasi pada saham biasa	435.000.000	
Akumulasi penyusutan	110.000.000	
Kas		70.000.000
Persediaan		50.000.000
Tanah		75.000.000
Bangunan		100.000.000
Peralatan		250.000.000
Rp 110.000.000 =	(Rp 100.000.000 – 80.000.000) + (Rp 250.000.000 – Rp 160.000.000)	

PT Bima mencatat transfer aset dan penerbitan saham sebesar nilai buku aset yang ditransfer sebagai berikut:

Kas	70.000.000	
Persediaan	50.000.000	
Tanah	75.000.000	
Bangunan	100.000.000	
Peralatan	250.000.000	
Akumulasi Penyusutan		110.000.000
Saham Biasa, nilai par Rp2.000		200.000.000
Tambahan Modal Disetor		235.000.000

Suatu penggabungan usaha terkait dengan penggabungan atau pengendalian kepemilikan dua atau lebih perusahaan yang sebelumnya merupakan entitas berpisah. Penggabungan usaha dapat mengambil satu dari beberapa bentuk penggabungan usaha dan dapat dilakukan dengan cara yang berbeda.

Bentuk-bentuk Penggabungan Usaha

Ada tiga bentuk utama dari penggabungan usaha secara legal seperti yang digambarkan pada Figur 1-1. **Legal marger** (atau cukup diebut **merger**) adalah penggabungan usaha dimana hanya akan ada satu perusahaan yang bertahan dari berbagai perusahaan yang bergabung dan perusahaan lainnya dibubarkan. Aset dan kewajiban perusahaan yang diambil alih ditransfer ke perusahaan yang mengambil alih dan perusahaan yang diambil alih tersebut bubar atau **dilikuidasi**. Operasional dari masing-masing perusahaan yang sebelumnya merupakan perusahaan terpisah dilanjutkan kedalam entitas tunggal yang tetap bertahan setelah terjadinya merger.

Legal konsolidasi (atau cukup disebut **konsolidasi**) adalah penggabungan usaha dimana kedua perusahaan yang melakukan penggabungan usaha langsung dibubarkan dan aset serta kewajiban dari kedua perusahaan ditransfer ke perusahaan yang baru dibentuk. Operasional dari masing-masing perusahaan yang sebelumnya merupakan perusahaan terpisah dilanjutkan ke dalam entitas tunggal yang baru dan tidak ada perusahaan yang bergabung bertahan setelah konsolidasi. Namun di banyak situasi, perusahaan yang dihasilkan tersebut hanya bentuknya saja yang baru, sedangkan secara substansi sebenarnya merupakan salah satu dari perusahaan yang bergabung namun berdiri kembali dengan nama baru.

Akuisisi saham terjadi ketika sebuah perusahaan mengakuisisi saham berhak suara perusahaan lain dan perusahaan-perusahaan yang terlibat tersebut melanjutkan operasi

perusahaannya sebagai entitas legal terpisah, namun saling terkait. Karena tidak ada perusahaan yang dilikuidasi, maka perusahaan yang mengakuisisi memperlakukan hak kepemilikan yang diperolehnya sebagai investasi. Dalam saham, perusahaan yang mengambil alih tidak perlu mendapatkan seluruh saham perusahaan lain untuk memperoleh pengendalian.

Hubungan yang terjadi dalam akuisi saham disebut hubungan **induk-anak perusahaan**. Induk-anak perusahaan adalah perusahaan yang memiliki kendali atas perusahaan lain yaitu anak perusahaan, biasanya melalui kepemilikan mayoritas saham biasa. Untuk kepentingan pelaporan keuangan ke publik, induk dan anak perusahaan menyajikan laporan keuangan konsolidasi seolah-olah merupakan satu perusahaan tunggal.

Metode untuk Melakukan Penggabungan Usaha

Penggabungan usaha dapat dikatakan sebagai ‘sahabat’ atau ‘tidak sahabat’. Dalam penggabungan usaha yang bersahabat, manajemen perusahaan-perusahaan yang terlibat melakukan perjanjian sehubungan dengan persyaratan penggabungan dan merekomendasi adanya persetujuan dari pemegang saham. Biasanya penggabungan seperti ini akan dilakukan dalam satu transaksi yang melibatkan pertukaran aset atau saham berhak suara. Dalam penggabungan yang tidak bersahabat, atau sering disebut “*hostile takeover*”, manajemen perusahaan-perusahaan yang terlibat tidak menyetujui syarat penggabungan, dan manajemen dari salah satu perusahaan melakukan *tender offer* secara langsung kepada pemegang saham perusahaan lainnya. *Tender offer* mengundang pemegang saham dari perusahaan lain untuk melakukan “tender” atau menukarkan sahamnya dengan efek atau aset perusahaan pengakuisisi. Jika saham yang dirender telah mencukupi, perusahaan pengakuisisi memperoleh kendali atas saham berhak suara dari perusahaan lain tersebut dan dapat mengangkat manajemen perusahaan dengan menggunakan hak suaranya.

Akuisisi Aset

Kadang-kadang satu perusahaan pengakuisisi aset perusahaan lain melalui negosiasi langsung dengan manajemen. Perjanjian ini juga dapat menyebabkan perusahaan pengakuisisi menanggung kewajiban dari perusahaan lain. perusahaan penjual umumnya mendistribusikan efek atau aset yang diterimanya ke pemegang sahamnya dalam penggabungan usaha dari perusahaan pengakuisisi dan dilikuidasi, sehingga hanya perusahaan pengakuisisi sebagai entitas legal yang bertahan.

Perusahaan pengakuisisi mencatat penggabungan usaha dengan mencatat tiap aset yang diperoleh, tiap kewajiban yang ditanggungnya dan aset artau efek yang diberikan dalam pertukaran.

Akuisisi Saham

Penggabungan usaha yang dilakukan melalui akuisisi saham tidak harus melibatkan akuisisi semua saham berhak suara yang beredar. Bagi satuperusahaan untuk mengendalikan perusahaan lain melalui kepemilikan saham, hanya diperlukan kepemilikan mayoritas (lebih dari 50%) dari saham berhak suara yang beredar. Akuisisi saham berhak suara kurang dari mayoritas biasanya tidak dianggap sebagai penggabungan usaha. Ketika satu pemegang saham memegang kepemilikan mayoritas dalam saham berhak suara, saham lain yang tersisa disebut sebagai **kepemilikan minoritas** (*minority interest*) atau **kepemilikan nonpengendali** (*noncontrolling interest*).

Penilaian Entitas Usaha

Semua pihak yang terlibat dalam penggabungan usaha harus meyakini adanya kesempatan untuk memperoleh keuntungan jika mereka setuju untuk berpartisipasi. Sulit untuk menentukan apakah suatu proposal penggabungan usaha menguntungkan. Nilai aset perusahaan dan potensi laba masa depannya sangat penting untuk menentukan nilai dari perusahaan tersebut. Aspek pajak juga perlu diperhatikan.

Nilai Masing-Masing Aset dan Kewajiban

Nilai dari masing-masing aset dan kewajiban suatu perusahaan biasanya ditentukan melalui penilaian (*appraisal*). Untuk beberapa pos, nilainya dapat ditentukan relatif mudah, seperti investasi yang diperdagangkan secara aktif dalam pasar efek, atau utang jangka pendek. Untuk pos lain, penilaian dapat sangat subjektif, seperti nilai tanah yang berada di daerah yang jarang terjadi penjualan. Selain itu, beberapa aset tak berwujud juga dilaporkan dalam neraca..

Kewajiban lancar biasanya dianggap mempunyai nilai wajar sama dengan nilai bukunya, karena kewajiban lancar akan dibayar pada nilai tercatatnya dalam jangka pendek. Kewajiban jangka panjang, tetapi harus di nilai berdasarkan tingkat bunga sekarang jika berbeda dengan tingkat bunga efektif pada waktu kewajiban tersebut dikeluarkan. Sebagai contoh, obligasi dengan nilai nominal Rp 100.000.000, jangka waktu 10 tahun, tingkat bunga

10%, bunga dibayar tahunan, dikeluarkan pada nilai nominalnya tahun lalu, dan tingkat bunga sekarang untuk efek yang sama adalah 10%, nilai kewajiban tersebut sekarang di hitung sebagai berikut

Nilai sekarang untuk 7 tahun pada tingkat bunga 10% dari pembayaran pokok Rp100.000.000	
(Rp100.000.000 × 0,51316)	Rp 51.316.000
Nilai sekarang pada tingkat bunga 10% dari 7 kali pembayarn bunga Rp6.000.000	
(Rp6.000.000×4,86842)	<u>29.211.0000</u>
Nilai sekarang dari obligasi	80.527.000

Walaupun penilaian akurat dari nilai aset dan kewajiban sulit, hal ini merupakan bagian penting dari penentuan secara keseluruhan nilai suatu perusahaan

Nilai Laba Potensial

Dalam banyak kasus, aset yang dioperasikan bersama sebagai kelompok mempunyai nilai lebih tinggi dari penjumlahan nilai individunya. “nilai kelangsungan usaha” (*going concern*) menyebabkan lebih menguntungkan untuk mengeoperasikan aset sebagai suatu entitas dibandingkan menjualnya secara sendiri-sendiri.

Ada beberapa pendekatan untuk mengukur nilai dari laba masa depan suatu perusahaan. Kadang-kadang perusahaan dinilai berdasarkan kelipatan dari labanya sekarang. Sebagai contoh, jika PT Bunaken melaporkan laba Rp35.000.000 pada tahun berjalan, nilai perusahaan berdasarkan kelipatan 10 kali dari laba tahun berjalan adalah Rp350.000.000.

Metode lain untuk menilai suatu perusahaan adalah menghitung nilai sekarang dari arus kas masa depan yang diharapkan yang akan dihasilkan perusahaan. Metode ini mengharuskan adanya penentuan nilai dan waktu sari arus kas masa depan dan mendiskontokan arus kas tersebut ke nilai sekarang pada tingkat bunga diskonto yang sesuai untuk perusahaan tersebut. Sebagai contoh, jika PT Bunaken diharapkan untuk menghasilkan arus kas Rp35.000.000 untuk tiap tahun selama 25 tahun. Maka nilai sekarang dari perusahaan pada tingkat bunga diskonto 10% adalah Rp317.696.400 dihitung sebagai berikut.

Arus kas tahunan yang dihasilkan	Rp35.000.000
Faktor nilai sekarang dari anuitas 25 kali,pembayaran pada tingkat bunga 10%	<u>×9,07704</u>
nilai sekarang dari masa depan	Rp317.696.400

estimasi potensi laba masa depan memerlukan berbagai asumsi dan estimasi. Sehingga tidak mengherankan, pembeli dan penjual menemui kesulitan menyetujui nilai dari laba perusahaan di masa depan.

Penilaian Kepentingan yang Dipertukarkan

Ketika suatu perusahaan mengakuisisi perusahaan lain, harus memperhatikan nilai 'kepentingan' (*consideration*) yang akan dipertukarkan. Tidak terlalu sulit jika kas yang digunakan dalam akuisisi, tetapi penilaian akan semakin sulit jika yang dipertukarkan adalah efek (surat berharga atau sekuritas), terutama jika efek tersebut adalah efek baru yang tidak diperdagangkan atau efek dengan fitur yang tidak biasa. Sebagai contoh, di AS, General Motor menyelesaikan akuisisi beberapa tahun sebelumnya menggunakan saham biasa seri B baru yang membayar deviden berdasarkan laba berikutnya dari perusahaan yang diakuisisi bukan dari laba General Motor secara keseluruhan. Beberapa perusahaan telah menggunakan obligasi tanpa bunga (obligasi dengan bunga nol), yang mempunyai nilai dibawah nilai nominal untuk mengompensasi pemegang obligasi atas bunga perusahaan lain menggunakan berbagai jenis efek konveksi. Kecuali efek tersebut, atau efek lain yang dianggap ekuivalen, yang diperdagangkan di pasar, maka perlu dibuat estimasi nilainya. Pendekatan yang biasanya digunakan adalah menggunakan nilai dari efek yang sama yang mempunyai nilai pasar dan menyesuaikan nilai estimasi atas perbedaan fitur dari efek tersebut.

AKUNTANSI PEMBELIAN UNTUK PENGGABUNGAN USAHA

Pembelian suatu perusahaan pada dasarnya sama dengan pembelian aset atau kelompok aset lain. Pada saat aset dibeli, pembeli mencatat aset sebesar biaya perolehan yang timbul untuk mengakuisisi aset tersebut. Biaya perolehan biasanya ditentukan berdasarkan nilai wajar aset yang diakuisisi atau nilai wajar atau "konsiderasi" yang diberikan. Jika sekelompok aset dibeli untuk satu harga beli, total harga perolehan harus dialokasikan ke masing-masing aset yang diakuisisi berdasarkan nilai wajarnya. Prinsip yang sama diterapkan untuk pembelian perusahaan sama seperti pembelian secara individual atau kelompok aset.

PSAK 22 Tentang "Akuntansi untuk Penggabungan Usaha" menjelaskan prosedur akuntansi yang saat ini diterapkan untuk transaksi penggabungan usaha di Indonesia.

Penentuan Harga Beli

Berdasarkan standar akuntansi penggabungan usaha yang saat ini diterapkan, pembeli memperhitungkan semua biaya perolehan sehubungan dengan akuisisi aset bersih atau saham perusahaan lain sebagai bagian dari harga beli. Ada tiga jenis biaya yang dapat timbul dalam penggabungan usaha, yaitu: biaya langsung, biaya pengeluaran efek, dan biaya tidak langsung atau umum.

Semua biaya langsung sehubungan dengan pembelian perusahaan lain diperlukan sebagai bagian dari total biaya perolehan perusahaan yang diakuisisi. Sebagai contoh, imbal jasa sebagai penemu (*finders' fee*) sering dibayarkan untuk perusahaan dengan spesialisasi mencari perusahaan yang sesuai dengan kebutuhan khusus perusahaan pengakuisisi. Biaya-biaya yang timbul dari pengeluaran saham biasa atau saham preferen sehubungan dengan penggabungan usaha harus diperlakukan sebagai pengurang harga jual efek bukan sebagai tambahan atas harga beli perusahaan yang diakuisisi.

Semua biaya tidak langsung dan umum dari penggabungan usaha atau sehubungan dengan pengeluaran efek dalam penggabungan usaha harus dibebankan pada saat terjadinya. Sebagai contoh, biaya dari akuntan yang merupakan pegawai perusahaan pengakuisisi dalam penggabungan usaha yang harus dibebankan, walaupun akuntan tersebut menghabiskan sebagian waktunya pada hal-hal yang berhubungan dengan penggabungan usaha.

Untuk mengilustrasikan perlakuan biaya yang timbul dari penggabungan usaha, asumsikan bahwa pada tanggal 1 Januari 20X1, PT Intan membeli semua aset dan kewajiban PT Antara dalam suatu merger dengan menerbitkan 10.000 lembar saham ke PT Antara dengan nominal Rp10.000. Saham yang diterbitkan tersebut mempunyai nilai pasar Rp600.000.000. PT Intan mengeluarkan biaya legal dan biaya penilai sebesar Rp40.000.000 sehubungan dengan penggabungan usaha dan biaya penerbitan saham Rp25.000.000. Total harga beli sama dengan nilai saham yang diterbitkan PT Intan ditambah biaya tambahan yang terjadi sehubungan dengan akuisisi aset.

Nilai wajar saham yang diterbitkan	Rp600.000.000
Biaya akuisisi lain	<u>40.000.000</u>
Total harga beli	Rp640.000.000

Saham yang diterbitkan PT Intan untuk melakukan penggabungan usaha dinilai pada nilai wajar dikurangi biaya pengeluaran saham:

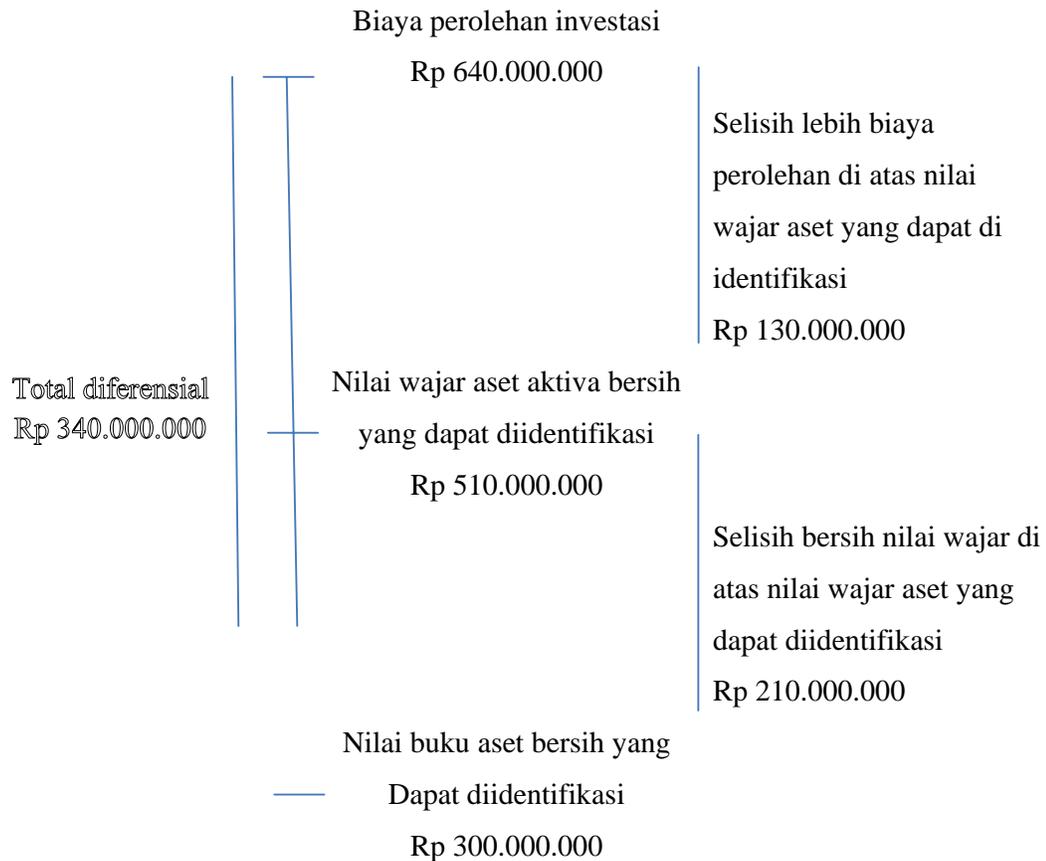
Nilai wajar yang diterbitkan	Rp600.000.000
Biaya pengeluaran saham	<u>(25.000.000)</u>
Nilai tercatat saham	Rp575.000.000

Penggabungan Usaha Melalui Pembelian Aset Bersih

Ketika suatu perusahaan mengakuisi aset bersih dari perusahaan lain dalam suatu penggabungan usaha, perusahaan pengakuisisi mencatat dalam pembukuannya aset dan kewajiban yang diakuisisi dalam penggabungan usaha dan “konsiderasi” yang diberikan. Jika total harga beli dari akuisisi telah ditentukan, harga beli itu harus dialokasikan ke masing-masing aset dan kewajiban yang diakuisisi. Selisih lebih harga beli diatas nilai wajar aset dan kewajiban yang dapat diidentifikasi dianggap sebagai harga beli untuk **muhibah (goodwill)**. berdasarkan teori, *goodwill* adalah selisih lebih kekuatan laba perusahaan yang diakuisisi; dalam praktiknya, *goodwill* mencerminkan premi yang dibayarkan untuk mendapatkan kenndali.

Dalam akuisisi PT Antara, total harga beli adalah Rp640.000.000. asumsikan nilai buku dan nilai wajar dari masing-masing aset dan kewajiban PT Antara seperti yang disajikan pada Figur 1-3. Ketika ditransferke PT Intan, masing-masing aset dan kewajiban tersebut harus dicatat pada pembukuan PT Intan senilai wajarnya pada tanggal penggabungan usaha.

Hubungan antara total harga beli yang dibayarkan untuk aset bersih PT Antara, nilai Aset bersih, dan nilai buku aset bersih diilustrasikan pada diagram berikut.



Biaya akuisisi lain sebesar Rp40.000.000 sehubungan dengan penggabungan usaha dan biaya pengeluaran saham sebesar Rp25.000.000 biasanya terjadi sebelum PT Intan menerima aset bersih PT Antara. Untuk memfasilitasi pengakumulasian jumlah tersebut sebelum mencatat penggabungan usaha, PT Intan dapat mencatatnya pada akun sementara yang terpisah pada saat terjadinya.

Biaya Merger Tangguhan	40.000.000	
Kas		40.000.000
Mencatat biaya terkait pembelian PT Antara		
Biaya Pengeluaran Saham Tangguhan	25.000.000	
Kas		25.000.000
Mencatat biaya pengeluaran saham biasa		

Pada tanggal penggabungan usaha, PT Intan mencatat penggabungan usaha tersebut dengan jurnal berikut.

Kas dan Piutang	45.000.000	
Persediaan	75.000.000	
Tanah	70.000.000	
Bangunan dan Peralatan	350.000.000	
Paten	80.000.000	
Goodwill	130.000.000	
Kewajiban Lancar		110.000.000
Saham Biasa		100.000.000
Tambahannya Modal Disetor		475.000.000
Biaya Merger Tanggahan		40.000.000
Biaya Pengeluaran Saham Tanggahan		25.000.000
Mencatat pembelian PT Antara		

Ayat jurnal ini mencatat masing-masing aset dan kewajiban PT Antara, baik berwujud maupun tidak berwujud, pada pembukuan PT Intan sebesar nilai wajar pada tanggal penggabungan usaha. Nilai wajar aset bersih PT Antara dicatat sebesar Rp510.000.000 (Rp620.000.000 – Rp110.000.000). perbedaan Rp130.000.000 merupakan selisih antara total harga beli Rp640.000.000 (Rp600.000.000 + Rp40.000.000), sebagaimana telah dihitung sebelumnya), dan nilai wajar aset bersih PT Antara yang dicatat sebagai *goodwill*.

Dalam pencatatan penggabungan usaha, nilai buku PT Antara tidak relevan untuk PT Intan; hanya nilai wajar yang diakui. Karena perubahan kepemilikan telah terjadi, dasar akuntansi yang digunakan oleh perusahaan yang diakuisisi tidak relevan bagi perusahaan pengakuisisi. Dengan kata lain, aset dan kewajiban yang diakuisisi yang dicatat oleh perusahaan pembeli dengan cara yang sama jika tidak terjadi penggabungan usaha dan dibeli sebagai suatu kelompok dengan satu harga beli.

Biaya yang terjadi untuk melakukan merger dicatat secara terpisah dalam akun temporer atau sementara, Biaya Merger Tanggahan, sampai penyerahan aset dicatat oleh PT Intan. Karena biaya merger dianggap bagian dari total harga beli, akun temporer tersebut harus ditutup dengan ayat jurnal dan biaya tersebut dialokasikan, bersama-sama dengan harga beli lain, pada aset bersih yang dicatat. Biaya penerbitan saham juga sama dicatat dalam akun temporer dan kemudian diakui sebagai pengurang hasil yang diterima perusahaan dari pengeluaran saham dengan mengurangi jumlah tambahan modal disetor. Dengan demikian, saham yang dikeluarkan dicatat sebesar nilai wajar Rp600.000.000 dikurangi biaya pengeluaran saham Rp25.000.000, di mana Rp100.000.000 nilai nominal dicatat dalam akun saham biasa dan sisanya Rp475.000.000 dicatat sebagai tambahan modal disetor.

Saham Biasa	100.000.000	
Tambahan Modal Disetor	50.000.000	
Saldo Laba	150.000.000	
Keuntungan Penjualan Aset Bersih		300.000.000
Investasi pada Saham PT Intan		600.000.000
Mencatat pembagian saham PT Intan		

Pencatatan Goodwill

Dalam akuntansi penggabungan usaha, *goodwill* dipandang sebagai faktor yang menyebabkan perusahaan dapat memperoleh laba di atas rata-rata. Ketika *goodwill* dibeli sehubungan dengan penggabungan usaha, bagaimanapun juga, jumlah pengeluaran dianggap dapat ditentukan secara objektif dan dikapitalisasi. Biaya pembelian *goodwill* diukur sebagai selisih lebih total harga beli di atas nilai wajar dari aset bersih yang dapat diidentifikasi yang diakuisisi. *Goodwill* yang diakui ketika PT Intan membeli PT Antara dinilai sebesar Rp130.000.000, perbedaan antara total harga beli Rp640.000.000 dan nilai wajar aset bersih yang dapat diidentifikasi Rp510.000.000.

Akuntansi Goodwill Sesudahnya

Setelah *goodwill* diakui dalam penggabungan usaha, perlakuan *goodwill* harus sesuai dengan **PSAK No.19** tentang “Aset Tak Berwujud” dan **PSAK No. 22** tentang “Akuntansi Penggabungan Usaha”. *Goodwill* dialokasikan ke unit yang diharapkan akan mendapatkan keuntungan dari penggabungan usaha, walaupun jika tidak ada aset ataupun kewajiban dari perusahaan yang diakuisisi yang dialokasikan ke unit tersebut. Untuk menguji penurunan nilai *goodwill*, nilai wajar dari unit pelaporan dibandingkan dengan nilai tercatatnya.

Sebagai contoh penurunan nilai *goodwill*, diasumsikan Unit Pelaporan a mendapat alokasi Rp100.000.000 dari *goodwill* yang timbul dari penggabungan usaha. Berikut adalah aset dan kewajiban yang dialokasikan ke Unit Pelaporan A

Pos	Nilai Tercatat	Nilai Wajar
Kas dan Piutang	Rp 50.000.000	Rp 50.000.000
Persediaan	80.000.000	90.000.000
Peralatan	120.000.000	150.000.000
<i>Goodwill</i>	100.000.000	
Total Aset	Rp 350.000.000	Rp 290.000.000
Kewajiban Lancar	(10.000.000)	(10.000.000)
Aset Bersih	Rp 340.000.000	Rp 280.000.000

Dengan menjumlahkan nilai tercatat aset dan mengurangkannya dengan nilai tercatat kewajiban, maka nilai tercatat unit pelaporan, diluar *goodwill*, adalah Rp340.000.000. jika nilai wajar unit pelaporan diestimasi sebesar Rp360.000.000, maka tidak terjadi penurunan nilai *goodwill*. Dilain pihak, jika nilai wajar unit pelaporan diestimasi Rp320.000.000, maka perbandingan kedua harus dilakukan untuk menentukan jumlah kerugian penurunan nilai. Nilai implisit dari goodwill unit pelaporan A ditentukan dengan mengurangi nilai wajar aset bersih Rp280.000.000, diluar goodwill, dari nilai wajar unit pelaporan sebesar Rp320.000.000. selisih (Rp320.000.000 – Rp280.000.000) mencerminkan nilai implisit unitb pelaporan A. Kerugian penurunan diukur sebagai selisih lebih goodwill (Rp100.000.000) diatas nilai implisitnya (Rp40.000.000), atau Rp60.000.000. kerugian penurunan nilai ini digabung dengan kerugian penurunan nilai lain dari unit pelaporan llain merupakan total kerugian penurunan nilai yang dilaporkan oleh perusahaan secara keseluruhan. Nilai goodwill akan dikurangi sebesar jumlah nilai penurunan nilai.

Goodwill Negatif

Kadang-kadang harga beli dari perusahaan diakuisisi lebih kecil dibandingkan nilai wajar aset bersih yang dapat diidentifikasi yang diakuisisi. Selisih ini disebut ***goodwill negatif***. Keberadaan goodwill negatif mengimplikasikan bahwa perusahaan yang diakuisisi seharusnya dilikuidasi karena aset dan kewajibannya mempunyai nilai lebih tinggi secara imdividu dibanding secara keseluruhan sebagai suatu perusahaan.

Berdasarkan PSAK 22, kelebihan yang diperoleh dari nilai wajar aset bersih atas biaya perolehan entitas (goodwill negatif) akan digunakan untuk mengurangi nilai yang lain yang telah ditetapkan atas aset diperoleh. JumlaJ yang tersisa setelah mengurangi aset-aset tersebut sampai menjadi nol diakui sebagai biaya yang ditanggungkan (deferred charge) dan diakui sebagai pendapatan secara sistematis selama periode yang tidak lebih dari 20 tahun.

Untuk mengilustrasikan perlakuan atas goodwill negatif, asumsikan PT Intan membeli semua aset dan kewajiban PT Antara dengan total biaya perolehan Rp460.000.000 bukan Rp640.000.000 yang diasumsikan sebelumnya.

Tptal nilai wajar aset dan kewajiban PT Antara adalah Rp510.000.000. Total nilai wajat aset bersih yang dapat diidentifikasi sebesar Rp510.000.000. *Goodwill* tersebut dialokasikan sebagai berikut.

Pos	Nilai Buku	Nilai Wajar	Pengurang	Jumlah yang Dicatat
Kas dan Piutang	45.000.000	45.000.000		45.000.000
Persediaan	65.000.000	75.000.000		75.000.000
Tanah	80.000.000	70.000.000	$70/500 \times \text{Rp}50.000.000 =$	63.000.000
Bangunan dan Peralatan (bersih)	250.000.000	350.000.000	$\text{Rp}7.000.000$	315.000.000
Paten		80.000.000	$350/500 \times \text{Rp}50.000.000 =$	72.000.000
Total Aset yang Dapat Diidentifikasi	400.000.000	620.000.000	35.000.000	570.000.000
Lewajiban Lancar	(100.000.000)	(110.000.000)	$80/500 \times \text{Rp}50.000.000 =$	(110.000.000)
Aset Bersih yang Dapat Diidentifikasi	300.000.000	510.000.000	8.000.000	460.000.000
			$\text{Rp}50.000.000$	

Penggabungan Usaha melalui Pembelian Saham

Banyak penggabungan usaha dilakukan melalui pembelian saham berhak suara dari perusahaan lain bukan melalui akuisisi aset bersih. Dalam situasi seperti ini, perusahaan yang diakuisisi tetap berdiri dan perusahaan pembeli mencatatnya sebagai investasi pada saham biasa dari perusahaan yang diakuisisi bukan mencatat masing-masing aset dan kewajiban. Sebagaimana pembelian aset dan kewajiban, biaya perolehan investasi berdasarkan total nilai “konsiderasi” yang diberikan saat pembelian saham, ditambah biaya tambahan lain yang terjadi untuk melakukan penggabungan usaha. Sebagai contoh, jika PT Intan (a) menukarkan 10.000 lembar sahamnya dengan total nilai pasar Rp600.000.000 untuk semua saham PT Antara dalam transaksi pembelian dan (b) timbul biaya merger sebesar Rp40.000.000 dan biaya penerbitan saham Rp25.000.000, yang sebelumnya dicatat dalam akun tangguhan. PT Intan mencatat ayat jurnal berikut pada saat penerimaan saham PT Antara.

Investasi pada saham PT Antara	640.000.000
Saham biasa	100.000.000
Tambahan modal disetor	475.000.000
Biaya merger tangguhan	40.000.000
Biaya pengeluaran saham tangguhan	25.000.000
Mencatat pembelian saham PT Antara	

Ketika penggabungan usaha dilakukan melalui akuisisi saham, perusahaan yang diakuisisi dapat terus beroperasi sebagai perusahaan yang terpisah, atau perusahaan yang diakuisisi tersebut dapat merger dengan perusahaan pengakuisisinya.

Laporan Keuangan Setelah Penggabungan Usaha

Laporan keuangan yang disiapkan setelah penggabungan usaha hanya mencerminkan entitas gabungan dari tanggal penggabungan. Ketika penggabungan terjadi di tengah-tengah tahun fiskal, laba yang diperoleh perusahaan akuisisi sebelum tanggal penggabungan tidak dilaporkan dalam laporan laba rugi perusahaan gabungan.

Untuk mengilustrasikan laporan keuangan setelah penggabungan usaha, asumsikan terdapat informasi untuk PT Intan dan PT Antara.

	20X0	20X1
PT Intan:		
Laba terpisah (tidak termasuk laba dari PT Antara)	Rp 300.000.000	Rp 300.000.000
Jumlah saham beredar, 31 Desember	30.000	40.000
PT Antara:		
Laba Bersih	Rp 60.000.000	Rp 60.000.000

PT Intan mengakuisisi seluruh saham PT Antara pada nilai bukunya pada tanggal 1 Januari 20X1 dengan mengeluarkan 10.000 lembar saham biasa. Setelah itu, PT Intan menyajikan laporan keuangan komperatif untuk tahun 20X0 dan 20X1. Laba bersih dan laba per saham yang disajikan PT Intan dalam laporan keuangan komperatif untuk 2 tahun adalah sebagai berikut.

20X0:

Laba bersih	Rp 300.000.000
Laba per saham (Rp300.000.000/30 lembar)	Rp 10.000

20X1:

Laba bersih (Rp300.000.000 + Rp60.000.000)	Rp 360.000.000
Laba per saham (Rp360.000.000/40.000)	Rp 9.000

Jika PT Intan membeli saham PT Antara pada pertengahan tahun 20X1, bukan awal tahun, PT Intan hanya akan memasukkan laba PT Antara sesudah tanggal akuisisi pada laporan laba rugi tahun 20X1. Jika PT Antara memperoleh laba sebesar Rp25.000.000 di tahun 20X1 sebelum akuisisi oleh PT Intan dan Rp35.000.000 setelah penggabungan usaha,

PT Intan akan melaporkan total laba bersih untuk tahun 20X1 sebesar Rp335.000.000 (Rp300.000.000 + Rp35.000.000).

HAL-HAL LAIN DALAM AKUNTANSI PENGGABUNGAN USAHA

Selama beberapa tahun 2 metode untuk akuntansi penggabungan usaha.

Metode Akuntansi dan Pelaporan

Selama lebih dari setengah abad, 2 metode akuntansi untuk penggabungan usaha ditemui dalam praktik **pembelian (purchase)** dan **penyatuan kepemilikan (pooling of interests)**. Namun pada tahun 2001 di AS, FASB menghapus metode penyatuan kepemilikan.

Ide utama yang mendasari akuntansi penggabungan usaha metode pembelian adalah ide yang sama dengan yang mendasari pembelian aset atau kelompok aset-dalam pertukaran kepemilikan. Ide utama yang mendasari penyatuan kepemilikan adalah kebalikan dari metode pembelian adanya kepemilikan yang berlanjut. Metode ini mengasumsikan pemilik dari perusahaan yang bergabung menjadi pemilik dari perusahaan hasil gabungan. Karena kepemilikan tidak berubah, premis penyatuan kepemilikan adalah tidak ada perubahan dalam dasar akuntansi dalam dasar akuntansi yang diharuskan. Dengan demikian, nilai buku dari kedua perusahaan akan dibawa. Walaupun akuntansi pembelian mengakui adanya muhibah (goodwill) ketika harga beli melebihi nilai wajar dari aset bersih, penyatuan kepemilikan tidak mengakui adanya goodwill karena tidak ada harga beli, hanya nilai buku terbawa, yang diakui. Selain itu, penyatuan kepemilikan mengakibatkan terbawanya saldo laba semua perusahaan yang bergabung sedangkan dalam metode pembelian berhubungan dengan pembelian aset dan kewajiban tetapi mengakui saldo laba tidak dapat dibeli. Perbedaan antara metode pembelian dan penyatuan kepemilikan juga tampak dalam penyajian keuangan komparatif.

Sebagian besar manajemen perusahaan menyukai penyatuan kepemilikan dibandingkan metode pembelian. Alasan manajemen lebih menyukai penyatuan kepemilikan karena tidak mencatat aset tetap pada nilai wajar yang lebih besar sehingga beban penyusutan menjadi lebih rendah pada metode penyatuan kepemilikan dibanding dengan metode pembelian, dan mengakibatkan laba menjadi lebih besar. Goodwill tidak harus diamortisasi.

BAB VII

AKUNTANSI UNTUK INVESTASI SAHAM BIASA DAN PELAPORAN KEPEMILIKAN ANTAR PERUSAHAAN

Metode yang digunakan untuk mencatat investasi pada saham biasa tergantung pada tingkat pengaruh atau pengendalian yang dimiliki investor atas *inveeste*. Tingkat pengaruh adalah faktor utama yang menentukan apakah investor dan *inveeste* akan menyajikan laporan keuangan konsolidasi atau investor akan melakukan investasi pada saham biasa dalam neracanya menggunakan metode biaya (yang disesuaikan ke nilai pasar, jika diperlukan) atau metode ekuitas.

Konsolidasi melibatkan penggabungan untuk pelaporan keuangan aset, kewajiban, pendapatan, dan beban individual untuk dua atau lebih perusahaan yang berhubungan istimewa seakan-akan mereka adalah satu perusahaan. Konsolidasi umumnya sesuai jika suatu perusahaan, disebut induk perusahaan, mengendalikan perusahaan, disebut anak perusahaan.

Metode ekuitas digunakan untuk pelaporan eksternal jika investor mempunyai pengaruh signifikan dalam kebijakan operasi dan keuangan *inveeste* dan konsolidasi tidak sesuai. Metode ekuitas tidak dapat digunakan sebagai pengganti konsolidasi jika konsolidasi sesuai, dan karena itu penggunaan utama metode ekuitas, investor mengakui pendapatan dari investasi ketika *inveeste* memperoleh laba.

Metode biaya digunakan untuk pelaporan investasi dalam efek ekuitas yang tidak di perdagangkan ketika konsolidasi dan metode ekuitas tidak sesuai untuk digunakan. Jika efek ekuitas dalam metode biaya memiliki nilai wajar yang dapat ditentukan, efek tersebut harus disajikan pada nilai pasar diakhir tahun sesuai dengan **PSAK No.15**. berdasarkan metode biaya, investor mengakui pendapatan investasi jika laba sudah didistribusikan oleh *inveeste* sebagai deviden.

Catatan atas laporan keuangan PT Sinar Mas Agro Resources and Technology (SMART) memberikan contoh yang baik untuk pelaporan keuangan atas investasi menggunakan metode biaya dan metode ekuitas.

Investasi dan aset lain-lain	31 Desember	
	2007	2006
Investasi		
Investasi menggunakan ekuitas:		
SOCI	Rp151.520.541.173	Rp142.971.329.601
SUPERAIR	2.358.931.666	-
UNIVERSAL	1.076.621.347	1.455.405.150
TRANSINDO	238.422.925	474.937.313
HORTIMART	-	-
INT	-	194.541.537.798
Investasi menggunakan metode biaya:		

PT Duta Virtual Dotkom	1.000.000	1.000.000
Total investasi	Rp155.195.517.111	Rp339.444.245.862

Metode Biaya

Investasi dalam perusahaan lain yang dicatat menggunakan metode biaya dicatat oleh investor berdasarkan biaya historisnya. Pendapatan diakui investor jika dividen diumumkan oleh *investee*. Metode biaya digunakan ketika investor tidak mempunyai kemampuan untuk mengendalikan atau tidak mempunyai pengaruh yang signifikan atas *investee*.

Prosedur Akuntansi berdasarkan metode biaya

Metode biaya konsisten dengan perlakuan akuntansi atas aset tidak lancar. Pada saat pembelian, investor mencatat investasi pada saham biasa sebesar total biaya perolehan yang terjadi pada saat pembelian biaya dilakukan. Setelah itu, dalam metode biaya nilai tercatat investasi tidak eruba; investasi tetap dicatat sebesar biaya perolehan awalnya sampai investasi tersebut sesuai terjual. Pendapatan dari investasi diakui oleh investor ketika dividen diumumkan oleh *investee*. Saat *investee* mengumumkan pembagian dividen, investor mempunyai klaim legal terhadap *investee* untuk bagian proposional dari dividen dan realisasi pendapatan dianggap cukup pasti untuk dapat diakui. Pengakuan pendapatan investasi sebelum pengumuman dianggap tidak sesuai karena pendapatan *investee* tidak tersedia untuk pemilih sampai dividen diumumkan. Untuk mengilustrasikan metode biaya, asumsikan PT ABC membeli 20% saham biasa PT XYZ senilai Rp100.000.000 pada awal tahun tetapi tidak mempunyai pengaruh signifikan atas PT XYZ. Selama tahun berjalan, PT XYZ mempunyai laba bersih Rp60.000.000 dan membayar dividen Rp20.000.000. PT ABC mencatat ayat jurnal berikut dengan investasinya di PT XYZ.

Investasi pada saham biasa PT XYZ	Rp100.000.000	
Kas		Rp100.000.000
Mencatat pembelian saham biasa PT XYZ		
Kas	Rp 4.000.000	
Pendapatan dividen		Rp 4.000.000
Mencatat pendapatan dividen dari PT XYZ		
Rp20.000.000×0,20		

Ingat bahwa PT ABC hanya mencatat bagiannya atas laba yang dibagikan oleh PT XYZ dan tidak membuat ayat jurnal untuk bagian yang tidak dibagikan. Nilai tercatat investasi tetap sebesar biaya perolehan awalnya yaitu Rp100.000.000.

Pengumuman Dividen Lebih Besar dari Laba Akuisisi

Perlakuan khusus diharuskan dalam metode biaya pada situasi dimana investor memegang saham biasa di perusahaan yang mengumumkan dividen lebih besar dari laba yang diperolehnya sejak investor mengakuisi saham *investee*. Dividen yang diterima pada awalnya dipandang mencerminkan laba *investee* dari tanggal pembelian investasi sampai tanggal

pengumuman dividen. Semua dividen yang diumumkan oleh *invstee* yang lebih besar dari laba sejak akuisisi oleh investor dianggap oleh investor sebagai **dividen likuidasi** (*liquidating dividend*). Bagian investor atas dividen likuidasi tersebut diperlakukan sebagai pengembalian modal, dan saldo investasi dikurangi oleh jumlah tersebut. Saham *invstee* yang dibeli pada waktu yang berbeda harus diperlakukan terpisah untuk tujuan penghitungan dividen likuidasi

Ilustrasi Dividen Likuidasi

Untuk mengilustrasikan perhitungan dividen likuidasi yang diterima oleh investor, asumsikan bahwa PT Investor membeli 10% saham PT Investor pada tanggal 2 Januari 20X1. Laba tahunan dan dividen dari *invstee*, jumlah dividen di PT *invstee* adalah sebagai berikut.

Tahun	PT Investee			PT Investor		
	Laba Bersih	Dividen	Kumulatif Laba tidak didistribusikan	Penerimaan kas	Pendapatan Deviden	Pengurangan Saldo investasi
20X1	Rp100.000.000	Rp 70.000.000	Rp 30.000.000	Rp 7.000.000	Rp 7.000.000	
20X2	100.000.000	120.000.000	10.000.000	12.000.000	12.000.000	
20X3	100.000.000	120.000.000		12.000.000	11.000.000	
20X4	100.000.000	120.000.000		12.000.000	10.000.000	Rp 1.000.000
20X5	100.000.000	70.000.000	30.000.000	7.000.000	7.000.000	2.000.000

PT Investor mencatat bagian 10% atas dividen PT Investee sebagai pendapatan tahun 20X1 karena laba PT Investee lebih besar dari dividennya, tahun 20X2, dividen PT Investee lebih besar dibandingkan laba untuk tahun tersebut, tetapi kumulatif dividen yang diumumkan sejak tanggal 2 Januari 20X1, saat PT Investor mengakui saham PT Investee, tidak melebihi laba PT Investee sejak tanggal tersebut. Oleh karena itu, PT Investor tetap mencatat bagian 10% atas dividen sebagai pendapatan. Pada akhir tahun 20X3, dividen yang diumumkan PT Investee sejak tanggal 1 Januari 20X1 total sejumlah Rp310.000.000, sedangkan laba PT Investee sejak tanggal tersebut sejumlah total hanya Rp300.000.000. Jadi, dari sudut PT Investor, Rp10.000.000 dari dividen yang diterima tahun 20X3 merupakan pengembalian modal sedangkan sisanya Rp110.000.000 merupakan pembagian laba. PT Investor mempunyai bagian 10% atas tiap jumlah tersebut. Ayat jurnal untuk mencatat dividen tahun 20X3 pada pembukuan PT Investor adalah sebagai berikut.

Kas	12.000.000	
Investasi pada saham PT Investee		1.000.000
Pendapatan dividen		11.000.000

Mencatat penerimaan dividen tahun 20X3 dari Investee:

$$\text{Rp}12.000.000 = \text{Rp}120.000.000 \times 0,10$$

$$\text{Rp}1.000.000 = (\text{Rp}310.000.000 - \text{Rp}300.000.000) \times 0,10$$

$$\text{Rp}11.000.000 = (\text{Rp}120.000.000 - \text{Rp}10.000.000) \times 0,10$$

Setelah investor mencatat dividen likuidasi, perbandingan untuk periode berikutnya antara laba dan dividen kumulatif dari *invstee* didasarkan pada tanggal dividen likuidasi terakhir, bukan

tanggal saat investor mengakuisisi saham *invstee*. Pada contoh diatas , PT Investor mencatat dividen likuidasi di tahun 20X3 dan 20X4. Setelah tahun 20X4, investor membandingkan laba dan dividen dari PT Investee dari tanggal dividen likuidasi yang terakhir ditahun 20X4, bukan membandingkan dari tanggal 2 januari 20X1. Semua dividen yang dibayar ditahun 20X5 diperlakukan PT Investor sebagai pembagian laba.

Dividen Likuidasi setelah Perubahan dari Metode Ekuitas

Jika sebelumnya investor mencatat investasi menggunakan metode ekuitas dan, karena adanya penjualan sebagian tersebut, berubah menjadi metode biaya, maka tanggal perubahan metode tersebut menggantikan tanggal akuisisi sebagai tanggal referensi untuk menentukan dividen likuidasi. Dari tanggal tersebut, harus membandingkan antara labadan dividen Investee mulai tanggal perubahan metode menjadi metode biaya.

Sudut Pandang Investee dan Dividen Likuidasi

Dividen yang diterima investor melebihi jasa sejak tanggal akuisisi. Dianggap sebagai dividen likuidasi oleh investor, tetapi biasanya bukan merupakan dividen likuidasi dari sudut pandang *invstee*. Jenis dividen ini dapat timbul, sebagai contoh, ketika saham *invstee* dibeli oleh investor sesaat sebelum pengumuman dividen. *Invstee* tidak menganggap dividen tersebut dividen likuidasi kecuali saldo *invstee* tidak mencukupi atau jika *invstee* secara spesifik mengumumkan dividen likuidasi untuk seluruh pemegang saham biasa.

Akuisisi pada Tanggal Interim

Akuisisi investasi selain pada awal atau akhir tahun fiskal umumnya tidak menimbulkan masalah besar jika metode biaya digunakan untuk akuntansi investasi. Satu-satunya kesulitan hanyalah penentuan apakah sebagian dividen yang diterima oleh investor merupakan dividen likuidasi letika *invstee* mengumumkan dividen sesaat setelah investor membeli saham *invstee*.

Perubahan Jumlah Saham yang Dimiliki

Perubahan dalam jumlah saham investasi dari dividen saham, pemecahan saham, atau pembalikan saham tidak menyebabkan adanya pengakuan formal dalam pembukuan investor. Nilai tercatat investasi sebelum dividen saham atau pemecahan saham menjadi nilai tercatat baru dari jumlah saham yang lebih besar atau lebih kecil tersebut. Tetapi untuk pembelian dan penjualan saham tentu saja memerlukan ayat jurnal tetapi tidak menimbulkan kesulitan yang berarti dalam pencatatan dengan metode biaya.

Pembelian Saham Tambahan

Pembelian saham tambahan dicatat sebesar biaya perolehan sebagaimana investasi awal. Persentase kepemilikan baru dari investor terhadap *invstee* dihitung, dan jika tersedia bukti lain, dievaluasi untuk menentukan apakah investasi tetap dicatat sebesar nilai tercatatnya atau apakah perlu berganti menjadi metode ekuitas. Ketika tambahan saham tersebut memberikan investor kemampuan untuk mempunyai pengaruh signifikan atas *invstee*, metode ekuitas

harus ditetapkan secara retroaktif dari tanggal investasi awal, sebagaimana diilustrasikan berikutnya dalam bab ini.

Penjualan Saham

Jika seluruh atau sebagian saham investasi pada perusahaan lain dijual, transaksi tersebut diperlakukan dengan cara yang sama seperti penjualan aset tidak lancar lainnya. Keuntungan atau kerugian dari penjualan diakui dari selisih di antara harga jual yang diterima dan nilai tercatat investasi yang dijual.

Jika saham dibeli pada harga yang berbeda, harus ditentukan pada saat penjualan lembar saham mana yang dijual. Saham mana yang dijual dapat ditentukan melalui pemisahan, penomoran sertifikat saham, atau cara-cara lain. Ketika identifikasi spesifik tidak praktis dilakukan, maka dapat digunakan asumsi arus biaya masuk pertama keluar pertama-MKPK (*first-in, first-out-FIFO*) atau rata-rata tertimbang dari; tetapi, metode rata-rata tertimbang jarang digunakan dalam praktik karena metode tersebut tidak dapat digunakan untuk pelaporan pajak.

Metode Ekuitas

Akuntansi metode ekuitas untuk investasi dalam saham biasa entitas lain ditujukan untuk mencerminkan perubahan ekuitas atau kepemilikan investor dalam *investee*. Metode ini sedikit membingungkan karena dalam neraca akun investasi umumnya tidak mencerminkan biaya perolehan atau nilai pasar, dan saldo investasi juga tidak mencerminkan bagian pro rata atas nilai buku *investee*.

Penggunaan Metode Ekuitas

PSAK No. 15, “Akuntansi untuk Investasi Dalam Perusahaan Asosiasi” (**PSAK 15**), mengharuskan metode ekuitas digunakan untuk pelaporan investasi dimana kepemilikan investor atas saham berhak suara memberikan investor “kemampuan untuk mempunyai pengaruh signifikan atas kebijakan operasi dan keuangan” perusahaan.

Karena adanya kemungkinan kesulitan dalam menentukan tingkat pengaruh dalam beberapa kasus, **PSAK No.15** menetapkan aturan 20%. Jika tidak terdapat bukti lain yang menunjukkan sebaliknya, investor yang mempunyai 20% atau lebih saham berhak suara *investee* diasumsikan tidak mempunyai 20% atau lebih saham berhak suara *investee* diasumsikan memiliki pengaruh signifikan atas *investee*. Sebaliknya, investasi lebih kecil dari 20% atas saham berhak suara *investee* harus diasumsikan tidak mempunyai kemampuan untuk memiliki pengaruh signifikan, kecuali kemampuan tersebut ditunjukkan.

Dalam sebagian besar kasus, investasi sebesar 20% sampai 50% disaham berhak suara perusahaan lain dilaporkan menggunakan metode ekuitas. Akan tetapi, harap diingat bahwa aturan 20% tersebut tidak berlaku jika terdapat bukti lain yang memberikan indikasi yang lebih baik mengenai kemampuan atau ketidakmampuan untuk memiliki pengaruh *investee* secara signifikan.

Ekuitas Investor atas *Investee*

Dalam metode ekuitas, investor mencatat investasi sebesar biaya perolehan awal. Jumlah ini disesuaikan secara berkala untuk perubahan dalam ekuitas pemegang saham *investee* yang disebabkan krena laba, rugi, dan pengumuman dividen *investee*. Pengaruh dari laba, rugi, dan pengumuman dividen *investee* terhadap akun investasi investor dan akun lain dapat digambarkan sebagai berikut:

Dilaporkan oleh <i>Investee</i>	Pengaruh pada Akun Investor
Laba Bersih	Mencatat pendapatan dari investasi Meningkatkan akun investasi
Rugi Bersih	Mencatat kerugian dari investasi Menurunkan akun investasi
Pengumuman Dividen	Mencatat aset (kas dan piutang) Menurunkan akun investsi

Pengakuan Pendapatan

Dalam metode ekuitas, laporan laba rugi investor termasuk bagian proposional investor atas laba atau rugi *investee* untuk tiap periode. Untuk mengilustrasikan, asumsikan PT ABC memperoleh pengaruh signifikan atas PT XYZ dengan membeli 20% saham biasa PT XYZ pada awal tahun. PT XYZ melaporkan laba sebesar Rp60.000.000 untuk tahun berjalan. PT ABC mencatat bagiannya atas laba PT XYZ sebesar Rp12.000.000 dengan ayat jurnal sebagai berikut:

Investasi pada Saham PT XYZ	12.000.000	
Pendapatan dari <i>Investee</i>		12.000.000
Mencatat pendapatan dari investasi pada PT XYZ:		
Rp60.000.000 × 0,20		

Ayat jurnal ini dapat disebut sebagai **akrual ekuitas** dan biasanya dibuat sebagai ayat jurnal penyesuaian pada akhir periode. Jika *investee* melaporkan rugi untuk periode tersebut, investor mengakui bagiannya atas rugi tersebut dan mengurangi nilai tercatat investasi sebesar jumlah tersebut.

Pengakuan Dividen

Dividen dari investasi yang tidak diakui sebagai pendapatan dalam metode ekuitas karena bagian investor atas laba *investee* diakui pada saat laba tersebut diakui oleh *investee*. Sebaliknya, dividen tersebut dipandang sebagai pembagian laba yang sebelumnya telah diakui dan telah dikapitalisasi dalam nilai tercatat investasi. Investor harus menganggap dividen yang diumumkan *investee* sebagai pengurang ekuitasnya pada *investee* sehingga, mengurangi nilai tercatat investasi. Akibatnya, semua dividen dari *investee* diperlakukan sebagai dividen likuidasi dalam metode ekuitas. Oleh karena itu, jika PT ABC memiliki 20% saham biasa di PT XYZ dan PT XYZ mengumumkan serta membayar dividen sebesar

Rp20.000.000, ayat jurnal berikut dicatat dalam pembukuan PT ABC untuk mencatat bagiannya atas dividen tersebut.

Kas	4.000.000
Investasi pada saham PT XYZ	4.000.000
Mencatat penerimaan dividen dari PT XYZ:	
Rp20.000.000 × 0,20	

Nilai Tercatat Investasi

Karena dalam metode ekuitas, akun investasi dalam pembukuan investor disesuaikan dengan bagian investor atas laba atau rugi dan dividen *investee*, nilai tercatat investasi biasanya tidak sama dengan biaya perolehan awal. Hanya jika *investee* membayar dividen dengan jumlah yang persis sama dengan labanya maka nilai tercatat investasi setelah akuisisi akan sama dengan biaya perolehan investasi awalnya.

Untuk mengilustrasikan perubahan dalam nilai tercatat investasi dalam metode ekuitas asumsikan setelah PT ABC mengakuisisi 20% saham biasa PT XYZ senilai Rp100.000.000, PT XYZ memperoleh laba sebesar Rp60.000.000 dan membayar dividen Rp20.000.000. nilai tercatat investasi diawali dengan biaya perolehan awal Rp100.000.000 dan bertambah sebesar bagian PT ABC atas laba PT XYZ yaitu sebesar Rp12.000.000. nilai tercatat dikurangi oleh bagian PT ABC atas dividen PT XYZ yaitu Rp4.000.000. oleh karena itu, nilai tercatat investasi pada akhir periode Rp108.000.000 (Rp100.000.000+Rp12.000.000 – Rp4.000.000). Akun investasi pada pembukuan PT ABC akan terlihat sebagai berikut.

Investasi pada Saham PT XYZ	
Biaya peolehan awal 100.000.000	
Akrua ekuitas (Rp60.000.000 × 0,20) <u>12.000.000</u>	Dividen (Rp20.000.000 × 0,20) 4.000.000
Saldo akhir 108.000.000	

Kenaikan akun investasi sebesar Rp8.000.000 mencerminkan PT ABC sebesar 20% atas laba PT XYZ yang tidak dibagikan (Rp60.000.000 – Rp20.000.000) untuk periode tersebut.

Akuisisi Pada Tanggal Interim

Pada saat investasi dibeli, investor mulai mengakui pendapatan dari *investee* menggunakan metode ekuitas pada tanggal akuisisi. Untuk mengilustrasikannya, asumsikan PT ABC mengakuisisi 20% saham biasa PT XYZ pada tanggal 1 oktober senilai Rp109.000.000. PT XYZ mengakui laba secara merata selama tahun tersebut sebesar Rp60.000.000 dan membayar dividen sebesar Rp20.000.000 pada tanggal 20 desember. Nilai tercatat investasi meningkat Rp3.000.000, yang menunjukkan bagian PT ABC atas laba bersih atas PT XYZ yang diperoleh pada tanggal 1 oktober dan 31 desember, dan menurun Rp4.000.000 dari dividen yang diterima pada akhir tahun.

Investasi pada Saham PT XYZ	
Biaya peolehan awal 109.000.000	

Akrual ekuitas (Rp60.000.000 × ¼ × 0,20) <u>3.000.000</u> Saldo akhir 108.000.000	Dividen (Rp20.000.000 × 0,20) 4.000.000
---	--

Perbedaan Antara Biaya Perolehan Investasi dan Nilai Buku yang Mendasari

Ketika suatu saham membeli saham biasa perusahaan lain, harga belinya didasarkan kepada harga pasar saham yang diakuisisi, bukan nilai buku aset dan kewajiban *investee*. Sebagai akibatnya, sering kali timbul selisih antara biaya perolehan investasi dari investor dengan nilai buku dari bagian proporsional investor atas aset bersih yang mendasari dari *investee*. Selisih ini disebut **diferensial** (*differential*).

Ada beberapa alasan mengapa biaya perolehan investasi dapat melebihi nilai buku aset bersih yang mendasari dan menimbulkan diferensial positif. Salah satu alasannya adalah aset *investee* bernilai lebih dibandingkan nilai bukunya. Alasan lain adalah adanya *goodwill* yang tidak tercatat karena adanya kemampuan menghasilkan laba bersih oleh *investee*.

Amortisasi atau Penghapusbukuan Diferensial

Amortisasi diferensial sehubungan dengan aset yang disudutkan atau diamortisasi dari *investee* dicatat pada pembukuan investor untuk mencerminkan penurunan manfaat masa depan yang diharapkan investor dari bagian biaya perolehan investasi sehubungan dengan aset-aset tersebut.

Pendekatan untuk amortisasi diferensial yang paling konsisten dengan ide mencerminkan semua aspek investasi dalam satu baris di neraca dan satu baris laporan laba rugi adalah dengan mengurangi pendapatan dari *investee* yang diakui investor dan saldo investasi.

Pendapatan dari <i>Investee</i>	xxx	
Investasi pada Saham Biasa <i>Investee</i>		xxx

Ilustrasi Perlakuan Diferensial

Untuk mengilustrasikan metode ekuitas dimana biaya perolehan investasi melebihi nilai buku aset bersih mendasar, asumsikan PT Andika membeli 40% saham biasa PT Barata pada tanggal 1 Januari 20X1, senilai Rp200.000.000. PT Barata pada tanggal tersebut mempunyai aset bersih dengan nilai buku Rp400.000.000 dan nilai wajar Rp465.000.000. Bagian PT Andika atas nilai buku aset bersih PT Barata pada saat akuisisi adalah Rp160.000.000 (Rp400.000.000 × 0,40). Diferensial sebesar Rp40.000.000 dihitung sebagai berikut.

Biaya Perolehan Investasi pada PT Andika	Rp200.000.000
Nilai Buku bagian PT Andika atas aset bersih PT Barata	(160.000.000)
Diferensial	Rp40.000.000

Selisih lebih nilai wajar di atas nilai buku sebesar Rp65.000.000 terdiri dari Rp15.000.000 peningkatan nilai tanah PT Barata dan Rp50.000.000 peningkatan nilai peralatan PT Barata. 40% bagian PT Andika atas peningkatan nilai aset PT Barata adalah sebagai berikut.

	Total peningkatan	Bagian PT Andika 40%
Tanah	Rp15.000.000	Rp6.000.000
peralatan	<u>50.000.000</u>	<u>20.000.000</u>
	Rp65.000.000	Rp26.000.000

Oleh karena itu, diferensial sebesar Rp26.000.000 dialokasikan ke tanah dan peralatan, dan sisanya dialokasikan ke *goodwill*.

Karena tanah mempunyai umur ekonomis tidak terbatas, bagian diferensial yang terkait dengan tanah tidak diamortisasi. Bagian diferensial sebesar Rp20.000.000 yang terkait dengan peralatan yang diamortisasi selama sisa masa manfaat peralatan tersebut. Jika masa manfaat peralatan tersebut diasumsikan 5 tahun, amortisasi tahunan dari diferensial tersebut adalah Rp4.000.000 ($Rp20.000.000 \div 5$).

PT Barata mengumumkan dividen sebesar Rp20.000.000 selama tahun 20X1 dan pada akhir tahun melaporkan laba bersih Rp80.000.000 selama tahun tersebut. Menggunakan metode ekuitas, PT Andika mencatat ayat jurnal berikut dalam pembukuannya selama tahun 20X1.

Investasi pada Saham PT Barata	200.000.000	
Kas		20.000.000
Mencatat pembelian Saham PT Barata		
Kas	8.000.000	
Investasi pada Saham PT Barata		8.000.000
Mencatat dividen dari PT Barata: $Rp20.000.000 \times 0,40$		
Investasi pada Saham PT Barata	30.000.000	
Pendapatan dari <i>Investee</i>		32.000.000
Mencatat pendapatan metode ekuitas: $Rp80.000.000 \times 0,40$		
Pendapatan dari <i>investee</i>	4.000.000	
Investasi pada Saham PT Barata		4.000.000
Amortisasi diferensial terkait dengan peralatan		

Dengan ayat-ayat jurnal tersebut, PT Andika mengakui pendapatan dari PT Barata dan menyesuaikan investasinya di PT Barata menjadi bersaldo akhir Rp220.000.000.

Amortisasi pada pembukuan PT Andika untuk diferensial terkait dengan peralatan PT Barata sama tiap tahunnya (Rp4.000.000) selama lima tahun (20X1 sampai dengan 20X5).Harus diingat bahwa tidak ada akun khusus dibuat pada pembukuan investor untuk mengakui diferensial atau amortisasi diferensial.hanya ada dua akun yang digunakan yaitu “Pendapatan dari *Investee*” dan “Investasi pada Saham Barata”.

Pelepasan Diferensial Aset Terkait

Walaupun diferensial dimasukkan dalam pembukuan investor sebagai bagian dari akun investasi, diferensial tersebut terkait dengan aset tertentu dari *investee*. Oleh karena itu, jika

investee melepaskan aset dengan mana diferensial tersebut terkait, maka bagian diferensial tersebut harus sikeeluarkan dari akun investasi di pembukuan investor. Sebagai contoh, jika dalam ilustrasi sebelumnya PT Barata menjual tanah dimana tabah tersebut terkait dengan diferensial PT Andika sebesar Rp60.000.000, PT Andika tidak mengakui penuh 40% keuntungan dan kerugian dari penjualan tersebut. Asumsikan bahwa PT Brata semula membeli tanah tersebut di tahun 20X0 dengan harga Rp75.000.000 dan menjual tanah dimanatanah tersebut di tahun 20X3 dengan harga Rp125.000.000. PT Barata mengakui keuntungan dari penjualan sebesar Rp50.000.000, dan bagian PT Andika atas keuntungan tersebut sebesar 40% atau Rp20.000.000. akan tetapi sebenarnya keuntungan yang diakui PT Andika harus disesuaikan dengan perhitungan sebagai berikut karena terdapat sejumlah selisih lebih diatas nilai buku yang dibayar oleh PT Andika atas investasinya di PT Barata.

Bagian PT Andika atas keuntungan yang dilaporkan PT Barata	Rp20.000.000
Bagian diferensial PT Andika yang terkait dengan tanah	<u>(6.000.000)</u>
Keuntungan yang diakui PT Andika	Rp14.000.000

Jadi, PT Barata melaporkan laba bersih (termasuk keuntungan dari penjualan tanah) sebesar Rp150.000.000 untuk tahun 20X2, PT Andika mencatat ayat jurnal berikut (tidak memperhitungkan dividen dan amortisasi diferensial terkait dengan peralatan).

Investasi pada Saham PT Barata	60.000.000	
Pendapatan dari <i>Investee</i>		60.000.000
Mencatat pendapatan metode ekuitas: $Rp150.000.000 \times 0,40$		
Pendapatan dari <i>investee</i>	6.000.000	
Investasi pada Saham PT Barata		6.000.000
Menghapus diferensial terkait dengan tanah PT Barata yang dijual		

Penurunan Nilai Investasi

Sebagaimana aset pada sebelumnya, standar akuntansi mengharuskan metode akuitas diturunkan nilainya jika terdapat penurunan nilai. Jika nilai pasar investasi mengalami penurunan secara material dibawah nilai bukunya, dan penurunan nilai tersebut dianggap tidak bersifat temporer, maka nilai tercatat investasi harus diturunkan menjadisebesar nilai wajarnya dan mengakui adanya kerugian.

Perubahan Jumlah Lembar yang Dimiliki

Beberapa perubahan dalam jumlah lembar saham biasa yang dimiliki oleh investor mempunyai perlakuan yang mudah dalam metode ekuitas, tetapi beberapa perubahan yang lain memerlukan perhatian lebih. Perubahan yang disebabkan oleh dividen saham, pemecahan saham, atau pemecahan saham terbalik (*reverse split*) diperlakukan dengan cara dengan cara metode biaya. Tidak ada pengakuan formal yang diharuskan pembukuan investor.

Pembelian Saham Tambahan

Pembelian lembar saham biasa tambahan atas saham biasa yang sudah dimiliki oleh investor dan dicatat menggunakan metode ekuitas hanya menyebabkan penambahan biaya perolehan saham baru tersebut dalam akun investasi dan menerapkan metode ekuitas dengan cara yang sama mulai tanggal akuisisi.

Untuk mengilustrasikannya, asumsikan bahwa PT ABC membeli 20% saham biasa PT XYZ pada tanggal 2 Januari 20X1 dan membeli lagi 10% pada tanggal 1 Juli 20X1, dan pembelian saham tersebut dilakukan pada nilai bukunya. Jika PT XYZ memperoleh laba sebesar Rp25.000.000.000 dari 2 Januari sampai 30 Juni dan memperoleh Rp35.000.000 dari tanggal 1 Juli sampai 31 Desember, total pendapatan tahun 20X1 yang diakui PT ABC dari investasinya di PT XYZ adalah Rp15.500.000 dihitung sebagai berikut.

Pendapatan, 2 Januari- 30 Juni: $Rp25.000.000 \times 0,20$	Rp5.000.000
Pendapatan, 1 Juli – 31 Desember: $Rp35.000.000 \times 0,30$	<u>10.500.000</u>
Pendapatan dari investasi, 20X1	Rp15.500.000

Jika PT XYZ mengumumkan dan membayar dividen sebesar Rp10.000.000 pada tanggal 15 Januari dan berikutnya pada tanggal 15 Juli, PT ABC mengurangi akun investasinya sebesar Rp2.000.000 ($Rp10.000.000 \times 0,20$) pada tanggal 15 Januari dan sebesar Rp3.000.000 ($Rp10.000.000 \times 0,30$) pada tanggal 15 Juli.

Untuk mengilustrasikan perubahan ke metode ekuitas, asumsikan bahwa PT Aroma membeli 15% saham biasa pada PT Zuraida pada tanggal 2 Januari 20X1, dan tambahan 10% pada tanggal 2 Januari 20X4. Selanjutnya, asumsikan bahwa PT Aroma mengganti metodenya menjadi metode ekuitas pada tanggal 2 Januari 20X4 karena ia memperoleh kemampuan untuk memengaruhi PT Zuraida secara signifikan. Berdasarkan data laba dan dividen pada PT Zuraida berikut dan asumsikan pembelian saham pada nilai bukunya, angka pendapatan investasi yang dilaporkan PT Aroma semula dan dinyatakan kembali adalah sebagai berikut.

Tahun	PT Zuraida		Pendapatan investasi dilaporkan oleh PT Aroma	
			Semula Berdasarkan	Dinyatakan Kembali Berdasarkan
	Laba Bersih	Dividen	Metode Biaya ^a	Metode Ekuitas ^b
20X1	Rp 15.000.000	Rp10.000.000	Rp 1.500.000	Rp2.250.000
20X2	18.000.000	10.000.000	1.500.000	2.700.000
20X3	<u>22.000.000</u>	<u>10.000.000</u>	<u>1.500.000</u>	<u>3.300.000</u>
	Rp 55.000.000	Rp30.000.000	Rp 4.500.000	Rp 8.250.000

Jadi, dalam laporan keuangan PT Aroma tahun 20X4, laporan keuangan komparatif untuk tahun 20X1, 20X2, dan 20X3 dinyatakan kembali untuk memasukkan 15% bagian PT Aroma atas laba PT Zuraida dan mengeluarkan dari laba PT Aroma bagiannya atas dividen yang diakui berdasarkan metode biaya. Selain itu, akun investasi dan akun laba PT Aroma dinyatakan kembali seakan-akan metode ekuitas telah diterapkan dari tanggal akuisisi.

Pernyataan kembali tersebut dilakukan pada pembukuan PT Aroma dengan membuat ayat jurnal berikut pada tanggal 2 Januari 20X4.

Investasi pada Saham PT Zuraida	3.750.000	
Saldo Laba		3.750.000
Menyatakan kembali akun investasi dari metode biaya ke metode ekuitas: Rp8.250.000 – Rp4.500.000		

Tahun 20X4, jika PT Zuraida melaporkan laba bersih sebesar Rp30.000.000, pendapatan investasi PT Aroma sebesar Rp7.500.000 (25% dari laba bersih PT Zuraida).

Penjualan Saham

Penjualan seluruh atau sebagian investasi pada saham biasa yang dicatat menggunakan metode ekuitas diperlukan dengan cara yang sama dengan penjualan aset tidak lancar lainnya. Pertama, akun investasi disesuaikan pada tanggal penjualan untuk bagian investor atas laba *investee* pada periode berjalan. Kemudian, keuntungan dan kerugian diakui untuk perbedaan antara harga jual yang diterima dengan nilai tercatat saham yang dijual.

PERBANDINGAN METODE BIAYA DAN METODE EKUITAS

Akuntansi metode biaya untuk investasi pada perusahaan lain konsisten dengan dasar biaya historis yang digunakan untuk sebagian besar aset lain. Metode ini mendapat kritik sebagaimana kritik yang ditujukan atas biaya historis

Ikhtisar Perbandingan Metode Biaya dan Metode Ekuitas

Item	Metode Biaya	Metode Ekuitas
Nilai tercatat investasi pada tanggal akuisisi	Biaya perolehan awal	Biaya perolehan awal
Nilai tercatat investasi pada umumnya setelah akuisisi	Biaya perolehan awal	Biaya perolehan awal ditambah (dikurangi) bagian investor atas laba (rugi) <i>investee</i> dan dikurangi bagian investor atas dividen <i>investee</i> dan amortisasi atau penghapusbukuan diferensial
Diferensial	Tidak diamortisasi atau dihapusbukukan	Amortisasi atau penurunan nilai jika terkait dengan aset <i>investee</i> dengan masa manfaat terbatas atau aset yang dilepaskan
Pengakuan pendapatan oleh investor	Bagian investor atas <i>investee</i> yang diumumkan sejak tanggal akuisisi	Bagian investor atau laba <i>investee</i> sejak akuisisi, dibagikan atau tidak, dikurangi dengan amortisasi atau penghapusbukuan diferensial
Dividen <i>investee</i> dari laba sejak akuisisi oleh investor	Pendapatan	Pengurang investasi
Dividen <i>investee</i> melebihi laba sejak akuisisi oleh investor	Pengurang investasi	Pengurang investasi

selama bertahun-tahun telah banyak kritik atas penggunaan metode ekuitas sebagai pengganti konsolidasi atas beberapa jenis anak perusahaan. Walaupun metode ekuitas telah dianggap sebagai “konsolidasi satu baris” jumlah rincian yang dilaporkan dalam metode

ekuitas sangat berbeda dengan konsolidasi. Sebagai contoh, investor akan melaporkan pendapatan metode ekuitas yang sama dari dua *investee* berikut walaupun komposisi laporan laba rugi keduanya cukup berbeda.

	<i>Investee 1</i>	<i>Investee 2</i>
Penjualan	Rp50.000.000	Rp500.000.000
Beban operasi	(30.000.000)	(620.000.000)
Laba (rugi) operasi	Rp20.000.000	Rp(120.000.000)
Keuntungan penjualan tanah		<u>140.000.000</u>
Laba bersih	<u>Rp20.000.000</u>	<u>Rp20.000.000</u>

BEBERAPA PERTIMBANGAN SEHUBUNGAN DENGAN METODE EKUITAS

Penentuan Pengaruh Signifikan

Aturan umum yang ditetapkan dalam **PSAK 15** adalah metode ekuitas tepat untuk digunakan jika investor, dengan nilai kepemilikan sahamnya di *investee*, dapat mempunyai pengaruh signifikan atas kebijakan operasi dan keuangan *investee*. Terdapat beberapa faktor yang dapat menunjukkan bukti lain mengenai kemampuan untuk mempunyai pengaruh signifikan, yaitu:

1. Perwakilan dalam dewan direksi.
2. Partisipasi dalam pengambilan kebijakan.
3. Transaksi pokok atas perusahaan
4. Pertukaran personel manajeral.
5. Ketergantungan teknologi
6. Besaran investasi dalam kaitannya dengan konsentrasi pemegang saham lain

Laba Antarperusahaan yang Belum Direalisasi

Metode yang diterapkan berdasarkan **PSAK 15** sering disebut **konsolidasi satu baris** karena (a) laba investor dan ekuitas pemegang saham adalah sama jika *investee* dikonsolidasi dan (b) semua penyesuaian metode ekuitas dilakukan melalui akun investasi dan pendapatan investasi, yang dilaporkan hanya sebagai satu baris dalam neraca dari satu baris dalam laporan laba rugi. Sebagai contoh, jika induk perusahaan menjual persediaan ke anak perusahaan dan mendapatkan laba, laba tersebut tidak dapat diakui dalam laporan keuangan konsolidasi sampai dapat dipastikan dengan menjual kembali persediaan tersebut ke pihak eksternal.

Laporan keuangan konsolidasi bukan satu-satunya yang terpengaruh, karena laba investor yang melaporkan investasi menggunakan metode ekuitas adalah sama jika *investee* dikonsolidasi.

Penyesuaian untuk Laba Antarperusahaan yang Belum Direalisasi

Penjualan antarperusahaan biasanya dicatat pada pembukuan penjual dengan cara yang sama seperti penjualan lain, termasuk pengakuan laba. Dalam penerapan metode ekuitas, laba belum terealisasi yang masih ada pada akhir periode harus dikurangi dari jumlah pendapatan yang seharusnya dilaporkan.

Ilustrasi Penyesuaian Laba Belum Direalisasi

Untuk mengilustrasikan penyesuaian terhadap laba antarperusahaan yang belum direalisasi dalam metode ekuitas, asumsikan bahwa PT Pandawa memiliki 40% saham biasa PT Lintang. Selama tahun 20X1, PT Pandawa menjual persediaan ke PT Lintang senilai Rp10.000.000; biaya perolehan persediaan tersebut adalah Rp7.000.000. PT Lintang menjual 1/3 dari persediaan tersebut ke pihak luar selama tahun 20X1 dan 2/3 dari persediaan tersebut masih terdapat dipersediaan akhir. Jumlah laba belum terealisasi dihitung sebagai berikut

$$\begin{aligned} \text{Total laba antar perusahaan} & \quad \text{Rp10.000.000} - \text{Rp7.000.000} = \text{Rp3.000.000} \\ \text{Bagian belum terealisasi} & \quad \text{Rp3.000.000} \times 2/3 = \text{Rp2.000.000} \end{aligned}$$

Asumsikan bahwa PT Lintang melaporkan laba bersih sebesar Rp60.000.000 untuk tahun 20X1 dan tidak mengumumkan dividen, ayat jurnal berikut dicatat dalam pembukuan PT Pandawa pada akhir tahun 20X1

31 Desember 20X1

Investasi pada Saham PT lintang	24.000.000	
Pendapatan dari PT Lintang		24.000.000
Mencatat pendapatan metode ekuitas: Rp60.000.000 × 0,40		
Pendapatan dari PT Lintang	2.000.000	
Investasi pada Saham PT Lintang		2.000.000
Menghilangkan laba antarperusahaan yang belum direalisasi		

Jika semua persediaan yang tersisa dijual pada tahun 20X2, maka ayat jurnal berikut akan dibuat dalam pembukuan PT Pandawa pada akhir tahun 20X2 untuk mencatat realisasi laba antarperusahaan yang sebelumnya belum direalisasi.

31 Desember 20X2

Investasi pada Saham PT lintang	2.000.000	
Pendapatan dari PT Lintang		2.000.000
Mengakui laba antar perusahaan yang direalisasi		

Aturan Tambahan dari PSAK 15

PSAK 15, pernyataan yang mengatur pelaporan metode ekuitas, menjelaskan beberapa aturan tambahan berikut:

1. Jika bagian investor atas kerugian *investee* melebihi nilai tercatat investasi, maka metode ekuitas tidak lagi dipergunakan ketika nilai investasi telah menjadi nol. Tidak ada lagi kerugian yang diakui oleh investor. Jika, setelah metode ekuitas tidak lagi dipergunakan, *investee* melaporkan laba bersih, maka investor harus menggunakan metode ekuitas kembali, tetapi hanya setelah bagian investor atas laba bersih sama dengan bagiannya atas rugi yang sebelumnya tidak diakui.

2. Dividen preferen dari *investee* harus dikurangi dari laba bersih *investee* jika diumumkan atau-diumumkan atau tidak-jika saham preferen tersebut kumulatif, sebelum investor menghitung bagiannya atas laba *investee*
3. Jika terdapat penurunan permanen atas nilai investasi, maka nilai tercatat harus dikurangi untuk mengakui penurunan tersebut

PSAK 15 juga mensyaratkan beberapa keharusan pengungkapan dalam laporan keuangan. jika menggunakan metode ekuitas, maka investor harus mengungkapkan nama, lokasi, persentasi kepemilikan, dan persentasi berhak suara (jika berbeda dengan presentasi kepemilikan) untuk tiap *investee*

Bagian Investor atas Laba Komperensif Lainnya

Ketika investor menggunakan metode ekuitas untuk mencatat investasi pada perusahaan lain, didalam laba komperensifnya juga harus dimasukkan bagian proposional untuk tiap jumlah yang dilaporkan sebagai “Laba Komperensif Lainnya” (*other comprehensive income*) oleh *investee*. sebagai contoh, asumsikan PT Andika membeli 40% saham biasa PT Barata pada tanggal 1 Januari 20X1 untuk tahun 20X1, PT Barata melaporkan laba bersih Rp80.000.000 dan laba komperensif Rp115.000.000, termasuk laba komperensif lainnya sebesar (sebagai tambahan laba bersih)Rp35.000.000. laba komperensif lainnya tersebut mencerminkan keuntungan yang belum direalisasi sebesar Rp35.000.000 (setelah dikurangi pajak). Selain pencatatan ayat jurnal metode ekuitas yang umum, PT Andika mengakui bagian proporsionalnya atas keuntungan belum terealisasi dari efek tersedia-untuk-dijual yang dilaporkan PT Barata selama tahun 20X1 dengan jurnal berikut.

Investasi pada saham PT Barata	14.000.000	
Keuntungan belum direalisasi dari investasi pada <i>investee</i>		14.000.000
Mengakui bagian atas keuntungan belum terealisasi <i>investee</i> dari efek tersedia-untuk-dijual		

Ayat jurnal ini tidak mempengaruhi laba bersih PT Andika untuk tahun 20X1 tetapi mengakibatkan peningkatan laba komperensif lainnya dan juga total laba komperensifnya sebesar Rp14.000.000

Akuntansi untuk Investasi pada Anak Perusahaan

Perusahaan mempunyai tiga pendekatan dalam penggunaan akuntansi untuk anak perusahaan yang dikonsolidasi:

1. Metode ekuitas disesuaikan penuh
2. Metode ekuitas versi modifikasi
3. Metode biaya

Beberapa versi modifikasi dari metode ekuitas sering ditemukan dalam prktik dan semuanya biasa disebut sebagai **metode ekuitas modifikasi**. Beberapa perusahaan membuat penyesuaian untuk amortisasi diferensial tetapi tidak membuat penyesuaian untuk laba antar

perusahaan yang belum direalisasi. Pendekatan yang terakhir dalam buku teks ini disebut **metode ekuitas dasar** dan digunakan dalam bab-bab berikutnya mengenai konsolidasi

BAB VIII

PENGENALAN PADA LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASI

Laporan keuangan konsolidasi (*consolidated financial statements*) menyajikan posisi keuangan dan hasil operasi untuk **induk perusahaan** (entitas yang dikendalikan) dari satu atau lebih **anak perusahaan** (entitas yang dikendalikan) seakan-akan entitas-entitas individual tersebut adalah satu entitas atau perusahaan. Setiap penggabungan usaha menghasilkan satu daridua situasi berikut:

1. Aset bersih dari satu atau kedua perusahaan yang bergabung ditransfer ke satu perusahaan (merger atau konsolidasi).
2. Tiap perusahaan yang bergabung tetap sebagai entitas legal terpisah atau *separate legal entities* (akuisisi saham).

Laporan keuangan dari entitas pelaporan penggabungan tersebut merupakan laporan keuangan dari perusahaan tunggal. Masalah laporan keuangan konsolidasi timbul dalam situasi kedua karena keberadaan dua atau lebih perusahaan terpisah tetapi berhubungan istimewa. Baik anak perusahaan tersebut diakuisisi atau dibentuk, masing-masing mempunyai pembukuan akuntansi tersendiri, tetapi konsolidasi diperlukan untuk menyajikan perusahaan-perusahaan tersebut sebagai satu entitas ekonomi untuk tujuan pelaporan keuangan bertujuan umum.

KEGUNAAN LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASI

Laporan keuangan konsolidasi terutama ditujukan untuk kepentingan pihak-pihak yang memiliki kepentingan jangka panjang dengan induk perusahaan seperti pemegang saham, kreditor, dan penyedia dana lain ke induk perusahaan. Pemegang saham yang ada dan calon pemegang saham dari induk perusahaan umumnya mempunyai kepentingan paling besar atas laporan keuangan konsolidasi dibanding laporan masing-masing perusahaan secara individu karena nasib induk perusahaan dipengaruhi oleh operasi dan anak-anak perusahaan.

Ketika anak perusahaan menghasilkan laba, laba tersebut akan diakui oleh induk perusahaan dan, sebaliknya induk perusahaan tidak dapat menghindari kerugian dari anak perusahaan yang tidak menghasilkan keuntungan. Kreditor jangka panjang dari induk perusahaan juga memperhatikan kegunaan laporan keuangan konsolidasi karena pengaruh operasional anak perusahaan terhadap kesehatan keseluruhan perusahaan dan masa depan induk perusahaan, relevan untuk pengambilan keputusan kreditor walaupun induk perusahaan dan anak perusahaan

adalah terpisah, kreditor induk perusahaan mempunyai klaim tidak langsung atas aset-aset anak perusahaan.

KETERBATASAN LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASI

walaupun laporan keuangan konsolidasi berguna, tetap harus diingat bahwa laporan keuangan konsolidasi mempunyai keterbatasan, beberapa keterbatasan terpenting dari laporan keuangan konsolidasi adalah sebagai berikut:

1. Karena hasil operasi dan posisi keuangan dari masing-masing perusahaan yang dimasukkan dalam laporan konsolidasi tidak diungkapkan, kinerja atau posisi buruk dari satu atau lebih perusahaan dapat disembunyikan oleh kinerja yang baik dari perusahaan lainnya.
2. Tidak semua saldo laba konsolidasi tersedia untuk dividen induk perusahaan karena sebagian dapat mencerminkan bagian induk perusahaan atas laba anak perusahaan yang belum dibagikan.
3. Karena rasio-rasio keuangan berdasarkan laporan keuangan konsolidasi dihitung berdasarkan informasi gabungan, rasio-rasio tersebut tidak mewakili perusahaan mana pun yang dikonsolidasi, termasuk induk perusahaan.
4. Akun-akun yang sama dari perusahaan-perusahaan berbeda yang digabungkan dalam konsolidasi, bisa jadi tidak seluruhnya dapat diperbandingkan. Sebagai contoh, pajang siklus operasi dari perusahaan-perusahaan yang berbeda dapat bervariasi, menyebabkan piutang dari panjang periode yang sama diklasifikasikan berbeda.
5. Informasi tambahan masing-masing perusahaan atau kelompok perusahaan yang termasuk dalam konsolidasi sering diperlukan untuk penyajian wajar, tetapi tambahan pengungkapan tersebut dapat menyebabkan catatan atas laporan keuangan menjadi sangat banyak.

LAPORAN KEUANGAN ANAK PERUSAHAAN

Sebagia pengguna laporan keuangan dapat mempunyai kepetingan dalam laporan keuangan terpisah dari individual anak perusahaan, baik untuk menggantikan atas sebagian tambahan dari laporan keuangan konsolidasi. Karena itu laporan konsolidasi biasanya hanya mempunyai sedikit kegunaan bagi mereka yang berkepentingan untuk memperoleh informasi tentang aset, modal, atau laba individual anak perusahaan.

LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASI: KONSEP DAN STANDAR

Laporan keuangan konsolidasi ditujukan untuk memberikan gambaran yang jelas dari keseluruhan posisi dan aktivitas dari satu entitas ekonomi yang terdiri dari sejumlah perusahaan yang berhubungan istimewa. Standar konolidasi saat ini telah ditetapkan dalam PSAK No. 4 ” Laporan Keuangan Konsolidasi” (PSAK4), yang dikeluarkan di tahun 1991. Berdasarkan standar tersebut, anak perusahaan harus dikonsolidasi kecuali induk perusahaan dibatasi untuk mempunyai pengendalian jika konsolidasi anka perusahaan tidak ditetapkan, maka anak perusahaan dilaporkan sebagai investasi pada perusahaan lain.

1. Pandangan Tradisional mengenai Pengendalian

PSAK 4 menyatakan bahwa laporan keuangan konsolidasi biasanya diterapkan untuk sekelompok perusahaan ketika salah satunya ”memiliki pengendalian atas kepentingan keuangan di perusahaan-perusahaan lainnya”. Dinyatakan juga bahwa ”kondisi umum untuk pengendalian atas kepentingan keuangan adalah kepemilikan berhak suara mayoritas.... walaupun kepemilikan mayoritas umumnya adalah cara utama untuk mendapatkan pengendalian, suatu perusahaan dapat mengarahkan kebijakan operasi dan keuangan perusahaan lain dalam kepemilikan kurang dari mayoritas, seperti jika kepemilikan saham yang lain tersebar PSAK 4 tidak melarang konsolidasi dengan kepemilikan kurang dari mayoritas, tetapi konsolidasi seperti itu juga ditemui dalam praktik.

2. Pengendalian Tidak Langsung

Pandangan tradisional dari pengendalian termasuk pengendalian langsung dan tidak langsung. **Pengendalian langsung** (*direct control*) biasanya terjadi jika satu perusahaan memiliki mayoritas saham biasa perusahaan lain. **Pengendalian tidak langsung** (*indirent control*) atau bentuk piramida terjadi jika saham biasa perusahaan dimiliki oleh satu atau lebih perusahaan yang semuanya dalam pengendalian bersama.

3. Kemampuan untuk Memiliki Pengendalian

Pemegang saham mayoritas anak perusahaan mungkin tidak mampu untuk mempunyai kendali walaupun mereka mempunyai lebih dari 50% saham berhak suara yang beredar.

Begitu pula, jika anak perusahaan berada di negara lain dan negara tersebut memberikan batasan pada anak perusahaan yang mencegah pengembalian laba atau aset ke induk perusahaan, konsolidasi dari anak perusahaan tersebut tidak sesuai karena ketidak mampuan induk perusahaan untuk mengendalikan aspek penting dari operasi anak perusahaan.

4. Perbedaan Periode Fiskal

Perbedaan periode fiskal dari induk perusahaan dan anak perusahaan tidak menyebabkan konsolidasi tidak ditetapkan atas anak perusahaan tersebut. Sering terjadi periode fiskal induk perusahaan, jika berbeda dengan induk perusahaan, diubah untuk disamakan dengan periode fiskal induk perusahaan. Alternatif lain adalah dengan menyesuaikan data laporan keuangan anak perusahaan tiap periode untuk meletakkan data tersebut dengan dasar yang konsisten dengan period fiskal induk perusahaan.

GAMBARAN UMUM PROSES KONSOLIDASI

Proses konsolidasi menambahkan secara bersama-sama laporan keuangan dari dua atau lebih perusahaan legal yang terpisah, menghasilkan satu kumpulan laporan keuangan. Laporan keuangan terpisah tersebut ditambahkan bersama-sama, setelah beberapa penyesuaian dan eliminasi, untuk menghasilkan laporan keuangan konsolidasi penyesuaian dan eliminasi yang diperlukan sebagai bagian dari proses konsolidasi ditujukan untuk memastikan bahwa laporan keuangan konsolidasi disajikan seakan-akan perusahaan-perusahaan tersebut merupakan perusahaan tunggal.

ILUSTRASI PROSES KONSOLIDASI

Konsep dasar yang diterapkan untuk pembuatan laporan keuangan konsolidasi akan diilustrasikan dalam contoh berikut. Fokus contoh ini adalah pada neraca, tetapi konsep tersebut juga berlaku untuk laporan keuangan yang lain. Asumsikan pada tanggal 1 januari 20X1, PT indah membeli pada nilai buku semua saham biasa PT Andika. Pada akhir tahun 20X1, neraca dari kedua perusahaan tampak sebagai berikut:

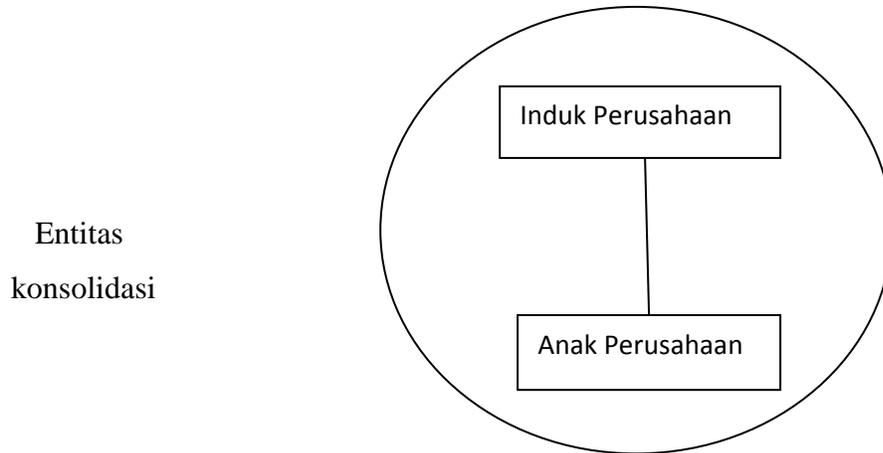
Neraca		
31 Desember 20X1		
	PT Indah	PT Andika
Aset		
Kas	Rp 5.000.000	Rp 3.000.000
Piutang (bersih)	48.000.000	30.000.000
Persediaan	95.000.000	60.000.000
Aset Tetap (bersih)	375.000.000	250.000.000
Aset Lain-lain	25.000.000	15.000.000
Investasi pada Saham PT Andika	300.000.000	
Total Aset	<u>Rp 884.000.000</u>	<u>Rp 358.000.000</u>
Kewajiban dan Ekuitas		
Utang Jangka Pendek	Rp 60.000.000	Rp 8.000.000
Utang Jangka Panjang	200.000.000	50.000.000
Saham Biasa	500.000.000	200.000.000
Saldo laba	124.000.000	100.000.000
Total Kewajiban dan Ekuitas	<u>Rp 884.000.000</u>	<u>Rp 358.000.000</u>

Informasi tambahan terkait dengan PT Indah dan PT Andika adalah sebagai berikut:

1. PT Indah menggunakan metode ekuitas dasar untuk mencatat investasi pada PT Andika. Akun investasi dicatat pada nilai buku aset bersih PT Andika dan disesuaikan dengan bagian PT Indah atas laba dan dividen PT Andika.
2. PT Andika berutang ke PT Indah Rp 1.000.000 pada akhir tahun.
3. PT Andika membeli persediaan dari PT Indah senilai Rp 6.000.000 selama tahun 20X1. Persediaan tersebut mempunyai biaya perolehan awal
4. Rp 4.000.000 PT Andika masih memegang persediaan tersebut pada akhir tahun.

Entitas Konsolidasi

Diagram berikut dapat membantu untuk memahami entitas konsolidasi.



kotak yang berisininduk perusahaan dan anak perusahaan mengindikasikan entitas legal. Transaksi dicatat dalam pembukuan kedua entitas legal. Garis putus-putus melingkar dapat dianggap sebagai entitas konsolidasi, yang terdiri dari induk perusahaan dan anak perusahaan. Entitas konsolidasi tidak mempunyai eksistensi legal tetapi dianggap mempunyai realitas ekonomi.

Pada contoh PT Indah dan Andika, beberapa hal perlu mendapat perhatian khusus untuk memastikan bahwa laporan keuangan konsolidasi menampilkan seakan-akan laporan keuangan tersebut adalah laporan keuangan dari satu perusahaan tunggal.

1. Kepemilikan antar perusahaan (*intercorporate stockholdings*)
2. Piutang dan utang antar perusahaan
3. Penjualan antar perusahaan

FIGUR 3-1**Laporan Keuangan Konsolidasi**

PT Indah			
Neraca Konsolidasi			
31 Desember 20X1			
	Aset		Kewajiban
Kas	Rp 8.000.000 ^a	Utang Jangka Pendek	Rp 67.000.000 ^f
Piutang (bersih)	133.000.000 ^b	Utang Jangka Panjang	250.000.000 ^g
Persediaan	153.000.000 ^c	Saham biasa	500.000.000 ^h
Aset Tetap (bersih)	625.000.000 ^d	Saldo laba	122.000.000 ⁱ
Aset Lain-lain	40.000.000 ^e		
	<hr/>		<hr/>
Total Aset	<u>Rp 939.000.000</u>	Total Kewajiban dan Ekuitas	<u>Rp 939.000.000</u>

Saldo konsolidasi diperoleh sebagai berikut.

$$^a\text{Kas : Rp5.000.000 + Rp3.000.000 = Rp8.000.000}$$

$$^b\text{Piutang (net) : Rp84.000.000 + Rp30.000.000 - Rp1.000.000 = Rp113.000.000}$$

$$^c\text{Persediaan : Rp95.000.000 + Rp60.000.000 - Rp2.000.000 = Rp153.000.000}$$

$$^d\text{Aset Tetap (net) : Rp375.000.000 + Rp250.000.000 = Rp625.000.000}$$

$$^e\text{Aset Lain-lain : Rp25.000.000 + Rp15.000.000 = Rp40.000.000}$$

$$^f\text{Utang Jangka Pendek : Rp60.000.000 + Rp8.000.000 - Rp1.000.000 = Rp67.000.000}$$

$$^g\text{Utang Jangka Panjang : Rp200.000.000 + Rp50.000.000 = Rp250.000.000}$$

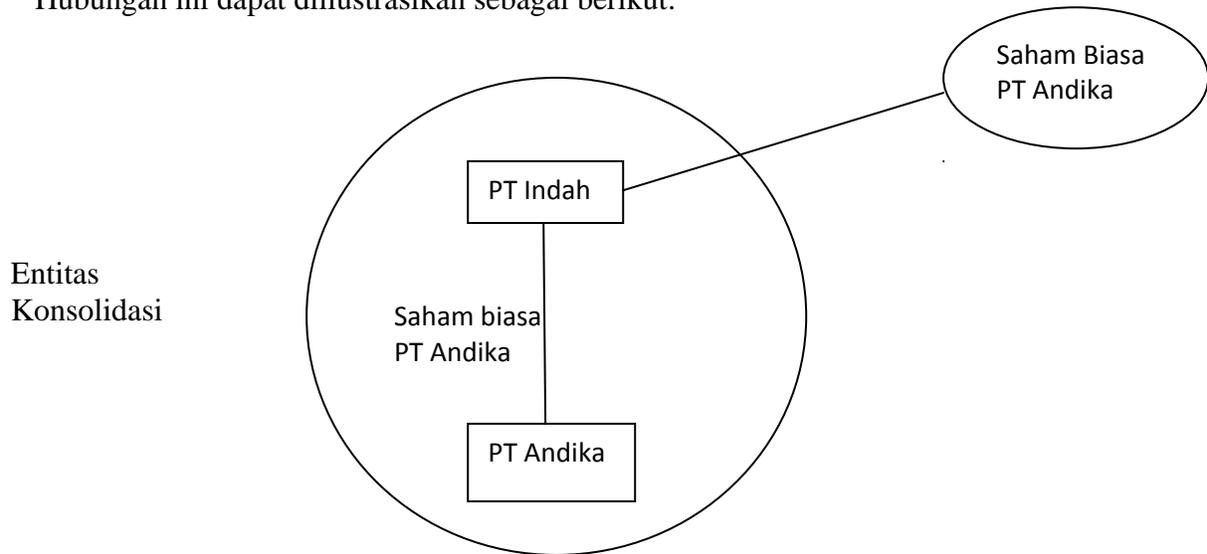
$$^h\text{Saham Biasa : Rp500.000.000 + Rp200.000.000 = Rp700.000.000}$$

$$^i\text{Saldo Laba : Rp124.000.000 + Rp100.000.000 = Rp224.000.000}$$

1. *Kepemilikan Antar Perusahaan*

Pada contoh yang diberikan, saham biasa PT Indah dimiliki oleh pihak luar entitas konsolidasi dan dianggap sebagai saham biasa dari entitas keseluruhan. Sebaliknya, saham biasa PT Andika, dimiliki seluruhnya dalam entitas konsolidasi dan bukan saham yang beredar dilihat dari sudut pandang konsolidasi.

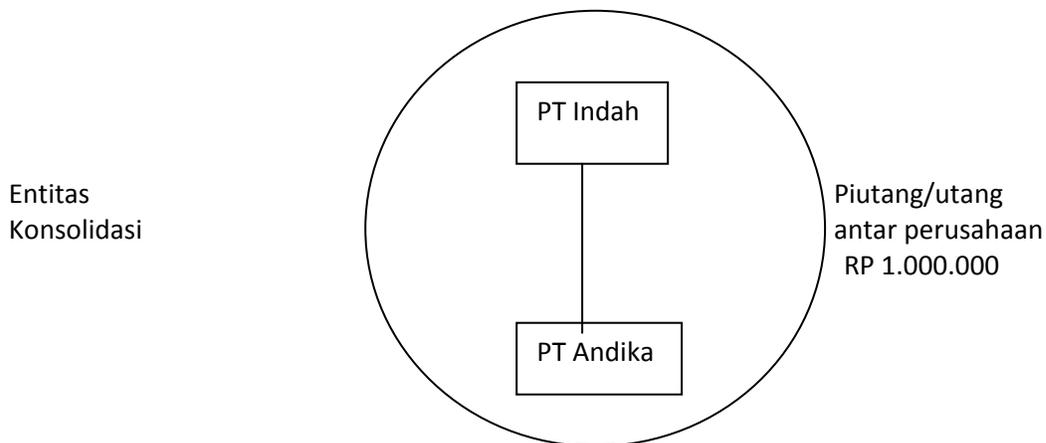
Hubungan ini dapat diilustrasikan sebagai berikut:



Karena suatu perusahaan tidak dapat melaporkan investasi pada dirinya sendiri dalam laporan keuangannya, saham biasa PT Andika dan investasi PT Indah dalam saham tersebut harus dieliminasi. Saham biasa PT Indah tetap sebagai saham biasa entitas konsolidasi.

2. *Piutang dan Utang Antar perusahaan*

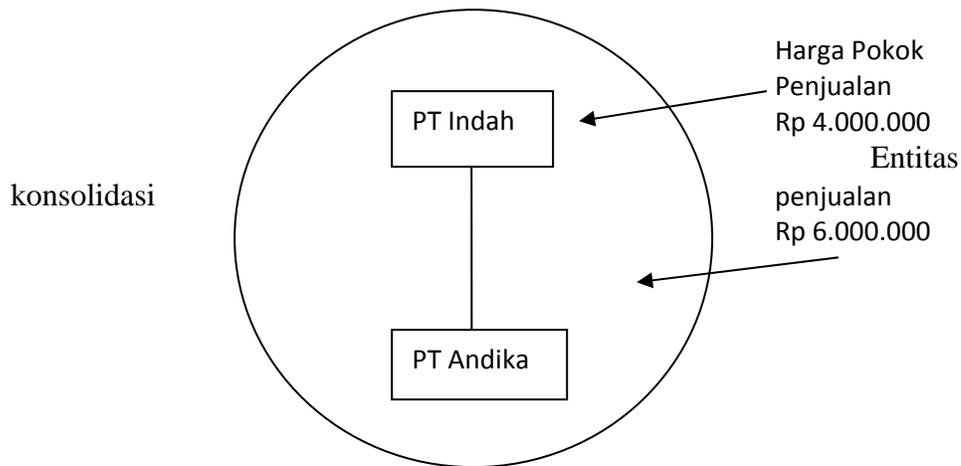
Piutang dan utang antar perusahaan dapat dilihat sebagai berikut:



Satu perusahaan tidak dapat berutang kepada dirinya sendiri. Walaupun sebagai perusahaan terpisah PT Indah melaporkan piutang usaha sebesar Rp 1.000.000 dari PT Andika dan PT Andika melaporkan utang usaha sebesar Rp 1.000.000 ke PT Indah, piutang dan utang dalam membuat neraca saldo.

3. *Penjualan Antar perusahaan*

Penjualan barang dagang dari PT Indah ke PT Andika juga harus dilihat dari konteks entitas tunggal, sebagaimana diilustrasikan dalam diagram berikut:



Perusahaan tunggal tidak dapat mengakui laba dan menaikkan nilai persediaannya hanya karena persediaan tersebut ditransfer dari satu departemen/ divisi yang lain.

4. *Perbedaan antara Biaya Perolehan dan Nilai Buku*

Pada contoh di atas, PT Indah membeli investasi pada saham biasa PT Andika sebesar nilai bukunya. Dalam kenyataannya, harga beli anak perusahaan biasanya berbeda dengan nilai buku saham yang diakuisisi.

5. *Sudut Padang Entitas Tunggal*

Untuk memahami tiap penyesuaian yang diperlukan dalam pembuatan laporan keuangan konsolidasi:

- 1) Mengidentifikasi perlakuan atas hal-hal khusus dari tiap perusahaan terpisah
- 2) Mengidentifikasi jumlah nominal yang akan muncul dalam laporan keuangan dari hal-hal khusus tersebut jika entitas konsolidasi merupakan perusahaan tunggal.

Mekanisme Proses Konsolidasi

Kertas kerja digunakan untuk memfasilitasi proses penggabungan dan penyesuaian saldo akun dalam konsolidasi. Induk perusahaan dan anak perusahaan mempunyai pembukuan masing-masing. Yang terjadi, saldo akun-akun pada tiap akhir periode di peroleh dari pembukuan induk perusahaan dan anak perusahaan dan dimasukkan dalam kertas kerja konsolidasi.

FIGUR 3-2
Kertas Kerja Neraca Konsolidasi

PT Indah dan Anak Perusahaan Kertas Kerja Neraca Konsolidasi 31 Desember 20X1					
Item	PT Indah	PT Andika	Eliminasi		Konsolidasi
			Debet	Kredit	
Kas	Rp 5.000.000	Rp 3.000.000			Rp 8.000.000
Piutang (bersih)	84.000.000	30.000.000	(a) Rp 1.000.000		113.000.000
Persediaan	95.000.000	60.000.000	(b) 2.000.000		153.000.000
Aset Tetap (bersih)	375.000.000	250.000.000			625.000.000
Aset Lain-lain	25.000.000	15.000.000			40.000.000
Investasi Pada - Saham PT andika	300.000.000		(c) 300.000.000		
	<u>Rp 884.000.000</u>	<u>Rp 358.000.000</u>			<u>Rp 939.000.000</u>
Utang Jgk. Pendek	Rp 60.000.000	Rp 8.000.000	(a) Rp 1.000.00		Rp 67.000.000
Utang jgk. Panjang	200.000.000	50.000.000			250.000.000
Saham biasa	500.000.000	200.000.000	(c) 200.000.000		500.000.000
Saldo Laba	124.000.000	100.000.000	(c) 100.000.000		122.000.000
			(b) 2.000.000		
	<u>Rp884.000.000</u>	<u>Rp358.000.000</u>	<u>Rp303.000.000</u>	<u>Rp303.000.000</u>	<u>Rp939.000.000</u>

KEPEMILIKAN MINORITAS

Induk perusahaan tidak selalu memiliki 100% saham biasa anak perusahaan yang beredar. Induk perusahaan dapat memiliki kurang dari 100% saham suatu perusahaan dalam penggabungan usaha atau pada awalnya memiliki 100% tapi kemudian dijual atau diberikan beberapa lembar ke pihak lain. Saham lain dari anak perusahaan yang tidak dimiliki induk perusahaan disebut pemegang saham "nonpengendalian" atau "minoritas". Klaim dari pemegang saham tersebut atas laba dan aset bersih anak perusahaan disebut **kepemilikan nonpengendalian** (*noncontrolling interest*) atau **Kepemilikan minoritas** (*minority interest*).

Pemegang saham minoritas jelas mempunyai klaim atas asset dan laba anak perusahaan karena adanya kepemilikan saham mereka. Karena umumnya semua asset, kewajiban, dan laba anak perusahaan dimasukkan dalam laporan keuangan konsolidasi, klaim pemegang saham minoritas atau hal-hal tersebut harus dilaporkan.

LAPORAN KEUANGAN GABUNGAN

Laporan keuangan ada kalanya dibuat untuk kelompok perusahaan jika tidak ada perusahaan dalam kelompok tersebut yang mempunyai mayoritas saham biasa dari perusahaan lain dalam kelompok tersebut. Laporan keuangan yang di dalamnya terdapat kelompok perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa tanpa adanya induk perusahaan atau pemilik lain disebut **laporan keuangan gabungan** (*combined financial statements*). Laporan keuangan gabungan umumnya di buat jika seseorang, bukan perusahaan, memiliki atau mengendalikan beberapa perusahaan dan ingin menggabungkan semuanya dalam satu kumpulan laporan keuangan. Prosedur yang digunakan untuk membuat laporan keuangan gabungan intinya sama dengan prosedur yang di gunakan untuk membuat laporan keuangan konsolidasi.

Entitas Bertujuan Khusus dan Entitas Kepemilikan Variabel (*Variable Interest Entitas*)

Walaupun banyak perusahaan menggunakan entitas khusus untuk tujuan yang diperbolehkan, pelaporan keuangan tidak selalu dapat menangkap substansi ekonomi dari hubungan tersebut. Hanya dalam beberapa tahun terakhir standar konsolidasi untuk entitas khusus tersebut mulai memberikan keseragaman dalam pelaporan keuangan untuk perusahaan yang mempunyai hubungan dengan entitas tersebut.

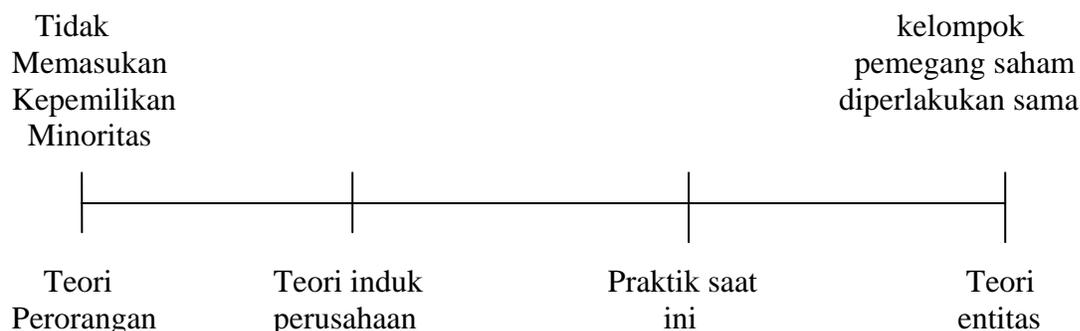
Entitas jenis khusus tersebut umumnya dikenal dengan istilah **entitas bertujuan khusus-EBK** (*special-purpose entities-SPE*). Secara umum, EBK adalah perusahaan, trusts, atau persekutuan yang dibentuk untuk satu tujuan khusus. EBK telah digunakan selama beberapa decade untuk sekuritisasi asset, pembagian risiko, dan mengambil keuntungan dari peraturan perpajakan.

PERTIMBANGAN LAIN-PENDEKATAN YANG BERBEDA UNTUK KONSOLIDASI

Terdapat beberapa teori yang berbeda yang dapat menjadi dasar dalam pembuatan laporan keuangan konsolidasi. Pembahasan ini berfokus pada tiga alternatif teori konsolidasi:

- 1) Perorangan (proprietary)
- 2) Induk perusahaan (parent company)
- 3) Entitas (entity).

Teori prorangan dan teori entitas dapat dilihat terletak pada ujung yang saling berbeda dari suatu spektrum, dengan teori induk perusahaan terletak di antaranya.



Walaupun profesi akuntansi belum mengadopsi salah satu dari teori tersebut secara keseluruhan, prosedur konsolidasi yang secara tradisional digunakan dalam praktik semakin mendekati pendekatan induk perusahaan.

1. Teori Konsolidasi

Teori perorangan (*proprietary theory*) dari akuntansi menganggap perusahaan adalah kepanjangan dari pemiliknya. Aset, kewajiban, pendapatan dan beban perusahaan dianggap merupakan bagian dari pemiliknya.

Teori induk perusahaan (*parent company theory*) mungkin lebih sesuai dengan perusahaan modern dan pembuatan laporan keuangan konsolidasi dibandingkan pendekatan perorangan.

Teori entitas (*entity theory*) berfokus pada perusahaan sebagai entitas ekonomis terpisah bukan pada hak kepemilikan dari pemegang saham.

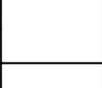
2. Perbandingan antara Teori-teori Alternatif

Di teori perorangan, hanya aset dan kewajiban anak perusahaan sebesar bagian kepemilikan induk perusahaan yang termasuk dalam neraca konsolidasi, dengan jumlah berdasarkan nilai wajar aset dan kewajiban tersebut per tanggal kepemilikan mayoritas anak perusahaan diperoleh. *Goodwill* merupakan jumlah kelebihan harga perolehan dibandingkan nilai wajar bagian aset bersih anak perusahaan yang dimiliki induk perusahaan.

Pendekatan induk perusahaan memasukkan semua aset dan kewajiban anak perusahaan di neraca konsolidasi seperti yang terlihat pada area berbaris di Figur 3-3.

FIGUR 3-3

Pengakuan Aset Bersih Anak Perusahaan

Elemen	Teori					
	Perorangan		Induk Perusahaan		Entitas	
	Bagian Induk Perusahaan	Bagian Non-pengendalian	Bagian Induk Perusahaan	Bagian Non-Pengendalian	Bagian Induk Perusahaan	Bagian Non-Pengendalian
Goodwill						
Kenaikan nilai wajar						
Nilai buku						

 Bagian yang termasuk dalam laporan keuangan konsolidasi.

Figur 3-4 memberikan gambaran perbandingan jumlah yang dimasukkan dalam laporan laba rugi konsolidasi bagi induk perusahaan dan anak perusahaan yang tidak dimiliki seluruhnya, untuk pendekatan teori konsolidasi yang berbeda.

Figur 3-5 memperlihatkan perbandingan secara numerik untuk tiap pendekatan konsolidasi sebagai contoh, misalkan PT P memperoleh 80% atas saham PT S pada 1 Januari 20X1, sebesar Rp 96.000.000. Pada tanggal tersebut, nilai buku aset bersih PT S sebesar Rp 100.000.000 dan nilai wajar sebesar Rp 120.000.000. Terdapat Rp 20.000.000 kenaikan nilai wajar atas gedung dan peralatan PT S, dengan sisa masa manfaat 10 tahun. Metode penyusutan yang digunakan adalah garis lurus. Untuk tahun 20X1, PT P melaporkan laba dari hasil operasinya sendiri sebesar Rp 200.000.000, dan PT S melaporkan laba bersih sebesar Rp 30.000.000. diasumsikan dalam nilai laba tidak terdapat keuntungan belum terealisasi dari penjualan antar perusahaan.

3. Praktik Saat ini

Prosedur yang saat ini digunakan dalam praktik tidak hanya merupakan pendekatan induk perusahaan, tapi juga termasuk elemen pendekatan entitas.

FIGUR 3-4

Pengakuan Pendapatan, Beban dan Laba Bersih Anak Perusahaan

Elemen	Teori					
	Perorangan		Induk Perusahaan		Entitas	
	Bagian Induk Perusahaan	Bagian Non-pengendalian	Bagian Induk Perusahaan	Bagian Non-Pengendalian	Bagian Induk Perusahaan	Bagian Non-Pengendalian
Pendapatan						
Beban						
Laba Bersih						

FIGUR 3-5**Ilustrasi pengaruh akibat perbedaan pendekatan dalam menyiapkan laporan keuangan konsolidasi**

Item	Teori			Praktik Akuntansi Saat ini
	Perorangan	Induk Perusahaan	Entitas	
Nilai aset bersih anak Perusahaan yang diakui Pada saat akuisisi				
Nilai buku:				
Rp100.000.000 X 0,80	Rp80.000.000			
Rp100.000.000 X 1,00		Rp100.000.000	Rp100.000.000	Rp100.000.000
Kenaikan Nilai wajar:				
Rp20.000.000 X 0,80	16.000.000	16.000.000		16.000.000
Rp20.000.000 X 1,00			20.000.000	
Total AsetBerih	<u>Rp96.000.000</u>	<u>Rp116.000.000</u>	<u>Rp120.000.000</u>	<u>Rp116.000.000</u>
Jumlah kepemilikan non Pengendalian yang di akui Pada saat akuisisi		Rp 20.000.000	Rp2 4.000.000	Rp20.000.000
Jumlah kenaikan nilai Wajar yang diamortisasi		Rp 1.600.000	Rp 2.000.000	Rp 1.600.000
laba bersih konsolidasi	Rp 1.600.000	Rp222.400.000 ^a	Rp228.000.000 ^b	Rp222.400.000
laba untuk kepemilikan nonpengendalian	Rp 222.400.000 ^a	Rp 6.000.000 ^c	Rp 5.600.000 ^d	Rp 6.000.000

kepemilikan nonpengendalian di neraca di perlukan sebagai bagian kepemilikan di neraca seperti juga di laporan laba rugi.

KEPUSTAKAAN

Allan R Drebin , *advanced accounting* Edisi 5

Richard E. Baker dkk., Akuntansi keuangan lanjutan (Perspektif Indonesia) Buku 1 Penerbit Salemba Empat : Jakarta

Richard E. Baker dkk., Akuntansi keuangan lanjutan (Perspektif Indonesia) Buku 2 Penerbit Salemba Empat :Jakarta



TENTANG PENULIS

Indrayani, S.E., M.Si., Ak., CA Memperoleh pendidikan sarjana , Magister, dan Profesi akuntansi di Universitas Syiah Kuala (UNSYIAH) Banda Aceh. Dia Adalah pengajar di beberapa sekolah Menengah Kejuruan, Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen Komputer (STIMIK) U'budiyah, Politeknik Aceh . Sekarang Penulis Menjadi staf pengajar tetap pada Fakultas ekonomi Jurusan Akuntansi Universitas Malikussaleh sejak tahun 2015 dan telah berhasil mencetak tenaga-tenaga pembukuan yang terampil yang telah bekerja dibanyak perusahaan-perusahaan berskala menengah keatasdi seluruh Indonesia.

Penyusun merasa bahwa penyusunan modul akuntansi keuangan lanjutan 1 sangat dibutuhkan sekali bagi para mahasiswa/ mahasiswi atau pihak lain yang ingin mempelajari Akuntansi Keuangan lanjutan 1 yang mudah dipelajari. Modul Akuntansi keuangan lanjutan 1. Oleh karena itu, penyusun berharap Modul ini bermanfaat bagi lembaga pendidikan dan mahaiswa/mahasiswi serta pihak lain yang mempelajarinya.