

IMPLEMENTASI PSAK 22 SEBELUM DAN SESUDAH ADOPSI IFRS PADA LAPORAN KEUANGAN PT KALBE FARMA, TBK.

Intan Asiawati¹, Clarisa Bunga Lestari², Lia Uzliawati³

¹⁻³Akuntansi, Universitas Sultan Ageng Tirtayasa

intanasiawt24@gmail.com

Abstract

PSAK 22 explains that companies have the flexibility to engage in business combinations, which occur when one entity obtains control over another entity through certain transactions or circumstances. The purpose of this research is to analyze the implementation of PSAK 22 before and after the adoption of IFRS in Indonesia. The data used in this research is sourced from companies in the consumer sector, namely PT Kalbe Farma, Tbk listed on the Indonesia Stock Exchange. PSAK 22 defines a business combination as an activity in which an entity obtains control over one or more businesses through events or transactions. The method to be used in this study is qualitative approach with content analysis technique. This research discusses the accounting implementation for business combinations in the financial statements of PT Kalbe Farma, Tbk. In this acquisition process, the company recognizes the existence of goodwill, reflected in the increase of goodwill balance to Rp293,279,778,022 in 2019. The company has undergone significant changes in the recognition and accounting treatment related to business acquisitions and mergers from 2009 to 2019.

Keywords: PSAK 22, Business Combinations, Goodwill

Abstrak

PSAK 22 menjelaskan bahwa perusahaan memiliki fleksibilitas untuk melakukan kombinasi bisnis, yang terjadi ketika satu entitas memperoleh kendali atas entitas lain melalui transaksi atau situasi tertentu. Tujuan dari penelitian ini adalah menganalisis implementasi PSAK 22 sebelum dan sesudah adopsi IFRS di Indonesia. Data yang digunakan dalam penelitian ini bersumber dari perusahaan di sektor konsumsi, yaitu PT Kalbe Farma, Tbk yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. PSAK 22 mendefinisikan kombinasi bisnis sebagai suatu kegiatan di mana entitas memperoleh kendali atas satu atau lebih bisnis melalui peristiwa atau transaksi. Metode yang akan dipakai dalam studi ini ialah memanfaatkan pendekatan kualitatif dengan teknik analisis isi (content analysis). Penelitian ini membahas tentang implementasi akuntansi untuk kombinasi bisnis dalam laporan keuangan PT Kalbe Farma, Tbk. Dalam proses akuisisi ini, perusahaan mengakui adanya goodwill, yang tercermin dalam peningkatan saldo goodwill menjadi Rp293.279.778.022 pada tahun 2019. Perusahaan telah mengalami perubahan signifikan dalam pengakuan dan perlakuan akuntansi terkait akuisisi dan penggabungan bisnis dari tahun 2009 hingga 2019.

Kata Kunci: PSAK 22, Kombinasi Bisnis, Goodwill

PENDAHULUAN

Di era globalisasi, dunia bisnis dituntut untuk merancang strategi yang inovatif guna mencapai tujuannya. Perusahaan memiliki beragam metode untuk memperluas jaringan usahanya, termasuk menggabungkan operasi bisnis. Prinsip Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 22 menjelaskan bahwa perusahaan memiliki fleksibilitas untuk melakukan kombinasi bisnis, yang terjadi ketika satu entitas memperoleh kendali atas entitas lain melalui transaksi atau situasi tertentu (IAI, 2018).

Dalam dunia bisnis, seringkali perusahaan menjalankan strategi kombinasi bisnis, yang merupakan penggabungan entitas bisnis melalui berbagai transaksi seperti yang diatur dalam PSAK 22. Salah satu metode yang umum digunakan adalah memperoleh kontrol atas entitas lain dengan cara membeli sahamnya. Namun, proses akuisisi bukanlah hal yang sederhana. Menurut PSAK 22, akuisisi memerlukan tahapan lanjutan, seperti menciptakan sinergi atau membangun hubungan produktif antara entitas yang terlibat, agar hasil yang diharapkan dari kombinasi perusahaan dapat tercapai (IAI, 2018).

Perluasan bisnis bisa dilakukan melalui dua cara: secara internal, melalui pengembangan fasilitas dan teknologi produksi, atau secara eksternal, dengan mengakuisisi perusahaan lain. Mengakuisisi perusahaan lain adalah strategi yang memerlukan modal besar dan waktu relatif singkat. Dalam mengakuisisi perusahaan yang sudah beroperasi, perusahaan pengakuisisi dapat tumbuh secara signifikan dan memperkuat posisinya di pasar. Secara umum, kegiatan mengakuisisi perusahaan lain masuk ke dalam kategori kombinasi bisnis.

Laporan keuangan harus memuat informasi yang berhubungan dan berguna bagi pemangku kepentingan. Laporan keuangan mencerminkan aktivitas

perusahaan dan memberikan wawasan mengenai situasi keuangan selama periode waktu tertentu (Samryn, 2015). Laporan konsolidasi diperlukan ketika suatu perusahaan melakukan transaksi lintas bisnis. Laporan ini menggambarkan posisi keuangan dan hasil operasi perusahaan induk, serta anak perusahaannya. Laporan keuangan konsolidasi yang disajikan perusahaan induk bertujuan untuk memberikan informasi kepada para pengguna laporan keuangan tentang data keuangan suatu grup perusahaan, yang dimana setiap entitas dalam grup tersebut mempunyai identitas hukum tersendiri, sebagaimana yang diatur dalam PSAK 4. (IAI, 2015).

Hampir semua perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sudah terlibat dalam transaksi kombinasi bisnis, sesuai dengan informasi yang dapat ditemukan di www.idx.co.id. Sebagai konsekuensi dari transaksi tersebut, perusahaan-perusahaan ini diwajibkan untuk menyusun laporan keuangan konsolidasi. Proses penyusunan laporan keuangan ini memerlukan kehati-hatian dan keakuratan agar dapat menghasilkan laporan keuangan yang adil. Panduan akuntansi terkait transaksi kombinasi bisnis dapat ditemukan dalam PSAK 22 (IAI, 2018).

PSAK 22 telah mengalami beberapa kali perubahan untuk menyelaraskan dengan IFRS. Perubahan ini terjadi pada tahun 2010, 2015, dan terakhir pada tahun 2018. Misalnya, perubahan pada tahun 2010, termasuk penerapan IFRS 3, berdampak signifikan terhadap akuntansi kombinasi bisnis. Penilaian atas asset dan liabilitas yang diambil kekuasaannya saat ini adalah pada nilai wajar, dengan metode pencatatan terbatas pada pembelian atau akuisisi. Goodwill tidak lagi dapat diamortisasi; sebaliknya, penurunan nilai harus diuji secara berkelanjutan. Biaya akuisisi tak lagi termasuk dalam biaya kombinasi bisnis dan harus diakui pada

saat terjadinya. Karena signifikansinya, serta kurangnya penelitian yang mendalam mengenai topik ini setelah perubahan standar tahun 2010, maka tinjauan kembali atas topik penggabungan bisnis menjadi sangat penting. Tujuan dari penelitian ini adalah menganalisis implementasi PSAK 22 sebelum dan sesudah adopsi IFRS di Indonesia. Data yang digunakan dalam penelitian ini bersumber dari perusahaan di sektor konsumsi, yaitu PT Kalbe Farma, Tbk yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

PSAK 22: Kombinasi Bisnis

PSAK 22 (IAI, 2018) mendefinisikan kombinasi bisnis sebagai suatu kegiatan di mana entitas memperoleh kendali atas satu atau lebih bisnis melalui peristiwa atau transaksi. Standar akuntansi keuangan Indonesia ini memberikan panduan tentang bagaimana entitas seharusnya mengenali, mengukur, dan melaporkan akuntansi terkait kombinasi bisnis. PSAK 22 mengatur proses identifikasi dan penilaian aset, kewajiban, dan ekuitas yang terkait dengan kombinasi bisnis. Selain itu, standar ini juga memberikan arahan tentang bagaimana entitas seharusnya menyajikan informasi terkait kombinasi bisnis dalam laporan keuangannya. Tujuannya adalah untuk menciptakan konsistensi dan transparansi dalam pelaporan keuangan mengenai kombinasi bisnis.

Menurut PSAK 22, Kombinasi Bisnis adalah transaksi yang dimana pihak pengakuisisi mendapatkan pengendalian penuh atas badan usaha yang diakuisisi. Istilah lain yang biasa digunakan untuk jenis transaksi ini termasuk "penggabungan yang sebenarnya" dan "penggabungan yang sederhana". Hal ini sesuai dengan gagasan bahwa kombinasi bisnis terjadi ketika satu perusahaan bergabung dengan satu atau lebih perusahaan lain untuk membentuk suatu entitas baru. Penggabungan bisnis seperti

ini merupakan salah satu strategi untuk mengembangkan bisnis (Maimunah & Darmawan, 2016).

Menurut Nur Fadhila Amri (2019), berikut adalah beberapa kriteria yang dapat dianggap sebagai pengakuisisi:

1. Badan usaha yang mengirim uang tunai atau aset lainnya atau menanggung kewajiban keuangan.
2. Sekelompok perusahaan memiliki hak suara mayoritas dalam suatu entitas yang dikonsolidasi.
3. Seorang pemilik tunggal/satu atau sekelompok pemilik terorganisir suatu entitas memiliki mayoritas hak suara minoritas dalam suatu entitas gabungan.
4. Badan dimana pemiliknya mempunyai wewenang untuk memilih, mengangkat, atau memberhentikan mayoritas pengurus badan hukum tersebut.
5. Entitas yang pengurusnya sebelumnya membawahi pengelolaan entitas yang dikonsolidasi.
6. Entitas yang membayar premi melampaui nilai wajarnya sebelum kombinasi bisnis dengan entitas kepentingan konsolidasi lainnya.

Tujuan Kombinasi Bisnis

Penjelasan mengenai alasan-alasan yang mendasari kombinasi bisnis, sebagaimana diuraikan dalam Lampiran B PP06 PSAK 22 serta disertai dengan penjelasan dari Indrawati (2020), dapat dibuat sebagai berikut:

1. Menghemat Biaya

Salah satu motif utama dalam melakukan kombinasi bisnis adalah untuk menghemat biaya. Dengan menggabungkan dua entitas bisnis, perusahaan dapat mengurangi beberapa biaya operasional yang terkait dengan operasional mereka. Misalnya, biaya gaji, biaya penelitian, biaya pengembangan, dan berbagai biaya lainnya yang harus ditanggung oleh perusahaan dapat dipotong

secara signifikan. Dengan demikian, menggabungkan bisnis dapat menjadi langkah strategis untuk meningkatkan efisiensi dan mengoptimalkan pengeluaran perusahaan.

2. Mengurangi Risiko

Penggabungan usaha dapat membantu perusahaan dalam mengurangi risiko yang terkait dengan pengembangan dan pemasaran produk baru. Dengan memiliki produk yang lebih bervariasi, perusahaan dapat mengurangi ketergantungan pada satu produk atau satu pasar tertentu. Hal ini dapat mengurangi dampak potensial dari fluktuasi pasar atau kegagalan produk tertentu. Dengan demikian, kombinasi bisnis dapat memberikan perlindungan yang lebih baik terhadap risiko-risiko yang terkait dengan operasional perusahaan.

3. Mengurangi Keterlambatan Operasional Usaha

Penggabungan usaha juga dapat membantu perusahaan yang mengalami penurunan kinerja untuk menghindari risiko kebangkrutan dan mempercepat pemulihan operasional. Dengan bergabung dengan perusahaan lain, entitas yang mengalami kesulitan dapat memanfaatkan fasilitas dan infrastruktur yang telah ada, serta dapat mematuhi peraturan pemerintah dengan lebih baik. Hal ini dapat membantu perusahaan untuk tetap beroperasi dengan lancar dan menghindari gangguan dalam kegiatan bisnis mereka.

4. Menghindari Pengambilalihan oleh Perusahaan Lain

Salah satu cara untuk menghindari pengambilalihan oleh perusahaan lain adalah melalui penggabungan usaha. Dengan menggabungkan bisnis dengan

perusahaan lain, entitas tersebut dapat memperkuat posisinya di pasar dan membuat dirinya menjadi sasaran yang kurang menarik bagi perusahaan lain yang mungkin tertarik untuk mengambil alih. Dengan demikian, kombinasi bisnis dapat berfungsi sebagai strategi pertahanan untuk menjaga independensi dan keberlangsungan bisnis perusahaan.

5. Akuisisi Aset Tidak Berwujud

Salah satu alasan lain yang mendasari kombinasi bisnis adalah untuk memperoleh aset tidak berwujud yang dimiliki oleh entitas yang diakuisisi. Aset tidak berwujud seperti paten, hak penambangan, database pelanggan, dan lain-lain dapat memiliki nilai strategis yang tinggi bagi perusahaan. Dengan melakukan kombinasi bisnis, perusahaan dapat memperoleh akses ke aset-aset ini tanpa harus mengeluarkan biaya tambahan untuk pengembangan atau pembelian secara terpisah.

Pengakuan, Pengukuran, dan Penyajian Kombinasi Bisnis

Dalam transaksi kombinasi bisnis, ketika suatu perusahaan mengakuisisi atau menggabungkan dengan perusahaan lain, ini sering kali menghasilkan perubahan signifikan dalam struktur kepemilikan dan pengendalian atas aset dan kewajiban yang terlibat. Untuk mencerminkan perubahan ini secara akuntansi, metode yang umumnya digunakan adalah metode pembelian (*purchase method*), yang mendasarkan pengakuan aset dan kewajiban pada nilai wajar pada saat transaksi pembelian.

Menurut panduan dari Ikatan Akuntan Indonesia (2014a), ketika perusahaan melakukan transaksi kombinasi bisnis, selisih antara nilai wajar aset dan kewajiban yang diperoleh dengan nilai perolehan aset tersebut diakui sebagai aset tak berwujud yang dikenal

sebagai goodwill. Goodwill mencerminkan nilai dari elemen non-fisik seperti reputasi, hubungan pelanggan, dan teknologi yang mungkin tidak terwakili dalam nilai wajar aset yang diakuisisi secara individual. Dalam praktiknya, untuk menentukan nilai wajar aset dan kewajiban yang terlibat dalam transaksi kombinasi bisnis, seringkali perusahaan akan mengandalkan pada bantuan penilai independen. Penilai independen akan membantu dalam mengevaluasi nilai wajar dari aset yang teridentifikasi dan kewajiban yang diambil alih, dengan tujuan untuk mencapai pengakuan yang akurat dan adil dalam laporan keuangan perusahaan.

Catatan atas laporan keuangan digambarkan pada penerapan metode pembelian (*purchase method*) dalam sebuah kombinasi bisnis. Metode pembelian adalah salah satu dari dua metode utama yang digunakan untuk mengakuntansi kombinasi bisnis, yang lainnya adalah metode merger (*pooling of interests method*), yang kini sudah tidak lagi diizinkan dalam standar akuntansi yang berlaku.

Berikut adalah penjelasan atas poin-poin yang disebutkan dalam catatan atas laporan keuangan perusahaan pengakuisisi:

- a. Pembentukan ventura bersama: Pembentukan ventura bersama (*joint venture*) bukanlah sebuah kombinasi bisnis yang diperhitungkan dengan metode pembelian. Sebaliknya, ventura bersama menciptakan entitas terpisah di mana setiap pihak memiliki kepemilikan dan kendali atas aset dan kewajiban yang terkait dengan ventura bersama tersebut.
- b. Akuisisi aset atau suatu kelompok aset yang bukan merupakan suatu bisnis: Ketika sebuah perusahaan mengakuisisi aset atau suatu kelompok aset yang tidak memenuhi definisi suatu bisnis, hal itu tidak

dianggap sebagai kombinasi bisnis yang diperhitungkan dengan metode pembelian. Sebagai gantinya, aset-aset tersebut akan diakui secara individual dalam laporan keuangan berdasarkan nilai wajar pada tanggal akuisisi.

- c. Kombinasi bisnis sepengendali: Kombinasi bisnis sepengendali (*business combination under common control*) terjadi ketika entitas yang sama-sama dikendalikan oleh satu pihak atau beberapa pihak yang sama menggabungkan operasinya. Meskipun ini adalah bentuk kombinasi bisnis, dalam beberapa yurisdiksi, seperti di Indonesia, kombinasi bisnis sepengendali tidak diakui untuk tujuan akuntansi dengan metode pembelian. Sebaliknya, biasanya dilakukan menggunakan metode penggabungan entitas (*pooling of interests*) atau metode nilai buku (*book value method*), tergantung pada regulasi dan praktek akuntansi yang berlaku.

Dalam metode pembelian, pengakuisisi mengenali setiap aset yang diperoleh dan kewajiban yang diambil alih pada nilai wajar saat tanggal akuisisi. Biaya yang timbul dari akuisisi tersebut dialokasikan ke setiap aset teridentifikasi dan kewajiban berdasarkan nilai wajar pada tanggal pembelian. Perlu dicatat bahwa transaksi tersebut tidak menciptakan goodwill, yang merupakan perbedaan penting dengan metode merger (*pooling of interests*), di mana goodwill sering kali dihasilkan dari kombinasi bisnis.

Dalam situasi di mana entitas yang sepengendali melakukan kombinasi bisnis dengan entitas lain, tanpa adanya perubahan yang signifikan dalam substansi ekonomi masing-masing entitas bisnis yang digabungkan, maka pengakuan transaksi tersebut menggunakan metode *pooling of interest*.

Metode ini memperhitungkan nilai buku sebagai dasar untuk mengenali jumlah tercatat dari kombinasi tersebut. Ketika entitas menerima bisnis, yang merupakan bagian dari kombinasi bisnis entitas sepengendali, maka selisih antara jumlah imbalan yang diberikan oleh entitas yang mengakuisisi dan jumlah tercatat aset neto dari entitas yang melepas bisnisnya diakui atau disajikan sebagai tambahan modal disetor dalam bagian ekuitas. Ini berarti bahwa selisih ini tidak dianggap sebagai laba atau kerugian, tetapi sebagai bagian dari modal perusahaan yang diperoleh dari transaksi tersebut.

Metode ini memungkinkan entitas untuk menggabungkan bisnisnya tanpa harus merefleksikan nilai pasar atau perubahan dalam nilai aset yang signifikan. Sebagai gantinya, itu lebih berfokus pada penggabungan entitas secara substansial, dengan nilai dasar yang diambil dari nilai buku dari masing-masing entitas yang terlibat. Dengan demikian, tujuan metode ini adalah untuk mencerminkan kombinasi yang lebih bersifat ekonomi daripada transaksi pasar.

Pada penerapan metode pooling of interest, saat dua atau lebih entitas bergabung untuk membentuk satu entitas baru atau entitas yang sudah ada, beberapa prinsip dan prosedur harus diikuti dalam penyusunan laporan keuangan. Berikut adalah penjelasan mengenai proses tersebut:

1) **Penyajian Awal Penggabungan:** Ketika dua atau lebih entitas bergabung, laporan keuangan entitas yang bergabung harus menyajikan penggabungan tersebut sejak awal periode di mana kombinasi bisnis terjadi. Ini berarti bahwa entitas baru yang terbentuk atau entitas yang sudah ada harus mencantumkan hasil penggabungan pada laporan keuangannya sejak awal periode penggabungan.

- 2) **Penyajian Tanpa Penyatuan Kepemilikan:** Dalam penyusunan laporan keuangan, tidak diperbolehkan untuk menyatukan kepemilikan dalam entitas yang bergabung, meskipun entitas tersebut memiliki hubungan kepemilikan setelah periode pelaporan berakhir. Hal ini berarti bahwa entitas yang bergabung tidak boleh menampilkan hubungan kepemilikan dalam laporan keuangannya, bahkan jika kepemilikan tersebut ada setelah periode laporan berakhir.
- 3) **Penerapan Kebijakan Akuntansi yang Sama:** Setiap entitas yang terlibat dalam penggabungan harus menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Ini memastikan bahwa entitas hasil kombinasi mengakui aset dan kewajiban masing-masing entitas berdasarkan jumlah tercatatnya. Penyesuaian jumlah tercatat diperlukan jika terdapat perbedaan kebijakan akuntansi antara entitas yang bergabung dengan entitas hasil kombinasi.
- 4) **Eliminasi Transaksi Intercompany:** Setelah entitas menjadi sepenuhnya sepengendali, transaksi yang terjadi antara entitas yang bergabung harus dieliminasi dalam penyusunan laporan keuangan entitas kombinasi. Ini berarti bahwa transaksi antar entitas yang bergabung tidak boleh terlihat dalam laporan keuangan entitas kombinasi.
- 5) **Pengakuan Biaya Penggabungan:** Biaya-biaya yang timbul akibat penggabungan, seperti biaya makelar, biaya administrasi umum dan biaya pengelolaan, biaya hukum, biaya konsultasi lainnya, dan biaya penerbitan efek utang dan ekuitas, harus diakui sebagai beban pada pos atau bagian yang sesuai dalam laporan keuangan. Hal ini memastikan bahwa biaya-biaya

tersebut tidak dianggap sebagai bagian dari nilai yang ditransfer dalam penggabungan, tetapi diakui sebagai biaya operasional entitas kombinasi.

International Financial Reporting Standards (IFRS)

Standar Pelaporan Keuangan Internasional, juga dikenal sebagai IFRS, adalah standar pelaporan global yang ditetapkan oleh Dewan Standar Akuntansi Internasional (IASB). Dewan Standar Akuntansi Internasional (IASB), Komisi Eropa (EC), Organisasi Internasional Komisi Sekuritas (IOSOC), dan Federasi Akuntan Internasional (IFAC) adalah organisasi global utama yang telah menyetujui kisaran ini. Lebih dari 100 negara, termasuk Amerika Serikat, telah mengadopsi IFRS yang digunakan di pasar global. Awalnya dikenal sebagai Komite Standar Akuntansi Internasional (IASC), tujuan IASB adalah untuk mengembangkan standar akuntansi global berkualitas tinggi yang mudah dipahami dan dapat dibandingkan (Akman, 2011). IFRS, sebelumnya dikenal sebagai International Accounting Standards (IAS), dimaksudkan untuk meningkatkan stabilitas keuangan global dan mengatasi kekurangan dalam transparansi informasi keuangan.

Sejak tahun 2008, Indonesia telah memulai perjalanan menuju konvergensi dengan standar akuntansi internasional, yang dikenal sebagai IFRS (International Financial Reporting Standards). Konvergensi ini merupakan suatu upaya untuk menyelaraskan standar akuntansi di Indonesia dengan praktik internasional yang diatur oleh IFRS. Dalam konteks ini, muncul pertanyaan apakah perbedaan antara standar akuntansi Indonesia (PSAK) dengan IFRS harus disesuaikan. Beberapa pandangan menganggap konvergensi dengan IFRS sebagai sebuah adopsi penuh, yang berarti Indonesia diharapkan untuk mengikuti semua

ketentuan yang terdapat dalam IFRS tanpa melakukan modifikasi atau penyesuaian. Pendekatan ini sejalan dengan tujuan IASB (International Accounting Standards Board), badan yang mengembangkan IFRS, yang bertujuan untuk mencapai keselarasan antara PSAK dan IFRS tanpa terdapat perbedaan yang signifikan di antara keduanya.

Dengan pendekatan adopsi penuh terhadap IFRS, Indonesia diharapkan untuk mengimplementasikan standar akuntansi yang sama dengan yang diterapkan di banyak negara lain di seluruh dunia. Hal ini tidak hanya memfasilitasi perbandingan kinerja keuangan perusahaan Indonesia dengan perusahaan dari negara lain, tetapi juga meningkatkan kredibilitas dan transparansi informasi keuangan bagi para pemangku kepentingan baik di dalam maupun di luar negeri. Dalam konteks konvergensi ini, penting bagi Indonesia untuk mempertimbangkan kebutuhan dan karakteristik unik dari pasar dan industri domestiknya, sambil tetap memperhatikan standar internasional yang telah diakui secara luas. Oleh karena itu, sementara tujuan akhirnya adalah untuk mencapai kesesuaian penuh dengan IFRS, langkah-langkah menuju konvergensi ini dapat memperhitungkan aspek-aspek seperti perbedaan kebijakan perpajakan, regulasi pasar modal, dan kebutuhan informasi keuangan yang relevan bagi pengguna di dalam negeri. (IAI, 2009).

Laporan Keuangan Konsolidasian

Laporan keuangan konsolidasi merupakan dokumen yang memberikan gambaran rinci tentang aktivitas finansial suatu perusahaan yang terhubung dengan anak perusahaan atau perusahaan induknya. Perusahaan induk adalah entitas yang mengendalikan berbagai bisnis lainnya dan seringkali memiliki kepemilikan saham di dalamnya. Sebagai contoh, dalam industri makanan, beberapa merek mungkin memiliki entitas terpisah

dengan nama yang sama untuk mengidentifikasi produk-produk tertentu. Dalam esensinya, laporan ini menggabungkan akun-akun dari perusahaan-perusahaan yang berbeda yang dimiliki oleh manajemen atau pemilik yang sama, untuk memberikan gambaran menyeluruh tentang kondisi keuangan grup (Fadhil, 2022).

Laporan keuangan konsolidasian adalah dokumen penting yang merangkum informasi keuangan dari entitas utama dan anak perusahaannya. Fungsinya adalah memberikan gambaran menyeluruh tentang performa keuangan dan posisi finansial dari keseluruhan grup perusahaan. Proses pembuatan laporan ini melibatkan penggabungan informasi dari laporan keuangan individu entitas anak ke dalam laporan keuangan entitas utama. Dengan demikian, laporan konsolidasian ini mencakup semua aspek, mulai dari aset dan kewajiban hingga pendapatan dan biaya, yang terkait dengan semua entitas dalam grup perusahaan. Hal ini memberikan pemahaman yang komprehensif kepada pemangku kepentingan mengenai kondisi keuangan dan kinerja keseluruhan dari grup perusahaan tersebut.

Pembuatan laporan keuangan konsolidasi membutuhkan usaha yang signifikan karena memerlukan penghapusan dampak dari transaksi antar entitas yang dilaporkan. Sebagai contoh, jika terjadi penjualan antar anak perusahaan dan perusahaan induk, transaksi tersebut harus dihilangkan dari laporan keuangan konsolidasi. Penghapusan transaksi lain yang sering terjadi adalah pembayaran bunga dari perusahaan induk kepada anak perusahaan, di mana pendapatan bunga tersebut harus dihapus dari laporan keuangan konsolidasi. Laporan keuangan konsolidasi berperan penting dalam memahami bagaimana anak perusahaan mempengaruhi pertumbuhan jangka

panjang perusahaan induk. Terutama bagi perusahaan dengan banyak anak perusahaan, laporan ini menjadi alat yang efisien. Dengan informasi yang disajikan, perusahaan dapat dengan lebih mudah menganalisis dan mengevaluasi kinerja bisnis secara menyeluruh (Fadhil, 2022).

Dalam menyiapkan laporan keuangan konsolidasi, beberapa persyaratan akuntansi harus diperhatikan:

1. Prosedur Konsolidasi

Proses ini melibatkan menggabungkan informasi keuangan dari perusahaan induk dan anak perusahaan. Ini mencakup menggabungkan aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan, beban, dan arus kas dalam jumlah yang sama. Selain itu, nilai tercatat investasi perusahaan induk di setiap anak perusahaan dan divisinya dihilangkan. Transaksi internal antara unit bisnis dan kelompok juga harus dihapus sepenuhnya.

2. Kebijakan Akuntansi

Untuk menyusun laporan keuangan konsolidasi, penting bagi perusahaan induk dan anak perusahaan untuk menerapkan metode akuntansi yang sama. Ini memastikan konsistensi dan akurasi dalam penggabungan informasi keuangan.

3. Pengukuran

Entitas induk harus memasukkan pendapatan dan beban entitas anak dalam laporan keuangan konsolidasi dari tanggal pengendalian diperoleh hingga tanggal pengendalian hilang. Pendapatan dan beban dari entitas anak dihitung berdasarkan jumlah aset dan liabilitas yang diakui pada tanggal akuisisi.

4. Hak Suara Potensial

Ketika derivatif lain memiliki hak suara potensial, hasil dan perubahan ekuitas harus diperhitungkan sebagai milik perusahaan induk. Namun, kepentingan yang tidak terkendali

dalam laporan keuangan konsolidasi biasanya dihitung berdasarkan ekuitas yang ada, tanpa memperhitungkan potensi konversi hak suara atau derivatif lainnya, kecuali dalam keadaan tertentu sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.

5. Tanggal Pelaporan

Laporan keuangan konsolidasi harus disiapkan dengan tanggal penutupan yang sama antara perusahaan induk dan anak perusahaan. Jika terdapat perbedaan pada akhir periode pelaporan, entitas anak diharuskan untuk menyediakan informasi keuangan tambahan pada tanggal yang sama dengan entitas induk. Hal ini penting untuk memastikan bahwa laporan keuangan konsolidasi mencerminkan kondisi keuangan yang akurat dan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.

METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam studi ini ialah memanfaatkan pendekatan kualitatif dengan teknik analisis isi (content analysis). Menurut Wahidmurni (2017), pendekatan penelitian kualitatif adalah suatu pendekatan yang dipilih untuk menangani permasalahan penelitian yang berhubungan dengan data yang berbentuk narasi yang diperoleh dari kegiatan seperti wawancara, observasi, atau penelusuran dokumen. Showkat dan Parveen (2017) menjelaskan bahwa analisis isi merupakan suatu proses interpretasi terhadap pesan yang terdapat dalam suatu konten. Dalam konteks penggunaannya pada data dari Bursa Efek Indonesia (BEI), metode ini menekankan pada keaslian data. Data yang diperoleh lalu dianalisis untuk mendapatkan pemahaman yang lebih mendalam dan kesimpulan yang relevan. Penelitian ini membahas tentang implementasi akuntansi untuk kombinasi bisnis dalam laporan keuangan PT Kalbe Farma, Tbk.

Penelitian ini memfokuskan pada perusahaan yang telah meluncurkan penawaran umum perdana sebelum tahun 2009, dengan data laporan tahunan tersedia dari tahun 2009.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Ketika sebuah perusahaan memiliki anak perusahaan, perusahaan induk tersebut perlu menggabungkan laporan keuangan anak perusahaan tersebut ke dalam laporan keuangan konsolidasi mereka. Proses ini penting karena memungkinkan perusahaan dan pemangku kepentingan lainnya untuk memahami performa keuangan perusahaan secara keseluruhan. Pertama-tama, penting untuk dicatat bahwa tidak ada tanggal khusus yang ditetapkan untuk menerapkan berbagai kontrol atas anak perusahaan. Ini berarti perusahaan induk memiliki fleksibilitas dalam menentukan kapan dan bagaimana mereka akan mengendalikan anak perusahaan mereka, tergantung pada kondisi bisnis dan strategi perusahaan.

Laporan keuangan konsolidasi dibuat berdasarkan data historis dari perusahaan induk dan anak perusahaan. Ini berarti bahwa aset dan liabilitas dari anak perusahaan dihitung dalam laporan konsolidasi dengan jumlah yang sama dengan nilai buku aset bersihnya. Pendekatan ini dikenal sebagai metode penyatuan kepemilikan. Jika perusahaan induk memiliki kepemilikan kurang dari 100% atas anak perusahaan, hal ini mencerminkan kepemilikan minoritas dalam laporan keuangan konsolidasi. Kepemilikan minoritas ini ditempatkan di antara liabilitas dan ekuitas dalam laporan keuangan, dengan nilai yang didasarkan pada bagian kepemilikan minoritas dari nilai tercatat aset bersih anak perusahaan.

Dalam situasi di mana perusahaan induk memiliki kepemilikan di bawah 100% atas anak perusahaan, nilai goodwill tidak diakui dalam laporan keuangan.

Goodwill merupakan selisih antara harga perolehan bersih dengan nilai pasar aset dan liabilitas bersih anak perusahaan pada saat akuisisi. Oleh karena itu, ketika kepemilikan minoritas ada, goodwill tidak diakui karena perusahaan induk tidak memiliki kontrol penuh atas anak perusahaan.

Laporan keuangan konsolidasi mencakup informasi keuangan dari perusahaan induk dan anak perusahaan yang di bawah kendalinya. Kendali dianggap terjadi ketika perusahaan memiliki lebih dari separuh hak suara di anak perusahaan, baik secara langsung maupun tidak langsung. Selain itu, kendali juga bisa terjadi jika perusahaan memiliki pengaruh signifikan dalam keputusan operasional dan keuangan anak perusahaan, atau jika perusahaan memiliki kemampuan untuk menunjuk anggota dewan direksi anak perusahaan.

Pada tahun 2009 dan 2010, perusahaan gagal mematuhi pedoman PSAK 22 untuk mencatat dan memperlakukan biaya akuisisi anak perusahaan. Meskipun kepemilikan anak perusahaannya kurang dari 100%, perusahaan melaporkan kepemilikan minoritas pada neraca konsolidasi dan laporan laba rugi. Hak minoritas ini disajikan di antara liabilitas dan ekuitas dalam neraca konsolidasi, dengan pengukuran berdasarkan rasio kepemilikan saham minoritas terhadap aset bersih.

Pada tahun 2009 dan 2010, perbedaan antara nilai perolehan dan bagian perusahaan dari nilai wajar aset bersih anak perusahaan yang dapat diidentifikasi dicatat sebagai goodwill negatif. Goodwill negatif tersebut akan disimpan sebagai laba yang tertunda dan akan diakui secara bertahap menggunakan metode garis lurus selama periode 5 hingga 20 tahun.

Sejak awal tahun 2011, perusahaan telah menerapkan PSAK 22 (IAI, 2010)

secara prospektif. Artinya aturan ini berlaku untuk transaksi kombinasi bisnis yang diselesaikan pada atau setelah tanggal 1 Januari 2011. Menurut peraturan baru ini, nilai negatif goodwill sebesar Rp. 218.201.733 yang sebelumnya diakui, telah dihentikan pengakuannya dan dimasukkan ke dalam laba ditahan pada tanggal 1 Januari 2011. Perusahaan yang menerapkan peraturan baru ini tidak lagi mengakui keberadaan goodwill dan menghapuskan pencatatan nilai tercatatnya untuk akumulasi amortisasi. Selain itu, perusahaan juga melakukan evaluasi tahunan terhadap penurunan nilai goodwill. Pada tahun 2011, akun kepentingan non-pengendali direklasifikasi dari liabilitas ke ekuitas.

Pada tahun 2011 dan 2012, perusahaan menerapkan metode akuisisi untuk mencatat transaksi bisnis yang digabungkan. Dalam pendekatan ini, biaya akuisisi dihitung berdasarkan total imbalan yang dibayarkan, yang dievaluasi pada nilai wajar saat akuisisi terjadi, termasuk bagian kepentingan non-pengendali dari entitas yang diakuisisi. Dalam setiap transaksi bisnis yang digabungkan, pihak yang melakukan akuisisi mengevaluasi kepentingan nonpengendali dari entitas yang diakuisisi pada nilai wajar atau secara proporsional terhadap aset bersih teridentifikasi dari pihak yang diakuisisi. Biaya-biaya yang berhubungan dengan akuisisi segera dibebankan dan dicatat sebagai beban administrasi.

Pada 18 Juni 2012, perusahaan berhasil mengakuisisi sepenuhnya PT Hale Internasional dengan mengakuisisi 100% kepemilikan saham. Para pemegang saham PT Hale telah menyetujui pengalihan 35.700 saham dari Lotus Capital Investment Pte. Ltd. dan Ny. Lia Caroline Sutanto, yang mewakili seluruh saham yang dimiliki, kepada perusahaan. Akuisisi ini menghasilkan nilai goodwill sebesar Rp103.370.726.714, yang

kemudian dicatat sebagai aset tak berwujud dalam laporan keuangan konsolidasi perusahaan pada 31 Desember 2012.

Mulai tahun 2013 hingga 2019, perusahaan menggunakan metode akuisisi atau pembelian untuk mencatat transaksi terkait bisnis. Metode ini menghitung biaya perolehan berdasarkan total nilai ketidakseimbangan yang dialihkan, yang dinilai pada nilai wajar pada saat transaksi terjadi. Ini berarti bahwa saat perusahaan mengakuisisi entitas lain, mereka menetapkan nilai transaksi berdasarkan pada nilai wajar dari aset dan kewajiban yang dialihkan. Selain itu, dalam proses akuisisi, nilai kepentingan non-pengendali dalam entitas yang diakuisisi juga dipertimbangkan. Nilai kepentingan non-pengendali ini bisa diperhitungkan secara langsung pada nilai wajar atau sebagai persentase kepemilikan atas aset bersih yang teridentifikasi. Artinya, jika ada pihak lain yang memiliki bagian kecil dari entitas yang diakuisisi, nilai dari kepemilikan mereka bisa diakui dalam transaksi tersebut.

Dalam setiap kesepakatan, pihak yang melakukan akuisisi menetapkan nilai kepentingan yang tidak terkendali dalam entitas yang dibeli. Nilai ini bisa ditetapkan dengan menggunakan nilai wajar atau berdasarkan proporsi kepemilikan atas aset bersih yang teridentifikasi dari entitas yang diakuisisi. Jadi, jika ada kepemilikan minoritas dalam entitas yang diakuisisi, nilai dari kepemilikan tersebut akan dipertimbangkan dalam perhitungan nilai total transaksi. Seluruh biaya yang timbul selama proses akuisisi, seperti biaya penasihat, biaya hukum, dan biaya lainnya, akan langsung ditanggung dan dicatat sebagai bagian dari biaya administrasi perusahaan. Ini berarti bahwa semua biaya terkait dengan proses akuisisi akan dianggap sebagai bagian dari biaya operasional normal perusahaan, bukan

sebagai bagian dari nilai akuisisi entitas yang dibeli..

Perusahaan telah memperluas jangkauan bisnisnya melalui serangkaian akuisisi terhadap entitas lain. Ini tergambar dalam laporan keuangan tahun 2019, di mana perusahaan telah berhasil mengakuisisi 39 anak perusahaan dengan kepemilikan mayoritas di atas 50%, dibandingkan dengan hanya 20 anak perusahaan pada tahun 2013. Dalam proses akuisisi ini, perusahaan mengakui adanya goodwill, yang tercermin dalam peningkatan saldo goodwill menjadi Rp293.279.778.022 pada tahun 2019. Namun, penting untuk dicatat bahwa dalam laporan keuangan konsolidasi, goodwill dimasukkan ke dalam kategori aset tak berwujud. Meskipun demikian, penempatan goodwill dalam aset tak berwujud bisa dianggap kurang ideal karena berpotensi membingungkan interpretasi.

PENUTUP

Kesimpulan

Berdasarkan hasil dan pembahasan di atas, dapat disimpulkan bahwa perusahaan telah mengalami perubahan signifikan dalam pengakuan dan perlakuan akuntansi terkait akuisisi dan penggabungan bisnis dari tahun 2009 hingga 2019. Pada awalnya, perusahaan tidak mengikuti pedoman pencatatan PSAK 22, namun mulai tahun 2011, perusahaan mengadopsi standar tersebut secara prospektif. Hal ini mengakibatkan perubahan dalam perlakuan terhadap goodwill negatif, di mana pengakuan dan amortisasi goodwill negatif dihentikan, serta dilakukan pengujian penurunan nilai goodwill setiap tahun. Perusahaan menerapkan metode akuisisi untuk mencatat transaksi penggabungan bisnis, di mana biaya perolehan diukur berdasarkan nilai total imbalan yang dibayarkan. Perusahaan juga memperluas jangkauan bisnisnya melalui serangkaian

akuisisi, yang tercermin dalam peningkatan jumlah anak perusahaan dengan kepemilikan mayoritas di atas 50%. Namun, terdapat kekhawatiran terkait penempatan goodwill dalam kategori aset tak berwujud dalam laporan keuangan konsolidasi, yang dapat membingungkan interpretasi. Oleh karena itu, perusahaan perlu mempertimbangkan kembali penempatan goodwill agar lebih jelas dan dapat dipahami oleh para pemangku kepentingan.

Saran

Berdasarkan hasil dan pembahasan yang disajikan, terdapat beberapa saran yang untuk perusahaan terkait dengan pencatatan dan perlakuan akuntansi atas akuisisi anak perusahaan serta pengelolaan goodwill. Pertama, perusahaan sebaiknya memastikan kepatuhan terhadap standar akuntansi yang berlaku seperti PSAK 22, untuk menghindari potensi kesalahan atau penyajian yang tidak akurat dalam laporan keuangan. Selanjutnya, dalam mengelola goodwill, perusahaan perlu mempertimbangkan tempat penempatannya dalam laporan keuangan konsolidasi. Terakhir, perusahaan sebaiknya melakukan evaluasi terhadap strategi akuisisi yang dilakukan untuk memastikan bahwa setiap transaksi memberikan nilai tambah yang sesuai dengan tujuan perusahaan, serta mempertimbangkan dampaknya terhadap struktur laporan keuangan secara keseluruhan. Dengan demikian, perusahaan dapat meningkatkan kualitas laporan keuangannya dan memberikan informasi yang lebih berguna bagi para pemangku kepentingan.

DAFTAR PUSTAKA

- Akman, N. H. (2011). The Effect of IFRS Adoption on Financial Disclosure: Does Culture Still Play a Role. *American International Journal of Contemporary Research*, 1(1).
- Amri, N. F. (2023, November 2). *Mengenal Standar Akuntansi Keuangan Untuk Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK ETAP)*. Diambil kembali dari e-akuntansi: <https://www.e-akuntansi.com/sak-etap/>
- Dewanti, D. K., & Kiswara. (2015). Studi Perbandingan Tingkat Kepatuhan Adopsi International Financial Reporting Standard (IFRS) di 12 Negara. *Diponegoro Journal*, 4, 1-14.
- Fadhil, M. (2022, Mei 24). *Mengenal Laporan Keuangan Konsolidasi*. Diambil kembali dari klik pajak: <https://klikpajak.id/blog/laporan-keuangan-konsolidasi/>
- IAI. (2009). *Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK ETAP)*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2014a). *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salema Empat.
- IAI. (2015). *Penyajian Laporan Keuangan*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2018). *PSAK: Kombinasi Bisnis*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Indriani, E., Ramadhani, R. S., & Astuti, W. (2020). Standar Akuntansi Keuangan dan Praktik Manajemen Laba di Indonesia. *Jurnal Aplikasi Akuntansi*, 4(2), 226-237.
- Karyawati, G. (Jakarta). *Akuntansi Keuangan Lanjutan*. 2012, Erlangga.
- Maimunah, S., & Darmawan, F. A. (2016). Analisis Penerapan Prinsip Penyajian dan Pengungkapan Standar

- Akuntansi Keuangan Indonesia tentang Kombinasi Bisnis Pada Laporan Keuangan PT Telekomunikasi Indonesia (Persero) Tbk Periode 2012-2014. *JIAFE (Jurnal Ilmiah Akuntansi Fakultas Ekonomi)*, 2(1), 23-45.
- Maimunah, S., & Darmawan, F. A. (2016). Analisis Penerapan Prinsip Penyajian dan Pengungkapan Standar Akuntansi Keuangan Indonesia Tentang Kombinasi Bisnis pada Laporan Keuangan PT Telekomunikasi Indonesia (Persero) Tbk Periode 2012-2014. *JIAFE (Jurnal Ilmiah Akuntansi Fakultas Ekonomi)*, 2(1), 23-45.
- Martani, D., Veronika, S., Wardhani, R., Veronika, A., & Tanujaya, E. (2012). *Akuntansi Keuangan Menengah Berbasis PSAK*. Jakarta: Salema Empat.
- Payamta, & Setiawan, D. (2004). Analisis Pengaruh Merger dan Akuisisi Terhadap Kinerja Perusahaan Publik di Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 7(3), 265-282.
- Samryn, L. M. (2015). *Pengantar Akuntansi Buku 1* (IFRS ed.). Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.
- Setiawan, D. (2016). Penerapan PSAK 65 serta Relevansi PSAK 15 dan 22 dalam Penyusunan Laporan Keuangan Konsolidasi. *Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi UNIBBA*, 80-89.
- Showkat, N., & Parveen, H. (2017). *Non-Probability and Probability Sampling*. Aligarh: e-PG Pathshala.
- Simanjuntak et al. (2023). Implementasi Akuntansi Kombinasi Sebelum dan Sesudah dengan Mengadopsi PSAK 22 Studi PT Ultrajaya Milk Industri dan Trading Company, Tbk. *Jurnal Manajemen dan Akuntansi*, 1(2), 178-182.
- Ulya, M. N. (2021). Implementasi Akuntansi Kombinasi Bisnis Sebelum dan Sesudah Adopsi IFRS Pada Perusahaan Sektor Konsumsi di Indonesia. *Paper Knowledge Journal*, 3(2), 6.
- Wahidmurni. (2017). Pemaparan Metode Penelitian Kualitatif. *UIN Maulana Malik Ibrahim Malang*, 6, 67-72.