

Akuntansi Penggabungan Usaha

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 22 tentang Akuntansi Penggabungan Usaha disetujui dalam Rapat Komite Prinsip Akuntansi Indonesia pada tanggal 24 Agustus 1994 dan telah disahkan oleh Pengurus Pusat Ikatan Akuntan Indonesia pada tanggal 7 September 1994.

Pernyataan ini tidak wajib diterapkan untuk unsur yang tidak material (*immaterial items*)

Jakarta, 7 September 1994

Pengurus Pusat
Ikatan Akuntan Indonesia

Komite Prinsip Akuntansi Indonesia

Hans Kartikahadi	Ketua
Jusuf Halim	Sekretaris
Hein G. Surjaatmadja	Anggota
Katjep K. Abdoelkadir	Anggota
Wahjudi Prakarsa	Anggota
Jan Hoesada	Anggota
M. Ashadi	Anggota
Mirza Mochtar	Anggota
IPG. Ary Suta	Anggota
Sobo Sitorus	Anggota
Timoty Marnandus	Anggota
Mirawati Soedjono	Anggota

Daftar Isi

PENDAHULUAN	[01 - 08]
Tujuan	
Ruang Lingkup	[01 - 07]
Definisi	[08]
PENJELASAN [09 - 75]	
Sifat dari Penggabungan Usaha	[09 - 16]
Akuisisi (<i>Acquisition</i>)	[10 - 11]
<i>Reverse Acquisition</i>	[12]
Penyatuan Kepemilikan (<i>Uniting of interest</i>)	[13 - 16]
Akuisisi (<i>Acquisition</i>)	[17 - 58]
Akuntansi untuk Akuisisi	[17 - 18]
Tanggal Akuisisi	[19 - 20]
Biaya perolehan (<i>Cost of Acquisition</i>)	[21 - 25]
Pengakuan Aktiva dan Kewajiban Teridentifikasi	[26 - 29]
Alokasi Biaya Perolehan (<i>Allocation of Cost of Acquisition</i>)	[30 - 31]
Pembelian Saham Secara Bertahap (<i>Successive Share Purchases</i>)	[32 - 34]
Penentuan Nilai Wajar Aktiva dan Kewajiban yang Diakuisisi	[35 - 36]
<i>Goodwill</i> yang Timbul dari Suatu Akuisisi	[37 - 45]
<i>Goodwill</i> Negatif yang Timbul dari Akuisisi	[46 - 47]
Penyesuaian atas Harga Beli (<i>Purchase consideration</i>)	
tergantung pada Peristiwa Mendatang	[48 - 50]
Perubahan Kemudian pada Biaya Perolehan (<i>Acquisition Cost</i>)	[51 - 56]
Identifikasi Kemudian atau Perubahan Nilai aktiva dan Kewajiban	[54 - 56]
Penyatuan Kepemilikan	[57 - 63]
Pengungkapan	[64 - 72]
PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN NO.22	
AKUNTANSI PENGGABUNGAN USAHA	73 - 97
Akuisisi	[74 - 85]
Penyatuan Kepemilikan	[86 - 89]
Pengungkapan	[90 - 95]
Masa Transisi	[96]
Tanggal Efektif	[97]

PENDAHULUAN

Tujuan

Pernyataan ini bertujuan untuk mengatur perlakuan akuntansi untuk penggabungan usaha (*business combination*). Pernyataan ini mengatur akuisisi (*acquisition*) suatu perusahaan oleh perusahaan lainnya dan juga penyatuan kepemilikan (*uniting/pooling of interest*) apabila pengakuisisi tidak dapat diidentifikasi. Akuntansi untuk akuisisi mencakup penentuan biaya perolehan (*cost of acquisition*), alokasi biaya perolehan (*cost*) pada aktiva dan kewajiban dari perusahaan yang diakuisisi, dan akuntansi untuk *goodwill* yang timbul pada saat dan setelah akuisisi. Masalah akuntansi lain sehubungan dengan penggabungan usaha adalah penentuan jumlah kepemilikan minoritas, akuntansi untuk serangkaian akuisisi selama suatu periode tertentu, perubahan yang terjadi atas biaya perolehan, identifikasi terhadap aktiva dan kewajiban, dan pengungkapan yang diperlukan.

Ruang Lingkup

01 Pernyataan ini harus diterapkan dalam akuntansi penggabungan usaha (*business combinations*).

02 Penggabungan usaha dapat dilakukan dengan berbagai cara yang didasarkan pada pertimbangan hukum, perpajakan atau alasan lainnya. Penggabungan usaha dapat berupa pembelian saham suatu perusahaan oleh perusahaan lain atau pembelian aktiva neto suatu perusahaan. Penggabungan usaha dapat dilakukan dengan penerbitan saham atau dengan penyerahan kas, aktiva setara kas atau aktiva lainnya. Transaksi dapat terjadi antar pemegang saham perusahaan yang bergabung atau antara suatu perusahaan dengan pemegang saham perusahaan lain. Penggabungan usaha dapat berupa pembentukan suatu badan usaha baru (*new enterprise*) untuk mengendalikan perusahaan yang bergabung, pengalihan aktiva neto dari satu atau lebih badan usaha yang bergabung kepada badan usaha lain atau pembubaran satu atau lebih badan usaha yang bergabung. Apabila substansi dari transaksi konsisten dengan definisi penggabungan usaha dalam Pernyataan ini, maka perlakuan akuntansinya harus mengacu pada Pernyataan ini, terlepas dari bentuk hukum yang dipilih dalam melakukan penggabungan usaha.

03 Penggabungan usaha dapat menyebabkan timbulnya hubungan induk dan anak perusahaan. Dalam keadaan demikian, induk perusahaan menerapkan Pernyataan ini dalam laporan keuangan konsolidasinya. Kepemilikannya pada anak perusahaan dicatat sebagai investasi (penyertaan) pada anak perusahaan.

04 Penggabungan usaha (*business combination*) dapat dilakukan melalui pembelian aktiva neto, termasuk *goodwill*, dari badan usaha lain dan bukan pembelian saham badan usaha lain tersebut. Penggabungan usaha tersebut tidak menyebabkan timbulnya hubungan induk dan anak perusahaan. Dalam keadaan tersebut, perusahaan pengakuisisi menerapkan Pernyataan ini dalam penyusunan laporan keuangannya sendiri, serta dalam penyusunan laporan keuangan konsolidasi.

05 Penggabungan usaha (*business combination*) dapat mengakibatkan terjadinya legal merger. Suatu legal merger biasanya merupakan merger dua badan usaha melalui salah satu cara berikut:

- (a) aktiva dan kewajiban dari suatu perusahaan dialihkan ke perusahaan lain dan perusahaan yang melakukan pengalihan tersebut dibubarkan, atau
- (b) aktiva dan kewajiban dari dua atau lebih perusahaan dialihkan ke perusahaan baru dan kedua perusahaan yang melakukan pengalihan tersebut dibubarkan.

Seringkali legal merger terjadi dalam rangka restrukturisasi atau reorganisasi dari suatu group. Transaksi demikian di luar cakupan Pernyataan ini karena merupakan transaksi antar perusahaan di bawah pengendalian yang sama (*under common control*).

06 Pernyataan ini tidak mengatur tentang laporan keuangan tersendiri (*separate financial statements*) suatu induk perusahaan selain dalam situasi seperti yang dijelaskan pada paragraf 4.

07 Pernyataan ini tidak mengatur:

- (a) Transaksi antara perusahaan yang berada di bawah pengendalian yang sama (*under common control*); dan
- (b) Bagian partisipasi dalam pengendalian bersama operasi dan aset (diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 12 tentang Pelaporan Keuangan Mengenai Bagian Partisipasi dalam Pengendalian Bersama Operasi dan Aset)

Definisi

08 Berikut ini adalah pengertian istilah yang digunakan dalam Pernyataan ini:

Penggabungan Usaha (*Business combination*) adalah penyatuan dua atau lebih perusahaan yang terpisah menjadi satu entitas ekonomi karena satu perusahaan menyatu dengan (*uniting with*) perusahaan lain atau memperoleh kendali (*control*) atas aktiva dan operasi perusahaan lain.

Akuisisi (*Acquisiton*) adalah suatu penggabungan usaha di mana salah satu perusahaan, yaitu pengakuisisi (*acquirer*) memperoleh kendali atas aktiva neto dan operasi perusahaan yang diakuisisi (*acquiree*), dengan memberikan aktiva tertentu, mengakui suatu kewajiban, atau mengeluarkan saham.

Penyatuan Kepemilikan (*Uniting of interest/Pooling of Interest*) adalah suatu penggabungan usaha dimana para pemegang saham perusahaan yang bergabung bersama-sama menyatukan kendali atas seluruh, atau secara efektif seluruh aktiva neto dan operasi perusahaan yang bergabung tersebut dan selanjutnya memikul bersama segala resiko dan manfaat yang melekat pada entitas gabungan, sehingga tidak ada pihak yang dapat diidentifikasi sebagai perusahaan pengakuisisi (*acquirer*).

Pengendalian (*Control*) adalah kekuatan (*power*) untuk menentukan kebijakan keuangan dan operasi suatu badan usaha agar dapat menikmati manfaat dari kegiatan perusahaan tersebut.

Induk Perusahaan adalah perusahaan yang memiliki satu atau lebih anak perusahaan.

Anak Perusahaan adalah perusahaan yang dikendalikan oleh perusahaan lain (yang dikenal sebagai induk perusahaan).

Kepemilikan Minoritas (*Minority interest*) adalah bagian hasil usaha dan bagian aktiva neto anak perusahaan, yang tidak dimiliki, baik secara langsung maupun tidak langsung melalui anak perusahaan, oleh induk perusahaan.

Nilai wajar (*fair value*) adalah suatu jumlah yang dapat digunakan sebagai dasar pertukaran aktiva atau penyelesaian kewajiban antara pihak yang paham (*knowledgeable*) dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar (*arm's length transaction*).

Tanggal akuisisi adalah tanggal pada saat kendali atas aktiva neto dan operasi perusahaan yang diakuisisi (*acquiree*) secara efektif beralih ke perusahaan pengakuisisi (*acquirer*).

PENJELASAN

Sifat Penggabungan Usaha

09 Dalam akuntansi penggabungan usaha, substansi dari suatu akuisisi berbeda dengan penyatuan kepemilikan dan substansi transaksi tersebut perlu direfleksikan dalam laporan keuangan. Oleh karena itu, metode akuntansi yang berbeda digunakan untuk masing-masing jenis penggabungan usaha tersebut di atas.

Akuisisi (*Acquisition*)

10 Pada dasarnya, pada semua penggabungan usaha, salah satu perusahaan yang bergabung memperoleh kendali atas perusahaan lain. Pengendalian (*control*) diasumsikan diperoleh apabila salah satu perusahaan yang bergabung memperoleh lebih dari 50% hak suara pada perusahaan lain, kecuali apabila dapat dibuktikan sebaliknya bahwa tidak terdapat pengendalian walaupun pemilikan lebih dari 50%. Meskipun salah satu dari perusahaan yang bergabung tidak memiliki lebih dari 50% hak suara pada perusahaan lain, perusahaan pengakuisisi mungkin tetap dapat diidentifikasi apabila salah satu perusahaan yang bergabung memperoleh:

- (a) kekuasaan (*power*) lebih dari 50% hak suara atas perusahaan yang lain tersebut berdasarkan perjanjian dengan investor lain;
- (b) kekuasaan (*power*) untuk mengatur kebijakan keuangan dan operasi perusahaan lain tersebut berdasarkan anggaran dasar atau perjanjian;
- (c) kekuasaan untuk mengangkat dan memberhentikan sebagian besar anggota pengurus perusahaan yang lain tersebut;
- (d) kekuasaan untuk mendapatkan hak suara mayoritas dalam rapat direksi perusahaan yang lain tersebut.

11 Walaupun kadangkala sulit untuk mengidentifikasi perusahaan pengakuisisi, akan tetapi terdapat salah satu indikasi berikut untuk menentukan pengakuisisi (*acquirer*). Sebagai contoh:

- (a) nilai wajar suatu perusahaan yang bergabung lebih besar secara signifikan daripada perusahaan lainnya. Dalam hal ini, perusahaan yang lebih besar tersebut adalah pengakuisisi.
- (b) penggabungan usaha dilaksanakan melalui pertukaran saham berhak suara (*voting common shares*) dengan uang kas. Dalam hal ini, perusahaan yang membayar tunai tersebut adalah perusahaan pengakuisisi; atau
- (c) penggabungan usaha mengakibatkan manajemen suatu perusahaan mendominasi penentuan anggota manajemen perusahaan gabungan. Dalam hal ini, perusahaan yang dominan tersebut adalah perusahaan pengakuisisi.

Reverse Acquisition

12 Kadangkala suatu perusahaan memperoleh saham perusahaan lain tetapi, sebagai bagian dari suatu transaksi pertukaran, perusahaan tersebut mengeluarkan sahamnya yang berhak suara (*voting shares*) dalam jumlah tertentu sehingga menyebabkan pengendalian perusahaan atas perusahaan gabungan beralih ke pemegang saham perusahaan yang sahamnya telah diakuisisi. Akuisisi ini disebut *Reverse Acquisition*. Meskipun secara formal perusahaan yang mengeluarkan saham tersebut dapat disebut sebagai induk perusahaan, akan tetapi perusahaan yang pemegang sahamnya sekarang mengendalikan perusahaan gabungan adalah perusahaan pengakuisisi yang menikmati hak suara tersebut atau kekuasaan lainnya seperti dijelaskan pada paragraf 10. Perusahaan yang mengeluarkan saham tersebut dianggap telah diakuisisi oleh perusahaan lain yang bergabung, dan perusahaan lain tersebut dianggap sebagai perusahaan pengakuisisi dan dengan demikian harus menerapkan metode pembelian atas aktiva dan kewajiban perusahaan yang mengeluarkan saham tersebut.

Penyatuan Kepemilikan (Uniting of interest)

13 Dalam keadaan tertentu, mungkin sulit sekali mengidentifikasi pengakuisisi. Tidak ada pihak dominan yang timbul dari penggabungan tersebut, akan tetapi para pemegang saham perusahaan yang bergabung bersama-sama mengendalikan seluruh (atau secara efektif seluruh) aktiva neto dan operasi. Di samping itu, manajemen perusahaan-perusahaan yang bergabung menjadi bagian dari manajemen perusahaan gabungan. Akibatnya, para pemegang saham perusahaan yang bergabung bersama-sama berbagi risiko dan manfaat atas perusahaan gabungan tersebut. Penggabungan usaha demikian diperlakukan sebagai penyatuan kepemilikan (*uniting of interest*).

14 Pembagian bersama risiko dan manfaat secara seimbang biasanya tidak mungkin tanpa adanya pertukaran hak suara yang seimbang antar perusahaan-perusahaan yang bergabung. Pertukaran tersebut menjamin bahwa porsi kepemilikan perusahaan yang bergabung, dan juga risiko serta manfaat pada perusahaan gabungan dapat dipertahankan dan wewenang kedua belah pihak dalam pengambilan keputusan tetap terlindungi. Meskipun demikian, agar keseimbangan pertukaran menjadi efektif, tidak boleh terjadi penurunan signifikan atas hak suara pada salah satu dari perusahaan yang bergabung, agar tidak ada salah satu pihak yang pengaruhnya berkurang.

15 Untuk mencapai pembagian risiko dan manfaat secara seimbang antar perusahaan yang bergabung maka:

- (a) mayoritas dari saham berhak suara perusahaan yang bergabung dipertukarkan atau digabungkan;
- (b) nilai wajar suatu perusahaan tidak berbeda secara signifikan dengan nilai wajar perusahaan lainnya;
- (c) para pemegang saham setiap perusahaan tetap mempertahankan hak suara dan kepemilikan yang seimbang dalam perusahaan gabungan, relatif sama dengan sebelum perusahaan bergabung.

16 Pembagian risiko dan manfaat secara seimbang pada perusahaan gabungan semakin berkurang dan perusahaan pengakuisisi semakin dapat diidentifikasi bila:

- (a) keseimbangan nilai wajar perusahaan yang bergabung menurun dan persentase saham berhak suara yang dipertukarkan berkurang.
- (b) kesepakatan finansial secara relatif menguntungkan sekelompok pemegang saham dari suatu perusahaan dibandingkan dengan kelompok pemegang saham lainnya. Kesepakatan finansial tersebut dapat terjadi baik sebelum maupun setelah penggabungan usaha; dan
- (c) bagian ekuitas salah satu pihak pada perusahaan gabungan tergantung pada kinerja yang akan dicapai oleh perusahaan setelah penggabungan terjadi.

Akuisisi (*Acquisition*)

Akuntansi untuk Akuisisi

17 Penggabungan usaha melalui akuisisi harus dipertanggungjawabkan dengan menggunakan metode pembelian, sebagaimana diatur pada paragraf 19 - 56.

18 Penggunaan metode pembelian untuk akuisisi suatu perusahaan dibukukan seperti halnya pembelian aktiva lainnya. Hal ini dilakukan karena dalam akuisisi terjadi transaksi pengalihan aktiva, timbulnya kewajiban atau penerbitan saham dalam rangka memperoleh kendali atas aktiva neto dan operasi perusahaan lain. Metode pembelian menggunakan biaya perolehan (*cost*) sebagai dasar untuk mencatat akuisisi tersebut.

Tanggal Akuisisi

19 Sejak tanggal akuisisi, perusahaan pengakuisisi harus:

- (a) melaporkan hasil usaha perusahaan yang diakuisisi dalam laporan laba ruginya; dan
- (b) melaporkan aktiva dan kewajiban perusahaan yang diakuisisi dalam neracanya serta *goodwill* yang timbul dari akuisisi tersebut.

20 Tanggal akuisisi adalah tanggal pada saat kendali atas aktiva dan operasi suatu perusahaan yang diakuisisi secara efektif dialihkan kepada perusahaan pengakuisisi dan tanggal pada saat penerapan metode pembelian dimulai. Hasil usaha dari perusahaan yang diakuisisi dimasukkan ke dalam laporan keuangan perusahaan pengakuisisi dimulai sejak tanggal akuisisi. Pada hakekatnya, tanggal akuisisi adalah tanggal sejak perusahaan pengakuisisi mempunyai wewenang untuk mengatur kebijakan keuangan dan operasi suatu perusahaan untuk mendapatkan manfaat dari kegiatannya. Pengendalian dianggap belum dialihkan kepada perusahaan pengakuisisi sebelum semua kondisi yang diperlukan untuk melindungi kepentingan pihak yang terkait dilaksanakan. Namun, hal ini tidak berarti bahwa suatu transaksi harus diselesaikan secara hukum sebelum kendali secara efektif beralih kepada perusahaan pengakuisisi. Dalam menentukan apakah kendali secara efektif telah dialihkan, substansi akuisisi perlu dipertimbangkan .

Biaya Perolehan (Cost of Acquisition)

21 Suatu akuisisi harus dibukukan sebesar biaya perolehan, yaitu jumlah kas atau aktiva setara kas yang dibayar atau nilai wajar (pada tanggal pertukaran) aktiva lain yang diberikan oleh perusahaan pengakuisisi, sebagai imbalan atas perolehan kendali atas aktiva neto perusahaan lain, ditambah biaya-biaya lain yang secara langsung dapat diatribusikan pada akuisisi tersebut.

22 Jika dalam suatu akuisisi terdapat lebih dari satu transaksi pertukaran, maka biaya perolehannya adalah penjumlahan dari seluruh transaksi. Apabila akuisisi dilakukan secara bertahap, maka perbedaan antara tanggal akuisisi dan tanggal transaksi pertukaran sangat penting. Karena akuntansi akuisisi dimulai sejak tanggal akuisisi, maka digunakan informasi biaya perolehan dan nilai wajar yang ditentukan pada setiap tanggal transaksi pertukaran.

23 Aktiva moneter yang diberikan dan kewajiban yang timbul dinilai berdasarkan nilai wajarnya pada tanggal pertukaran. Jika penyelesaian (*settlement*) harga pembelian ditangguhkan, maka biaya perolehannya bukan nilai nominal kewajiban akan tetapi nilai sekarang (*present value*) dari harga pembelian tersebut, dengan memperhitungkan premi atau diskonto yang mungkin timbul pada saat penyelesaian.

24 Dalam menentukan biaya perolehan, surat-surat berharga yang dikeluarkan oleh perusahaan pengakuisisi dinilai berdasarkan nilai wajar yaitu harga pasar pada tanggal transaksi pertukaran. Bila harga pasar pada suatu tanggal tertentu tidak dapat digunakan sebagai indikator yang tepat, pergerakan harga pada suatu periode tertentu sebelum dan sesudah diumumkan syarat-syarat akuisisi perlu dipertimbangkan. Bila pasar tidak dapat dipercaya (*unreliable*) atau bila tidak terdapat penawaran harga, maka nilai wajar surat berharga yang dikeluarkan oleh perusahaan pengakuisisi diestimasi secara proporsional dengan nilai wajar perusahaan pengakuisisi atau secara proporsional dengan nilai wajar perusahaan yang diakuisisi, tergantung mana yang lebih dapat ditentukan. Harga pembelian yang dibayar tunai kepada para pemegang saham perusahaan yang diakuisisi sebagai alternatif pembayaran dengan surat berharga, juga dapat menjadi bukti tentang total nilai wajar yang dibayarkan. Semua aspek akuisisi, termasuk faktor-faktor signifikan yang mempengaruhi negosiasi, perlu dipertimbangkan, dan penilaian independen dapat digunakan sebagai alat bantu dalam menentukan nilai wajar surat berharga yang dikeluarkan.

25 Di samping harga pembelian, perusahaan pengakuisisi dapat mengeluarkan biaya langsung (*direct cost*) sehubungan dengan akuisisi tersebut. Biaya ini dapat terdiri dari biaya registrasi dan emisi saham, dan honorarium tenaga profesional seperti akuntan, penasehat hukum, penilai dan konsultan lainnya sehubungan dengan akuisisi. Biaya administrasi umum, termasuk biaya divisi akuisisi, dan biaya lain yang tidak dapat secara langsung diatribusikan pada akuisisi tertentu, tidak diakui sebagai biaya perolehan tetapi dibebankan pada saat terjadi pada periode berjalan.

Pengakuan Aktiva dan Kewajiban yang Dapat Diidentifikasi

26 Aktiva dan kewajiban yang diperoleh harus dibukukan secara terpisah pada tanggal akuisisi jika:

- (a) besar kemungkinan (*probable*) bahwa segala manfaat terkait pada masa yang akan datang akan mengalir ke atau dari perusahaan pengakuisisi; dan
- (b) tersedia suatu ukuran yang andal sehubungan dengan biaya perolehan atau nilai wajarnya.

27 Aktiva dan kewajiban yang diakuisisi yang memenuhi kriteria pengakuan tersebut pada paragraf 26 dinyatakan dalam Pernyataan ini sebagai aktiva dan kewajiban teridentifikasi (*identifiable assets and liabilities*). Apabila aktiva dan kewajiban yang diperoleh tidak memenuhi kriteria pengakuan di atas, maka hal tersebut dapat mempengaruhi penentuan nilai *goodwill*, sebab *goodwill* merupakan selisih antara biaya perolehan dengan jumlah aktiva dan kewajiban teridentifikasi tersebut.

28 Aktiva dan kewajiban teridentifikasi yang diperoleh oleh perusahaan pengakuisisi dapat meliputi aktiva dan kewajiban yang tidak pernah dilaporkan dalam laporan keuangan perusahaan yang diakuisisi. Hal ini mungkin disebabkan karena aktiva dan kewajiban tersebut memang belum memenuhi syarat untuk dibukukan sebelum tanggal akuisisi.

29 Aktiva dan kewajiban yang harus dibukukan pada tanggal akuisisi dapat juga meliputi aktiva dan kewajiban yang timbul karena akuisisi tersebut. Sebagai contoh, dalam melakukan akuisisi perusahaan pengakuisisi meminjam uang untuk memberikan kompensasi kepada para karyawan perusahaan yang diakuisisi atas jasa yang diberikan sebelum akuisisi. Akan tetapi, penerapan kriteria pengakuan (*recognition criteria*) tidak memperkenankan diciptakannya suatu penyisihan untuk menutup kerugian operasi masa mendatang.

Alokasi Biaya Perolehan (Allocation of Cost of Allocation)

30 Aktiva dan kewajiban yang diakui sesuai dengan paragraf 26 harus diukur dengan menjumlahkan:

- (a) nilai wajar aktiva dan kewajiban teridentifikasi yang diperoleh pada tanggal transaksi pertukaran sepanjang kepemilikan (*interest*) perusahaan pengakuisisi diperoleh melalui transaksi pertukaran; dan
- (b) hak minoritas atas Nilai tercatat aktiva dan kewajiban anak perusahaan sebelum tanggal akuisisi.

Goodwill yang timbul harus diakui sesuai dengan Pernyataan ini.

31 Biaya perolehan dialokasikan pada aktiva dan kewajiban sesuai dengan paragraf 26 berdasarkan nilai wajar aktiva dan kewajiban pada tanggal pertukaran. Namun, biaya perolehan tersebut hanya berkaitan dengan persentase aktiva dan kewajiban yang dapat diidentifikasi yang diperoleh oleh perusahaan pengakuisisi. Oleh karena itu, jika perusahaan pengakuisisi tidak membeli seluruh saham perusahaan yang diakuisisi, maka kepemilikan minoritas yang ada ditetapkan berdasarkan proporsi minoritas atas nilai tercatat aktiva dan kewajiban anak perusahaan sebelum tanggal akuisisi. Hal ini karena hak minoritas tidak menjadi bagian dari transaksi pertukaran dalam akuisisi tersebut.

Pembelian Saham Secara Bertahap (Successive Share Purchases)

32 Suatu akuisisi mungkin terdiri serangkaian transaksi pertukaran, misalnya dengan pembelian secara bertahap (*successive purchase*) di bursa efek. Bila hal ini terjadi, setiap transaksi signifikan harus diperlakukan tersendiri untuk menentukan nilai wajar aktiva dan kewajiban teridentifikasi yang diakuisisi dan dalam menentukan jumlah *goodwill* pada transaksi tersebut. Hal ini mengakibatkan adanya perbandingan bertahap biaya perolehan masing-masing investasi dengan persentase pemilikan pengakuisisi terhadap nilai wajar aktiva dan kewajiban teridentifikasi yang diperoleh pada setiap tahap pembelian.

33 Jika akuisisi dilakukan secara bertahap (*successive purchases*), nilai wajar aktiva dan kewajiban teridentifikasi dapat berbeda-beda pada setiap tanggal transaksi pertukaran. Jika seluruh aktiva dan kewajiban teridentifikasi yang berhubungan dengan akuisisi dinyatakan kembali (*restated*) berdasarkan nilai wajarnya pada saat pembelian masing-masing tahap, maka penyesuaian terhadap kepemilikan yang telah diperoleh sebelumnya merupakan suatu revaluasi dan oleh karena itu harus diperlakukan sebagai revaluasi.

34 Sebelum memenuhi persyaratan sebagai suatu akuisisi, suatu transaksi mungkin memenuhi persyaratan sebagai investasi pada perusahaan asosiasi dan dibukukan dengan menggunakan metode ekuiti sebagaimana diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 15 tentang Akuntansi untuk Investasi dalam Perusahaan Asosiasi. Dalam hal demikian, penentuan nilai wajar aktiva dan kewajiban teridentifikasi yang diperoleh dan pengakuan *goodwill* dianggap terjadi pada tanggal metode ekuiti diterapkan. Jika investasi sebelumnya tidak memenuhi persyaratan sebagai investasi pada perusahaan asosiasi, maka nilai wajar aktiva dan kewajiban teridentifikasi ditentukan pada setiap tahap transaksi pembelian sedangkan *goodwill* ditentukan pada tanggal akuisisi.

Penentuan Nilai Wajar Aktiva dan Kewajiban yang Diakuisisi

35 Nilai wajar aktiva dan kewajiban yang diakuisisi ditentukan berdasarkan tujuan penggunaannya oleh perusahaan pengakuisisi. Tujuan penggunaan aktiva biasanya tidak berbeda dengan tujuan semula penggunaannya kecuali aktiva tersebut akan digunakan untuk tujuan lain. Jika suatu aktiva dimaksudkan digunakan untuk tujuan lain dan penilaiannya dilakukan berdasarkan tujuan baru tersebut, maka penilaian aktiva lain yang terkait harus dilakukan dengan dasar yang konsisten. Jika suatu aktiva atau segmen usaha dari perusahaan yang diakuisisi dihentikan maka hal ini harus dipertimbangkan dalam penentuan nilai wajarnya.

36 Pedoman umum dalam menentukan nilai wajar aktiva dan kewajiban yang diakuisisi adalah sebagai berikut:

- (a) surat berharga yang diperjualbelikan (*marketable securities*) dinilai berdasarkan harga pasar yang berlaku;
- (b) surat berharga yang tidak diperjualbelikan (*non marketable securities*) dinilai berdasarkan nilai estimasi dengan mempertimbangkan ukuran seperti price earnings ratiot pembagian dividen dan tingkat pertumbuhan yang diharapkan dengan memperbandingkan perusahaan yang mempunyai karakteristik yang sama;
- (c) piutang dinilai berdasarkan nilai sekarang dari jumlah yang akan diterima dengan menggunakan tingkat bunga yang sesuai, dikurangi penyisihan piutang sangsi dan biaya penagihan, sesuai keadaan. Tapi piutang jangka pendek tidak perlu dihitung nilai sekarangnya jika selisih antara nilai nominal dan nilai sekarang tidak material;
- (d) persediaan:
 - (i) barang jadi dan barang dagangan dinilai berdasarkan harga jual dikurangi: (a) penjumlahan biaya penjualan (*cost of disposal*) dan (b) taksiran keuntungan yang wajar atas penjualan yang ditentukan berdasarkan tingkat keuntungan barang sejenis;
 - (ii) barang dalam proses dinilai berdasarkan harga jual barang jadi dikurangi: (a) penjumlahan biaya untuk penyelesaian, (b) biaya penjualan dan (c) taksiran keuntungan yang wajar atas penjualan yang ditentukan berdasarkan tingkat keuntungan barang sejenis;
 - (iii) bahan baku dinilai berdasarkan biaya pengganti saat itu (*current replacement cost*);
- (e) tanah dan bangunan:
 - (i) apabila akan digunakan sesuai dengan tujuan penggunaan sebelumnya, dinilai berdasarkan nilai pasar untuk tujuan penggunaan tersebut;
 - (ii) apabila akan digunakan untuk tujuan yang berbeda dengan tujuan penggunaan sebelumnya, dinilai berdasarkan nilai pasar sesuai dengan tujuan penggunaan yang diharapkan;
 - (iii) apabila akan dijual atau sementara ditahan dan selanjutnya akan dijual kembali, dinilai berdasarkan nilai realisasi neto (*net realisable value*);
- (f) pabrik dan peralatan (*plant and equipment*)
 - (i) jika akan digunakanf dinilai berdasarkan nilai pasar yang ditentukan oleh perusahaan penilai. Jika sulit untuk menentukan harga pasar, karena pabrik atau peralatan tersebut sangat khusus sifatnya, dinilai berdasarkan biaya pengganti saat ini setelah memperhitungkan jumlah penyusutan (*depreciated replacement cost*);

- (ii) jika akan digunakan untuk sementara waktu (*temporer*), dinilai berdasarkan harga terendah antara biaya pengganti saat itu (*current replacement cost*) untuk kapasitas yang sebanding dan nilai realisasi neto (*net realizable value*); dan
- (iii) apabila akan dijual atau sementara ditahan untuk selanjutnya akan dijual kembali, dinilai berdasarkan nilai realisasi netonya;
- (g) aktiva tak berwujud, seperti hak paten dan lisensi, dinilai berdasarkan nilai taksiran;
- (h) aktiva neto atau kewajiban program pensiun manfaat pasti, ditentukan berdasarkan nilai sekarang aktuarial (*actuarial present value*) dari manfaat pensiun yang dijanjikan dikurangi nilai wajar aktiva yang tersedia untuk program pensiun;
- (i) tagihan dan kewajiban pajak, ditentukan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku berkenaan dengan terjadinya penggabungan usaha;
- (j) hutang usaha, wesel bayar, hutang jangka panjang, kewajiban, akrual dan hutang lainnya dinilai berdasarkan nilai sekarang (*present value*) jumlah yang akan dibayar yang didiskontokan dengan menggunakan tingkat wajar saat itu. Akan tetapi hutang jangka pendek tidak perlu didiskontokan apabila selisih antara nilai nominal dan nilai sekarang tidak material; dan
- (k) kewajiban sehubungan dengan penutupan pabrik dan pemutusan kontrak akibat akuisisi, dinilai berdasarkan nilai sekarang jumlah yang akan dibayar dan didiskontokan berdasarkan tingkat bunga wajar saat itu.

Beberapa pedoman tersebut di atas mengasumsikan bahwa nilai wajar akan ditentukan dengan menggunakan pendiskontoan (*discounting*). Bila pedoman tersebut tidak menyatakan digunakannya pendiskontoan, maka pendiskontoan tidak wajib digunakan dalam menentukan nilai wajar aktiva dan kewajiban yang dapat diidentifikasi .

Goodwill yang Timbul dari Suatu Akuisisi

37 Selisih lebih antara biaya perolehan dan bagian (*interest*) perusahaan pengakuisisi atas nilai wajar aktiva dan kewajiban yang dapat diidentifikasi pada tanggal transaksi pertukaran diakui sebagai *goodwill* dan disajikan sebagai aktiva.

38 *Goodwill* yang timbul akibat akuisisi mencerminkan pembayaran yang dilakukan oleh pengakuisisi untuk mengantisipasi manfaat keekonomian yang akan diperoleh di masa mendatang. Manfaat keekonomian tersebut mungkin dihasilkan dari suatu sinergi antar aktiva yang diakuisisi, atau dari aktiva yang tidak memenuhi persyaratan untuk diakui dalam laporan keuangan, namun perusahaan pengakuisisi bersedia membayarnya dalam akuisisi tersebut.

39 *Goodwill* harus diamortisasi sebagai beban selama masa manfaatnya. Dalam mengamortisasi *goodwill*, harus digunakan metode garis lurus, kecuali terdapat metode lain yang dianggap lebih tepat pada keadaan tertentu. Periode amortisasi *goodwill* tidak boleh lebih dari lima tahun, kecuali periode yang lebih panjang tetapi tidak lebih dari 20 tahun dapat digunakan apabila terdapat dasar yang tepat (*justifiable*).

40 Dengan berlalunya waktu, manfaat *goodwill* berkurang, yang mencerminkan menurunnya kemampuan untuk memberikan kontribusi pada laba perusahaan di masa mendatang (*future income*). Oleh karena itu, sewajarnya *goodwill* diamortisasi dan dibukukan sebagai beban secara sistematis selama masa manfaatnya.

41 Faktor-faktor yang harus dipertimbangkan dalam mengestimasi masa manfaat *goodwill* meliputi:

- (a) ramalan umur bisnis atau industri yang bersangkutan;
- (b) pengaruh keusangan produk, perubahan dalam permintaan dan faktor ekonomi lainnya;
- (c) ekspektasi sisa masa kerja para manajer, atau kelompok karyawan yang menjalankan tugas penting;
- (d) antisipasi tindakan para pesaing atau calon pesaing; dan
- (e) ketentuan hukum, peraturan yang berlaku atau ketentuan kontraktual yang mempengaruhi masa manfaat *goodwill*.

42 Karena *goodwill* merupakan manfaat keekonomian masa yang akan datang sebagai hasil sinergi atau sebagai hasil suatu aktiva tidak mungkin diakui, maka seringkali sulit untuk mengestimasi masa manfaatnya. Karenanya, untuk tujuan akuntansi, Pernyataan ini menentukan secara arbitrer batas maksimum periode amortisasi. Anggapan yang digunakan dalam Pernyataan ini adalah bahwa *goodwill* biasanya tidak mempunyai masa manfaat melebihi lima tahun. Namun, dalam keadaan tertentu dapat terjadi bahwa *goodwill* secara jelas berkaitan dengan suatu aktiva tertentu sehingga diharapkan dapat memberikan manfaat kepada perusahaan pengakuisisi selama masa manfaat aktiva yang bersangkutan. Sebagai contoh, keadaan tersebut dapat timbul jika aktiva utama yang diperoleh dalam akuisisi adalah lisensi penyiaran (*broadcasting licence*) yang lebih dari lima tahun. Setelah membukukan nilai wajar lisensi penyiaran sebagai suatu aktiva, maka *goodwill* yang timbul dalam akuisisi diamortisasikan selama masa berlaku lisensi penyiaran tersebut. Namun, karena kurun waktu perencanaan atas kegiatan operasional perusahaan secara keseluruhan tidak akan lebih dari dua puluh tahun, maka sulit dipercaya untuk membuat proyeksi masa manfaat *goodwill* melebihi dua puluh tahun.

43 Pada saat permulaan dibukukannya suatu akuisisi, mungkin *goodwill* yang diakui tidak merefleksikan manfaat keekonomian mendatang yang akan mengalir ke perusahaan pengakuisisi. Hal tersebut dapat terjadi karena sejak dilakukannya negosiasi harga pembelian telah terjadi penurunan terhadap ekspektasi arus kas mendatang (*future cash flows*) dari aktiva yang diakuisisi. Contoh lainnya adalah dalam hal ditemukannya kesalahan (*error*) pada akun perusahaan yang diakuisisi akibat suatu kecurangan (*fraud*) yang telah terjadi pada saat akuisisi sehingga *goodwill* tidak merefleksikan manfaat masa mendatang.

44 Saldo *goodwill* yang belum diamortisasi harus dievaluasi pada setiap tanggal neraca, dan apabila terdapat indikasi bahwa jumlah tersebut tidak dapat sepenuhnya atau sebagian dipulihkan (*recovered*) dari ekspektasi manfaat keekonomian di masa mendatang, maka bagian jumlah yang tidak dipulihkan tersebut langsung dibukukan sebagai beban pada periode yang bersangkutan. Setiap penurunan nilai (*write-down*) *goodwill* tidak boleh dinaikan (*write-up*) kembali pada periode selanjutnya.

45 Penurunan (impairment) nilai goodwill dapat disebabkan berbagai faktor seperti trend ekonomi yang tidak menguntungkan, perubahan situasi persaingan dan hukum, dan peraturan perundangan. Hal tersebut dapat dibuktikan dengan penurunan jumlah arus kas yang dihasilkan. Dalam keadaan tersebut, saldo goodwill segera diturunkan (*write-down*) dan diakui sebagai beban.

Goodwill Negatif yang Timbul dari Akuisisi

46 Jika biaya perolehan (*cost of the acquisition*) lebih rendah dari bagian (*interest*) pengakuisisi atas nilai wajar aktiva dan kewajiban yang dapat diidentifikasi yang diakuisisi pada tanggal transaksi, maka nilai wajar aktiva non moneter yang diakuisisi harus diturunkan secara proporsional, sampai seluruh selisih tersebut dieliminasi. Apabila setelah nilai wajar aktiva non moneter sudah diturunkan seluruhnya, ternyata masih terdapat sisa selisih yang belum dieliminasi, maka sisa selisih tersebut diakui sebagai goodwill negatif dan diperlakukan sebagai pendapatan ditangguhkan (*deferred income*) dan diakui sebagai pendapatan secara sistematis selama suatu periode yang tidak kurang dari 20 tahun.

47 Jika bagian kepemilikan perusahaan pengakuisisi atas nilai wajar agregat aktiva neto yang diakuisisi melebihi biaya perolehan, secara efektif aktiva neto telah diperoleh dengan harga yang lebih rendah (*at discount*). Karenanya, nilai wajar aktiva non moneter yang diperoleh harus dikurangi dengan pengurangan (diskon) tersebut agar akuisisi tersebut tidak dibukukan melebihi biaya perolehannya. Total diskon, yang disebar ke aktiva non moneter tersebut, akan direalisasikan sebagai penghasilan pada saat aktiva tersebut dijual atau pada saat manfaat keekonomian mendatang yang terkandung pada aktiva tersebut dikonsumsi. Untuk aktiva lancar, seperti persediaan, proses realisasi selesai saat persediaan dijual. Dalam hal aktiva jangka panjang, seperti pabrik dan peralatan, diskon tersebut direalisasi melalui beban depresiasi yang lebih rendah selama masa manfaat aktiva tersebut.

Penyesuaian Atas Harga Beli (Purchasing Consideration) tergantung Pada Peristiwa Mendatang

48 Apabila perjanjian akuisisi memungkinkan dilakukannya penyesuaian atas harga beli yang tergantung pada terjadi tidaknya satu atau lebih peristiwa tertentu di masa yang akan datang, maka jumlah penyesuaian tersebut harus diperhitungkan dalam menentukan biaya perolehan pada tanggal akuisisi, jika penyesuaian tersebut besar kemungkinannya (*probable*) akan terjadi dan jumlahnya dapat diperkirakan secara layak pada tanggal akuisisi.

49 Perjanjian akuisisi dapat memperbolehkan dilakukannya penyesuaian harga beli jika peristiwa tertentu terjadi di masa yang akan datang. Penyesuaian tersebut dapat tergantung pada tercapainya suatu tingkat penghasilan tertentu di masa yang akan datang atau tergantung pada stabilitas harga pasar surat berharga yang diterbitkan yang dibayar sebagai bagian harga beli.

50 Pada saat permulaan membukukan suatu akuisisi, biasanya memungkinkan untuk mengestimasi jumlah setiap penyesuaian harga beli, walaupun terdapat beberapa ketidakpastian, tanpa mengurangi keandalan informasi. Jika peristiwa masa yang akan datang tidak terjadi, atau estimasi perlu direvisi, maka biaya perolehan harus disesuaikan yang tentunya dapat mempengaruhi jumlah goodwill atau goodwill negatif.

Perubahan Kemudian Biaya Perolehan (Acquisition Cost)

51 Biaya perolehan harus disesuaikan apabila kontinjensi yang mempengaruhi harga beli terselesaikan setelah tanggal akuisisi, sehingga pembayaran atas jumlah tersebut besar kemungkinan (*probable*) terjadi dan jumlahnya dapat diestimasi secara layak.

52 Klausul akuisisi dapat mengatur suatu penyesuaian harga beli jika kegiatan perusahaan yang diakuisisi ternyata setelah akuisisi lebih besar atau lebih kecil dari tingkat yang disetujui. Jika penyesuaian tersebut kemudian ternyata menjadi sangat mungkin (*probable*) dan estimasi layak jumlahnya dapat dilakukan, maka pengakuisisi memperlakukan jumlahnya sebagai penyesuaian terhadap biaya perolehan yang tentunya dapat mempengaruhi jumlah *goodwill* atau *goodwill* negatif.

53 Dalam keadaan tertentu, pengakuisisi mungkin diharuskan melakukan pembayaran tambahan kepada penjual sebagai kompensasi atas turunnya harga beli. Hal ini dapat terjadi bila pengakuisisi telah menjamin harga pasar saham atau obligasi yang diterbitkan sebagai pembayaran harga beli dan harus menerbitkan lagi saham atau obligasi dengan tujuan untuk menutupi kekurangan harga beli akibat penurunan harga pasar saham dan obligasi tersebut. Dalam hal ini, tidak terjadi kenaikan biaya perolehan, sehingga tidak perlu dilakukan penyesuaian terhadap *goodwill* atau *goodwill* negatif. Akan tetapi, tambahan saham atau obligasi yang diterbitkan akan menurunkan agio saham atau menaikkan disagio saham atau obligasi yang diterbitkan pada saat akuisisi.

Identifikasi Kemudian atau Perubahan Nilai atas Aktiva dan Kewajiban

54 Aktiva dan kewajiban yang diakuisisi tetapi tidak memenuhi kriteria pada paragraf 26 untuk diakui secara terpisah pada saat akuisisi dibukukan harus diakui kemudian apabila kriteria tersebut telah dipenuhi. Nilai tercatat (*carrying amount*) aktiva dan kewajiban yang diperoleh harus disesuaikan, jika setelah akuisisi, terdapat bukti tambahan yang dapat digunakan untuk mengestimasi nilai aktiva dan kewajiban yang telah dibukukan pada saat akuisisi terjadi. Dengan demikian, *goodwill* atau *goodwill* negatif juga harus disesuaikan sepanjang jumlah penyesuaian tersebut besar kemungkinannya (*probable*) dapat dipulihkan dari manfaat keekonomian masa depan yang diharapkan dan penyesuaian tersebut dilakukan pada akhir tahun buku pertama setelah tahun akuisisi; penyesuaian yang timbul setelah periode tersebut harus diakui sebagai pendapatan atau beban.

55 Aktiva dan kewajiban perusahaan yang diakuisisi mungkin belum diakui pada saat akuisisi karena tidak memenuhi kriteria aktiva dan kewajiban atau karena perusahaan pengakuisisi memang belum menyadari tentang eksistensinya. Demikian pula nilai wajar yang ditentukan pada tanggal akuisisi untuk aktiva dan kewajiban yang diperoleh mungkin perlu disesuaikan karena tersedianya bukti tambahan untuk membantu penaksiran nilai aktiva atau kewajiban pada tanggal akuisisi. Bila aktiva atau kewajiban diakui atau saldonya disesuaikan setelah akhir tahun buku pertama (di luar periode interim) setelah akuisisi, penyesuaian tersebut harus diakui sebagai beban atau pendapatan dan tidak diperlakukan sebagai penyesuaian terhadap *goodwill* atau *goodwill* negatif. Pembatasan waktu ini, walaupun bersifat arbitrer, dimaksudkan untuk menghindari terjadinya penilaian kembali *goodwill* atau *goodwill* negatif dalam jangka waktu yang tidak terbatas.

56 Jika setelah akuisisi tetapi sebelum akhir tahun buku pertama (tidak termasuk periode interim) setelah akuisisi, perusahaan pengakuisisi baru menyadari adanya kewajiban yang sebenarnya telah ada pada tanggal akuisisi, *goodwill* tidak dapat dinaikkan begitu saja tanpa menilai apakah dapat diharapkan adanya tambahan manfaat keekonomian masa mendatang. Bila tambahan manfaat keekonomian masa mendatang tidak dapat diharapkan, maka jumlah penyesuaian tersebut diperlakukan sebagai beban.

Penyatuan Kepemilikan

57 Suatu penyatuan kepemilikan (*uniting of interests*) harus dibukukan dengan menggunakan metode penyatuan kepemilikan (*pooling of interest method*), yang akan dijelaskan pada paragraf 58, 59 dan 62.

58 Dalam menerapkan metode penyatuan kepemilikan, unsur-unsur laporan keuangan dari perusahaan yang bergabung untuk periode terjadinya penggabungan tersebut dan untuk periode perbandingan yang diungkapkan, harus dimasukkan dalam laporan keuangan gabungan seolah-olah perusahaan tersebut telah bergabung sejak permulaan periode yang disajikan tersebut. Laporan keuangan suatu perusahaan tidak boleh memasukkan adanya penyatuan kepemilikan walaupun perusahaan tersebut adalah salah satu pihak yang bergabung, apabila penyatuan kepemilikan terjadi pada suatu tanggal setelah tanggal neraca terakhir yang disajikan.

59 Selisih antara jumlah yang dibukukan sebagai modal saham yang diterbitkan ditambah kompensasi pembelian lainnya dalam bentuk kas ataupun aktiva lainnya dengan jumlah modal saham yang diperoleh, harus disesuaikan terhadap ekuitas atau modal sendiri.

60 Makna penyatuan kepemilikan adalah tidak terjadi akuisisi dan telah terjadi kesinambungan dalam pembagian bersama risiko dan manfaat, yang telah ada sebelum penggabungan usaha. Penggunaan metode penyatuan kepemilikan mengakui hal tersebut dengan menggabungkan perusahaan seolah-olah masing-masing usaha tetap berjalan seperti semula, meskipun telah dimiliki dan dikelola bersama. Oleh karena itu, perubahan yang dilakukan sangat minimal dalam menjumlahkan laporan keuangan perusahaan yang bergabung.

61 Karena penyatuan kepemilikan menghasilkan satu unit tunggal entitas gabungan, maka kebijakan akuntansi yang seragam diterapkan dalam unit usaha gabungan tersebut. Karenanya, unit usaha gabungan mengakui aktiva, kewajiban dan modal dari masing-masing perusahaan yang bergabung berdasarkan nilai tercatatnya. Penyesuaian atas nilai tercatat hanya dilakukan untuk menyesuaikan kebijakan akuntansi perusahaan yang bergabung dengan kebijakan akuntansi yang dianut oleh unit usaha gabungan dan menerapkannya pada semua periode yang disajikan. Dalam penyatuan kepemilikan tidak terdapat pengakuan *goodwill* atau *goodwill* negatif. Demikian juga, pengaruh yang timbul sebagai akibat transaksi antar perusahaan yang bergabung yang timbul baik sebelum atau setelah penyatuan kepemilikan, dieliminasi dalam menyusun laporan keuangan unit usaha gabungan.

62 Pengeluaran yang terjadi sehubungan dengan penyatuan kepemilikan harus diakui sebagai beban pada periode terjadinya.

63 Pengeluaran yang terjadi sehubungan dengan penyatuan kepemilikan mencakup biaya pendaftaran dan penerbitan saham, biaya yang timbul dalam usaha memberikan informasi kepada pemegang saham, biaya konsultan, gaji dan biaya lain untuk karyawan yang terlibat dalam penggabungan usaha. Pengeluaran ini juga termasuk biaya atau kerugian yang timbul akibat penggabungan kegiatan perusahaan-perusahaan yang tadinya merupakan usaha yang terpisah satu sama lain.

Pengungkapan

64 Untuk semua penggabungan usaha, pengungkapan berikut harus dibuat dalam laporan keuangan pada periode terjadinya penggabungan usaha:

- (a) nama dan penjelasan tentang perusahaan yang bergabung;
- (b) metode akuntansi yang digunakan untuk penggabungan usaha tersebut;
- (c) tanggal efektif penggabungan usaha untuk tujuan akuntansi;
- (d) operasi atau kegiatan usaha yang telah diputuskan untuk dijual atau dihentikan akibat penggabungan usaha tersebut.

65 Untuk penggabungan usaha yang merupakan akuisisi, pengungkapan tambahan berikut dalam laporan keuangan harus dibuat pada periode terjadinya akuisisi:

- (a) persentase saham berhak suara yang diperoleh;
- (b) biaya perolehan (*acquisition cost*) dan penjelasan tentang harga beli yang telah dibayar atau terutang secara kontinjen (*contingently payable*); dan
- (c) sifat dan jumlah penyisihan untuk beban restrukturisasi dan beban penutupan pabrik yang timbul akibat akuisisi dan diakui pada tanggal akuisisi.

66 Laporan keuangan harus mengungkapkan:

- (a) perlakuan akuntansi *goodwill* termasuk periode amortisasinya;
- (b) apabila masa manfaat *goodwill* lebih dari lima tahun penjelasan tentang alasan dan pertimbangan yang digunakan;
- (c) apabila *goodwill* tidak diamortisasikan dengan metode garis lurus metode yang digunakan serta alasan kenapa metode tersebut dianggap lebih tepat daripada metode garis lurus;
- (d) rekonsiliasi *goodwill* pada saat awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - (i) jumlah bruto *goodwill* dan akumulasi amortisasinya pada awal periode;
 - (ii) tambahan *goodwill* yang dibukukan selama periode berjalan;

- (iii) jumlah selama periode berjalan;
- (iv) penyesuaian yang dilakukan akibat adanya identifikasi susulan atau perubahan nilai aktiva dan kewajiban setelah tanggal akuisisi;
- (v) penghapusbukuan *goodwill* yang dilakukan selama periode berjalan; dan
- (vi) jumlah bruto *goodwill* dan akumulasi amortisasinya pada akhir periode.

67 Dalam suatu akuisisi, jika nilai wajar aktiva dan kewajiban atau harga beli (*purchase consideration*) hanya akan dapat ditentukan pada akhir periode akuisisi dilaksanakan, hal tersebut harus diungkapkan beserta alasannya. Jika setelah tanggal akuisisi terdapat penyesuaian atas taksiran nilai wajar tersebut, penyesuaian tersebut harus diungkapkan dan dijelaskan dalam laporan keuangan pada periode terjadinya.

68 Untuk suatu penggabungan usaha yang merupakan penyatuan kepemilikan (*uniting of interest*) pengungkapan tambahan berikut harus dibuat dalam laporan keuangan pada periode terjadinya:

- (a) penjelasan dan jumlah saham yang diterbitkan, serta persentase saham berhak suara setiap perusahaan yang dipertukarkan untuk melaksanakan penyatuan kepemilikan tersebut;
- (b) jumlah aktiva dan kewajiban yang diserahkan oleh setiap perusahaan; dan
- (c) pendapatan penjualan, pendapatan operasional lainnya, pos luar biasa dan laba bersih (rugi) dari masing-masing perusahaan untuk periode sebelum penggabungan, yang termasuk dalam laba bersih (rugi) yang disajikan dalam laporan keuangan gabungan.

69 Pengungkapan umum lainnya yang perlu dibuat dalam laporan konsolidasi diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 4 tentang Laporan Keuangan Konsolidasi.

70 Untuk penggabungan usaha yang terjadi setelah tanggal neraca harus dibuat pengungkapan sebagaimana dijelaskan pada paragraf 64 - 68. Jika pengungkapan tersebut tidak mungkin dibuat maka fakta tersebut harus diungkapkan.

71 Penggabungan usaha yang terjadi setelah tanggal neraca dan sebelum laporan keuangan salah satu perusahaan yang bergabung diterbitkan secara resmi, harus diungkapkan jika informasi tersebut demikian pentingnya sehingga tanpa adanya pengungkapan tersebut dapat mempengaruhi kemampuan pengguna laporan keuangan untuk melakukan evaluasi dan mengambil keputusan yang layak (lihat Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 8 tentang Kontinjensi dan Peristiwa Setelah Tanggal Neraca).

72 Dalam keadaan tertentu, pengaruh penggabungan usaha mungkin memperbolehkan laporan keuangan perusahaan gabungan disusun berdasarkan asumsi kesinambungan usaha (*going concern*). Namun hal tersebut mungkin saja tidak berlaku pada salah satu atau kedua perusahaan yang bergabung. Hal ini bisa terjadi, misalnya karena perusahaan yang mempunyai kesulitan dana (*cash flow*) bergabung dengan perusahaan yang mempunyai akses terhadap dana yang dapat digunakan oleh perusahaan lainnya yang kekurangan dana. Dalam hal demikian informasi ini relevan diungkapkan dalam laporan keuangan perusahaan yang mempunyai kesulitan dana tersebut.

PERNYATAAN

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 22 terdiri dari paragraf 73 - 97. Pernyataan ini harus dibaca dalam konteks paragraf 1 - 72.

73 Pernyataan ini harus diterapkan dalam akuntansi penggabungan usaha (*business combinations*).

Akuisisi

74 Penggabungan usaha melalui akuisisi harus dipertanggungjawabkan dengan menggunakan metode pembelian, sebagaimana diatur pada paragraf 75 -85.

75 Sejak tanggal akuisisi, perusahaan pengakuisisi harus:

- (a) melaporkan hasil usaha perusahaan yang diakuisisi dalam laporan laba ruginya; dan
- (b) melaporkan aktiva dan kewajiban perusahaan yang diakuisisi dalam neracanya serta *goodwill* yang timbul dari akuisisi tersebut.

76 Suatu akuisisi harus dibukukan sebesar biaya perolehan, yaitu jumlah kas atau aktiva setara kas yang dibayar atau nilai wajar (pada tanggal pertukaran) aktiva lain yang diberikan oleh perusahaan pengakuisisi, sebagai imbalan atas perolehan kendali atas aktiva neto perusahaan lain, ditambah biaya-biaya lain yang secara langsung dapat diatribusikan pada akuisisi tersebut.

77 Aktiva dan kewajiban yang diperoleh harus dibukukan secara terpisah pada tanggal akuisisi jika:

- (a) besar kemungkinan (*probable*) bahwa segala manfaat terkait pada masa yang akan datang akan mengalir ke atau dari perusahaan pengakuisisi; dan
- (b) tersedia suatu ukuran yang andal sehubungan dengan biaya perolehan atau nilai wajarnya.

78 Aktiva dan kewajiban yang diakui sesuai dengan paragraf 26 harus diukur dengan menjumlahkan:

- (a) nilai wajar aktiva dan kewajiban teridentifikasi yang diperoleh pada tanggal transaksi pertukaran sepanjang kepemilikan (*interest*) perusahaan pengakuisisi diperoleh melalui transaksi pertukaran; dan
- (b) hak minoritas atas nilai tercatat aktiva dan kewajiban anak perusahaan sebelum tanggal akuisisi.

Goodwill yang timbul harus diakui sesuai dengan Pernyataan ini.

79 Selisih lebih antara biaya perolehan dan bagian (*interest*) perusahaan pengakuisisi atas nilai wajar aktiva dan kewajiban yang dapat diidentifikasi pada tanggal transaksi pertukaran diakui sebagai *goodwill* dan disajikan sebagai aktiva.

80 *Goodwill* harus diamortisasi sebagai beban selama masa manfaatnya. Dalam mengamortisasi *goodwill*, harus digunakan metode garis lurus, kecuali terdapat metode lain yang dianggap lebih tepat pada keadaan tertentu. Periode amortisasi *goodwill* tidak boleh lebih dari lima tahun, kecuali periode yang lebih panjang tetapi tidak lebih dari 20 tahun dapat digunakan apabila terdapat dasar yang tepat (*justifiable*).

81 Saldo *goodwill* yang belum diamortisasi harus dievaluasi pada setiap tanggal neraca, dan apabila terdapat indikasi bahwa jumlah tersebut tidak dapat sepenuhnya atau sebagian dipulihkan (*recovered*) dari ekspektasi manfaat keekonomian di masa mendatang, maka bagian jumlah yang tidak dipulihkan tersebut langsung dibukukan sebagai beban pada periode yang bersangkutan. Setiap penurunan nilai (*write-down*) *goodwill* tidak boleh dinaikan (*write-up*) kembali pada periode selanjutnya .

82 Jika biaya perolehan (*cost of the acquisition*) lebih rendah dari bagian (*interest*) pengakuisisi atas nilai wajar aktiva dan kewajiban yang dapat diidentifikasi yang diakuisisi pada tanggal transaksi, maka nilai wajar aktiva non moneter yang diakuisisi harus diturunkan secara proporsional, sampai seluruh selisih tersebut dieliminasi. Apabila setelah nilai wajar aktiva non moneter sudah diturunkan seluruhnya, ternyata masih terdapat sisa selisih yang belum dieliminasi, maka sisa selisih tersebut diakui sebagai *goodwill* negatif dan diperlakukan sebagai pendapatan ditangguhkan (*deferred income*) dan diakui sebagai pendapatan secara sistematis selama suatu periode yang tidak kurang dari 20 tahun.

83 Apabila perjanjian akuisisi memungkinkan dilakukannya penyesuaian atas harga beli yang tergantung pada terjadi tidaknya satu atau lebih peristiwa tertentu di masa yang akan datang, maka jumlah penyesuaian tersebut harus diperhitungkan dalam menentukan biaya perolehan pada tanggal akuisisi, jika penyesuaian tersebut besar kemungkinannya (*probable*) akan terjadi dan jumlahnya dapat diperkirakan secara layak pada tanggal akuisisi.

84 Biaya perolehan harus disesuaikan apabila kontinjensi yang mempengaruhi harga beli terselesaikan setelah tanggal akuisisi, sehingga pembayaran atas jumlah tersebut besar kemungkinan (*probable*) terjadi dan jumlahnya dapat diestimasi secara layak.

85 Aktiva dan kewajiban yang diakuisisi tetapi tidak memenuhi kriteria pada paragraf 26 untuk diakui secara terpisah pada saat akuisisi dibukukan harus diakui kemudian apabila kriteria tersebut telah dipenuhi. Nilai tercatat (*carrying amount*) aktiva dan kewajiban yang diperoleh harus disesuaikan, jika setelah akuisisi, terdapat bukti tambahan yang dapat digunakan untuk mengestimasi nilai aktiva dan kewajiban yang telah dibukukan pada saat akuisisi terjadi. Dengan demikian, *goodwill* atau *goodwill* negatif juga harus disesuaikan sepanjang jumlah penyesuaian tersebut besar kemungkinannya (*probable*) dapat dipulihkan dari manfaat keekonomian masa depan yang diharapkan dan penyesuaian tersebut dilakukan pada akhir tahun buku pertama setelah tahun akuisisi; penyesuaian yang timbul setelah periode tersebut harus diakui sebagai pendapatan atau beban.

Penyatuan Kepemilikan

86 Suatu penyatuan kepemilikan (*uniting of interests*) harus dibukukan dengan menggunakan metode penyatuan kepemilikan (*pooling of interest method*), yang akan dijelaskan pada paragraf 87, 88 dan 89.

87 Dalam menerapkan metode penyatuan kepemilikan, unsur-unsur laporan keuangan dari perusahaan yang bergabung untuk periode terjadinya penggabungan tersebut dan untuk periode perbandingan yang diungkapkan, harus dimasukkan dalam laporan keuangan gabungan seolah-olah perusahaan tersebut telah bergabung sejak permulaan periode yang disajikan tersebut. Laporan keuangan suatu perusahaan tidak boleh memasukkan adanya penyatuan kepemilikan walaupun perusahaan tersebut adalah salah satu pihak yang bergabung, apabila penyatuan kepemilikan terjadi pada suatu tanggal setelah tanggal neraca terakhir yang disajikan.

88 Selisih antara jumlah yang dibukukan sebagai modal saham yang diterbitkan ditambah kompensasi pembelian lainnya dalam bentuk kas ataupun aktiva lainnya dengan jumlah modal saham yang diperoleh, harus disesuaikan terhadap ekuitas atau modal sendiri.

89 Pengeluaran yang terjadi sehubungan dengan penyatuan kepemilikan harus diakui sebagai beban pada periode terjadinya .

Pengungkapan

90 Untuk semua penggabungan usaha, pengungkapan berikut harus dibuat dalam laporan keuangan pada periode terjadinya penggabungan usaha:

- (a) nama dan penjelasan tentang perusahaan yang bergabung;
- (b) metode akuntansi yang digunakan untuk penggabungan usaha tersebut;
- (c) tanggal efektif penggabungan usaha untuk tujuan akuntansi;
- (d) operasi atau kegiatan usaha yang telah diputuskan untuk dijual atau dihentikan akibat penggabungan usaha tersebut.

91 Untuk penggabungan usaha yang merupakan akuisisi, pengungkapan tambahan berikut dalam laporan keuangan harus dibuat pada periode terjadinya akuisisi:

- (a) persentase saham berhak suara yang diperoleh;
- (b) biaya perolehan (*acquisition cost*) dan penjelasan tentang harga beli yang telah dibayar atau terhutang secara kontinjen (*contingently payable*); dan
- (c) sifat dan jumlah penyisihan untuk beban restrukturisasi dan beban penutupan pabrik yang timbul akibat akuisisi dan diakui pada tanggal akuisisi.

92 Laporan keuangan harus mengungkapkan:

- (a) perlakuan akuntansi *goodwill* termasuk periode amortisasinya;
- (b) apabila masa manfaat *goodwill* lebih dari lima tahun, penjelasan tentang alasan dan pertimbangan yang digunakan;

- (c) apabila *goodwill* tidak diamortisasikan dengan metode garis lurus, metode yang digunakan serta alasan kenapa metode tersebut dianggap lebih tepat daripada metode garis lurus;
- (d) rekonsiliasi *goodwill* pada saat awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - (i) jumlah bruto *goodwill* dan akumulasi amortisasinya pada awal periode;
 - (ii) tambahan *goodwill* yang dibukukan selama periode berjalan;
 - (iii) jumlah amortisasi selama periode berjalan;
 - (iv) penyesuaian yang dilakukan akibat adanya identifikasi susulan atau perubahan nilai aktiva dan kewajiban setelah tanggal akuisisi;
 - (v) penghapusbukuan *goodwill* yang dilakukan selama periode berjalan; dan
 - (vi) jumlah bruto *goodwill* dan akumulasi amortisasinya pada akhir periode.

93 Dalam suatu akuisisi, jika nilai wajar aktiva dan kewajiban atau harga beli (*purchase consideration*) hanya akan dapat ditentukan pada akhir periode akuisisi dilaksanakan, hal tersebut harus diungkapkan beserta alasannya. Jika setelah tanggal akuisisi terdapat penyesuaian atas taksiran nilai wajar tersebut, penyesuaian tersebut harus diungkapkan dan dijelaskan dalam laporan keuangan pada periode terjadinya.

94 Untuk suatu penggabungan usaha yang merupakan penyatuan kepemilikan (*uniting of interest*), pengungkapan tambahan berikut harus dibuat dalam laporan keuangan pada periode terjadinya:

- (a) penjelasan dan jumlah saham yang diterbitkan, serta persentase saham berhak suara setiap perusahaan yang dipertukarkan untuk melaksanakan penyatuan kepemilikan tersebut;
- (b) jumlah aktiva dan kewajiban yang diserahkan oleh setiap perusahaan; dan
- (c) pendapatan penjualan, pendapatan operasional lainnya, pos luar biasa dan laba bersih (rugi) dari masing-masing perusahaan untuk periode sebelum penggabungan, yang termasuk dalam laba bersih (rugi) yang disajikan dalam laporan keuangan gabungan.

95 Untuk penggabungan usaha yang terjadi setelah tanggal neraca, harus dibuat pengungkapan sebagaimana dijelaskan pada paragraf 90 - 94. Jika pengungkapan tersebut tidak mungkin dibuat maka fakta tersebut harus diungkapkan.

Masa Transisi

96 Penerapan standar ini secara retrospektif dianjurkan tetapi tidak diwajibkan. Jika standar ini diterapkan secara retrospektif, saldo *goodwill* sebelum akuisisi dilaksanakan (jika ada) harus ditentukan dengan layak dan diperlakukan sesuai dengan Pernyataan ini. Periode amortisasi *goodwill* harus lebih pendek dari sisa masa manfaatnya seperti digambarkan pada kebijakan amortisasi dan periode amortisasi yang digambarkan pada Pernyataan ini.

Tanggal Efektif

97 Pernyataan ini berlaku untuk laporan keuangan yang mencakupi periode laporan yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 1995. Penerapan lebih dini sangat dianjurkan.