

**PENGADOPSIAN IFRS 3 PADA GOODWILL DALAM KOMBINASI BISNIS  
(Studi Literatur)**

**Amilia Yunizar Esfandari**

Fakultas Ekonomi Universitas Budi Luhur Jakarta

Jl. Raya Ciledug, Petukangan Utara, Kebayoran Lama, Jakarta 12260  
Email: amilia.esfandari@yahoo.com

**ABSTRACT**

*Dewan Standar Akuntansi dan Keuangan (DSAK) Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) adopted IFRS (International Financial Reporting Standards) 3 in Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 22 at 1 January 2010. The adoption of IFRS 3 gives a lot of impact in a business combination. Measurement of identifiable assets and liabilities assumed is currently measured at fair value only using the purchasing or acquisition method while pooling of interest method is no longer permitted for use. Goodwill is no longer allowed to amortized, but instead be tested for impairment annually. Acquisition costs are no longer included in the cost of the business combination, it should be expensed in the period incurred.*

*Keywords: IFRS 3, business combinations, goodwill, purchasing accounting methods.*

**ABSTRAKSI**

Dewan Standar Akuntansi dan Keuangan (DSAK) Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) mengadopsi IFRS (*International Financial Reporting Standards*) Nomor 3 dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) nomor 22 per 1 Januari 2010. Pengadopsian IFRS 3 ini memberikan banyak dampak dalam kombinasi bisnis. Pengukuran aset teridentifikasi dan liabilitas yang diambil alih, saat ini diukur nilai wajarnya hanya menggunakan metode *purchasing* atau akuisisi sedangkan metode *pooling of interest* sudah tidak diijinkan lagi untuk digunakan. *Goodwill* tidak lagi diperbolehkan untuk diamortisasi, melainkan harus diuji penurunan nilainya setiap tahun. Biaya akuisisi tidak lagi dimasukkan dalam biaya kombinasi bisnis, melainkan harus dibebankan pada periode terjadinya.

Kata kunci: IFRS 3, kombinasi bisnis, *goodwill*, metode *purchasing accounting*.

**Perkembangan Pengadopsian IFRS 3 dan Definisi Kombinasi Bisnis**

Istilah kombinasi bisnis dalam *International Financial Reporting Standards* (IFRS) Nomor 3 mulai digunakan setelah Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan

(PSAK) Nomor 22 diberlakukan per 1 Januari 2011. Sebelumnya, istilah yang digunakan adalah penggabungan usaha. Pada bagian pembuka IFRS 3 (2008:331) disebutkan bahwa pada bulan Maret 2004 International Accounting Standards Board (IASB) menerbitkan IFRS 3 tentang *business combinations* dan menggantikan International Accounting Standards (IAS) 22 serta tiga interpretasi berikut:

- Standard Interpretations Committee (SIC) -9 business combinations – classification either as acquisitions or uniting of interests,
- SIC-22 business combinations – subsequent adjustment of fair values and goodwill initially reported,
- SIC-28 business combinations –“date of exchange” and fair value of equity instruments.

Interpretasi diatas diartikan Epstein dan Jermakowicz (2007: 399-400) bahwa IFRS 3 mengakhiri penggunaan *pooling of interest accounting*, dan memperlakukan *goodwill* sebagai *intangible asset* dengan umur tidak terbatas, dan bukan menjadi subjek amortisasi. IFRS juga mensyaratkan bahwa aset dan kewajiban dalam anak perusahaan dinilai pada nilai wajar penuh termasuk *minority interest*.

Pada Januari 2008, IASB menerbitkan revisi atas IFRS 3. Dalam mukadimah oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK) di SAK dinyatakan bahwa perkembangan penyusunan standar akuntansi di Indonesia tidak dapat terlepas dari perkembangan penyusunan standar akuntansi internasional yang dilakukan oleh IASB. Karena itu, Standar akuntansi keuangan melakukan proses konvergensi secara penuh dengan IFRS. Konvergensi IFRS ke dalam PSAK akan membawa pengaruh yang cukup besar bagi bisnis di Indonesia. Karena pengadopsian IFRS secara langsung tidak mungkin, maka dilakukan beberapa tahap dalam proses pengadopsiannya. Proses kovergensi IFRS terbagi menjadi tiga tahapan ([www.bpkp.go.id](http://www.bpkp.go.id)):

1. Tahap adopsi dilaksanakan tahun 2008-2010.
2. Tahap persiapan akhir dilaksanakan tahun 2011.
3. Tahap implementasi tahun 2012.

Hasil proses adopsi untuk PSAK tentang kombinasi bisnis diterbitkan oleh DSAK IAI dalam bentuk *exposure draft* (ED) PSAK 22 (revisi 2010) yang kemudian disahkan menjadi PSAK 22 pada 12 Januari 2010 dan berlaku efektif sejak tanggal 1 Januari 2011.

Kombinasi bisnis, menurut beberapa standar didefinisikan sebagai berikut:

1. ...an entity **acquires net assets** that constitute a business or **acquires equity interests** of one or more other entities and **obtains control** over that

- entity or entities (SFAC- Statement Of Financial Accounting Concepts 141 paragraf 9)
2. a transaction or other event in which an **acquirer obtains control** of one or more **businesses**. (IFRS 3:Appendix A)
  3. **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 aset dan operasi perusahaan lain**. (PSAK 22 reformat 2007 paragraf 08)
  4. suatu transaksi atau peristiwa lain dimana **pihak pengakuisisi memperoleh pengendalian atas satu atau lebih bisnis**. (PSAK 22 revisi 2010 lampiran A)

Definisi yang pertama dan ketiga sama yaitu menekankan pada pemerolehan aset bersih atau kepentingan ekuitas dan mendapatkan kendali suatu entitas oleh pengakuisisi. Definisi yang kedua menurut IFRS 3 lebih ditekankan pada pemerolehan kendali atas satu bisnis atau lebih. Definisi pada IFRS 3 ini kemudian diadopsi pada PSAK 22 yang terbaru (revisi 2010). Dari definisi diatas diperoleh inti bahwa kombinasi bisnis saat ini tidak lagi ditekankan pada perolehan aset bersih atau perolehan kepentingan ekuitas tetapi lebih ditekankan pada perolehan kendali. Sehingga, suatu entitas yang memiliki perolehan aset besar, namun tidak mempunyai kendali, maka entitas tersebut belum disebut melakukan kombinasi bisnis. Pengakuisisi merupakan pengendali atas kebijakan-kebijakan keuangan dan operasional. PSAK 22 (revisi 2010) lampiran B02 menyatakan hal ini: "sekelompok individu dianggap sebagai pengendali suatu entitas jika, sebagai hasil dari kesepakatan kontraktual, mereka secara kolektif memiliki kekuasaan untuk mengatur kebijakan keuangan dan operasional entitas tersebut."

Selain itu, bisnis menjadi titik tekan definisi pada IFRS 3 dan PSAK 22 (revisi 2010). Paragraf 03 pada PSAK 22 (revisi 2010) mensyaratkan "...bahwa aset yang diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih merupakan suatu bisnis. Jika aset yang diperoleh bukan suatu bisnis, maka entitas pelapor mencatat transaksi atau peristiwa lain tersebut sebagai akuisisi aset".

### **Pencatatan Berdasarkan Nilai Wajar Menggunakan Metode *Purchase Accounting***

Seperti telah disebutkan diatas, bahwa IFRS mensyaratkan semua pencatatan didasarkan pada nilai wajar yang dilakukan menggunakan metode *purchase accounting*. Hal ini merupakan efek dari perkembangan standar saat ini yang menekankan pada *principle-based*. Standar IFRS lebih menerapkan *principle-based* daripada *rule-based*. Wolk, Dodd, and Rozycki (2008:318) menjelaskan bahwa

perkembangan standar berdasarkan prinsip memberikan kesempatan kepada para akuntan untuk memutuskan apa yang lebih sesuai dengan kondisi perusahaannya dibandingkan jika harus mematuhi suatu aturan. Karena implikasi dari memenuhi aturan adalah justru terjadi penyelewengan karena berusaha mencari celah yang lebih sesuai bagi perusahaan. *Principle based* ini merupakan karakteristik dari IFRS. Sehingga penerapan berdasarkan prinsip lebih merujuk pada pertimbangan profesional atas perlakuan akuntansi. Dan penggunaan nilai wajar akan lebih relevan karena lebih mencerminkan nilai pasar. Epstein and Jermakowicz (2007:400) mengungkapkan bahwa "*when a combination is accounted for as an acquisition, as now virtually always the case, the assets acquired and liabilities assumed recorded at their perspective values. Using purchasing accounting.*" Ketika kombinasi dilakukan untuk akuisisi, aset dan kewajiban yang diperoleh dicatat pada nilai perspektifnya. Menggunakan *purchasing accounting*.

PSAK 22 menyebut istilah metode *purchasing accounting* dengan metode akuisisi. PSAK 22 mengadopsi IFRS 3 bahwa saat ini metode yang digunakan dalam pengukuran nilai wajar aset teridentifikasi yang diperoleh dan liabilitas yang diambil alih hanyalah menggunakan metode akuisisi.

## **Goodwill**

Dalam IFRS 3, *goodwill* lebih merujuk kepada manfaat ekonomi masa depan: "*An asset representing the future economic benefits arising from other assets acquired in a business combination that are not individually identified and separately recognized*". Suatu aset mencerminkan manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset lainnya yang diperoleh dalam kombinasi bisnis yang tidak dapat diidentifikasi secara individual dan diakui secara terpisah.

Hal ini berarti, perusahaan pengakuisisi memiliki suatu perkiraan bahwa perusahaan tersebut memiliki manfaat ekonomi di masa depan, sehingga pengakuisisi rela membayar biaya perolehan yang lebih tinggi daripada nilai buku perusahaan yang sebenarnya. Perkiraan ini disebut Scott sebagai "*present value of future abnormal earning*" (2003:231). *Goodwill* yang timbul mungkin dikembangkan secara internal melalui perkembangan perusahaan yang baik antara lain loyalitas pelanggan, sumberdaya manusia yang berkualitas, atau penggunaan aset yang lebih efisien

dibandingkan pesaing. Atau, *goodwill* dibeli secara keseluruhan ketika satu perusahaan mengakuisisi perusahaan lain (Jennings, et.al: 2001).

Pencatatan *goodwill* dalam PSAK 22 juga mengikuti ketentuan bahwa harus dinilai berdasarkan nilai wajar. Sebelumnya, pada PSAK 22 (reformat 2007) pencatatan *noncontrolling interest* (NCI) dihitung berdasarkan nilai tercatat (berdasarkan nilai historis) aset dan kewajiban sedangkan saat ini (PSAK 22 revisi 2010) pencatatan NCI didasarkan pada nilai wajar atau porsi proporsional aset teridentifikasi (*public hearing* ED PSAK 22).

Goodwill = Biaya akuisisi – Nilai wajar aset dan liabilitas – NCI (berdasarkan nilai wajar  
ATAU porsi proporsional aset neto teridentifikasi)

\*NCI adalah *non controlling interest* atau kepentingan nonpengendali.

IFRS 3 paragraf 32 yang dikutip dalam [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) oleh Deloitte (2010) (dan yang diadopsi oleh PSAK 22 revisi 2010) mengungkapkan bahwa *goodwill* diukur secara berbeda antara:

1. Nilai agregat dari (i) nilai wajar tanggal akuisisi atas imbalan yang dialihkan (ii) jumlah setiap kepentingan nonpengendali pada pihak yang diakuisisi, dan (iii) nilai wajar pada tanggal akuisisi kepentingan ekuitas yang sebelumnya dimiliki oleh pihak pengakuisisi pada pihak yang diakuisisi.
2. selisih jumlah dari aset teridentifikasi yang diperoleh dan kewajiban yang diambil-alih pada tanggal akuisisi.

*Goodwill* timbul ketika poin 1 melebihi poin 2. Dan ketika poin 2 melebihi poin 1 maka disebut *bargain purchase* (publikasi Ernst&Young:3). Sehingga, perlu diketahui selisih mana yang lebih besar, jika poin 1 lebih besar daripada poin 2 maka *goodwill* akan dicatat sebagai aset. Sedangkan jika poin 2 lebih besar daripada poin 1 maka keuntungan pembelian akan dicatat pada laporan laba rugi.

PSAK 22 (reformat 2007) mensyaratkan bahwa *goodwill* harus diamortisasi sebagai beban selama masa manfaatnya. Periode amortisasinya tidak boleh lebih dari lima tahun kecuali ada kondisi tertentu yang menyebabkan *goodwill* dapat diamortisasi dalam periode yang lebih panjang tetapi tidak boleh lebih dari dua puluh tahun (PSAK 22: paragraf 39). Namun, IFRS 3 dan PSAK 22 (revisi 2010) menetapkan bahwa *goodwill* tidak lagi diamortisasi melainkan diuji penurunan nilai setiap akhir periode dan nilai tercatat atas akumulasi amortisasi dieliminasi (IFRS 3: paragraf B69 d dan b dan PSAK 22 revisi 2010 paragraf 65).

Pengujian penurunan nilai adalah dengan membandingkan nilai wajar dengan nilai tercatat. Jika nilai wajar lebih kecil daripada nilai tercatat berarti terjadi penurunan nilai. Jennings et.al (2001) menyatakan bahwa "*excluding goodwill amortization from corporate income statement...will not reduce the usefulness of earnings*". Dengan mengeluarkan amortisasi *goodwill* dari laporan laba rugi perusahaan tidak akan mengurangi kegunaan laba, sehingga penghapusan amortisasi tidak akan mempengaruhi penilaian investor. Efek lain dari penghapusan amortisasi goodwill ini adalah diharapkan dapat menjadi pengurang untuk tujuan pajak (PSAK 22 revisi 2010 paragraf B64 k). Penghapusan amortisasi berarti akan mengurangi jumlah beban, yang artinya akan meningkatkan jumlah pendapatan. Pendapatan yang meningkat berakibat pajak mengalami peningkatan.

Untuk *goodwill* negatif, IFRS 3 paragraf 34 menyatakan bahwa "*...If that excess remains after applying the requirements ..., the acquirer shall recognize the resulting gain in profit or loss on the acquisition date*". Sehingga, *goodwill* negatif yang timbul tidak akan diakui lagi sebagai pendapatan yang ditangguhkan melainkan diakui sebagai keuntungan periode berjalan. *Goodwill* negatif terjadi ketika biaya perolehan lebih rendah daripada bagian (*interest*) pengakuisisi atas nilai wajar aset dan kewajiban yang dapat diidentifikasi (PSAK 22 reformat 2007 paragraf 46).

### **Penghapusan Metode *Pooling of Interest***

Pengaruh lain dalam penerapan IFRS adalah tidak digunakannya lagi metode *pooling of interest* dan hanya akan digunakan *purchasing method* atau metode akuisisi. Implikasi atas ini adalah nilai *goodwill* yang tercatat akan lebih besar. Jennings et. al (2001) menyatakan "*..., acquiring companies will record purchased goodwill in connection with virtually all acquisitions, which will greatly increase the amount of purchased goodwill reported on corporate balance sheets*". Bitter dan Rinker menjelaskan penggunaan *pooling of interest* tidak lagi digunakan karena penerapannya didasarkan pada nilai buku, yang mana pencatatannya secara retrospektif (berlaku surut). Sedangkan *purchasing method* mencatat aset dan kewajiban perusahaan yang diakuisisi pada nilai wajar.

Penerapan metode akuisisi dalam IFRS 3 (paragraf 5) mensyaratkan:

1. Identifying the acquirer;
2. Determining the acquisition date;
3. Recognizing and measuring the identifiable assets acquired, the liabilities assumed and any non-controlling interest in the acquire; and

4. Recognizing and measuring goodwill or a gain from a bargain purchase.

Persyaratan-persyaratan diatas diadopsi ke dalam PSAK 22 (revisi 2010). Dalam studi literatur ini, yang diangkat adalah persyaratan yang ketiga. IFRS 3 paragraf 19 menyebutkan dua metode untuk mengukur kepentingan nonpengendali yang timbul dalam kombinasi bisnis: opsi 1- mengukur *noncontrolling interest* pada nilai wajar; dan opsi 2 – mengukur *noncontrolling interest* pada nilai saham atas aset bersih yang diakuisisi. Dalam Publikasi oleh Ernst & Young (2008:3) diungkapkan bahwa pilihan yang dibuat untuk tiap kombinasi bisnis, akan mensyaratkan manajemen mempertimbangkan secara hati-hati tujuan perusahaan berkaitan dengan kepentingan nonpengendali karena akan menghasilkan jumlah *goodwill* yang secara signifikan berbeda.

Opsi 1- Pengukuran *Noncontrolling Interest* pada Nilai Wajar

Publikasi Ernst & Young (2008:3) menerangkan bahwa *noncontrolling interest* diukur pada nilai wajar berdasarkan pada harga pasar saham ekuitas yang tidak dipegang oleh pengakuisisi (saham yang beredar di pasar), atau jika nilai wajar tidak tersedia maka digunakan teknik penilaian. Jumlah yang ditransfer oleh pengakuisisi, tidak selalu mengindikasikan nilai wajar *noncontrolling interest*, karena jumlah yang ditransfer oleh pengakuisisi umumnya termasuk premi. Sehingga tidak sesuai untuk menentukan nilai wajar bisnis yang diakuisisi bila secara keseluruhan yaitu saham yang dipegang dan saham yang beredar di pasar. Contoh (publikasi oleh Deloitte dalam [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) tahun 2010):

P membayar 800 untuk membeli 80% saham S. Nilai wajar atas 100% aset bersih yang dapat diidentifikasi oleh S adalah 600. Jika P memilih menggunakan opsi 1 untuk mengukur *noncontrolling interest* pada nilai wajar dan ditentukan bahwa nilai wajar adalah 185, maka *goodwill* yang diakui ( $800 + 185 - 600 = 385$ ).

Opsi 2 – Mengukur *Noncontrolling Interest* pada Nilai Aset dan Kewajiban Pihak yang Diakuisisi

Publikasi Ernst & Young (2008:3) menerangkan bahwa *noncontrolling interest* diukur sebagai nilai saham atas nilai aset dan kewajiban pihak yang diakuisisi. Hasilnya adalah *goodwill* yang diakui hanya menyajikan bagian pengakuisisi saat ini. Contoh diambil dari (publikasi oleh Deloitte dalam [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) tahun 2010):

Jika P memilih opsi 2 untuk mengukur *noncontrolling interest* sebagai kepentingan proporsional dalam aset bersih S maka jumlah aset bersih S adalah ( $20\% \times 600 = 120$ ). Dalam laporan keuangan konsolidasi *goodwill*-nya adalah ( $800 + 120 - 600 = 320$ ).

Dari contoh diatas nilai wajar 20% kepentingan nonpengendali dalam S belum tentu sebanding dengan harga yang harus dibayar oleh P sebesar 80% (sebesar 800) dikarenakan adanya premi dan diskonto, hal ini seperti yang dijelaskan dalam IFRS 3 paragraf B45 bahwa:

*The fair values of the acquirer's interest in the acquiree and the non-controlling interest on a per-share basis might differ. The main difference is likely to be the inclusion of a control premium in the per-share fair value of the acquirer's interest in the acquiree or, conversely, the inclusion of a discount for lack of control (also referred to as a minority discount) in the per-share fair value of the non-controlling interest.*

Opsi mana yang akan dipilih tergantung pada tujuan dimasa mendatang. Publikasi Ernst & Young (2008:3):

*Management must elect, for each acquisition, the option to measure the non-controlling interest. This will be largely dependent on the future intentions to acquire non-controlling interest, due to the potential impact on equity when the outstanding interest is acquired.*

Pemilihan opsi yang pertama yaitu pengukuran pada nilai wajar akan memiliki dampak sebagai berikut, Deloitte (2008:39):

1. Pemilihan hanya mempengaruhi pengukuran awal atas *non-controlling interest*.
2. Peningkatan jumlah *goodwill* sebagai hasil pemilihan pengukuran *non-controlling interest* merupakan beda permanen dalam nilai tercatat *goodwill*;
3. Sehingga akan menunjukkan bahwa jumlah *goodwill* yang diuji penurunan nilainya menurut IAS 36 - Penurunan Nilai Aktiva - akan berbeda. Namun, IFRS 3 (2008) mengamandemen IAS 36 sehingga efeknya disamakan. Suatu entitas yang mengukur *non-controlling interest* untuk pengujian *impairment* menurut aset yang dapat diidentifikasi atas anak perusahaan pada tanggal akuisisi, daripada nilai wajar, maka nilai tercatat atas *goodwill* yang dialokasikan ke unit *di-gross up* untuk memasukkan *goodwill* yang timbul dari kepentingan non-pengendalian. Nilai tercatat ini disesuaikan, kemudian dibandingkan dengan jumlah unit yang terpulihkan untuk menentukan apakah unit yang menghasilkan kas (*cash-generating unit*) terganggu [IAS 36.C4]

4. Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) 141 mensyaratkan perusahaan untuk menggunakan metode nilai wajar untuk *non-controlling interest*. Oleh karena itu, perusahaan yang memiliki pelaporan obligasi berdasarkan United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) harus mempertimbangkan untuk mengadopsi metode nilai wajar.
5. Jika opsi untuk mengukur *non-controlling interest* pada nilai wajar tidak diambil, *goodwill* yang berkaitan dengan *non-controlling* yang diperoleh setelah itu tidak akan pernah diakui karena transaksi tambahan setelah pengendalian diperoleh dihitung sebagai transaksi ekuitas.

### **Efek Imbalan Kontinjensi terhadap Goodwill**

Imbalan kontinjensi (*contingent consideration*) juga terpengaruh akibat penerapan IFRS 3. Publikasi Ernst & Young (2008: 4) menyatakan bahwa pengakuisisi mungkin berkomitmen untuk memberikan kas, tambahan kepentingan ekuitas, atau aset lainnya ke pemilik lama setelah tanggal akuisisi jika kejadian tertentu terpenuhi di masa depan. Pembeli dan penjual umumnya menggunakan perjanjian ini ketika ada perbedaan pandangan atas nilai wajar bisnis yang diakuisisi. Imbalan kontinjensi menurut definisi IFRS 3 yang diadopsi oleh PSAK 22 (revisi 2010) lampiran A adalah:

Suatu kewajiban pihak pengakuisisi untuk mengalihkan aset atau kepentingan ekuitas tambahan kepada pemilik sebelumnya dari pihak yang diakuisisi sebagai bagian dari pertukaran pengendalian atas pihak yang diakuisisi jika peristiwa masa depan tertentu terjadi atau kondisi tertentu terpenuhi. Namun demikian, imbalan kontinjensi dapat juga memberikan hak kepada pihak pengakuisisi untuk memperoleh kembali imbalan yang dialihkan sebelumnya jika kondisi tertentu terpenuhi.

Publikasi Ernst & Young (2008:4) menerangkan bahwa pengaturan imbalan kontinjensi ketika tanggal akuisisi pada nilai wajar menimbulkan aktiva atau kewajiban. Pendekatan ini berlaku hanya jika kontinjensi adalah kemungkinan (*probable*) dan dapat diukur secara reliabel (pendekatan sebelum IFRS 3 adalah kontinjensi diakui pada saat kontinjensi diselesaikan tanpa keraguan [publikasi Ernst & Young, 2007:4]). Pengukuran awal kontinjensi pada nilai wajar kewajiban didasarkan pada perkiraan pada tanggal akuisisi. Sehingga, kejadian *subsequent* yang mempengaruhi imbalan kontinjensi tidak lagi merubah *goodwill* karena sudah ditetapkan diawal (publikasi Ernst & Young, 2007:5). Sebagai gantinya, perubahan atas perusahaan yang berkombinasi akan dihitung sebagai berikut (IFRS 3 paragraf 58):

1. Imbalan kontinjensi yang diklasifikasikan sebagai ekuitas tidak diukur kembali, dan penyelesaian dihitung dalam ekuitas.
2. Imbalan kontinjensi yang diklasifikasikan sebagai aktiva atau kewajiban dalam lingkup IAS 39 diukur pada nilai wajar, dengan keuntungan atau kerugian yang diakui baik dalam laba rugi atau ekuitas sesuai dengan IFRS
3. Jika tidak berada dalam lingkup IAS 39, maka harus dihitung menurut IAS 37 dan IFRS lain yang sesuai.

Karena *goodwill* tidak lagi disesuaikan untuk hasil kontinjensi aktual, maka cara-cara diatas penting untuk memiliki estimasi yang reliabel atas nilai wajar pada tanggal akuisisi.

### **Pengaruh *Step Acquisition* pada Goodwill**

Akuisisi atas pemerolehan kendali kadangkala tidak melalui transaksi tunggal, tetapi harus melalui transaksi secara bertahap. Dalam IFRS hal ini disebut sebagai *business combination achieved in stages* (kombinasi bisnis yang dilakukan secara bertahap) atau disebut juga sebagai *step acquisition*. Dalam IFRS 3 paragraf 41 dijelaskan bawa pengakuisisi kadangkala memperoleh pengendalian atas pihak yang diakuisisi ketika pihak pengakuisisi memiliki kepentingan ekuitas sebelum tanggal akuisisi. Epstein (2007:406) mencontohkan satu perusahaan mengakuisisi 25% kepentingan ekuitas pihak lain, lalu diikuti dengan mengakuisisi 20% kepentingan ekuitas di kemudian hari, dan 10% kepentingan ekuitas di hari terakhir pada tanggal akuisisi. Langkah terakhir yang 10% memberikan pengakuisisi 55% kepentingan dan juga pengendalian. Contoh tersebut merupakan kombinasi bisnis yang dilakukan secara bertahap sebelum tanggal akuisisinya.

Publikasi Ernst & Young (2007:6) menjelaskan jika pengakuisisi memiliki investasi nonpengendali dalam perusahaan yang diakuisisi sebelum pemerolehan kendali, maka investasi yang diukur dengan nilai wajar bila menghasilkan untung atau rugi akan diakui dalam laporan laba rugi. Ketika kemudian terjadi perubahan dalam pengendalian, maka hal itu merupakan kejadian ekonomi yang signifikan (publikasi Deloitte; 2008:2), hal yang sama juga dijelaskan dalam publikasi Ernst & Young:

a change from holding a noncontrolling equity investment in an entity to obtaining control of that entity is regarded as a significant change in the nature of, and economic circumstances surrounding, that investment, which results in a change in the classification and measurement of the investment. (Publikasi Ernst&Young; 2007:6).

Epstein (2007:407) mengungkapkan "*the amount of goodwill (or negative goodwill) at the date of first exchange transaction should not be merged in the next step transaction computation of goodwill*". Artinya IFRS 3 menyatakan bahwa *goodwill* dihitung secara terpisah untuk setiap pembelian. Dalam IFRS 3R, saldo yang ada sebelumnya diukur dengan nilai wajar pada tanggal pemerolehan kendali, dengan akibat jika nilai wajar meningkat karena masing-masing tanggal pembelian, maka *goodwill* akan lebih tinggi daripada yang diakui saat ini. Berbagai peningkatan nilai wajar tersebut direfleksikan dalam laporan laba rugi pada tanggal pemerolehan kendali. Dan sebaliknya, jika ada penurunan dalam nilai wajar, maka diakui sebagai *impairment loss*. Jika tidak, maka penurunan akan meningkatkan tambahan beban pada tanggal pemerolehan kendali (publikasi Ernst&Young;2007:6). Maksud dari pernyataan diatas adalah saldo kepentingan ekuitas sebelum akuisisi (*previously-held equity interest*) akan diukur dengan nilai wajar saat tanggal pemerolehan kendali (*acquisition date*). Karena *goodwill* dihitung secara terpisah atas tiap transaksi, maka nilai *goodwill* mungkin tidak sama antar tanggal transaksi. Jika nilai wajar meningkat, maka tentu nilai *goodwill* akan lebih tinggi daripada nilai yang saat ini tercatat. Jika ternyata terjadi penurunan nilai maka akan diakui sebagai *impairment loss* dalam laporan laba rugi.

### **Pengaruh Biaya Akuisisi terhadap *Goodwill***

Hal lain yang terpengaruh atas penerapan IFRS 3 adalah mengenai biaya akuisisi. Dalam akuisisi, terjadi biaya-biaya yang berhubungan dengan biaya akuisisi seperti biaya jasa pengacara, akuntan, appraisal, dan biaya pihak ketiga yang lain (Publikasi Ernst & Young, 2008:5). Biaya yang terkait akuisisi adalah biaya yang dikeluarkan pihak pengakuisisi dalam rangka kombinasi bisnis (PSAK 22 revisi 2010 paragraf 53). Sehingga, biaya tersebut bukanlah merupakan bagian dari nilai wajar yang ditukarkan atas bisnis yang diakuisisi, namun akan dibebankan pada saat terjadi. IFRS 3 paragraf 53 mensyaratkan hal ini "*The acquirer shall account for acquisition-related costs as expenses in the periods in which the costs are incurred and the services are received, with one exception*". Hal ini sangat berbeda dengan pengakuan biaya akuisisi yang diatur di US GAAP. Publikasi Ernst & Young (2008:5) menjelaskan "*this is significant difference from current practice in which such costs are included in the cost combination, and therefore included in the calculation of goodwill*". Jadi, praktik sebelum IFRS diadopsi masih mengakui biaya akuisisi sebagai bagian dari kombinasi bisnis atau dengan kata lain biaya tersebut dikapitalisasi, yang berarti

perhitungan *goodwill* juga akan terpengaruh. Pemisahan biaya-biaya tersebut dari nilai wajar bisnis yang diakuisisi akan membuat nilai *goodwill* menjadi tetap atau cenderung menurun.

## Kesimpulan

Konvergensi ke IFRS membutuhkan banyak penyesuaian dan kebiasaan. Dalam pelaksanaan kombinasi bisnis, ada beberapa hal yang terpengaruh terutama *goodwill* karena penerapan IFRS 3. Antara lain:

1. *Goodwill* diperlakukan sebagai *intangible asset* dengan umur tidak terbatas dan bukan menjadi subjek amortisasi. Melainkan diuji penurunan nilainya setiap akhir periode. Dan nilai akumulasi amortisasi *goodwill* yang telah tercatat akan dieliminasi. Efek penghapusan amortisasi ini tidak akan mempengaruhi pendapatan yang dilaporkan sehingga tidak akan mempengaruhi penilaian investor, efek lainnya adalah penghapusan amortisasi diharapkan dapat menjadi meningkatkan pajak.
2. *Goodwill* negatif tidak akan lagi diakui sebagai pendapatan yang ditangguhkan melainkan langsung sebagai keuntungan yang dicatat dalam laporan laba rugi.
3. Tidak diperkenalkannya lagi penggunaan metode *pooling of interest* dan disyaratkan menggunakan metode *purchasing accounting*. Sehingga, semua aset (termasuk *goodwill*) dan kewajiban dinilai pada nilai wajar.
4. Dalam pemilihan opsi untuk mengukur kepentingan nonpengendali, jika opsi pengukuran kepentingan nonpengendali pada nilai wajar dipilih (opsi 1), maka ketika terjadi peningkatan jumlah *goodwill* dibandingkan dengan nilai tercatat, maka beda yang timbul merupakan beda permanen.
5. Jika opsi 1 tidak dipilih maka *goodwill* yang diperoleh setelah tanggal akuisisi tidak akan diakui. Karena berbagai transaksi setelah tanggal akuisisi akan dianggap sebagai transaksi ekuitas.
6. Pengaturan imbalan kontinjensi ketika tanggal akuisisi pada nilai wajar menimbulkan aktiva atau kewajiban. Pendekatan ini berlaku hanya jika kontinjensi adalah kemungkinan (*probable*) dan dapat diukur secara reliabel. Sehingga kejadian *subsequent* tidak akan merubah nilai imbalan kontinjensi karena sudah ditetapkan di awal pada tanggal akuisisi.
7. *Goodwill* dalam kombinasi bisnis yang dilakukan secara bertahap akan dihitung secara terpisah untuk setiap transaksi pembelian. Jika terjadi peningkatan nilai

wajar maka *goodwill* akan dicatat dalam laporan laba rugi. Namun, jika terjadi penurunan nilai wajar akan dicatat sebagai *impairment loss*.

8. Saat ini biaya akuisisi dihitung secara terpisah atau dengan kata lain, tidak lagi dimasukkan dalam biaya kombinasi bisnis. Biaya akuisisi akan dibebankan pada periode terjadinya. Akibatnya perhitungan *goodwill* akan mengalami penurunan.

## **DAFTAR PUSTAKA**

- Bitter, Michael E. and Rinker M.E. *Pooling Under Fire: The FASB Reconsiders Accounting for Business Combinations*.  
<http://www.stetson.edu/business/fdc/media/Papers/Mike-Pooling%20Under%20Fire%20-%20Bitter.doc>
- Deloitte Touche Tohmatsu. (2008). *Business combinations and changes in ownership interests A guide to the revised - IFRS 3 and IAS 27*. The Creative Studio. London.
- (2010). *Summaries of International Financial Reporting Standards*.  
<http://www.iasplus.com/standard/ifrs03.htm>
- Dewan Standar Akuntansi Keuangan. (2010). *PSAK 22 (revisi 2010) Kombinasi Bisnis*. Ikatan Akuntansi Indonesia. Jakarta.
- Epstein, Barry J., Eva K. Jermakowicz. (2007). *IFRS 2007- Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. John Wiley & Sons, Inc. Somerset.
- Ernst & Young. (2008). *Business Combinations and Consolidated Financial Statements—How the Changes Will Impact Your Business*. EYG.  
<http://www.scribd.com/doc/2606893/business-combinations-consolidated-financial-statements->
- (2007). *U.S GAAP v. IFRS: The Basics*. Ernst & Young.  
[http://www2.eycom.ch/publications/items/2007\\_ey\\_us\\_gaap\\_v\\_ifrs\\_basics/2007\\_ey\\_us\\_gaap\\_v\\_ifrs\\_basics.pdf](http://www2.eycom.ch/publications/items/2007_ey_us_gaap_v_ifrs_basics/2007_ey_us_gaap_v_ifrs_basics.pdf).
- Financial Accounting Standards Board. (2001). *Statement of Financial Accounting Standards 141, Business Combination*. Financial Accounting Standards Board. Norwalk.
- <http://www.bpkp.go.id/index.php?idunit=44&idpage=4296>. (2010). *IAI Gandeng BPKP Bali lakukan FGD Menuju Konvergensi IFRS 2012*.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2009). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 22, Akuntansi Penggabungan Usaha (Reformat 2007)*. Salemba Empat, Jakarta.
- (2010). *Public Hearing 26 Januari 2010, ED PSAK 22 (revisi 2010) Kombinasi Bisnis-ppt*. DSAK. Jakarta.
- International Accounting Standards Board. (2008). *International Financial Reporting Standard 3, Business Combination*. IASB.

Jennings, Rose, Marc LeClere, and Robert B. Thompson II. (Sept, 2001). Goodwill Amortization and the Usefulness of Earnings. *Financial Analyst Journal*, 57 (5), 20-28.

Scott, William. R. (2003). *Financial Accounting Theory*. Third Edition. Prentice Hall. United States of America.

Wolk, Harry I., James L. Dodd, John J. Rozycki. (2008). *Accounting Theory: Conceptual Issue in a Political and Economic Environment*. Seventh Edition. Sige Publications, Inc. United States of America.