

**ED PSAK No. 38
(revisi 2011)**

8 April 2011

**EXPOSURE DRAFT
PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN**

**KOMBINASI BISNIS
ENTITAS SEPENGENDALI**

*Exposure draft ini dikeluarkan oleh
Dewan Standar Akuntansi Keuangan*

*Tanggapan atas exposure draft ini diharapkan dapat
diterima paling lambat tanggal 31 Agustus 2011
oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan*



IKATAN AKUNTAN INDONESIA

ED PSAK

38

(revisi 2011)

**PERNYATAAN
STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN**

KOMBINASI BISNIS ENTITAS SEPENGENDALI



Hak cipta © 2011, Ikatan Akuntan Indonesia

Dikeluarkan oleh
Dewan Standar Akuntansi Keuangan
Ikatan Akuntan Indonesia
Jalan Sindanglaya No. 1
Menteng
Jakarta 10310
Telp: (021) 3190-4232
Fax : (021) 724-5078
Email: iai-info@iaiglobal.or.id, dsak@iaiglobal.or.id

April 2011

Exposure draft ini diterbitkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan untuk ditanggapi dan dikomentari. Saran dan masukan untuk menyempurnakan *exposure draft* dimungkinkan sebelum diterbitkannya Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan

Tanggapan tertulis atas *exposure draft* paling lambat diterima pada **31 Agustus 2011**. Tanggapan dikirimkan ke:

**Dewan Standar Akuntansi Keuangan
Ikatan Akuntan Indonesia
Jl. Sindanglaya No.1, Menteng
Jakarta 10310**

Fax: 021 724-5078

E-mail: iai-info@iaiglobal.or.id, dsak@iaiglobal.or.id

Hak Cipta © 2011 Ikatan Akuntan Indonesia

Exposure draft dibuat dengan tujuan untuk penyiapan tanggapan dan komentar yang akan dikirimkan ke Dewan Standar Akuntansi Keuangan. Penggandaan *exposure draft* oleh individu/organisasi/lembaga dianjurkan dan diizinkan untuk penggunaan di atas dan tidak untuk diperjualbelikan.

PENGANTAR

Dewan Standar Akuntansi Keuangan telah menyetujui *exposure draft* PSAK 38 (revisi 2011) tentang Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali dalam rapat pada tanggal 8 April 2011 untuk disebarluaskan dan ditanggapi oleh perusahaan, regulator, perguruan tinggi, pengurus dan anggota IAI, dan pihak lain.

Tanggapan akan sangat berguna jika memaparkan permasalahan secara jelas dan alternatif saran yang didukung dengan alasan.

Exposure draft ini disebarluaskan dalam bentuk buku, sisipan dokumen dalam majalah *Akuntan Indonesia*, dan situs IAI: www.iaiglobal.or.id

Jakarta, 8 April 2011 Dewan Standar Akuntansi Keuangan

Rosita Uli Sinaga	Ketua
Roy Iman Wirahardja	Wakil Ketua
Etty Retno Wulandari	Anggota
Merliyana Syamsul	Anggota
Meidyah Indreswari	Anggota
Setiyono Miharjo	Anggota
Saptoto Agustomo	Anggota
Jumadi	Anggota
Ferdinand D. Purba	Anggota
Irsan Gunawan	Anggota
Budi Susanto	Anggota
Ludovicus Sensi Wondabio	Anggota
Eddy R. Rasyid	Anggota
Liauw She Jin	Anggota
Sylvia Veronica Siregar	Anggota
Fadilah Kartikasasi	Anggota
G.A. Indira	Anggota
Teguh Supangkat	Anggota

PERMINTAAN TANGGAPAN

Penerbitan ED PSAK 38 (revisi 2011): *Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali* bertujuan untuk meminta tanggapan atas semua pengaturan dan paragraf dalam ED PSAK 38 (revisi 2011) tersebut.

Untuk memberikan panduan dalam memberikan tanggapan, berikut ini hal yang diharapkan masukannya:

1. Ruang Lingkup

Restrukturisasi entitas sepengendali dalam PSAK 38 (revisi 2004) didefinisikan sebagai ‘transaksi pengalihan aset, kewajiban, saham atau bentuk instrumen kepemilikan lainnya antara pihak-pihak (perorangan, perusahaan atau bentuk entitas lainnya) yang, secara langsung atau tidak langsung (melalui satu atau lebih perantara), mengendalikan atau dikendalikan oleh atau berada di bawah pengendalian yang sama’. Definisi tersebut dianggap memberikan batasan yang kurang jelas mengenai transaksi yang termasuk dalam PSAK 38 (revisi 2004).

PSAK 22 (revisi 2010): *Kombinasi Bisnis* memberikan definisi dan pengertian dari ‘bisnis’, ‘kombinasi bisnis’, dan ‘kombinasi bisnis entitas sepengendali’, tetapi tidak memberikan panduan perlakuan akuntansi untuk kombinasi bisnis entitas sepengendali karena ruang lingkungnya mengecualikan kombinasi bisnis entitas sepengendali.

Dengan memperhatikan kedua hal di atas, maka ruang lingkup yang diatur dalam ED PSAK 38 (revisi 2011) hanya untuk kombinasi bisnis entitas sepengendali dengan tujuan:

- memberikan batasan yang jelas mengenai transaksi dan peristiwa lain yang diatur dalam ED PSAK 38 (revisi 2011) sehingga tidak menimbulkan perbedaan dalam menerapkan ketentuan di dalamnya;
- sinkronisasi cakupan pengaturan dengan PSAK 22 (revisi 2010).

**Apakah anda setuju ruang lingkup untuk
kombinasi bisnis entitas sepengendali?**

2. Metode Pooling of Interest

Metode yang dipertimbangkan oleh IASB ketika menyusun IFRS 3 *Business Combinations* (diadopsi menjadi PSAK 22 (revisi 2010): *Kombinasi Bisnis*) adalah *acquisition method*, *pooling of interest method*, dan *fresh start method* dimana metode yang akhirnya digunakan adalah *acquisition method*.

ED PSAK 38 (revisi 2011) menggunakan metode *pooling of interest* dengan pertimbangan sebagai berikut:

- Metode *pooling of interest* telah digunakan dalam PSAK 38 sebelumnya dan masih dianggap sebagai metode yang paling tepat untuk mencerminkan sifat transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali yang pada dasarnya tidak mengakibatkan perubahan substansi ekonomik yang signifikan. Metode ini juga masih digunakan dalam SFAS 141 *Business Combinations* dan praktik di negara lain seperti Inggris, Hongkong, dan Singapura.
- Saat ini, IASB juga dalam proses memformulasikan metode akuntansi untuk transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali sehingga IFRS 3 masih mengeluarkan hal ini dari lingkup pengaturannya. Oleh karena itu, cukup beralasan jika metode *pooling of interest* dipertahankan sementara menunggu hasil kajian IASB. Penerapan metode ini juga tentunya tidak dianggap bertentangan dengan IFRS karena belum diatur spesifik dalam IFRS.

Dampak penggunaan metode *pooling of interest* diakui sebagai komponen tersendiri di ekuitas.

**Apakah anda setuju kombinasi bisnis entitas
sepengendali menggunakan metode pooling of
interest?**

3. Selisih Nilai Transaksi Restrukturisasi Entitas Sepengendali (SNTRES)

Dalam PSAK 38 (revisi 2004), SNTRES diakui dalam pos ekuitas tersendiri. ED PSAK 38 (revisi 2011) masih menggunakan konsep yang sama. Namun terdapat beberapa

opsi lain untuk pengakuan SNTRES yaitu:

- mengakui SNTRES dalam pos tambahan modal disetor (*additional paid in capital*);
- mengakui SNTRES dalam pos pendapatan komprehensif lain (*other comprehensive income*);
- mengakui SNTRES yang berjumlah positif di tambahan modal disetor dan jika negatif dalam laba ditahan.

Pilihan-pilihan di atas didasarkan pada beberapa penjelasan berikut ini.

Pengakuan SNTRES dalam pos ekuitas tersendiri

Pengakuan SNTRES dalam pos ekuitas tersendiri didasarkan atas pertimbangan bahwa transaksi yang terjadi atas kombinasi bisnis entitas sepengendali merupakan transaksi ekuitas. Selain itu, berdasar PSAK 38 (revisi 2004) dan peraturan Bapepam, selisih ini diakui dalam pos ekuitas tersendiri.

Pengakuan SNTRES sebagai agio atau disagio

Pengakuan SNTRES sebagai agio (jika positif) atau disagio (jika negatif) didasarkan atas pertimbangan bahwa selisih yang ditimbulkan dari transaksi entitas yang ada dalam satu pengendalian merupakan transaksi ekuitas. Sebuah pandangan menginterpretasikan bahwa berdasar Undang-undang nomor 40 tahun 2007 mengenai perseroan terbatas, disagio hanya tidak boleh terjadi pada saat penyeteroran awal modal. Selain kondisi tersebut, disagio bisa saja terjadi dan secara konsep akuntansi tidak masalah.

Pengakuan SNTRES sebagai agio jika positif dan sebagai pengurang saldo laba jika negatif

Hal ini didasarkan pada suatu pendapat bahwa disagio secara legal (undang-undang nomor 40 tahun 2007) dapat diinterpretasikan tidak boleh terjadi. Sehingga, atas dasar inilah SNTRES diakui sebagai agio jika berjumlah positif, dan jika negatif akan menjadi pengurang saldo laba disebabkan permasalahan disagio secara legal tersebut.

ED PSAK 38 (revisi 2011) menggunakan pendapat pertama yaitu, mengakui SNTRES dalam pos ekuitas tersendiri.

Apakah anda setuju SNTRES sebagai pos ekuitas tersendiri?

4. Hilang Sepengendalian

Dalam PSAK 38 (revisi 2004), terdapat empat situasi yang menyebabkan berubahnya ‘Selisih Nilai Transaksi Restrukturisasi Entitas Sepengendali’ (SNTRES) yaitu:

- (a) Adanya transaksi resiprokal antara entitas sepengendali yang sama;
- (b) Adanya peristiwa kuasi reorganisasi (Catatan: Dengan keluarnya ED PPSAK 10: *Pencabutan PSAK 51: Akuntansi Kuasi-Reorganisasi* maka hal ini akan hilang);
- (c) Hilangnya status substansi sepengendalian antara entitas yang pernah bertransaksi;
- (d) Pelepasan aset, kewajiban, saham, atau instrumen kepemilikan lainnya yang mendasari terjadinya selisih transaksi restrukturisasi entitas sepengendali ke pihak lain yang tidak sepengendali.

Jika perubahan dengan cara (c) dan (d), maka SNTRES diakui dalam laba rugi.

Terkait dengan kombinasi bisnis entitas sepengendali, selisih antara imbalan yang dialihkan dengan jumlah tercatat yang diakui di ekuitas (untuk selanjutnya disebut SNTRES) ketika hilang sepengendalian memunculkan permasalahan apakah SNTRES direklasifikasi atau tidak direklasifikasi ke pos lain.

Reklasifikasi ke laba rugi?

Reklasifikasi SNTRES ke laba rugi tidak sesuai dengan konsep penghasilan dan beban dalam Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) dan konsep laba rugi dalam PSAK 1 (revisi 2009): *Penyajian Laporan Keuangan*. Oleh karena itu, SNTRES tidak pernah direklasifikasi ke laba rugi.

Reklasifikasi ke saldo laba?

Ketika hilang sepengendalian, pendapat pertama menyatakan bahwa SNTRES harus direklasifikasi ke saldo laba secara langsung melalui laporan perubahan

ekuitas ketika hilang sepengendalian antar para pihak yang bertransaksi dengan alasan sebagai berikut:

- Transaksi dan peristiwa yang mengakibatkan hilangnya sepengendalian merupakan cerminan dari kinerja sehingga kinerja tersebut harus tercermin di saldo laba.
- SNTRES merupakan pendapatan komprehensif lain (*other comprehensive income*) dan menggunakan analogi dengan surplus revaluasi aset tetap yang direklasifikasi ke saldo laba baik secara bertahap maupun sekaligus sebagaimana diatur dalam PSAK 16 (revisi 2007): *Aset Tetap*.

Pendapat kedua menyatakan bahwa SNTRES tidak dapat direklasifikasi ke saldo laba dan harus tetap sebagai bagian dari modal dalam ekuitas dengan alasan sebagai berikut:

- Kombinasi bisnis entitas sepengendali merupakan transaksi modal dari satu entitas ke entitas lain yang berada dalam pengendalian satu pihak yang sama. Transaksi modal, seperti penerbitan saham, tidak akan terkena dampak oleh transaksi perubahan kepemilikan dari satu pihak kepada pihak lain. Oleh karena itu, ketika hilangnya pengendalian tidak akan berdampak terhadap SNTRES tersebut.
- SNTRES bukan merupakan pendapatan komprehensif lain karena tidak memenuhi definisi pendapatan atau beban dalam KDPPLK yang menyatakan bahwa ‘penghasilan (*income*) adalah kenaikan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk pemasukan atau penambahan aset atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal’ dan ‘beban (*expenses*) adalah penurunan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk arus keluar atau berkurangnya aset atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas yang tidak menyangkut pembagian kepada penanam modal’.

ED PSAK 38 (revisi 2011) menggunakan pendapat kedua yaitu SNTRES merupakan bagian dari modal dan tidak pernah direklasifikasi ke pos lain ketika hilang sepengendalian atau pengalihan bisnis yang mendasari kepada pihak yang tidak sepengendali.

Apakah anda setuju selisih imbalan yang dialihkan dan jumlah tercatat merupakan bagian dari modal?

5. Laba per saham dari transaksi dengan kas

Laba per saham (LPS) merupakan informasi yang penting dalam menilai kinerja keuangan. Dalam kombinasi bisnis entitas sepengendali dengan imbalan yang diberikan dalam bentuk kas dan setara kas (bukan saham) akan menimbulkan masalah terkait dengan LPS. Hal ini disebabkan laba entitas sepengendali yang bertransaksi telah digabungkan (pembilang atau nominator), sementara jumlah saham (penyebut atau denominator) tidak meningkat.

Dalam kasus tersebut akan menyebabkan terjadinya kenaikan LPS yang sangat signifikan, sehingga akan memberikan informasi yang bertentangan dengan tujuan laporan keuangan dan karakteristik kualitatif laporan keuangan dalam *Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan*.

ED PSAK 38 (revisi 2011) mengatur, untuk kepentingan perhitungan LPS, entitas harus memperhitungkan tambahan saham yang setara dengan imbalan yang diberikan. Sehingga jumlah saham (penyebut atau denominator) akan mengalami peningkatan yang setara dengan peningkatan jumlah laba yang digabungkan (pembilang atau nominator).

Apakah anda setuju dengan perhitungan laba per saham tersebut?

6. Contoh Ilustrasi

ED PSAK 38 (revisi 2011) masih memberikan pilihan dua contoh ilustrasi untuk menggambarkan penyajian kombinasi bisnis entitas sepengendali sesuai dengan paragraf 11.

Ilustrasi manakah yang menurut anda paling sesuai dengan kondisi praktik?

7. Ketentuan Transisi

Ketentuan transisi dalam ED PSAK 38 (revisi 2011) adalah prospektif untuk transaksi dan peristiwa yang terjadi setelah tanggal efektif dan saldo SNTRES tidak perlu dilakukan penyesuaian.

Apakah anda setuju ketentuan transisi secara prospektif?

IKHTISAR RINGKAS

Secara umum perbedaan antara ED PSAK 38 (revisi 2011): *Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali* dengan PSAK 38 (revisi 2004): *Restrukturisasi Entitas Sepengendali* adalah sebagai berikut:

Perihal	ED PSAK 38 (revisi 2011)	PSAK 38 (2004)
Ruang lingkup	Kombinasi bisnis entitas sepengendali	Transaksi restrukturisasi entitas sepengendali
Definisi senggaraan	Tidak bersifat sementara	Tidak dijelaskan apakah bersifat sementara atau tidak sementara
Kriteria pengendalian	Sesuai dengan PSAK 4 (revisi 2004)	Sesuai dengan PSAK 4 (1994)
Selisih antara jumlah imbalan dan nilai buku	Bagian dari modal	Bagian dari ekuitas dan direklasifikasi ke laba rugi ketika hilang sepengendalian dan pengalihan ke pihak tidak sepengendali

DAFTAR ISI

	Paragraf
PENDAHULUAN	01 - 04
Tujuan	01
Ruang lingkup	02 - 03
Definisi	04 - 05
PENGAKUAN DAN PENGUKURAN	06 - 16
Kriteria pengendalian	06
Sifat transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali.....	07-15
Laba per saham	16
PENGUNGKAPAN	17
TANGGAL EFEKTIF	18
KETENTUAN TRANSISI	19
PENARIKAN	20
LAMPIRAN	

1 **PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN**
2 **NO. 38**

3
4 **KOMBINASI BISNIS ENTITAS SEPENGENDALI**

5
6 *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 38 (revisi 2011)*
7 *terdiri dari paragraf 1-20. PSAK 38 (revisi 2011) dilengkapi*
8 *dengan Lampiran yang bukan merupakan bagian dari PSAK*
9 *38 (revisi 2011). Seluruh paragraf tersebut memiliki kekuatan*
10 *mengatur yang sama. Paragraf yang dicetak dengan huruf*
11 *tebal dan miring mengatur prinsip-prinsip utama. PSAK 38*
12 *(revisi 2011) harus dibaca dalam kontek tujuan pengaturan*
13 *dan Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan*
14 *Keuangan. PSAK 25 (revisi 2009): Kebijakan Akuntansi,*
15 *Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan memberikan*
16 *dasar untuk memilih dan menerapkan kebijakan akuntansi*
17 *ketika tidak ada panduan yang eksplisit. Pernyataan ini tidak*
18 *wajib diterapkan untuk unsur yang tidak material.*

19
20 **PENDAHULUAN**

21
22 **Tujuan**

23
24 01. Pernyataan ini bertujuan untuk mengatur perlakuan
25 akuntansi kombinasi bisnis entitas sepengendali.

26
27 **Ruang Lingkup**

28
29 02. Pernyataan ini diterapkan dalam akuntansi kombinasi
30 bisnis entitas sepengendali yang memenuhi persyaratan
31 kombinasi bisnis dalam PSAK 22 (revisi 2010): *Kombinasi*
32 *Bisnis*.

33
34 03. Pernyataan ini tidak mengatur kombinasi bisnis antara
35 entitas yang tidak sepengendali atau entitas yang tidak berada
36 di bawah pengendalian yang sama. Kombinasi bisnis tersebut
37 diatur dalam PSAK 22 (revisi 2010): *Kombinasi Bisnis*.

38

1 **Definisi**

2

3 *04. Berikut adalah pengertian istilah yang digunakan*
4 *dalam Pernyataan ini:*

5

6 *Entitas anak adalah suatu entitas, termasuk entitas bukan*
7 *perseroan terbatas seperti persekutuan, yang dikendalikan*
8 *oleh entitas lain (dikenal sebagai entitas induk).*

9

10 *Entitas induk adalah suatu entitas yang mempunyai satu*
11 *atau lebih entitas anak.*

12

13 *Entitas sepengendali adalah entitas yang secara langsung*
14 *atau tidak langsung (melalui satu atau lebih perantara),*
15 *mengendalikan atau dikendalikan oleh atau berada di bawah*
16 *pengendalian yang sama.*

17

18 *Kelompok usaha adalah suatu entitas induk dan seluruh*
19 *entitas anaknya.*

20

21 *Kepentingan nonpengendali adalah ekuitas entitas anak*
22 *yang tidak dapat diatribusikan secara langsung atau tidak*
23 *langsung pada entitas induk.*

24

25 *Kombinasi bisnis entitas sepengendali adalah kombinasi*
26 *bisnis yang semua entitas atau bisnis yang bergabung, pada*
27 *akhirnya dikendalikan oleh pihak yang sama (baik sebelum*
28 *maupun sesudah kombinasi bisnis) dan pengendaliannya*
29 *tidak bersifat sementara.*

30

31 *Pengendalian adalah kekuasaan untuk mengatur kebijakan*
32 *keuangan dan operasional suatu entitas untuk memperoleh*
33 *manfaat dari aktivitas entitas tersebut.*

34

35 *05. Pengertian bisnis dalam Pernyataan ini mengacu*
36 *pada definisi bisnis dalam PSAK 22 (revisi 2010): Kombinasi*
37 *Bisnis*

38

1 PENGAKUAN, PENGUKURAN, DAN PENYAJIAN

2

3 **Kriteria Pengendalian**

4

5 06. Dalam menentukan adanya pengendalian, entitas
6 menerapkan kriteria yang terdapat dalam PSAK 4 (revisi 2009):
7 *Laporan Keuangan Konsolidasian dan Laporan Keuangan*
8 *Tersendiri* paragraf 10-11

9

10 **Sifat Transaksi Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali**

11

12 07. Transaksi kombinasi bisnis antara entitas sepengendali,
13 berupa pengalihan bisnis yang dilakukan dalam rangka
14 reorganisasi entitas-entitas yang berada dalam suatu kelompok
15 usaha yang sama, bukan merupakan perubahan kepemilikan
16 dalam arti substansi ekonomi, sehingga transaksi demikian
17 tidak dapat menimbulkan laba atau rugi bagi seluruh kelompok
18 usaha ataupun bagi entitas individual dalam kelompok usaha
19 tersebut.

20

21 08. Contoh-contoh transaksi antara entitas sepengendali
22 adalah sebagai berikut:

23 (a) Entitas induk memindahkan sebagian aset neto dari entitas
24 anak yang dimilikinya tersebut menjadi aset entitas induk
25 yang bersangkutan. Transaksi ini menyebabkan perubahan
26 dalam bentuk hukum kepemilikan atas aset neto, tetapi tidak
27 menyebabkan perubahan substansi ekonomi kepemilikan
28 aset neto tersebut.

29 (b) Entitas induk mengalihkan sebagian hak kepemilikannya
30 dalam suatu entitas anak ke entitas anak lainnya yang
31 dimiliki oleh entitas induk. Transaksi ini juga merupakan
32 perubahan bentuk hukum kepemilikan entitas anak, tetapi
33 tidak merupakan perubahan substansi ekonomi kepemilikan
34 entitas anak tersebut.

35 (c) Entitas induk menukar kepemilikannya atas sebagian aset
36 neto dalam entitas anak yang dimilikinya dengan saham
37 tambahan yang diterbitkan oleh entitas anak lain (yang
38 tidak dimiliki sepenuhnya), sehingga kepemilikan entitas

1 induk dalam entitas anak lain tersebut bertambah, sedangkan
2 persentase kepemilikan pemegang saham nonpengendali
3 dalam entitas anak tersebut berkurang. Dalam hal ini,
4 walaupun bentuk hukum kepemilikan aset neto dalam entitas
5 anak berubah (dari milik langsung entitas induk menjadi
6 milik entitas anak lain), tetapi tidak terjadi perubahan
7 substansi ekonomi kepemilikan atas aset neto.

8
9 09. Transaksi pembelian saham atau aset neto milik
10 pemegang saham nonpengendali (yang tidak berada dalam
11 pengendalian yang sama dengan pemegang saham pengendali)
12 merupakan transaksi yang mencakup perubahan substansi
13 ekonomi pemilikan dari pemegang saham nonpengendali ke
14 pemegang saham pengendali, oleh karena itu transaksi ini bukan
15 merupakan transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali.

16
17 ***10. Disebabkan transaksi kombinasi bisnis antara entitas
18 sepengendali tidak mengakibatkan perubahan substansi
19 ekonomi kepemilikan atas bisnis yang dipertukarkan, maka
20 transaksi ini dicatat sesuai nilai tercatat, berdasarkan metode
21 penyatuan kepemilikan.***

22
23 ***11. Selisih antara jumlah imbalan yang dialihkan dan
24 jumlah tercatat dari setiap transaksi kombinasi bisnis antara
25 entitas sepengendali diakui di ekuitas dalam pos tersendiri.***

26
27 ***12. Dalam menerapkan metode penyatuan kepemilikan,
28 unsur-unsur laporan keuangan dari entitas yang terlibat
29 dalam kombinasi bisnis entitas sepengendali untuk periode
30 terjadinya kombinasi bisnis dan untuk periode komparatif
31 sajian, disajikan sedemikian rupa seolah-olah entitas atau
32 bisnis tersebut telah bergabung sejak awal periode sajian.
33 Laporan keuangan suatu entitas tidak boleh memasukkan
34 adanya penyatuan kepemilikan walaupun entitas tersebut
35 adalah salah satu pihak yang terlibat jika penyatuan
36 kepemilikan terjadi pada suatu tanggal setelah akhir periode
37 sajian.***

38

1 13. Kebijakan akuntansi yang seragam diterapkan dalam
2 entitas atau bisnis yang berkombinasi tersebut. Oleh karena itu,
3 entitas atau bisnis hasil kombinasi mengakui aset dan liabilitas dari
4 masing-masing entitas atau bisnis yang berkombinasi berdasarkan
5 nilai tercatatnya. Penyesuaian atas nilai tercatat hanya dilakukan
6 untuk menyesuaikan kebijakan akuntansi entitas atau bisnis
7 yang berkombinasi dengan kebijakan akuntansi yang dianut
8 oleh entitas atau bisnis hasil kombinasi serta menerapkannya
9 pada semua periode yang disajikan. Demikian juga, pengaruh
10 yang timbul sebagai akibat transaksi intra-entitas sepengendali
11 yang berkombinasi, yang timbul sebelum atau setelah kombinasi
12 bisnis, dieliminasi dalam menyusun laporan keuangan entitas hasil
13 kombinasi.

14

15 ***14. Pengeluaran yang terjadi sehubungan dengan***
16 ***kombinasi bisnis diakui sebagai beban pada periode terjadinya.***

17

18 15. Pengeluaran yang terjadi sehubungan dengan transaksi
19 kombinasi entitas sepengendali dapat mencakup biaya pendaftaran
20 dan penerbitan saham, biaya yang timbul dalam usaha memberikan
21 informasi kepada pemegang saham atau regulator, biaya konsultan,
22 gaji, dan biaya lain untuk karyawan yang terlibat dalam kombinasi
23 bisnis. Pengeluaran ini juga termasuk biaya atau kerugian yang
24 timbul akibat kombinasi kegiatan entitas atau bisnis yang tadinya
25 merupakan entitas atau bisnis yang saling terpisah.

26

27 **Laba Per Saham**

28

29 16. Jika kombinasi bisnis entitas sepengendali melibatkan
30 imbalan selain saham, maka entitas memperhitungkan tambahan
31 jumlah saham yang setara dengan imbalan yang dialihkan untuk
32 kepentingan perhitungan laba per saham.

33

34 **PENGUNGKAPAN**

35

36 ***17. Untuk semua transaksi kombinasi bisnis entitas***
37 ***sepengendali, pengungkapan berikut dibuat dalam laporan***
38 ***keuangan pada periode terjadinya kombinasi bisnis:***

- 1 *(a) nama dan penjelasan tentang entitas atau bisnis yang*
- 2 *berkombinasi;*
- 3 *(b) penjelasan mengenai hubungan kesepengendalian dari*
- 4 *entitas-entitas yang bertransaksi dan bahwa hubungan*
- 5 *tersebut tidak bersifat sementara;*
- 6 *(c) tanggal efektif transaksi;*
- 7 *(d) operasi atau kegiatan bisnis yang telah diputuskan*
- 8 *untuk dijual atau dihentikan akibat kombinasi bisnis*
- 9 *tersebut;*
- 10 *(e) kepemilikan entitas atau bisnis yang ditransfer serta*
- 11 *jenis dan jumlah imbalan yang terjadi;*
- 12 *(f) nilai tercatat bisnis yang terkombinasikan serta selisih*
- 13 *antara nilai tersebut dengan jumlah imbalan yang*
- 14 *diberikan; dan*
- 15 *(g) pengungkapan mengenai penyajian kembali laporan*
- 16 *keuangan seperti yang dijelaskan dalam paragraf 11*
- 17 *yang dapat memberikan informasi minimal meliputi:*
- 18 *(i) ikhtisar angka-angka laporan keuangan yang*
- 19 *telah dilaporkan sebelumnya untuk periode yang*
- 20 *disajikan kembali*
- 21 *(ii) ikhtisar jumlah tercatat aset dan liabilitas entitas*
- 22 *atau bisnis yang dikombinasikan*
- 23 *(iii) dampak penyesuaian kebijakan akuntansi seperti*
- 24 *yang dijelaskan dalam paragraf 12*
- 25 *(iv) ikhtisar angka-angka laporan keuangan setelah*
- 26 *disajikan kembali.*

27

28 **TANGGAL EFEKTIF**

29

30 18. Entitas menerapkan Pernyataan ini untuk periode tahun
31 buku yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2012.

32

33 **KETENTUAN TRANSISI**

34

35 19. Pernyataan ini diterapkan secara prospektif dengan
36 ketentuan bahwa saldo selisih nilai transaksi restrukturisasi
37 entitas sepengendali berdasarkan PSAK 38 (revisi 2004) pada
38 tanggal awal penerapan Pernyataan ini tetap disajikan dalam

1 ekuitas dan tidak akan diakui sebagai laba rugi direalisasi atau
2 direklasifikasi ke saldo laba.

3

4 **PENARIKAN**

5

6 20. Pernyataan ini menggantikan PSAK 38 (revisi 2004):
7 *Akuntansi Restrukturisasi Entitas Sepengendali.*

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

1 **LAMPIRAN**

2

3 *Contoh berikut melengkapi, namun bukan merupakan bagian*
 4 *dari, PSAK 38.*

5

6 **CONTOH PENYAJIAN KOMBINASI BISNIS ENTITAS**
7 **SEPENGENDALI**

8

9 *Referensi: PSAK 38 paragraf 11*

10

11 Entitas A dan B merupakan entitas sepengendali. Entitas A
 12 mengakuisisi bisnis B pada tahun 2010 senilai Rp87.000.

13

14 **Alternatif 1**

15

16 Entitas menyajikan kembali pada periode sajian 2009 transaksi
 17 kombinasi bisnis yang terjadi pada tahun 2010. Untuk tahun
 18 2009, aset neto entitas B digabungkan dengan entitas A. Dalam
 19 alternatif ini, modal saham dan tambahan modal disetor entitas
 20 B digabungkan ke modal disetor entitas A. Kemudian, saldo laba
 21 entitas B digabungkan ke saldo laba entitas A. Tidak ada 'selisih'
 22 (selisih jumlah transaksi dan jumlah imbalan) yang muncul.

23

24 Untuk tahun 2010, aset neto entitas B digunakan sebagai
 25 pengurang jumlah yang dibayarkan dalam transaksi kombinasi
 26 bisnis (Rp87.000), sehingga selisih antara kas yang dibayarkan
 27 dan nilai aset neto entitas B merupakan 'selisih'.

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

	A	B	2009	2010
Modal saham	35.000	40.700	35.000	35.000
Tambahan modal disetor	1.700	2.500	44.900	1.700
Saldo laba	15.000	22.500	37.500	15.000
'Selisih'				21.500
Jumlah aset neto	51.700	65.700		

1 **Alternatif 2**

2

3 Entitas menyajikan kembali pada periode sajian 2009 transaksi
4 kombinasi bisnis yang terjadi pada tahun 2010. Untuk tahun
5 2009, aset neto entitas B digabungkan dengan entitas A. dalam
6 alternatif ini, modal saham, tambahan modal disetor, dan saldo
7 laba entitas B disajikan sebagai 'selisih'.

8

9 Untuk tahun 2010, aset neto dari entitas B digunakan sebagai
10 pengurang jumlah yang dibayarkan dalam transaksi kombinasi
11 bisnis (Rp87.000), sehingga selisih antara kas yang dibayarkan
12 dan nilai aset neto entitas B merupakan 'selisih'.

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

			2009	2010
	A	B		
Modal saham	35.000	40.700	35.000	35.000
Tambahan modal disetor	1.700	2.500	1.700	1.700
Saldo laba	15.000	22.500	15.000	15.000
'Selisih'			65.700	21.500
Jumlah aset neto	51.700	65.700		