



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
Institute of Indonesia Chartered Accountants



Discussion Paper

POST-IMPLEMENTATION REVIEW PSAK 338: KOMBINASI BISNIS ENTITAS SEPENGENDALI

**Discussion Paper ini diterbitkan oleh
Dewan Standar Akuntansi Keuangan
Ikatan Akuntan Indonesia**

**Tanggapan atas Discussion Paper ini diharapkan
dapat diterima paling lambat 30 Juni 2024**



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
Institute of Indonesia Chartered Accountants



Discussion Paper

POST-IMPLEMENTATION REVIEW PSAK 338: KOMBINASI BISNIS ENTITAS SEPENGENDALI

**Discussion Paper ini diterbitkan oleh
Dewan Standar Akuntansi Keuangan
Ikatan Akuntan Indonesia**

**Tanggapan atas Discussion Paper ini diharapkan
dapat diterima paling lambat 30 Juni 2024**

Discussion Paper ini diterbitkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan IAI untuk ditanggapi dan dikomentari.

Tanggapan tertulis atas Discussion Paper ini paling lambat diterima pada tanggal **30 Juni 2024**.

Tanggapan dikirimkan ke:
Dewan Standar Akuntansi Keuangan
Ikatan Akuntan Indonesia
Grha Akuntan, Jalan Sindanglaya No. 1, Menteng, Jakarta 10310
Telp: (021) 31904232
E-mail: dsak@iaiglobal.or.id; iai-info@iaiglobal.or.id

Hak Cipta© 2024 Ikatan Akuntan Indonesia.

Discussion Paper dibuat dengan tujuan untuk penyiapan tanggapan dan komentar yang akan dikirimkan ke Dewan Standar Akuntansi Keuangan IAI. Penggunaan Discussion Paper oleh individu/organisasi/lembaga dianjurkan dan dizinkan untuk penggunaan di atas dan tidak untuk diperjualbelikan.

**DISCUSSION PAPER
POST-IMPLEMENTATION REVIEW
PSAK 338: KOMBINASI BISNIS ENTITAS SEPENGENDALI**

Materi ini dipersiapkan sebagai bahan pembahasan isu terkait, dan tidak merepresentasikan posisi DSAK IAI atas isu tersebut. Posisi DSAK IAI hanya ditentukan setelah melalui due process procedure dan proses pembahasan sebagaimana dipersyaratkan oleh IAI

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

01. Seiring dengan pelaksanaan program konvergensi IFRS, semua pengaturan yang ada dalam IFRS Accounting Standards akan menjadi rujukan penerbitan PSAK dan ISAK dalam SAK Indonesia.
02. Namun, IFRS Accounting Standards tidak mencakup persyaratan atas beberapa transaksi, termasuk transaksi kombinasi bisnis antar entitas sepengendali, yang relevan bagi pelaporan keuangan bertujuan umum di Indonesia. Sehingga DSAK IAI menerbitkan PSAK yang bersifat lokal untuk melengkapi persyaratan perlakuan akuntansi dalam rangka memperkuat ekosistem pelaporan keuangan di Indonesia.
03. Sebelum konvergensi SAK, pengaturan mengenai kombinasi bisnis entitas sepengendali (*business combination under common control* – selanjutnya disebut sebagai BCUCC dalam Discussion Paper ini) merujuk ke PSAK 38: *Akuntansi Restrukturisasi Entitas Sepengendali*.
04. Karena BCUCC belum diatur dalam IFRS Accounting Standards¹, DSAK IAI memutuskan untuk mempertahankan PSAK 38 dan merevisinya pada tahun 2012. PSAK 38 (revisi 2012): *Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali* berlaku efektif 1 Januari 2013.
05. Tujuan penerbitan PSAK 38 (saat ini menjadi PSAK 338) adalah untuk mengatur persyaratan perlakuan akuntansi transaksi BCUCC, sehingga terdapat konsistensi perlakuan akuntansi transaksi BCUCC di Indonesia.
06. Pembahasan BCUCC pernah dilakukan di level internasional ketika pada November 2020 IASB menerbitkan Request for Information (RfI) atas Discussion Paper (DP) BCUCC untuk mengeksplorasi kemungkinan persyaratan pelaporan khususnya bagi entitas yang menerima bisnis (*receiving entity*).
07. DSAK IAI kemudian melakukan sosialisasi atas DP BCUCC IASB tersebut pada 5 Agustus 2021 dan selanjutnya melaksanakan *focus group discussion* (FGD) pada 9 Agustus 2021. FGD tersebut dihadiri oleh perwakilan dari Otoritas Jasa Keuangan (OJK), Bursa Efek Indonesia (BEI), Kementerian BUMN, Kompartemen Akuntan Pendidik IAI (KAPd IAI), Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), Asosiasi Emiten Indonesia (AEI), dan perwakilan Entitas.

¹ PSAK 103: Kombinasi Bisnis (merujuk pada IFRS 3) paragraf 02 - Pernyataan ini diterapkan untuk transaksi atau peristiwa lain yang memenuhi definisi kombinasi bisnis. Pernyataan ini tidak diterapkan untuk:

(c) kombinasi entitas atau bisnis sepengendali (paragraf PP01–PP04 memberikan pedoman penerapan yang terkait).

08. Hasil diskusi BCUCC yang melibatkan para pemangku kepentingan tersebut menjadi bahan dan masukan bagi DSAK IAI untuk memberikan tanggapan atas RfI DP BCUCC yang telah dikirimkan kepada IASB dan dapat dibaca melalui tautan <https://bit.ly/DP-BCUCC-2021>.
09. Akhirnya IASB memutuskan untuk menghentikan proyek BCUCC pada 14 November 2023.²
10. Mempertimbangkan penerapan PSAK 338 di Indonesia (revisi terakhir dilakukan pada 2012) yang telah berlangsung selama lebih dari satu dekade, maka DSAK IAI memutuskan untuk melakukan *post-implementation review* (PIR) atas penerapan PSAK 338.

B. Tujuan

11. PIR PSAK 338 merupakan salah satu langkah untuk menelaah secara mendalam apakah pengaturan dalam PSAK 338 telah memberikan informasi yang berguna bagi pengguna utama laporan keuangan dalam pengambilan keputusan, yang merupakan tujuan laporan keuangan sebagaimana diatur dalam Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan.
12. PIR PSAK 338 tidak serta merta mengindikasikan bahwa DSAK IAI akan melakukan revisi atau amendemen atas PSAK 338.

C. Tanggapan

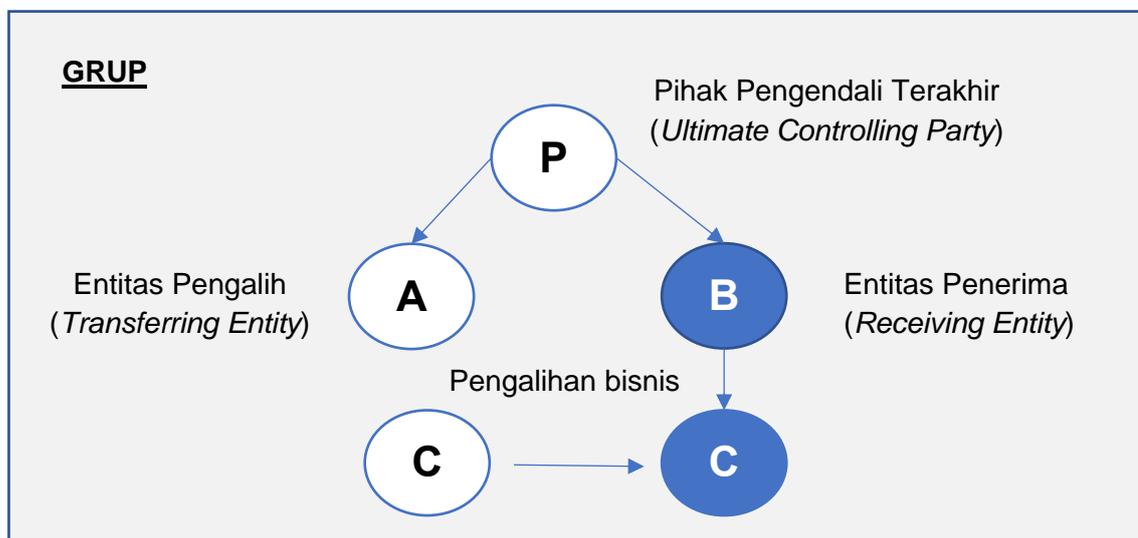
13. FGD PIR PSAK 338 merupakan salah satu mekanisme untuk mendapatkan pandangan dari para pemangku kepentingan tentang apakah penerapan pengaturan dalam PSAK 338 telah sesuai dengan tujuan penerbitannya. Para pemangku kepentingan tetap dapat memberikan tanggapan secara tertulis atas Discussion Paper ini, meskipun tidak berpartisipasi dalam FGD.
14. Para pemangku kepentingan tidak perlu menjawab seluruh pertanyaan. Tanggapan sangat membantu jika:
 - a. menjawab pertanyaan sebagaimana dinyatakan;
 - b. mengidentifikasi penyebab masalah yang dijelaskan; dan
 - c. didukung oleh bukti.
15. Tanggapan para pemangku kepentingan ditujukan kepada DSAK IAI melalui surel dsak@iaiglobal.or.id paling lambat **30 Juni 2024**.

² <https://bit.ly/IASB-UPDATE-NOV23>

PERMINTAAN TANGGAPAN

A. Substansi Ekonomik

16. Definisi kombinasi bisnis dalam PSAK 338 adalah sama dengan definisi kombinasi bisnis dalam PSAK 103: *Kombinasi Bisnis*. PSAK 103 mengatur akuntansi kombinasi bisnis antar entitas yang tidak sepengendali, dan PSAK 338 mengatur akuntansi kombinasi bisnis antar entitas yang sepengendali.
17. PSAK 338 disusun dengan menggunakan pendekatan dari perspektif pihak pengendali terakhir (*ultimate controlling party*). Dari perspektif pihak pengendali terakhir, BCUCC tidak mengubah substansi penendalian oleh pihak pengendali terakhir atas bisnis yang dialihkan. Pihak pengendali hanya memindahkan sumber daya ekonomiknya dari suatu entitas ke entitas lain dalam grup yang sama, sehingga tidak menyebabkan perubahan substansi ekonomik. PSAK 338 menggunakan asumsi bahwa BCUCC tidak memiliki substansi ekonomik.



Definisi 'substansi ekonomik' tidak dijelaskan secara eksplisit dalam SAK. Secara umum, prinsip ini dimaknai bahwa transaksi dan peristiwa lainnya harus dicatat dan disajikan sesuai dengan 'substansi' dan 'realitas ekonomik', daripada 'bentuk hukumnya'. Beberapa pengaturan dalam SAK, yang mensyaratkan entitas untuk mempertimbangkan substansi transaksi, misalnya pengaturan PSAK 110: *Laporan Keuangan Konsolidasian* yang mensyaratkan entitas untuk mempertimbangkan beberapa faktor untuk menentukan pengendalian, PSAK 116: *Sewa* ketika menentukan suatu transaksi sewa merupakan sewa operasi atau sewa pembiayaan dari perspektif penyewa atau *lessor*.

18. Transaksi BCUCC dalam PSAK 338 merupakan transaksi ekuitas yaitu transaksi dengan pemilik dalam kapasitasnya sebagai pemilik. Oleh karena itu, BCUCC yang diatur dalam PSAK 338 akan selalu berbeda dengan kombinasi bisnis yang diatur dalam PSAK 103, karena asumsi dasar PSAK 338 untuk BCUCC adalah transaksi yang tidak memiliki substansi ekonomik.

19. Ada beberapa pertimbangan yang dipakai dalam mengembangkan asumsi ketiadaan substansi ekonomik dalam transaksi BCUCC, seperti misalnya: (i) transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali merupakan pengalihan bisnis yang dilakukan dalam rangka reorganisasi entitas-entitas yang berada dalam suatu kelompok usaha yang sama (PSAK 338 paragraf 07); (ii) pihak pengendali terakhir merupakan pihak yang secara langsung, ataupun tidak langsung, merancang dan menentukan transaksi BCUCC. Entitas pengalih (*transferring entity*) dan entitas penerima (*receiving entity*) dalam BCUCC pada umumnya hanya melakukan transaksi tersebut untuk keperluan pihak pengendali terakhir; (iii) tidak adanya perubahan kepemilikan ekonomik secara grup yang substansial, karena bisnis yang sama masih dikendalikan oleh grup yang sama sebelum dan sesudah transaksi; dan juga terdapat (iv) pertimbangan atas risiko kesulitan penentuan nilai wajar (*fair value*) ketika seluruh pihak yang bertransaksi merupakan pihak berelasi.

Atas berbagai pertimbangan yang mendasari asumsi transaksi BCUCC tidak memiliki substansi ekonomik, maka PSAK 338 mensyaratkan agar transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali diakui pada jumlah tercatat (*book value*) berdasarkan metode penyatuan kepemilikan (PSAK 338 paragraf 10).

20. Dalam perkembangan penerapan prinsip PSAK 338 dalam satu dekade terakhir, DSAK IAI menerima beberapa masukan bahwa belum tentu semua transaksi BCUCC tidak memiliki substansi ekonomik. Misalnya, terdapat transaksi BCUCC yang melibatkan pihak pemegang saham nonpengendali (*non-controlling shareholders* atau NCS), ada juga transaksi BCUCC yang dilakukan oleh emiten di pasar modal yang secara regulasi mewajibkan jumlah imbalan (*consideration*) ditentukan sebesar nilai pasar (*market value*) sesuai dengan ketentuan perundang-undangan, dan sebagainya.

Pertanyaan 1:

Apakah Anda tetap setuju dengan asumsi dasar PSAK 338 bahwa seluruh transaksi BCUCC di Indonesia pada dasarnya tidak memiliki substansi ekonomik karena transaksi tersebut dikendalikan oleh pihak yang sama? Jelaskan alasannya.

b. Entitas Penerima

21. Dengan perspektif tidak adanya substansi ekonomik, akuntansi transaksi BCUCC di dalam PSAK 338 dikembangkan dengan menggunakan metode nilai buku. Terdapat berbagai macam metode nilai buku yang digunakan untuk praktik BCUCC, dua diantaranya yaitu *pooling of interest* dan *merger accounting*³. PSAK 338 menggunakan metode penyatuan kepemilikan (*pooling of interest*) yang serupa dengan metode *pooling of interest* yang digunakan di dalam US GAAP sebagaimana dijelaskan dalam

³ Sumber lain menyebutkan *book value method: a method in which a receiving company measures assets and liabilities received in a business combination under common control using the book values (carrying amounts) of those assets and liabilities determined by applying IFRS Standards. A variety of book-value methods are used in practice and various labels are used for those methods, including the predecessor method, the pooling (or uniting) of interests method or merger accounting. This Discussion Paper uses the term 'book-value method' as a collective term for all these methods.* (Discussion Paper IASB BCUCC, hal. 73, tahun 2020)

ASC Topic 805 paragraf 805-50-05-5 terkait transaksi antar entitas sepengendali. Penyatuan bisnis entitas sepengendali yang menggunakan metode nilai buku juga ditemukan di dalam literatur akuntansi Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (HKICPA) yang mengembangkan Accounting Guideline 5 Merger Accounting for Common Control Combinations (“AG 5”).⁴

Pertanyaan 2:

Apakah Anda setuju PSAK 338 menggunakan metode nilai buku untuk mengatur seluruh transaksi BCUCC? Jelaskan jika ya dan jelaskan jika tidak?

Jika tidak setuju, metode apa yang seharusnya diterapkan untuk BCUCC tersebut dan mengapa? Misalnya, bila untuk pertanyaan nomor 1 di atas, Anda berpandangan bahwa asumsi ketiadaan substansi ekonomik untuk seluruh transaksi BCUCC adalah kurang tepat, apakah Anda memiliki usulan lain untuk cara pengukuran transaksi BCUCC yang menurut Anda memiliki substansi ekonomik?

Mengukur aset dan liabilitas yang diterima

22. Secara konsep metode nilai buku merupakan metode yang digunakan oleh entitas penerima untuk mengukur aset dan liabilitas yang diterima dalam transaksi BCUCC dengan menggunakan jumlah tercatatnya.
23. Ada dua pendekatan dalam menentukan jumlah tercatat aset dan liabilitas sesuai dengan nilai buku, yaitu pendekatan: (i) ‘jumlah tercatat dari entitas yang dialihkan (*transferred entity*)’; atau (ii) ‘jumlah tercatat pada laporan keuangan entitas pengalih (*transferring entity*)’.
24. Untuk mencerminkan pengendalian berkelanjutan dari perspektif pihak pengendali, beberapa yurisdiksi mengukur aset dan liabilitas yang diterima dengan menggunakan jumlah tercatat entitas pengalih (*transferring entity*), seperti yang diatur dalam US GAAP dan AG 5.
25. US GAAP sebagaimana dijelaskan dalam ASC Topic 805 paragraf 805-50-30-05 mencakup panduan terbatas tentang akuntansi atas transaksi entitas sepengendali⁵. Paragraf tersebut mensyaratkan entitas untuk mengakui aset yang diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih dalam transaksi BCUCC sebesar jumlah tercatat dalam rekening entitas pengalih (*transferring entity*) pada tanggal pengalihan, sebagai berikut:

805-50-30-5

*When accounting for a transfer of assets or exchange of shares between entities under common control, the entity that receives the net assets or the equity interests shall initially measure the recognized assets and liabilities transferred **at their carrying amounts in the accounts of the transferring entity at the date of transfer**. If the carrying amounts of the assets and liabilities transferred differ from the historical cost of the parent of the entities under common control, for example, because pushdown accounting had not been applied, then the financial statements of the receiving entity shall reflect the transferred assets and liabilities at the historical cost of the parent of the entities under common control.*

⁴ <https://bit.ly/HKICPA-AG5>

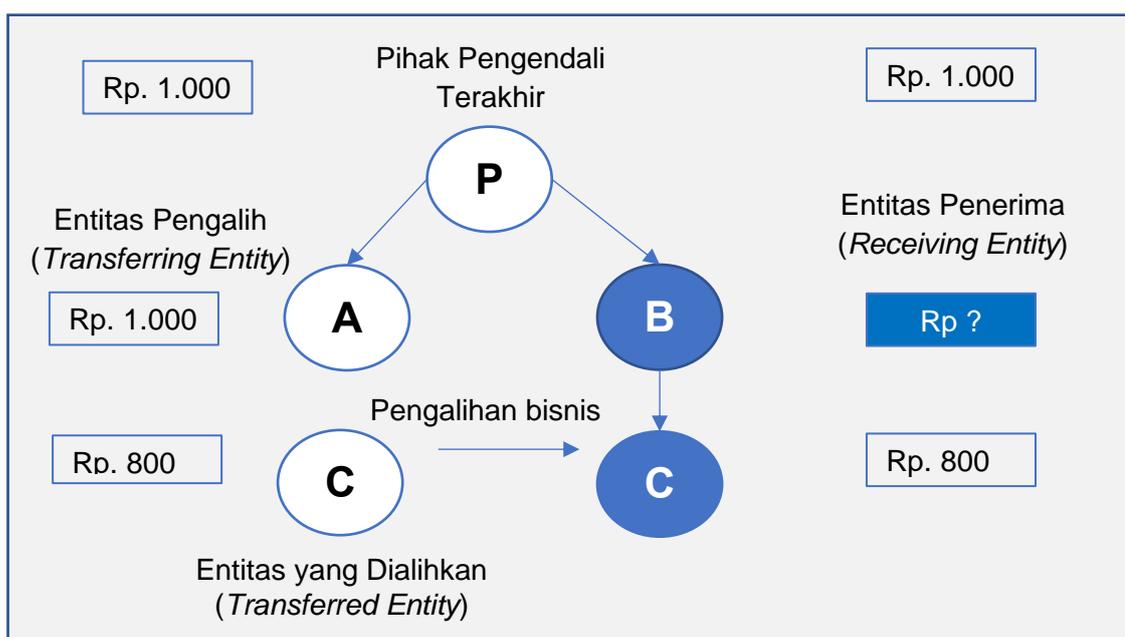
⁵ Topic 805 paragraf 805-10-15-4 Kombinasi Bisnis (Ruang lingkup dan pengecualian ruang lingkup) mengecualikan BCUCC pada poin (c): 'kombinasi antara entitas, bisnis, atau aktivitas nonlaba sepengendali'.

26. HKICPA AG 5 mensyaratkan penggunaan jumlah tercatat dari perspektif pihak pengendali (yang ekuivalen dengan istilah entitas pengalih sebagaimana disebutkan di atas):

Paragraf 9

*A single uniform set of accounting policies is adopted by the combined entity. Therefore, the combined entity recognises the assets, liabilities and equity of the combining entities or businesses **at the carrying amounts in the consolidated financial statements of the controlling party** or parties prior to the common control combination. If consolidated financial statements were not previously prepared by the controlling party or parties, the carrying amounts are included as if such consolidated financial statements had been prepared, including adjustments required for conforming the combined entity's accounting policies and applying those policies to all periods presented. These carrying amounts are referred to below as existing book values from the controlling parties' perspective. ...*

27. Di lain pihak, PSAK 338 menggunakan pendekatan jumlah tercatat dari aset dan liabilitas entitas yang dialihkan (*transferred entity*). PSAK 338 mengatur bahwa penggunaan pendekatan jumlah tercatat entitas pengalih (*transferring entity*) tidak praktis untuk dilakukan dalam BCUCC, dan tidak memberikan pilihan untuk menerapkan hal tersebut dalam kondisi tertentu, karena dapat menyebabkan keragaman praktik.
28. Penggunaan pendekatan jumlah tercatat entitas yang dialihkan (*transferred entity*) atau pendekatan jumlah tercatat entitas pengalih (*transferring entity*) biasanya akan memberikan hasil yang sama jika entitas pengalih mengendalikan entitas yang dialihkan sejak didirikan. Namun, jumlah tercatat tersebut dapat berbeda, misalnya jika bisnis yang dialihkan telah diakuisisi sebelumnya dari pihak eksternal (yaitu, pihak di luar grup), terutama jika akuisisi eksternal tersebut terjadi belakangan.
29. Selisih antara 'jumlah tercatat entitas yang dialihkan' dengan 'jumlah tercatat entitas pengalih' ditunjukkan pada contoh di bawah ini.



Dalam contoh tersebut, P mengendalikan A, B, dan C.

- a. Awalnya, A mengakuisisi C dari pihak eksternal. A menerapkan metode akuisisi, sehingga aset dan liabilitas C diukur pada nilai wajar pada tanggal akuisisi (A merupakan pihak pengakuisisi langsung), dan oleh P (pihak pengendali terakhir).
- b. Selanjutnya, C dialihkan dari A ke B.
 - Pada saat BCUCC ini terjadi, jumlah tercatat aset dan liabilitas C dalam laporan keuangan C adalah Rp. 800, serta jumlah tercatat aset dan liabilitas tersebut dalam laporan keuangan konsolidasi A dan P adalah Rp. 1.000.
 - Dengan menggunakan pendekatan jumlah tercatat entitas yang dialihkan (*transferred entity*) seperti yang dipersyaratkan dalam PSAK 338, maka B akan mencatat nilai buku aset dan liabilitas C sebesar Rp. 800.

Namun apabila pendekatan jumlah tercatat entitas pengalih (*transferring entity*) yang digunakan, maka B akan mencatat nilai buku aset dan liabilitas C sebesar Rp. 1.000.

30. Penggunaan 'jumlah tercatat entitas pengalih (*transferring entity*)' untuk mengukur aset dan liabilitas yang diterima dalam BCUCC:
 - a. akan memberikan informasi berdasarkan penilaian kini atas aset dan liabilitas C, kecuali jika akuisisi bisnis dari pihak eksternal telah terjadi dalam waktu yang lama.
 - b. terdapat anggapan (yang dapat diperdebatkan) bahwa penggunaan perspektif entitas pengalih atau pihak pengendali terakhir tidak sesuai dengan Kerangka Konseptual⁶ di mana laporan keuangan dilihat dari perspektif entitas yang menyusun laporan keuangan (dalam hal ini entitas penerima). Atau dengan kata lain jumlah tercatat entitas pengalih atau pihak pengendali terakhir tidak ada kaitannya dengan kombinasi bisnis antara B dan C.
31. Sebaliknya, penggunaan 'jumlah tercatat entitas yang dialihkan (*transferred entity*)' untuk mengukur aset dan liabilitas yang diterima dalam BCUCC:
 - a. memberikan informasi historis yang tidak terputus tentang C (entitas yang dialihkan) yang berguna dalam menganalisis tren.
 - b. menyajikan kombinasi dari sudut pandang entitas yang berkombinasi (B dan C), bukan dari sudut pandang entitas pengalih atau pihak pengendali terakhir; dan
 - c. selain itu juga bisa terdapat kendala praktis untuk mendapatkan informasi yang lengkap atas nilai buku yang dicatat oleh pihak pengendali terakhirnya (*ultimate controlling party*) apabila pihak tersebut berada di yurisdiksi lain di luar Indonesia

⁶ Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan paragraf 3.8 "Laporan keuangan memberikan informasi tentang transaksi dan peristiwa lain dilihat dari perspektif entitas pelapor secara keseluruhan, bukan dari perspektif kelompok tertentu dari investor saat ini atau investor potensial, pemberi pinjaman atau kreditor lainnya."

Pertanyaan 3:

a. Apakah Anda setuju, ketika menerapkan metode nilai buku pada BCUCC, entitas penerima harus mengukur aset dan liabilitas yang diterima menggunakan jumlah tercatat entitas yang dialihkan (*transferred entity*)? Jelaskan alasannya.

Jika Anda tidak setuju, pendekatan apa yang Anda sarankan dan alasannya.

b. Apakah terdapat kendala atas penggunaan jumlah tercatat entitas yang dialihkan (*transferred entity*) dalam menerapkan metode nilai buku pada BCUCC? Jelaskan alasannya.

Pelaporan selisih antara imbalan yang dialihkan serta aset dan liabilitas yang diterima

32. PSAK 103 mengatur selisih lebih dari imbalan yang dialihkan dengan aset neto yang diakuisisi dalam transaksi kombinasi bisnis sebagai *goodwill*. Namun jika terjadi pembelian dengan diskon, yaitu suatu kombinasi bisnis di mana jumlah aset neto yang diakuisisi lebih besar dari jumlah imbalan yang dialihkan, maka pihak pengakuisisi akan mengakui keuntungan yang dihasilkan dalam laba rugi pada tanggal kombinasi bisnis.
33. Namun demikian, sebagaimana dibahas dalam paragraf sebelumnya, ketika BCUCC dipandang tidak memiliki substansi ekonomik dan menerapkan metode nilai buku, maka setiap selisih antara imbalan yang dialihkan dan jumlah tercatat aset dan liabilitas yang diterima akan diakui dalam ekuitas entitas penerima.
34. Berdasarkan PSAK 338, entitas penerima akan mencatat selisih antara jumlah imbalan yang dialihkan dan jumlah tercatat dari setiap transaksi BCUCC di ekuitas dan menyajikannya dalam pos tambahan modal disetor.

Pertanyaan 4:

a. Apakah Anda setuju, ketika menerapkan metode nilai buku, entitas penerima akan mengakui selisih antara jumlah imbalan yang dialihkan serta jumlah tercatat aset dan liabilitas di ekuitas pada tambahan modal disetor? Jelaskan alasannya.

Jika Anda tidak setuju, pendekatan apa yang Anda sarankan dan mengapa?

b. Apakah terdapat kendala ketika menerapkan pengakuan selisih antara jumlah imbalan yang dialihkan serta jumlah tercatat aset dan liabilitas di ekuitas pada tambahan modal disetor? Jelaskan alasannya.

Informasi prakombinasi bisnis

35. PSAK 103 mengatur kombinasi bisnis diterapkan secara prospektif, yaitu sejak tanggal terjadinya kombinasi. Pendekatan prospektif tidak mengharuskan entitas penerima untuk menyajikan kembali informasi prakombinasi. Meskipun demikian PSAK 103 tidak mengatur secara spesifik kombinasi bisnis yang dilakukan antara entitas sepengendali.

36. Dalam transaksi BCUCC, untuk mencerminkan pengendalian berkelanjutan dari perspektif pihak pengalih, informasi prakombinasi bisnis disajikan, yaitu dengan memasukkan aset, liabilitas, penghasilan dan beban dari entitas yang dialihkan ke dalam laporan keuangan entitas penerima secara retrospektif sejak awal periode sajian paling awal (*beginning of the earliest period presented*) seolah-olah entitas penerima dan entitas yang dialihkan selalu dikombinasikan. Pandangan ini mempertimbangkan jika kombinasi tersebut tercermin sejak tanggal terjadinya BCUCC, maka metode *pooling of interest* diterapkan dengan cara yang tidak sesuai dengan prinsip dasarnya.
37. ASC paragraf 805-50-45-2 menyatakan:
The financial statements of the receiving entity shall report results of operations for the period in which the transfer occurs as though the transfer of net assets or exchange of equity interests had occurred at the beginning of the period. Results of operations for that period will thus comprise those of the previously separate entities combined from the beginning of the period to the date the transfer is completed and those of the combined operations from that date to the end of the period.

Mengenai penyajian kembali periode komparatif, ASC paragraf 805-50-45-5 menyatakan:

Financial statements and financial information presented for prior years also shall be retrospectively adjusted to furnish comparative information. All adjusted financial statements and financial summaries shall indicate clearly that financial data of previously separate entities are combined. However, the comparative information in prior years shall only be adjusted for periods during which the entities were under common control.

38. PSAK 338 mengatur BCUCC tersebut diterapkan secara retrospektif, yaitu sejak tanggal terjadinya sepengendalian. PSAK 338 juga mengatur entitas penerima untuk memberikan pengungkapan informasi prakombinasi dalam catatan atas laporan keuangan.
39. Di lain pihak terdapat beberapa tanggapan yang diterima oleh IASB dan DSAK IAI selama proses sosialisasi atas DP BCUCC IASB (lihat poin nomor 7 dan 8 di atas), bahwa meskipun informasi prakombinasi bisa bermanfaat, beberapa pemangku kepentingan menyatakan keraguan akurasi informasi yang disajikan. Pemangku kepentingan tersebut menyatakan bahwa informasi komparatif yang mengandalkan asumsi nonhistoris, seperti contohnya jurnal eliminasi antara pihak yang melepas bisnis (*transferring entity*) dan pihak penerima bisnis (*receiving entity*) yang sesungguhnya belum pernah terjadi sebelum tanggal BCUCC, pada dasarnya bersifat informasi 'pro forma' (atau hipotetis) dan oleh karena itu dipertimbangkan tidak perlu untuk dimasukkan dalam laporan keuangan penerima bisnis. Beberapa pemangku kepentingan lain juga menyatakan kekhawatirannya bahwa penyajian informasi tersebut mungkin melibatkan penggunaan estimasi yang signifikan dan terdapat unsur ketidakpastian. Misalnya ketika bisnis yang dialihkan hanya merupakan bagian dari sebuah unit, atau gabungan unit usaha, atas suatu entitas pengalih.

Pertanyaan 5:

- a) Apakah Anda setuju, ketika menerapkan metode nilai buku, entitas penerima akan memasukkan dalam laporan keuangannya aset, liabilitas, penghasilan dan beban entitas yang dialihkan secara retrospektif sejak awal periode terjadinya sepengendalian, dengan menyajikan kembali informasi prakombinasi bisnis? Jelaskan alasannya. Jika Anda tidak setuju, pendekatan apa yang Anda sarankan dan mengapa?
- b) Apakah Anda menemukan kendala yang signifikan dalam menyajikan informasi prakombinasi bisnis secara retrospektif? Jika ya, jelaskan kendala signifikan yang Anda hadapi.

c. Entitas Pengalih

40. Selain memberikan pengaturan untuk entitas penerima (*receiving entity*), PSAK 338 juga memberikan pengaturan untuk entitas pengalih (*transferring entity*) dalam transaksi BCUCC. PSAK 338 mengatur entitas pengalih untuk mencatat selisih antara jumlah imbalan yang dialihkan dan jumlah tercatat dari setiap transaksi BCUCC di ekuitas dan menyajikannya dalam pos tambahan modal disetor. Pertimbangannya BCUCC merupakan transaksi ekuitas, sehingga entitas pengalih dan entitas penerima mengakui selisih BCUCC secara langsung dalam ekuitas.
41. Pengaturan PSAK 338 berbeda dengan pengaturan untuk transaksi pelepasan bisnis antar entitas yang tidak sepengendali, sebagaimana diatur lebih lanjut dalam PSAK 110: *Laporan Keuangan Konsolidasian* (yang merujuk pada IFRS 10). PSAK 110 paragraf PP98(d) mengatur pengakuan selisih yang dihasilkan sebagai keuntungan atau kerugian dalam laba rugi, jika entitas induk kehilangan pengendalian. Sedangkan paragraf PP96 mengatur selisih dalam ekuitas jika terdapat perubahan kepemilikan entitas induk pada entitas anak yang tidak mengakibatkan hilangnya pengendalian.

Pertanyaan 6

Apakah Anda setuju PSAK 338 juga mencakup akuntansi untuk entitas pengalih? Jelaskan alasannya.

Pertanyaan 7

Apakah Anda setuju entitas pengalih mengakui selisih antara jumlah imbalan yang diterima dan jumlah tercatat aset neto bisnis yang dialihkan di ekuitas dan menyajikannya dalam pos tambahan modal disetor?

Jika tidak setuju, jelaskan alasan dan saran pendekatan yang seharusnya digunakan.

d. Tujuan Laporan Keuangan

42. Dalam mempertimbangkan faktor kendala biaya, entitas menilai apakah manfaat dari pelaporan informasi tertentu cenderung seimbang dengan biaya yang dikeluarkan untuk menyediakan dan menggunakan informasi tersebut.

43. Berdasarkan Kerangka Konseptual, informasi keuangan menjadi berguna jika informasi tersebut relevan dan merepresentasikan secara tepat apa yang akan direpresentasikan. Informasi keuangan yang relevan mampu membuat perbedaan dalam keputusan yang diambil oleh pengguna. Informasi keuangan mampu membuat perbedaan dalam keputusan jika memiliki nilai prediktif, nilai konfirmatori, atau keduanya. Sedangkan representasi tepat merujuk pada tiga karakteristik, yaitu lengkap, netral dan bebas dari kesalahan.

Pertanyaan 8

Apakah pengaturan dalam PSAK 338 mampu menghasilkan informasi yang relevan dan merepresentasikan secara tepat fenomena ekonomik atas transaksi BCUCC? Jelaskan alasannya.

e. **Lain-Lain**

Pertanyaan 9

Apakah terdapat tanggapan selain atas pertanyaan di atas? Jika ada, sebutkan apa dan jelaskan mengapa hal tersebut penting serta alasan dan bukti yang mendukung.

***** SELESAI *****