



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
Institute of Indonesia Chartered Accountants

Member of



International
Federation
of Accountants

DRAF EKSPOSUR

PSAK 338 (REVISI 2025): KOMBINASI BISNIS ENTITAS SEPENGENDALI

Draf Eksposur ini diterbitkan oleh
Dewan Standar Akuntansi Keuangan
Ikatan Akuntan Indonesia

Tanggapan atas **Draf Eksposur** ini diharapkan dapat diterima
paling lambat tanggal 15 Oktober 2025

DRAF EKSPOSUR

PSAK 338 (Revisi 2025): KOMBINASI BISNIS ENTITAS SEPENGENDALI

Draf Eksposur ini diterbitkan oleh
Dewan Standar Akuntansi Keuangan
Ikatan Akuntan Indonesia

Tanggapan atas **Draf Eksposur** ini diharapkan dapat diterima
paling lambat tanggal 15 Oktober 2025



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
Institute of Indonesia Chartered Accountants



DRAF EKSPOSUR

Draf Eksposur (DE) ini diterbitkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia (DSAK IAI) untuk ditanggapi dan dikomentari. Saran dan masukan untuk menyempurnakan DE ini akan dipertimbangkan sebelum diterbitkannya Standar Akuntansi Keuangan.

Tanggapan tertulis atas DE ini paling lambat diterima pada **15 Oktober 2025**.

Tanggapan dikirimkan ke:
**Dewan Standar Akuntansi Keuangan
Ikatan Akuntan Indonesia**

Grha Akuntan, Jalan Sindanglaya No. 1, Menteng, Jakarta 10310

Telp: (021) 3190-4232

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

Hak Cipta © 2025 Ikatan Akuntan Indonesia

DE ini dibuat dengan tujuan untuk penyiapan tanggapan dan komentar yang akan dikirimkan ke DSAK IAI. Penggandaan DE ini oleh individu/organisasi/lembaga dianjurkan dan diizinkan untuk penggunaan di atas dan tidak untuk diperjualbelikan.

DRAF EKSPOSUR

PENGANTAR

Draf Eksposur PSAK 338 (Revisi 2025): *Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali* disahkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia pada 7 Agustus 2025.

Jakarta, 7 Agustus 2025
Dewan Standar Akuntansi Keuangan
Ikatan Akuntan Indonesia

Indra Wijaya	Ketua
Devi S. Kalanjati	Anggota
Alexander Adrianto Tjahyadi	Anggota
Dede Rusli	Anggota
Endro Wahyono	Anggota
Irwan Lawardy Lau	Anggota
Bahrudin	Anggota
Elisabeth Imelda	Anggota
Zuni Barokah	Anggota
Nurhasan	Anggota
Muhammad Maulana	Anggota
Aria Farah Mita	Anggota
Dini Rosdini	Anggota

DRAF EKSPOSUR

PERMINTAAN TANGGAPAN

Penerbitan DE PSAK 338 (Revisi 2025): *Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali* bertujuan untuk meminta tanggapan atas seluruh pengaturan dan paragraf dalam DE PSAK 338 tersebut.

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

1. Ruang Lingkup – Entitas Investasi

PSAK 110: *Laporan Keuangan Konsolidasian* paragraf 31 mengatur bahwa entitas investasi tidak mengonsolidasi entitas anaknya atau menerapkan PSAK 103: *Kombinasi Bisnis* ketika entitas investasi memperoleh pengendalian atas entitas lain. Entitas investasi mengukur investasi dalam entitas anaknya pada nilai wajar melalui laba rugi sesuai dengan PSAK 109: *Instrumen Keuangan*.

DE PSAK 338 paragraf 03A ditambahkan untuk mengklarifikasi bahwa kombinasi dan pelepasan bisnis yang dilakukan oleh entitas investasi sesuai PSAK 110 paragraf 31 dikecualikan dari ruang lingkup PSAK 338.

Apakah Anda setuju dengan usulan perubahan ruang lingkup tersebut? Jika tidak setuju, jelaskan alasannya

2. Acuan Jumlah Tercatat

Entitas Penerima

DE PSAK 338 paragraf 10A-10C mengatur bahwa entitas penerima mengukur bisnis alihan pada:

- jumlah tercatat berdasarkan laporan keuangan entitas pengalih pada tanggal pengalihan; atau
- jumlah tercatat bisnis alihan pada tanggal pengalihan, jika tidak praktis.

Entitas Pengalih

DE PSAK 338 paragraf 15 mengatur bahwa entitas pengalih menghentikan pengakuan bisnis alihan pada jumlah tercatat pada tanggal pengalihan.

Apakah Anda setuju dengan usulan perubahan acuan jumlah tercatat tersebut? Jika tidak setuju, jelaskan alasannya
--

3. Penyajian Informasi Prakombinasi Bisnis

DE PSAK 338 paragraf 12-12B menambahkan pengecualian terhadap penyajian informasi prakombinasi bisnis secara retrospektif sejak terjadinya sepengendalian, jika tidak praktis. Untuk mengevaluasi ketidakpraktisan tersebut, entitas penerima menerapkan pengaturan tentang ketidakpraktisan di PSAK 208: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan* paragraf 05 dan paragraf 50-53.

Jika tidak praktis, maka entitas penerima menyajikan laporan keuangan dengan memasukan adanya penyatuan kepemilikan pada periode terjadinya kombinasi bisnis entitas sepengendali.

Apakah Anda setuju dengan usulan penerapan pengecualian jika kondisi tidak praktis tersebut terpenuhi? Jika tidak setuju, jelaskan alasannya

4. Tanggal Efektif dan Ketentuan Transisi

Entitas menerapkan DE PSAK 338 secara prospektif untuk periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2026. Penerapan dini diperkenankan.

Apakah Anda setuju dengan usulan tanggal efektif dan ketentuan transisi tersebut? Jika tidak setuju jelaskan alasannya.

5. Tanggapan Lain

Apakah Anda memiliki tanggapan atas isu lain yang terkait dengan usulan dalam DE PSAK 338? Jika iya jelaskan isunya.

DRAF EKSPOSUR

IKHTISAR RINGKAS

DE PSAK 338 (Revisi 2025): *Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali* mengatur akuntansi kombinasi bisnis antar entitas sepengendali. Secara umum, perbedaan utama pengaturan antara DE PSAK 338 (2025) dan PSAK 338 adalah:

Perihal	PSAK 338	DE PSAK 338 (2025)
Ruang Lingkup (paragraf 03A) - Kombinasi bisnis entitas sepengendali oleh entitas investasi	Tidak diatur.	Tidak diterapkan pada kombinasi bisnis antar entitas sepengendali yang dilakukan oleh entitas investasi.
Definisi (paragraf 04)	Tidak diatur definisi: a. Bisnis alihan. b. Entitas penerima. c. Entitas pengalih.	Menambahkan definisi: a. Bisnis alihan. b. Entitas penerima. c. Entitas pengalih.
Entitas penerima – pengukuran bisnis alihan (paragraf 10-10C)	Jumlah tercatat berdasarkan laporan keuangan bisnis alihan.	<ul style="list-style-type: none"> • Jumlah tercatat di entitas pengalih. • Jika tidak praktis, jumlah tercatat berdasarkan laporan keuangan bisnis alihan.
Entitas pengalih – pengukuran bisnis alihan (paragraf 15)	Jumlah tercatat.	Jumlah tercatat di entitas pengalih.
Penyajian informasi prakombinasi bisnis (paragraf 12-12B)	Informasi prakombinasi bisnis disajikan sejak terjadi sepengendali.	<ul style="list-style-type: none"> • Informasi prakombinasi bisnis disajikan sejak terjadi sepengendali. • Jika tidak praktis, Informasi prakombinasi bisnis tidak disajikan
Pengungkapan (paragraf 17-20)		Menambahkan pengungkapan tentang ketidakpraktisan atas: <ul style="list-style-type: none"> • pengukuran bisnis alihan dengan jumlah tercatat entitas pengalih; dan • penyajian informasi prakombinasi bisnis.

DRAF EKSPOSUR

DAFTAR ISI

	Paragraf
PENDAHULUAN	01 – 05
Tujuan	01
Ruang lingkup	02 – 03A
Definisi	04 – 05
PENGAJUAN, PENGUKURAN, DAN PENYAJIAN	06 – 16
Kriteria pengendalian	06
Sifat transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali	07 – 15
Laba per saham	16
PENGUNGKAPAN	17 – 18B
TANGGAL EFEKTIF	19 – 19A
KETENTUAN TRANSISI	20 – 20B
PENARIKAN	21
LAMPIRAN CONTOH ILUSTRATIF	
DASAR KESIMPULAN	
LAMPIRAN AMENDEMENT TERHADAP PSAK LAIN	

DRAF EKSPOSUR

DRAF EKSPOSUR PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN 338**KOMBINASI BISNIS ENTITAS SEPENGENDALI**

Draf Eksposur Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 338: Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali terdiri dari paragraf 1–21. PSAK 338 dilengkapi dengan Lampiran Contoh Ilustratif dan Dasar Kesimpulan yang bukan merupakan bagian dari PSAK 338. Seluruh paragraf dalam PSAK ini memiliki kekuatan mengatur yang sama. Paragraf yang dicetak dengan huruf tebal dan miring mengatur prinsip-prinsip utama. PSAK 338 harus dibaca dalam konteks tujuan pengaturan dan Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan. PSAK 208: Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan memberikan dasar untuk memilih dan menerapkan kebijakan akuntansi ketika tidak ada panduan yang eksplisit. PSAK ini tidak wajib diterapkan untuk unsur-unsur yang tidak material.

Dalam Draf Eksposur ini, kalimat yang digaris bawah adalah kalimat yang ditambahkan, sedangkan kalimat yang dicoret adalah kalimat yang dihapuskan. Penomoran disesuaikan mengikuti kalimat yang ditambahkan atau dihapuskan tersebut.

PENDAHULUAN**Tujuan**

01. PSAK ini bertujuan untuk mengatur perlakuan akuntansi kombinasi bisnis entitas sepengendali.

Ruang Lingkup

02. PSAK ini diterapkan pada kombinasi bisnis entitas sepengendali yang memenuhi persyaratan kombinasi bisnis dalam PSAK 103: *Kombinasi Bisnis* baik untuk entitas yang menerima bisnis maupun entitas yang melepaskan kan bisnis.

03. PSAK ini tidak mengatur kombinasi bisnis entitas yang tidak sepengendali atau entitas yang tidak berada di bawah pengendalian yang sama. Kombinasi bisnis tersebut diatur dalam PSAK 103: *Kombinasi Bisnis*.

03A. PSAK ini tidak diterapkan pada kombinasi bisnis entitas sepengendali yang dilakukan oleh entitas investasi, sebagaimana diatur dalam PSAK 110: Laporan Keuangan Konsolidasian paragraf 31.

Definisi

04. Berikut adalah pengertian istilah yang digunakan dalam PSAK ini:

Bisnis alihan adalah bisnis yang dialihkan dari satu entitas ke entitas lain dalam suatu kombinasi bisnis entitas sepengendali.

Entitas anak adalah suatu entitas yang dikendalikan oleh entitas lain.

Entitas induk adalah suatu entitas yang mengendalikan satu atau lebih entitas.

Entitas penerima adalah entitas yang menerima pengendalian atas bisnis alihan dalam suatu kombinasi bisnis entitas sepengendali. Istilah "entitas penerima" tidak hanya merujuk pada entitas penerima langsung, tetapi juga mencakup entitas induk (jika ada) dari entitas penerima langsung tersebut yang sebelum terjadinya kombinasi tidak mengendalikan bisnis alihan.

Entitas pengalih adalah entitas yang kehilangan pengendalian atas bisnis alihan dalam suatu kombinasi bisnis entitas sepengendali. Istilah "entitas pengalih" tidak hanya merujuk pada entitas pengalih langsung, tetapi juga mencakup entitas induk (jika ada) dari entitas pengalih langsung tersebut yang juga kehilangan pengendalian atas bisnis alihan sebagai akibat dari kombinasi tersebut.

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

Kelompok usaha adalah entitas induk dan entitas anaknya.

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

Kombinasi bisnis entitas sepengendali adalah kombinasi bisnis yang di mana seluruh entitas (atau bisnis alihan) yang berkombinasi bergabung, pada akhirnya dikendalikan oleh pihak yang sama (baik sebelum maupun sesudah kombinasi bisnis) dan pengendaliannya tidak bersifat sementara.

Pengendalian adalah entitas induk mengendalikan entitas anak ketika entitas induk terekspos atau memiliki hak atas imbal hasil variabel dari keterlibatannya dengan entitas anak dan memiliki kemampuan untuk memengaruhi imbal hasil tersebut melalui kekuasaannya atas entitas anak.

05. Pengertian bisnis dan pengendalian dalam PSAK ini mengacu pada ~~definisi bisnis~~ PSAK 103: *Kombinasi Bisnis* dan PSAK 110: *Laporan Keuangan Konsolidasian*.

PENGAKUAN, PENGUKURAN, DAN PENYAJIAN

Kriteria Pengendalian

06. Dalam menentukan adanya pengendalian, entitas menerapkan kriteria yang terdapat dalam PSAK 110: *Laporan Keuangan Konsolidasian* paragraf 05–18.

Sifat Transaksi Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali

07. Transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali, berupa pengalihan bisnis yang dilakukan dalam rangka reorganisasi entitas-entitas yang berada dalam suatu kelompok usaha yang sama, bukan merupakan perubahan kepemilikan dalam arti substansi ekonomik, sehingga transaksi tersebut tidak dapat menimbulkan laba atau rugi bagi kelompok usaha secara keseluruhan ataupun bagi entitas individual dalam kelompok usaha tersebut.

08. Contoh transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali adalah sebagai berikut:

- (a) Entitas induk mengalihkan sebagian aset neto dari entitas anak yang dimilikinya menjadi aset entitas induk yang bersangkutan. Transaksi ini menyebabkan perubahan dalam bentuk hukum kepemilikan atas aset neto, tetapi tidak menyebabkan perubahan substansi ekonomik kepemilikan aset neto tersebut.
- (b) Entitas induk mengalihkan sebagian hak kepemilikannya dalam suatu entitas anak ke entitas anak lain yang dimiliki oleh entitas induk. Transaksi ini juga merupakan perubahan bentuk hukum kepemilikan entitas anak, tetapi bukan perubahan substansi ekonomik kepemilikan entitas anak tersebut.
- (c) Entitas induk menukar kepemilikannya atas sebagian aset neto dalam entitas anak dengan saham tambahan yang diterbitkan oleh entitas anak lain (yang tidak dimiliki sepenuhnya), sehingga kepemilikan entitas induk dalam entitas anak lain tersebut bertambah, sedangkan persentase atas kepemilikan pemegang saham nonpengendali dalam entitas anak tersebut berkurang. Dalam hal ini, walaupun bentuk hukum kepemilikan aset neto dalam entitas anak berubah (dari milik langsung entitas induk menjadi milik entitas anak lain), tetapi tidak terjadi perubahan substansi ekonomik kepemilikan atas aset neto.

09. Transaksi pembelian saham atau aset neto milik pemegang saham nonpengendali (yang tidak berada dalam pengendalian yang sama dengan pemegang saham pengendali) merupakan transaksi yang mencakup perubahan substansi ekonomik kepemilikan dari pemegang saham nonpengendali ke pemegang saham pengendali. Oleh karena itu, transaksi ini bukan merupakan transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali.

10. Berhubung—Karena transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali tidak mengakibatkan perubahan substansi ekonomik kepemilikan atas bisnis alihan yang dipertukarkan, maka transaksi tersebut diakui oleh entitas penerima pada jumlah tercatat berdasarkan metode penyatuan kepemilikan.

10A. Dalam menerapkan metode penyatuan kepemilikan, entitas penerima mengukur bisnis alihan pada jumlah tercatat berdasarkan laporan keuangan entitas pengalih pada tanggal pengalihan.

10B Jika tidak praktis menentukan jumlah tercatat sesuai dengan ketentuan paragraf 10A, maka entitas penerima mengukur bisnis alihan pada jumlah tercatat berdasarkan laporan keuangan bisnis alihan pada tanggal pengalihan.

10C. Dalam kondisi tertentu, pengukuran jumlah tercatat bisnis alihan sesuai dengan ketentuan paragraf 10A dapat menjadi tidak praktis setelah seluruh upaya yang rasional dilakukan oleh entitas penerima. Ketidakpraktisan tersebut dapat timbul dalam kondisi:

- (a) Informasi keuangan bisnis alihan tidak tersedia di laporan keuangan entitas pengalih.
 - (b) Perlu dilakukan estimasi signifikan yang menggunakan asumsi:
 - (i) yang melibatkan proses peninjauan kembali ke belakang (*use of hindsight*);
 - (ii) yang bergantung pada intensi manajemen yang ada pada periode sebelumnya; atau
 - (iii) yang berkaitan dengan penilaian kembali atas pengukuran nilai wajar unsur-unsur bisnis alihan yang menggunakan input yang tidak dapat diobservasi (*unobservable inputs*) secara signifikan;
- untuk menentukan jumlah tercatat bisnis alihan berdasarkan laporan keuangan entitas pengalih.

Sebagai contoh, kondisi ketidakpraktisan tersebut dapat timbul dalam penentuan jumlah *goodwill* atas bisnis alihan yang belum pernah ditentukan sebelumnya oleh entitas pengalih. Penentuan besaran *goodwill* tersebut dapat menjadi tidak praktis untuk dilakukan kembali tanpa melibatkan asumsi signifikan dan proses peninjauan kembali ke belakang.

~~11. Entitas penerima yang menerima bisnis, dalam kombinasi bisnis entitas sepengendali, mengakui selisih antara jumlah imbalan yang dialihkan dan jumlah tercatat bisnis alihan (yang diukur sesuai paragraf 10A atau 10B) dari setiap transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali di ekuitas dan menyajikannya dalam sebagai bagian dari pos tambahan modal disetor.~~

~~12. Dalam menerapkan metode penyatuan kepemilikan, unsur-unsur laporan keuangan dari entitas yang bergabung, Entitas penerima menyajikan laporan keuangan untuk periode terjadinya kombinasi bisnis entitas sepengendali dan untuk periode komparatifnya sajian, disajikan sedemikian rupa seolah-olah penggabungan kombinasi tersebut telah terjadi sejak awal periode saat entitas yang bergabung berkombinasi berada dalam sepengendalian, kecuali tidak praktis. Jumlah tercatat dari unsur-unsur laporan keuangan tersebut merupakan jumlah tercatat dari entitas yang bergabung dalam kombinasi bisnis entitas sepengendali. Laporan keuangan entitas tidak boleh memasukkan adanya penyatuan kepemilikan walaupun entitas tersebut adalah salah satu pihak yang terlibat jika penyatuan kepemilikan terjadi pada suatu tanggal setelah akhir periode pelaporan.~~

~~12A. Dalam kondisi tertentu, penyajian kembali informasi prakombinasi bisnis di paragraf 12 dapat menjadi tidak praktis. Untuk mengevaluasi ketidakpraktisan tersebut, entitas penerima menerapkan pengaturan tentang ketidakpraktisan penerapan retrospektif dan penyajian kembali retrospektif di PSAK 208: Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan paragraf 05 dan paragraf 50 – 53.~~

~~**12B. Jika tidak praktis sebagaimana diatur di paragraf 12A, maka entitas penerima menyajikan laporan keuangan dengan memasukan adanya penyatuan kepemilikan pada periode terjadinya kombinasi bisnis entitas sepengendali.**~~

~~13. Kebijakan akuntansi yang seragam diterapkan pada entitas yang berkombinasi entitas penerima dan bisnis alihan tersebut. Oleh karena itu, entitas hasil kombinasi mengakui aset dan liabilitas dari masing-masing entitas yang berkombinasi berdasarkan pada jumlah tercatatnya. Penyesuaian terhadap jumlah tercatat hanya dilakukan untuk menyesuaikan kebijakan akuntansi entitas yang berkombinasi bisnis alihan dengan kebijakan akuntansi yang diterapkan oleh entitas penerima hasil kombinasi serta menerapkannya pada seluruh periode sajian. Pengaruh yang timbul sebagai akibat dari transaksi antara entitas penerima dan bisnis alihan intra-entitas yang berkombinasi, yang timbul sejak awal terjadinya sepengendalian, dieliminasi dalam penyusunan laporan keuangan entitas penerima hasil kombinasi.~~

14. Pengeluaran yang terjadi sehubungan dengan transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali dapat mencakup biaya makelar (*finder's fees*); advis, hukum, akuntansi, penilaian dan biaya profesional atau konsultasi lainnya; biaya administrasi umum, termasuk biaya pengelolaan departemen akuisisi internal; dan biaya pendaftaran serta penerbitan efek utang dan efek ekuitas. Biaya tersebut diakui sebagai beban pada periode terjadinya, dengan satu pengecualian. Biaya untuk menerbitkan efek utang dan efek ekuitas diakui sesuai PSAK 109: *Instrumen Keuangan* dan PSAK 232: *Instrumen Keuangan: Penyajian*.

15. Entitas pengalih yang melepas bisnis menghentikan pengakuan bisnis alihan pada jumlah tercatat pada tanggal pengalihan. dalam pelepasan bisnis entitas sepengendali, mengakui selisih antara jumlah imbalan yang diterima dan jumlah tercatat bisnis alihan tersebut diakui yang dilepas di ekuitas dan menyajikannya dalam disajikan sebagai bagian dari pos tambahan modal disetor.

Laba Per Saham

16. Untuk kombinasi bisnis entitas sepengendali yang melibatkan pertukaran dalam bentuk saham biasa, jumlah saham biasa yang digunakan sebagai dasar penghitungan laba per saham adalah jumlah gabungan rata-rata tertimbang dari saham yang beredar setelah terjadinya kombinasi bisnis entitas sepengendali tersebut.

PENGUNGKAPAN

17. Untuk seluruh transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali, pengungkapan berikut disajikan dalam laporan keuangan pada periode terjadinya kombinasi bisnis:

- (a) **nama dan penjelasan deskripsi tentang entitas atau bisnis alihan yang berkombinasi;**
- (b) **penjelasan mengenai hubungan kesepengendalian dari entitas-entitas yang bertransaksi dan bahwa hubungan tersebut tidak bersifat sementara;**
- (c) **tanggal pengalihan efektif transaksi;**
- (d) **operasi atau kegiatan bisnis yang telah diputuskan untuk dijual atau dihentikan akibat kombinasi bisnis tersebut;**
- (e) **kepemilikan entitas atau bisnis alihan yang dialihkan serta jenis dan jumlah imbalan yang terjadi;**
- (f) **jumlah tercatat bisnis alihan yang dikombinasikan atau yang dilepas serta selisih antara jumlah tercatat bisnis alihan tersebut dan jumlah imbalan yang terjadi dialihkan atau imbalan yang diterima; dan**
- (g) **pengungkapan mengenai penyajian kembali laporan keuangan sebagaimana dijelaskan di paragraf 12, yang dapat memberikan informasi minimal meliputi:**

- (i) **ikhtisar angka-angka laporan keuangan yang telah dilaporkan sebelumnya untuk periode yang disajikan kembali;**
 - (ii) **ikhtisar dari jumlah tercatat aset dan liabilitas ~~entitas atau bisnis alihan yang dikombinasikan;~~**
 - (iii) **dampak penyesuaian kebijakan akuntansi sebagaimana yang dijelaskan di paragraf 13;**
 - (iv) **ikhtisar angka-angka laporan keuangan setelah disajikan kembali.**
- (h) **jika pengungkapan setiap informasi yang disyaratkan pada subparagraf (g) tidak praktis karena entitas penerima menerapkan paragraf 12A-12B, maka entitas entitas mengungkapkan:**
- (i) **alasan tidak menyajikan kembali informasi prakombinasi bisnis, dan**
 - (ii) **sifat penyesuaian yang seharusnya akan dilakukan jika jumlah tersebut disajikan kembali.**

~~18. Entitas mengungkapkan saldo selisih yang disajikan dalam sebagai bagian dari pos tambahan modal disetor, baik yang timbul dari penerapan PSAK ini atas transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali, maupun dari transaksi restrukturisasi entitas sepengendali sebagaimana disyaratkan dalam ketentuan transisi paragraf 20.~~

18A. Jika entitas penerima menerapkan paragraf 10B dalam mengukur bisnis alihan, maka entitas penerima memberikan pengungkapan tambahan tentang fakta tersebut dan penjelasan tentang alasan jumlah tercatat bisnis alihan berdasarkan laporan keuangan entitas pengalih tidak praktis.

18B. Untuk kombinasi bisnis entitas sepengendali yang secara individual tidak material yang terjadi selama periode berjalan, namun secara kolektif material, entitas mengungkapkan secara gabungan informasi yang disyaratkan oleh paragraf 17-18A.

TANGGAL EFEKTIF

19. Entitas menerapkan PSAK 338 (2012) ini untuk periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2013.

19A. Entitas menerapkan DE PSAK 338 (Revisi 2025) untuk periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2026. Penerapan dini diperkenankan. Jika entitas menerapkan DE PSAK 338 (Revisi 2025) pada periode yang lebih awal, maka entitas mengungkapkan fakta tersebut.

KETENTUAN TRANSISI

20. PSAK ~~ini~~ 338 (2012) diterapkan secara prospektif dengan ketentuan bahwa saldo selisih nilai transaksi restrukturisasi entitas sepengendali berdasarkan PSAK 38 (2004): *Akuntansi Restrukturisasi Entitas Sepengendali* pada tanggal awal penerapan PSAK ini disajikan di ekuitas dalam pos tambahan modal disetor dan selanjutnya tidak dapat diakui sebagai laba rugi direalisasi maupun direklasifikasi ke saldo laba.

20aA. Entitas menerapkan penyesuaian paragraf 06 dan definisi pengendalian dalam paragraf 05 secara retrospektif sejak entitas pertama kali menerapkan PSAK 338 (2012): ~~*Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali*~~.

20B. Entitas menerapkan DE PSAK 338 (Revisi 2025) secara prospektif.

PENARIKAN

21. PSAK ~~ini~~ 338 (2012): *Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali* membatalkan PSAK 338: *Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali* yang disahkan pada tanggal 26 Januari 2012 dan menggantikan PSAK 38 (2004): *Akuntansi Restrukturisasi Entitas Sepengendali*.

DRAF EKSPOSUR

CONTOH ILUSTRATIF

	Paragraf
PENGUKURAN BISNIS ALIHAN	
Contoh 1 – Pengukuran Bisnis Alihan Menggunakan Jumlah Tercatat Entitas Pengalih (Paragraf 10A)	CI01 – CI03
Contoh 2 – Pengukuran Bisnis Alihan Menggunakan Jumlah Tercatat Entitas Alihan (Paragraf 10B)	CI04 – CI06
PENYAJIAN INFORMASI PRAKOMBINASI BISNIS	
Contoh 3 – Penyajian Informasi Prakombinasi Bisnis (Paragraf 12)	CI07 – CI13
Contoh 4 – Alternatif Penyajian Informasi Prakombinasi Bisnis (Paragraf 12)	CI14 – CI19

DRAF EKSPOSUR

CONTOH ILUSTRATIF

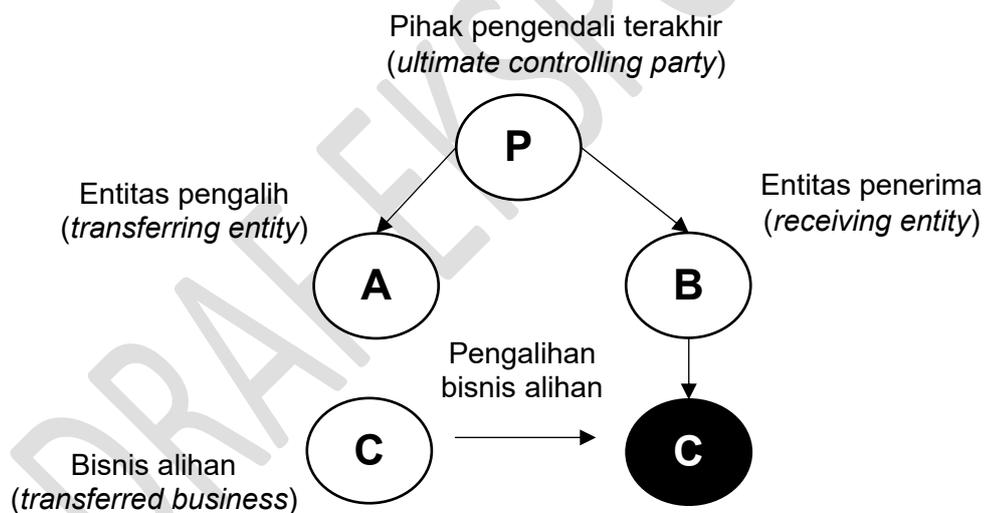
Contoh berikut melengkapi, tetapi bukan bagian dari, DE PSAK 338.

Untuk tujuan kemudahan dalam membaca, Contoh 1 - Contoh 3 yang ditambahkan tidak digarisbawahi.

PENGUKURAN BISNIS ALIHAN

Contoh 1 – Pengukuran Bisnis Alihan Menggunakan Jumlah Tercatat Entitas Pengalih (Paragraf 10A)

Ilustrasi ini menggambarkan pengalihan Entitas C yang memenuhi definisi bisnis alihan dalam transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali. Pengalihan tersebut terjadi dalam satu negara.



Gambar. 1.1

CI01. Struktur kelompok usaha:

- Entitas P adalah pihak pengendali terakhir yang mengendalikan dua entitas anak: Entitas A dan Entitas B.
- Entitas A mengendalikan Entitas Anak C (kiri bawah, sebelum transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali).
- Entitas B mengendalikan Entitas Anak C (kanan bawah, sesudah transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali).

CI02. Asumsikan:

- Awalnya, Entitas A mengakuisisi Entitas C dari pihak eksternal dengan menerapkan PSAK 103: *Kombinasi Bisnis*. Entitas A menerapkan metode akuisisi, sehingga aset dan liabilitas Entitas C diukur pada nilai wajar pada tanggal akuisisi. Entitas A juga mengakui *goodwill* atas akuisisi Entitas C sebesar selisih antara jumlah imbalan yang dibayarkan dengan nilai wajar atas aset dan liabilitas Entitas C pada tanggal akuisisi pertama kali.
- Selanjutnya, Entitas A mengalihkan Entitas C (bisnis alihan) ke Entitas B. Pengendalian atas Entitas Anak C tetap berada dalam kelompok usaha yang sama, sehingga merupakan kombinasi bisnis antar entitas sepengendali dalam ruang lingkup DE PSAK 338.
- Pada saat kombinasi bisnis entitas sepengendali ini terjadi, jumlah tercatat aset dan liabilitas dari Entitas C (bisnis alihan) dalam laporan keuangan Entitas C adalah Rp. 800, serta jumlah tercatat aset, termasuk *goodwill*, dan liabilitas tersebut dalam laporan keuangan Entitas A dan Entitas P adalah Rp1.000.

CI03. Analisis:

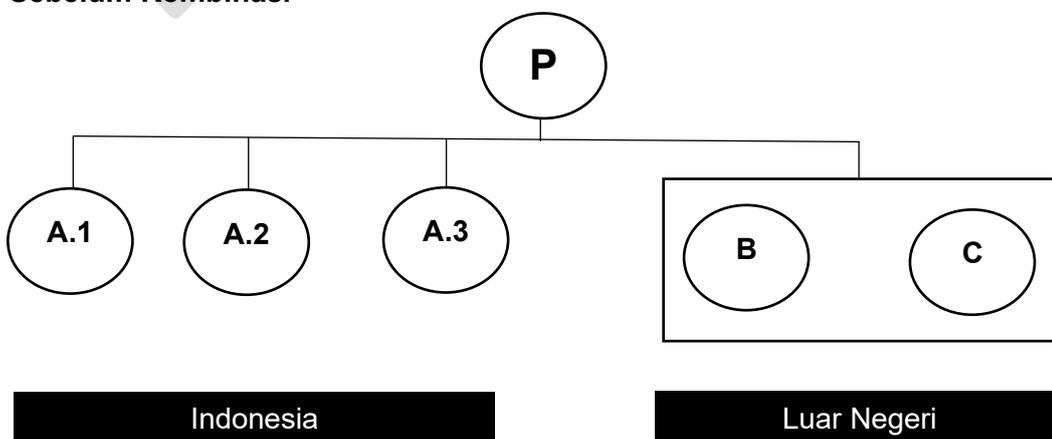
- Kondisi tidak praktis dalam DE PSAK 338 paragraf 10B tidak dapat digunakan.
- Entitas B menerapkan ketentuan DE PSAK 338 paragraf 10A dalam menerapkan metode penyatuan kepemilikan. Entitas B mengukur Entitas C (bisnis alihan) sebesar jumlah tercatat aset dan liabilitas Entitas C (bisnis alihan) di laporan keuangan Entitas A pada tanggal pengalihan, sebesar Rp1.000.

Contoh 2 - Pengukuran Bisnis Alihan Menggunakan Jumlah Tercatat Entitas Alihan (Paragraf 10B)

Ilustrasi ini menggambarkan pengalihan Entitas A.2 yang memenuhi definisi bisnis alihan dalam transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali.

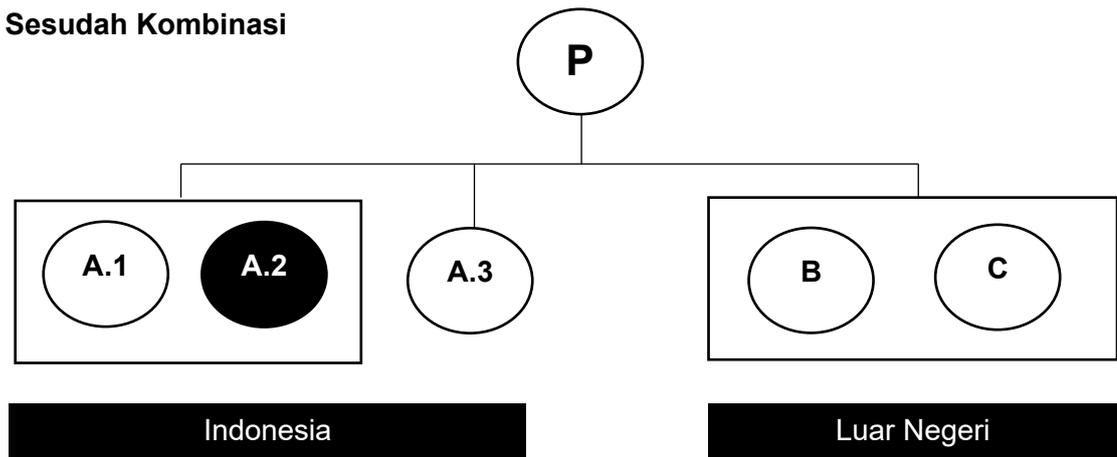
Kondisi yang termuat dalam contoh ini tidak secara otomatis menyebabkan pengukuran menggunakan jumlah tercatat berdasarkan laporan keuangan entitas pengalih akan selalu 'tidak praktis', entitas menggunakan pertimbangan yang ada di DE PSAK 338 paragraf 10C untuk menentukan ketidakpraktisan penentuan 'jumlah tercatat entitas pengalih'.

Sebelum Kombinasi



Gambar. 2.1

Sesudah Kombinasi



Gambar. 2.2

CI04. Struktur kelompok usaha:

Entitas P adalah pihak pengendali terakhir yang mengendalikan beberapa entitas anak di dalam dan luar negeri:

- Entitas Anak A.1, A.2, A.3 di Indonesia.
- Entitas Anak B dan C di Luar Negeri.

CI05. Asumsikan:

- Lima tahun lalu, Entitas P mengakuisisi suatu kelompok usaha A, B dan C dari pihak eksternal secara bersamaan. Kelompok usaha A yang diakuisisi mencakup: Entitas A.1, Entitas A.2, Entitas A.3. Entitas P menerapkan metode akuisisi sesuai PSAK 103: *Kombinasi Bisnis*, sehingga seluruh aset dan liabilitas kelompok usaha A, B dan C diukur pada nilai wajar pada tanggal akuisisi. Saat akuisisi pertama kali, Entitas P mencatat transaksi akuisisi A, B dan C sebagai satu kesatuan kelompok usaha dengan mempertimbangkan karakter bisnis yang serupa, sehingga P tidak mengalokasikan *goodwill* secara terpisah ke masing-masing entitas A, B dan C, termasuk Entitas A.1, A.2, A.3.
- Pada tahun berjalan, Entitas A.2 (bisnis alihan) dikombinasikan ke Entitas A.1. Pengendalian atas Entitas A.2 (bisnis alihan) sebelum dan sesudah penggabungan ke Entitas A.1 tetap berada dalam kelompok usaha yang sama, di mana Entitas P sebagai pihak pengendali terakhir. Oleh karena itu, kombinasi bisnis ini merupakan kombinasi bisnis antar entitas sepengendali dalam ruang lingkup DE PSAK 338.
- Pada saat kombinasi bisnis entitas sepengendali ini terjadi, jumlah tercatat aset dan liabilitas Entitas A.2 (bisnis alihan) di laporan keuangan Entitas A.2 (*transferred entity*) dan di laporan keuangan Entitas P (*transferring entity*) adalah sama, yaitu sebesar Rp800.
- Jumlah *goodwill* khusus untuk Entitas A.2 (bisnis alihan) berdasarkan laporan keuangan Entitas P tidak dapat diperoleh karena tidak tersedia alokasi terpisah untuk masing-masing entitas (lihat penjelasan pada huruf a).

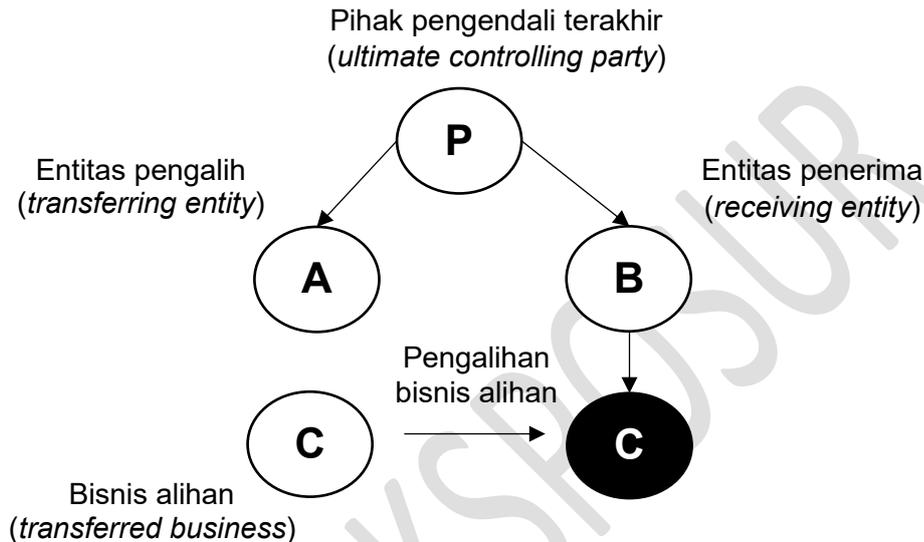
CI06. Analisis:

- a. Jumlah *goodwill* atas Entitas A.2 (bisnis alihan) dalam laporan keuangan P tidak tersedia, karena P tidak pernah mengalokasikan *goodwill* secara terpisah untuk bisnis A.1, A.2, maupun A.3. Ketiga bisnis tersebut merupakan satu kesatuan kelompok usaha yang diakuisisi secara bersamaan.
- b. Karena informasi mengenai *goodwill* Entitas A.2 (bisnis alihan) yang tercatat dalam laporan keuangan P tidak tersedia, Entitas A.1 dapat mempertimbangkan aspek ketidakpraktisan sebagaimana diatur dalam DE PSAK 338 paragraf 10B. Dalam kondisi ini, Entitas A.1 mempertimbangkan:
 - (i) Apakah Entitas A.1 perlu melakukan upaya yang melibatkan estimasi signifikan untuk menentukan *goodwill* Entitas A.2 (bisnis alihan) secara andal; dan
 - (ii) Dalam menerapkan estimasi signifikan untuk menentukan besaran *goodwill* Entitas A.2 (bisnis alihan), apakah Entitas A.1 perlu melibatkan proses tinjauan ke belakang (*hindsight*), intensi manajemen yang ada pada periode sebelumnya, atau penggunaan input yang tidak dapat diobservasi (*unobservable inputs*).Tingkat kesulitan dalam mengembangkan estimasi cenderung meningkat seiring dengan semakin lamanya periode waktu yang telah berlalu sejak Entitas P mengakuisisi bisnis Entitas A, B, dan C.
- c. Setelah segala upaya rasional dilakukan oleh para pihak yang melakukan kombinasi bisnis entitas sepengendali, Entitas A.1 menyimpulkan bahwa *goodwill* Entitas A.2 (bisnis alihan) tidak praktis untuk ditentukan. Oleh karena itu, Entitas A.1 akan mencatat jumlah tercatat aset dan liabilitas Entitas A.2 (bisnis alihan) sebesar Rp800 sesuai ketentuan DE PSAK 338 paragraf 10C.
- d. Sebaliknya, apabila estimasi *goodwill* Entitas A.2 (bisnis alihan) praktis untuk ditentukan, maka Entitas A.1 akan mencatat jumlah tercatat aset dan liabilitas Entitas A.2 (bisnis alihan) sebesar Rp800 ditambah dengan *goodwill* yang dialokasikan oleh Entitas P untuk Entitas A.2 (bisnis alihan) sesuai ketentuan DE PSAK 338 paragraf 10A.

PENYAJIAN INFORMASI PRAKOMBINASI BISNIS

Contoh 3 - Penyajian Informasi Prakombinasi Bisnis (Paragraf 12)

Ilustrasi ini menggambarkan pengalihan bisnis alihan C (lihat gambar 3.1) atau C1 (lihat gambar 3.2) yang memenuhi definisi bisnis alihan dalam transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali.



Gambar. 3.1

CI07. Struktur kelompok usaha:

- Entitas P adalah pihak pengendali terakhir yang mengendalikan 2 (dua) entitas anak: Entitas A dan B.
- Entitas A mengendalikan Entitas C sebelum kombinasi bisnis entitas sepengendali.
- Entitas B mengendalikan Entitas C (bisnis alihan) sesudah kombinasi bisnis entitas sepengendali.
- Pengendalian atas Entitas C (bisnis alihan) tetap berada dalam kelompok usaha yang sama, oleh karena itu kombinasi bisnis ini merupakan kombinasi bisnis antar entitas sepengendali dalam ruang lingkup DE PSAK 338.

Kasus 3A - Informasi Prakombinasi Bisnis Disajikan dalam Laporan Keuangan Entitas Penerima (Paragraf 12)

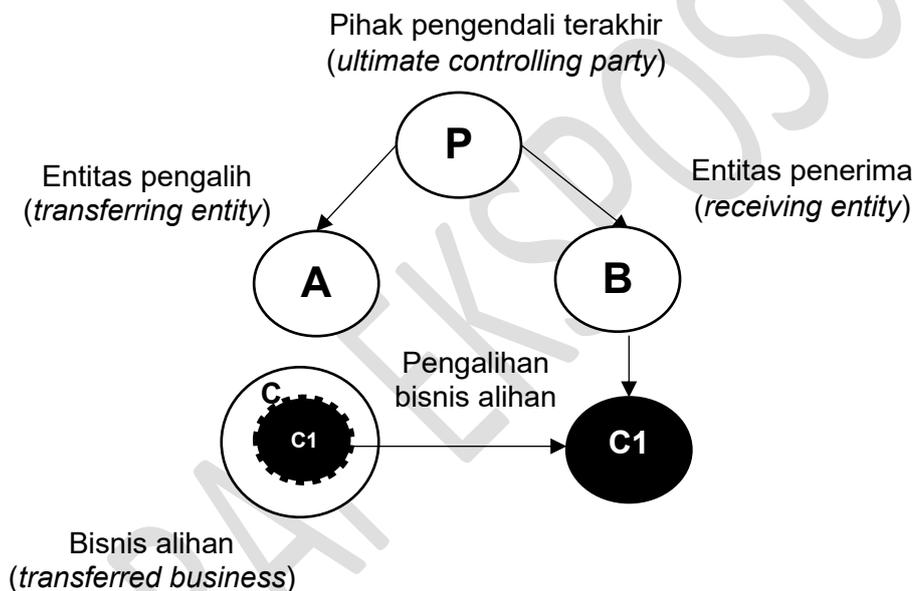
CI08. Asumsikan:

- Bisnis alihan merupakan entitas terpisah, Entitas C. Oleh karena itu, informasi keuangan bisnis alihan tercatat dalam laporan keuangan Entitas C.
- Entitas C dialihkan dari Entitas A ke Entitas B.

CI09. Analisis:

- Entitas B, sebagai penerima bisnis, menyajikan laporan keuangan untuk periode terjadinya kombinasi bisnis entitas sepengendali dan untuk periode komparatif sajian sedemikian rupa seolah-olah kombinasi bisnis dengan Entitas C (bisnis alihan) telah terjadi sejak awal periode saat entitas B dan Entitas C (bisnis alihan) berada dalam sepengendalian sesuai dengan ketentuan DE PSAK 338 paragraf 12.
- Informasi Entitas C (bisnis alihan) dicatat dalam laporan keuangan Entitas B. Ketentuan kondisi tidak praktis dalam DE PSAK 338 paragraf 12A tidak dapat digunakan.

Ilustrasi ini menggambarkan pengalihan bisnis alihan C1 yang memenuhi definisi bisnis alihan dalam transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali.



Gambar. 3.2

Kasus 3B - Informasi Prakombinasi Bisnis Disajikan dalam Laporan Keuangan Entitas Penerima (Paragraf 12)

CI10. Asumsikan:

- Entitas C mengendalikan beberapa unit bisnis.
- Unit bisnis C1 (bisnis alihan) hanya merupakan salah satu bagian dari unit bisnis yang dikendalikan oleh Entitas C.
- Informasi keuangan unit bisnis C1 (bisnis alihan) dapat ditentukan secara andal, karena unit bisnis C1 (bisnis alihan) merupakan sebuah segmen operasi yang dilaporkan kepada pengambil keputusan operasional sesuai dengan ketentuan PSAK 108: *Segmen Operasi*.
- Unit bisnis C1 (bisnis alihan) dialihkan dari Entitas A ke Entitas B.

CI11. Analisis:

- a. Laporan segmen unit bisnis C1 (bisnis alihan) tersedia dan dipantau oleh manajemen secara berkelanjutan. Laporan tersebut memberikan informasi yang mencakup pendapatan, beban, aset dan liabilitas unit bisnis C1 (bisnis alihan).
- b. Sekalipun ada upaya yang masih perlu dilakukan oleh manajemen untuk mengalokasikan sebagian nilai aset, liabilitas dan beban korporat kepada unit bisnis C1, upaya ini dapat dilakukan untuk menghasilkan informasi yang andal.
- c. Oleh karena itu Entitas B, sebagai penerima bisnis, menyajikan laporan keuangan untuk periode terjadinya kombinasi bisnis entitas sepengendali dan untuk periode komparatif sajian sedemikian rupa seolah-olah kombinasi bisnis dengan unit bisnis C1 (bisnis alihan) telah terjadi sejak awal periode saat Entitas B dan unit bisnis C1 (bisnis alihan) berada dalam sepengendalian sesuai dengan DE PSAK 338 paragraf 12.

Kasus 3C - Informasi Prakombinasi Bisnis Tidak Disajikan dalam Laporan Keuangan Entitas Penerima (Paragraf 12B)

CI12. Asumsikan:

- a. Entitas C mengendalikan beberapa unit bisnis.
- b. Unit bisnis C1 (bisnis alihan) hanya merupakan salah satu bagian dari unit bisnis yang dikendalikan oleh Entitas C yang dialihkan ke Entitas B.
- c. Informasi laporan keuangan unit bisnis C1 (bisnis alihan) belum pernah tersedia sebelumnya. Unit bisnis C1 (bisnis alihan) tidak pernah dilaporkan sebagai segmen operasi tersendiri kepada pengambil keputusan operasional sesuai dengan ketentuan PSAK 108: *Segmen Operasi*.

CI13. Analisis:

- a. Entitas B mempertimbangkan semua informasi relevan yang tersedia, termasuk tidak tersedianya informasi laporan keuangan unit bisnis C1 (bisnis alihan) di masa lalu dan perlu upaya untuk mengalokasikan nilai aset, liabilitas, pendapatan dan beban unit bisnis C1 (bisnis alihan) di masa lalu secara andal.
- b. Dalam penilaian tersebut, Entitas B mempertimbangkan kajian ketidakpraktisan penerapan retrospektif dan penyajian kembali retrospektif dengan mengacu pada ketentuan PSAK 208: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan* paragraf 05 dan paragraf 50-53.
- c. Setelah semua upaya rasional telah dilakukan, Entitas B menyimpulkan tidak praktis untuk menyajikan kembali informasi prakombinasi unit bisnis C1 (bisnis alihan) sesuai dengan ketentuan DE PSAK 338 paragraf 12A. Entitas B perlu menggunakan estimasi signifikan yang melibatkan (i) tinjauan ke belakang (*hindsight*); (ii) intensi manajemen yang ada pada periode sebelumnya, atau (iii) penggunaan input yang tidak dapat diobservasi (*unobservable inputs*).

- d. Oleh karena itu, Entitas B sebagai entitas penerima bisnis, menerapkan DE PSAK 338 paragraf 12B, dengan menyajikan unsur-unsur laporan keuangan unit bisnis C1(bisnis alihan) sejak tanggal diperolehnya pengendalian atas unit bisnis C1(bisnis alihan).

Contoh 4 - Alternatif Penyajian Informasi Prakombinasi Bisnis (Paragraf 12)

Referensi: PSAK 338 paragraf 12

CI14. Entitas A dan B merupakan entitas sepengendali. Entitas A mengakuisisi Entitas B pada 1 Januari 2014 20X2 senilai Rp87.000.

CI15. Aset neto Entitas A dan Entitas B per akhir tahun 20X1 dan 20X2 adalah sebagai berikut:

Uraian	A		B
	<u>2013-20X1</u>	<u>2014-20X2</u>	<u>2013-20X1</u>
Modal saham	35.000	35.000	40.700
Tambahan modal disetor	30.000	30.000	2.500
Saldo laba	15.000	30.000	22.500
Jumlah	80.000	95.000	65.700

Alternatif 1

CI16. Entitas A menyajikan kembali pada periode sajian tahun 2013-20X1 transaksi kombinasi bisnis yang terjadi pada tahun 2014-20X2. Untuk tahun 2013-20X1, aset neto Entitas B digabungkan dengan Entitas A. Dalam alternatif ini, modal saham dan tambahan modal disetor Entitas B digabungkan ke dalam tambahan modal disetor Entitas A. Kemudian, saldo laba Entitas B digabungkan ke saldo laba Entitas A.

CI17. Untuk tahun 2014-20X2, aset neto Entitas B (Rp65.700) digunakan sebagai pengurang jumlah yang dibayarkan dalam kombinasi bisnis (Rp87.000). Selisih antara kas yang dibayarkan dan jumlah tercatat aset neto Entitas B diakui sebagai pengurang tambahan modal disetor entitas AB (Rp87.000 – Rp65.700 = Rp21.300) sehingga saldo tambahan modal disetor entitas AB menjadi Rp8.700.

Uraian	A	A	B	AB	AB
	<u>2013-20X1</u>	<u>2014-20X2</u>	<u>2013-20X1</u>	<u>2013-20X1</u>	<u>2014-20X2</u>
Modal saham	35.000	35.000	40.700	35.000	35.000
Tambahan modal disetor	30.000	30.000	2.500	73.200	8.700
Saldo laba	15.000	30.000	22.500	37.500	30.000
Jumlah	80.000	95.000	65.700	145.700	73.700

Alternatif 2

CI18. Entitas A menyajikan kembali pada periode sajian tahun ~~2013~~ 20X1 transaksi kombinasi bisnis yang terjadi pada tahun ~~2014~~ 20X2. Untuk tahun ~~2013~~ 20X1, aset neto Entitas B digabungkan dengan Entitas A. Dalam alternatif ini, modal saham, tambahan modal disetor, dan saldo laba Entitas B disajikan sebagai ekuitas "merging entities".

CI19. Untuk tahun ~~2014~~ 20X2, aset neto Entitas B (Rp65.700) digunakan sebagai pengurang jumlah yang dibayarkan dalam kombinasi bisnis (Rp87.000). Selisih antara kas yang dibayarkan dan jumlah tercatat aset neto Entitas B diakui sebagai pengurang tambahan modal disetor entitas AB (Rp87.000 – Rp65.700 = Rp21.300) sehingga saldo tambahan modal disetor entitas AB menjadi Rp8.700.

Uraian	A	A	B	AB	AB
	<u>2013</u> <u>20X1</u>	<u>2014</u> <u>20X2</u>	<u>2013</u> <u>20X1</u>	<u>2013</u> <u>20X1</u>	<u>2014</u> <u>20X2</u>
Modal saham	35.000	35.000	40.700	35.000	35.000
Tambahan modal disetor	30.000	30.000	2.500	30.000	8.700
Saldo laba	15.000	30.000	22.500	15.000	30.000
Ekuitas "merging entities"	–	–	–	65.700	–
Jumlah	80.000	95.000	65.700	145.700	73.700

DRAF EKSPOSUR

DASAR KESIMPULAN

Dasar kesimpulan berikut melengkapi, tetapi bukan bagian dari, DE PSAK 338.

Dalam DE ini, kalimat yang digaris bawah adalah kalimat yang ditambahkan, sedangkan kalimat yang dicoret adalah kalimat yang dihapuskan. Penomoran disesuaikan mengikuti kalimat yang ditambahkan atau dihapuskan tersebut.

RUANG LINGKUP

DK01. PSAK 38 (2004): *Akuntansi Restrukturisasi Entitas Sepengendali* mendefinisikan 'transaksi restrukturisasi entitas sepengendali (*restructuring transactions under common control entities*) adalah transaksi pengalihan aset, ~~keajiban~~-liabilitas, 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'. Pengalihan aset, liabilitas, atau instrumen kepemilikan lain termasuk dalam kategori restrukturisasi jika pengalihan tersebut secara material mengubah lingkup kegiatan suatu usaha entitas atau cara pengelolaan usaha dari sekurang-kurangnya salah satu entitas yang bertransaksi. Definisi dan pengertian tersebut dianggap kurang jelas, sehingga menimbulkan perbedaan dalam penerapannya. Beberapa transaksi yang seharusnya bukan transaksi restrukturisasi entitas sepengendali, contohnya pengalihan aset, diperlakukan sebagai transaksi restrukturisasi entitas sepengendali berdasarkan PSAK 38 (2004).

DK02. Pada tahun 2010, DSAK IAI melakukan revisi terhadap PSAK 22: *Akuntansi Penggabungan Usaha* menjadi PSAK 103: *Kombinasi Bisnis* (merujuk pada IFRS 3 *Business Combinations*). Dalam PSAK 103 tersebut menjelaskan pengertian bisnis, kombinasi bisnis, dan kombinasi bisnis entitas sepengendali, namun tidak memberikan pedoman akuntansi untuk kombinasi bisnis entitas sepengendali. Ruang lingkup dari PSAK 103 tersebut hanya mengatur kombinasi bisnis entitas tidak sepengendali.

DK03. Pengertian kombinasi bisnis entitas sepengendali dalam PSAK 103: *Kombinasi Bisnis* difokuskan pada entitas yang menerima bisnis (*receiving entity*). Sementara untuk entitas yang melepaskan¹ bisnis (*disposing entity*) diatur dalam PSAK lain, seperti PSAK 110: *Laporan Keuangan Konsolidasian*. DSAK IAI mempertimbangkan adanya potensi perbedaan dalam praktik untuk entitas yang melepaskan¹ bisnis dalam transaksi pelepasan bisnis entitas sepengendali. Keragaman praktik tersebut dapat mengurangi daya banding laporan keuangan dan menyulitkan proses pengawasan, khususnya di pasar modal yang banyak terjadi transaksi kombinasi dan pelepasan bisnis antar entitas sepengendali.

DK04. DSAK IAI memutuskan untuk mengubah ruang lingkup PSAK 38 (2012) dari restrukturisasi entitas sepengendali menjadi kombinasi bisnis entitas sepengendali, baik entitas yang menerima ~~bisnis maupun entitas yang~~ ataupun melepaskan¹ bisnis dalam transaksi kombinasi dan pelepasan bisnis entitas sepengendali.

Revisi 2025

DK04A. Pada 2024, DSAK IAI melakukan *post-implementation review* (PIR) PSAK 338¹ untuk menelaah relevansi pengaturan dalam PSAK 338 dengan perkembangan praktik kombinasi bisnis entitas sepengendali di Indonesia, dan untuk menilai apakah tujuan untuk memberikan informasi yang berguna bagi pengambilan keputusan oleh pengguna utama laporan keuangan telah tercapai.

DK04B. PIR dilakukan dengan mempertimbangkan bahwa PSAK 338 telah diterapkan lebih dari satu dekade sejak revisi terakhir pada 2012. Selain itu, DSAK IAI juga mencermati perkembangan bahwa pada November 2023 IASB telah menghentikan program penyusunan standar akuntansi tentang *business combination under common control* (BCUCC).

DK04C. DSAK IAI menerima umpan balik, salah satunya mencakup konsistensi pengaturan PSAK 338 dengan PSAK lain. DSAK IAI memutuskan untuk mengecualikan entitas investasi sebagaimana diatur dalam PSAK 110: *Laporan Keuangan Konsolidasian* paragraf 31 dari ruang lingkup DE PSAK 338. Selain itu, DSAK IAI mengklarifikasi bahwa untuk kombinasi bisnis entitas sepengendali yang melibatkan kelompok lepasan yang memenuhi kriteria dalam PSAK 105: *Aset Tidak Lancar yang dikuasai Untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan*, perlakuan akuntansinya mengikuti PSAK 338.

¹ Perubahan penomoran dalam SAK Indonesia berlaku efektif 1 Januari 2024, termasuk perubahan penomoran dari PSAK 38: *Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali* menjadi PSAK 338: *Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali*.

METODE PENYATUAN KEPEMILIKAN

DK05. Secara umum metode akuntansi yang dipertimbangkan dalam kombinasi bisnis adalah metode akuisisi, penyatuan kepemilikan, dan *fresh start*. Dalam kombinasi bisnis antar entitas tidak sepengendali, metode yang digunakan adalah metode akuisisi sebagaimana yang diatur dalam PSAK 103: *Kombinasi Bisnis*. Hal ini berbeda dengan PSAK 103 sebelumnya yang menggunakan metode akuisisi dan penyatuan kepemilikan. Di sisi lain, PSAK 38 (2004) menggunakan metode penyatuan kepemilikan (metode akuntansi yang tidak dapat digunakan dalam kombinasi bisnis entitas tidak sepengendali).

DK06. DSAK IAI tetap mempertahankan penggunaan metode penyatuan kepemilikan untuk kombinasi bisnis entitas sepengendali sebagaimana yang digunakan dalam PSAK 38 (2004) sebelumnya dengan alasan sebagai berikut:

- (a) Metode penyatuan kepemilikan dianggap sebagai metode yang paling tepat untuk mencerminkan sifat transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali yang pada dasarnya tidak mengakibatkan perubahan substansi ekonomi yang signifikan. Metode ini juga masih digunakan dalam FASB ASC Topic 805 – *Business Combination* dan praktik di negara lain seperti Inggris, Hong Kong, dan Singapura.
- (b) Metode penyatuan kepemilikan dianggap tidak bertentangan dengan IFRS Accounting Standards yang berlaku saat ini karena tidak diatur secara spesifik dalam IFRS Accounting Standards. Saat ini IASB sedang dalam proses memformulasikan metode akuntansi untuk transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali sehingga IFRS 3 *Business Combinations* mengeluarkan hal ini dari ruang lingkungannya.

PENYAJIAN SELISIH IMBALAN DAN JUMLAH TERCATAT

DK07. Kombinasi bisnis entitas sepengendali yang tidak menyebabkan hilangnya pengendalian merupakan transaksi ekuitas yaitu transaksi dengan pemilik dalam kapasitasnya sebagai pemilik. Oleh karena itu, selisih yang timbul dari antara jumlah imbalan yang dialihkan dan jumlah tercatat aset neto dalam kombinasi dan pelepasan bisnis entitas sepengendali disajikan di dalam pos ekuitas.

DK07A. Terdapat perbedaan pandangan yang berbeda mengenai apakah diperlukan pedoman lebih lanjut atas penyajian selisih tersebut dalam pos ekuitas. DSAK IAI memutuskan untuk memberikan pedoman lebih lanjut mengenai penyajian selisih tersebut supaya tidak menimbulkan perbedaan dalam penerapannya.

DK08. ED PSAK 38 (2012) memberikan ~~propos~~ usulan untuk menyajikan selisih imbalan dan jumlah tercatat pada pos ekuitas tersendiri. Namun, penyajian selisih tersebut pada pos ekuitas tersendiri dianggap tidak konsisten dengan substansinya sebagai bagian dari transaksi ekuitas. Alternatif lain selisih tersebut disajikan pada:

- (a) tambahan modal disetor;
- (b) penghasilan komprehensif lain;
- (c) tambahan modal disetor jika selisih positif, dan saldo laba jika selisih negatif.

DK09. Penyajian selisih tersebut pada huruf (b) dalam pos penghasilan komprehensif lain dipertimbangkan tidak konsisten dengan kriteria 'penghasilan dan beban' sesuai dengan Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan dan 'penghasilan komprehensif lain' dalam PSAK 201: Penyajian Laporan Keuangan. ~~pos ekuitas tersendiri dianggap tidak konsisten dengan substansinya sebagai bagian dari transaksi ekuitas (lihat paragraf DK11-DK12), demikian juga jika disajikan pada pos penghasilan komprehensif lain.~~ Sedangkan Aalternatif penyajian pada huruf (c) pada tambahan modal disetor jika selisih positif (atau saldo laba jika selisih negatif) di atas dianggap dipertimbangkan tidak konsisten karena suatu transaksi diperlakukan berbeda sebagai transaksi ekuitas dalam suatu kondisi tertentu, tetapi bukan sebagai transaksi ekuitas dalam kondisi lain. Alternatif tersebut lebih menekankan pada aspek hukum korporasi terkait agio dan disagio.

DK10. DSAK IAI memutuskan untuk menyajikan selisih tersebut pada pos tambahan modal disetor karena kombinasi bisnis entitas sepengendali merupakan transaksi ekuitas sebagaimana dijelaskan di paragraf DK07 DK11-DK12. Larangan secara hukum untuk disagio dipandang hanya terkait dengan penyeteroran awal modal, sehingga selisih negatif dari kombinasi bisnis entitas sepengendali yang disajikan pada pos tambahan modal disetor tidak relevan dengan masalah disagio. Selain itu, unsur pos tambahan modal disetor tidak hanya meliputi agio dan disagio.

DK10A. DE PSAK 338 (2025) mengubah kalimat dari 'pada tambahan modal disetor' menjadi 'sebagai bagian dari tambahan modal disetor' untuk merepresentasikan secara tepat bahwa tambahan modal disetor salah satunya berasal dari kombinasi bisnis entitas sepengendali.

HILANG SEPENGENDALIAN

DK11. Dalam PSAK 38 (2004) 'selisih nilai transaksi restrukturisasi entitas sepengendali' (SNTRES) yang sebelumnya diakui secara langsung di ekuitas akan diakui dalam laba rugi ketika hilangnya status substansi sepengendalian antara entitas yang pernah bertransaksi, atau ketika terjadi pelepasan aset, liabilitas, saham, atau instrumen kepemilikan lain yang mendasari terjadinya selisih transaksi restrukturisasi entitas sepengendali ke pihak lain yang tidak sepengendali. Pengaturan tersebut berbeda dengan PSAK 38 (1997) yang tidak mengatur hilangnya sepengendalian, dengan kata lain tidak ada reklasifikasi dari

ekuitas ke laba rugi; dan menyatakan SNTRES tidak berubah ketika pelepasan aset, liabilitas, saham, atau instrumen kepemilikan lain yang mendasari terjadinya selisih transaksi restrukturisasi entitas sepengendali ke pihak lain yang tidak sepengendali.

DK12. DSAK IAI memutuskan untuk merevisi pengaturan PSAK 38 (2004) mengenai pengakuan selisih antara imbalan dan jumlah tercatat dalam kombinasi dan pelepasan bisnis entitas sepengendali yang dulunya direklasifikasi dari ekuitas ke laba rugi ketika hilang sepengendalian, termasuk ketika pelepasan hal yang mendasari kombinasi dan pelepasan bisnis kepada pihak lain yang tidak sepengendali. Kombinasi dan pelepasan bisnis entitas sepengendali dipandang sebagai transaksi ekuitas seperti dijelaskan di paragraf DK07 yaitu transaksi dengan pemilik dalam kapasitasnya sebagai pemilik, karena entitas yang melakukan transaksi dikendalikan oleh satu pihak. Sehingga tidak relevan untuk dikaitkan dengan perubahan kepemilikan atas entitas tersebut serta pelepasan hal yang mendasari kombinasi dan pelepasan bisnis tersebut kepada pihak lain yang tidak sepengendali.

DK13. Kombinasi dan pelepasan bisnis entitas sepengendali dipandang bukan sebagai penghasilan komprehensif lain karena tidak memenuhi kriteria penghasilan dan beban dalam *Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan* dan penghasilan komprehensif lain dalam PSAK 201: *Penyajian Laporan Keuangan*. Oleh karena itu, setelah transaksi kombinasi dan pelepasan bisnis entitas sepengendali, selisih imbalan dan jumlah tercatat aset neto dalam kombinasi dan pelepasan bisnis entitas sepengendali tersebut tidak dapat diakui dalam laba rugi.

DK14. Selisih tersebut juga tidak dapat direklasifikasi ke saldo laba sebagaimana alasan yang dijelaskan di paragraf DK12, selain pertimbangan bahwa saldo laba mencerminkan kinerja keuangan sehingga tidak tepat dilakukan reklasifikasi tersebut.

PENERAPAN METODE PENYATUAN KEPEMILIKAN

Periode

DK15. Terdapat dua pendekatan yang dipertimbangkan dalam menentukan kapan periode mulai dilakukan penyatuan kepemilikan, yaitu:

- (a) penggabungan bisnis sejak awal periode sajian; dan
- (b) penggabungan bisnis sejak awal periode terjadi sepengendalian.

DK16. Pendekatan pertama dipandang dapat meningkatkan daya banding laporan keuangan. Akan tetapi, pendekatan ini secara substansi dipandang kurang tepat karena memungkinkan terjadi penggabungan bisnis pada suatu periode di mana dalam periode tersebut entitas hasil penggabungan belum berada dalam sepengendalian. Pendekatan ini yang digunakan dalam PSAK 38 (2004).

DK17. Pendekatan kedua dipandang lebih mencerminkan substansi yang melandasi kombinasi bisnis entitas sepengendali yaitu adanya sepengendalian. Akan tetapi, pendekatan ini dipandang akan menyebabkan berkurangnya daya banding laporan keuangan sebagaimana yang dijelaskan dalam *Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan*.

DK18. DSAK IAI memutuskan untuk menggunakan pendekatan kedua yaitu penggabungan bisnis sejak awal periode terjadi sepengendalian. Pertimbangannya bahwa pendekatan tersebut mencerminkan substansi yang melandasi pengaturan untuk kombinasi bisnis entitas sepengendali, yaitu adanya sepengendalian. Di samping itu, meningkatkan daya banding laporan keuangan tidak berarti harus membandingkan dua hal yang berbeda seolah-olah sama.

Revisi 2025

DK18A. Dalam PIR PSAK 338 tahun 2024, responden memberi masukan terkait persyaratan penyajian informasi prakombinasi bisnis sejak awal periode terjadi sepengendalian. Meskipun informasi prakombinasi bisnis tersebut dapat bermanfaat, namun sebagian responden meragukan keandalan informasi prakombinasi bisnis yang disajikan. Responden menyatakan bahwa informasi prakombinasi bisnis yang mengandalkan asumsi nonhistoris, seperti contohnya jurnal eliminasi antara entitas pengalih dan entitas penerima yang sesungguhnya belum pernah terjadi sebelum tanggal kombinasi bisnis, pada dasarnya bersifat informasi 'pro forma' (atau hipotetis). Responden juga menyatakan kekhawatirannya bahwa penyusunan informasi tersebut mungkin melibatkan penggunaan estimasi yang signifikan dan terdapat unsur ketidakpastian. Misalnya, ketika bisnis alihan hanya merupakan bagian dari sebuah unit, atau gabungan unit usaha.

DK18B. Dengan mempertimbangkan kondisi yang dijelaskan dalam paragraf DK18A, DE PSAK 338 (2025) mengecualikan penyajian informasi prakombinasi bisnis jika tidak praktis. Pengertian tidak praktis tersebut merujuk pada PSAK 208: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan*.

Basis Pengukuran

DK19. Basis pengukuran yang digunakan dalam menerapkan metode penyatuan kepemilikan secara konseptual harus menggunakan jumlah tercatat pada saat terjadi sepengendalian. Dalam transaksi kombinasi bisnis yang melibatkan entitas yang tidak sepengendali (dan menyebabkan terjadinya sepengendalian), maka imbalan yang diberikan harus dialokasikan pada aset neto yang diperoleh (*purchase price allocation*) sebagaimana yang diatur dalam PSAK 103: *Kombinasi Bisnis*. Ketika transaksi tersebut dilanjutkan dengan transaksi kombinasi bisnis antar entitas sepengendali, maka imbalan yang diberikan di atas harus dialokasikan pada bisnis yang dialihkan (dalam kombinasi bisnis entitas sepengendali) sebagai jumlah tercatat yang digunakan dalam penyatuan

kepemilikan (*push down accounting*). Penerapan *push down accounting* seringkali tidak praktis untuk dilakukan, contohnya ketika kombinasi bisnis yang menyebabkan terjadinya sepengendalian dilakukan antar entitas yang terdaftar di luar negeri. Selanjutnya, ketika transaksi tersebut dilanjutkan dengan transaksi kombinasi bisnis antar entitas sepengendali, maka basis pengukuran yang digunakan dalam metode penyatuan kepemilikan adalah menggunakan jumlah tercatat.

DK20. Pendapat lain menyatakan penerapan *push down accounting* dilakukan jika pihak pengakuisisi, dalam kombinasi bisnis yang menyebabkan terjadinya sepengendalian, merupakan entitas yang terdaftar di Indonesia. Hal ini dipandang akan praktis untuk dilakukan.

DK21. Isu praktis dan tidak praktis seharusnya diserahkan kepada entitas untuk menentukannya sesuai dengan pedoman yang diberikan dalam SAK Indonesia, contohnya PSAK 208: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan*. Dasar pertimbangan dalam menentukan ketentuan akuntansi dipandang tidak seharusnya bersandar pada faktor kepraktisan, tetapi semata-mata pada faktor konsep akuntansi.

DK22. Kesesuaian secara konseptual merupakan faktor utama dalam menetapkan ketentuan akuntansi. Akan tetapi, kendala penerapan dalam praktik merupakan hal lain yang juga harus dipertimbangkan. Jika masalah ketidakpraktisan (untuk menerapkan *push down accounting* dalam kombinasi bisnis entitas sepengendali) diserahkan kepada entitas untuk menentukannya, maka dapat menyebabkan keragaman dalam praktik. Oleh karena itu, DSAK IAI memutuskan bahwa *push down accounting* tidak praktis untuk dilakukan dalam kombinasi bisnis entitas sepengendali dan tidak memberikan pilihan untuk menerapkannya dalam kondisi tertentu.

DK23. DSAK IAI juga mempertimbangkan bahwa PSAK 338 ini merupakan SAK Indonesia yang bersifat sementara karena hal ini belum diatur di IFRS. Jika sudah ada IFRS yang mengatur kombinasi bisnis entitas sepengendali dan pengaturan tersebut berbeda dengan pengaturan dalam PSAK 338 ini, maka PSAK 338 akan disesuaikan di kemudian hari.

Revisi 2025

DK23A. Berdasarkan umpan balik dari PIR PSAK 338 tahun 2024, DSAK IAI menerima informasi adanya keragaman praktik untuk mengukur bisnis alihan dalam transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali. Keragaman tersebut terjadi baik dari sisi entitas penerima maupun entitas pengalih. Sebagian entitas menggunakan 'jumlah tercatat dari bisnis alihan', dan entitas yang lain menggunakan atau 'jumlah tercatat di entitas pengalih'.

DK23B. Beberapa responden berpandangan penggunaan ‘jumlah tercatat di entitas pengalih’ mendekati konsep penyatuan kepemilikan yang digunakan dalam PSAK 338, yaitu adanya pengendalian berkelanjutan dari perspektif pihak pengendali. Beberapa responden lain menyatakan bahwa penggunaan ‘jumlah tercatat dari bisnis alihan’ menyebabkan *goodwill* yang diakui entitas pengalih (ketika akuisisi pertama kali melibatkan pihak di luar kelompok usaha) berpotensi tidak dialihkan kepada entitas penerima. Responden berpandangan bahwa mempertahankan *goodwill* tersebut tidak merepresentasikan secara tepat laporan keuangan entitas pengalih, karena aset dasarnya telah dialihkan kepada entitas penerima.

DK23C. DSAK IAI memutuskan merevisi pengukuran bisnis alihan dalam transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali menggunakan ‘jumlah tercatat di entitas pengalih’ untuk mencerminkan pengendalian berkelanjutan dari perspektif pihak pengendali. Hal ini dipertimbangkan lebih mencerminkan konsep penyatuan kepemilikan.

DK23D. Saat PIR PSAK 338 tahun 2024 terdapat pandangan dari responden bahwa pengukuran bisnis alihan dalam transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali menggunakan ‘jumlah tercatat di entitas pengalih’ berpotensi tidak praktis dalam kondisi tertentu. Sebagai contoh, ketika kombinasi bisnis yang menyebabkan terjadinya sepengendalian dilakukan dengan melibatkan transaksi kompleks antar entitas yang terdaftar di luar negeri.

DK23E. DSAK IAI memahami kendala praktik sebagaimana dijelaskan di paragraf DK23D. Oleh karena itu, DSAK IAI memutuskan untuk memberikan pengecualian untuk tidak mengukur bisnis alihan berdasarkan ‘jumlah tercatat di entitas pengalih’, jika tidak praktis. Pengertian ‘tidak praktis’ tersebut serupa dengan PSAK 208: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan*. Pengaturan “tidak praktis” dalam PSAK 208 berhubungan dengan penerapan secara retrospektif atas perubahan kebijakan akuntansi dan penyajian kembali secara retrospektif untuk memperbaiki kesalahan periode sebelumnya. Sementara “tidak praktis” dalam DE PSAK 338 bukan merupakan perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan periode sebelumnya.

Hubungan dengan PSAK 201

DK24. PSAK 201: *Penyajian Laporan Keuangan* mengatur dalam keadaan tertentu jika dilakukan penyajian kembali laporan keuangan, maka entitas menyajikan tambahan laporan posisi keuangan awal periode komparatif yang disajikan. Terkait dengan penerapan penyatuan kepemilikan dalam PSAK 338, DSAK IAI mengonfirmasi bahwa jika penggabungan unsur-unsur laporan keuangan dari entitas yang bergabung dilakukan sejak sebelum periode berjalan, maka diterapkan pengaturan dalam PSAK 201 tersebut. Sehingga entitas harus menyajikan tambahan laporan posisi keuangan awal periode komparatif yang disajikan. Akan tetapi, jika penggabungan unsur-unsur laporan keuangan dari

entitas yang bergabung sejak awal periode berjalan, maka hal ini tidak menyebabkan entitas menyajikan tambahan laporan posisi keuangan awal periode komparatif yang disajikan, sebagaimana yang diatur dalam PSAK 201.

ENTITAS YANG MELEPASKAN BISNIS

DK25. Terdapat beberapa metode yang secara umum digunakan dalam praktik oleh entitas yang melepaskan bisnis dalam praktik pelepasan bisnis antar entitas sepengendali. Metode tersebut antara lain *de-pooling of interest*, *disposal* dan selisihnya diakui di laba rugi, dan *disposal* dan selisihnya diakui di ekuitas.

DK26. Metode *de-pooling of interest* merupakan kebalikan dari *pooling of interest*. Entitas yang melepaskan bisnis seolah-olah sebelumnya tidak menggabungkan (mengonsolidasikan) bisnis yang dilepas sejak terjadinya sepengendalian. Metode ini menggunakan pendekatan resiprokal dari *pooling of interest* yang digunakan oleh entitas yang menerima bisnis dalam kombinasi bisnis entitas sepengendali. Akan tetapi, metode ini dipandang akan menimbulkan ketidakpraktisan dalam penerapannya, di mana entitas yang melepaskan bisnis menyajikan kembali laporan keuangannya seolah-olah bisnis yang dilepaskan tidak pernah termasuk dalam laporan keuangannya, serta dianggap tidak konsisten dengan pengaturan dalam PSAK lain untuk transaksi pelepasan bisnis.

DK27. Metode *disposal* dan selisihnya diakui di laba rugi tidak digunakan karena tidak konsisten dengan pengertian kombinasi dan pelepasan bisnis entitas sepengendali sebagai suatu transaksi ekuitas.

DK28. DSAK IAI memutuskan menggunakan metode *disposal* dan selisihnya diakui di ekuitas dengan pertimbangan transaksi pelepasan bisnis kepada entitas sepengendali merupakan transaksi ekuitas sebagaimana dijelaskan di DK07–DK10 dan hal ini yang membedakan dengan transaksi pelepasan bisnis kepada entitas yang tidak sepengendali.

LABA PER SAHAM

DK29. Laba per saham (LPS) merupakan informasi yang penting dalam menilai kinerja keuangan. Kombinasi bisnis entitas sepengendali yang melibatkan instrumen ekuitas akan menimbulkan isu terkait dengan LPS untuk periode komparatif sajian. Hal ini disebabkan setelah terjadi kombinasi bisnis, jumlah saham beredar menjadi meningkat dibandingkan sebelum terjadi kombinasi bisnis sehingga pada periode komparatif sajian sebelum kombinasi bisnis di sisi pembilang atau nominator terjadi penggabungan laba entitas sepengendali yang bertransaksi, sementara jumlah saham sebagai penyebut atau denominator tidak bertambah. Dalam kasus tersebut akan menyebabkan terjadinya perubahan LPS yang signifikan yang tidak mencerminkan kondisi yang sebenarnya.

DK30. DSAK IAI memutuskan bahwa dalam kombinasi bisnis entitas sepengendali yang melibatkan pertukaran dalam bentuk saham biasa, jumlah saham biasa yang digunakan sebagai dasar penghitungan laba per saham adalah jumlah gabungan rata-rata tertimbang dari saham-saham yang beredar setelah terjadinya kombinasi bisnis entitas sepengendali. Keputusan ini diambil dengan pertimbangan laporan keuangan menjadi selaras dengan tujuan laporan keuangan dan karakteristik kualitatif laporan keuangan dalam *Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan*.

TANGGAL EFEKTIF

DK31. Publik memberikan masukan agar entitas diizinkan untuk menerapkan secara dini sebelum tanggal efektif revisi PSAK 338 (2012). DSAK IAI mempertimbangkan beberapa ketentuan dalam PSAK 38 (2004) terkait dengan ketentuan PSAK 51: *Akuntansi Kuasi Reorganisasi* yang akan efektif dicabut mulai 1 Januari 2013. DSAK IAI memutuskan untuk tidak mengizinkan penerapan secara dini atas revisi PSAK 338 (2012) agar selaras dengan pencabutan PSAK 51 tersebut.

RINGKASAN PERBEDAAN DENGAN ED PSAK 38 (2012)

DK38. Berikut ini ringkasan perbedaan utama antara ED PSAK 38 (2012) dan PSAK 338 (2012):

- (a) Penghapusan paragraf 14 terkait dengan pengeluaran yang terjadi sehubungan kombinasi bisnis supaya konsisten dengan ketentuan dalam PSAK 103: *Kombinasi Bisnis*.
- (b) Penghapusan paragraf 20 terkait dengan pengungkapan oleh entitas yang melepaskan bisnis dalam pelepasan bisnis entitas sepengendali (yang bersumber pada PSAK 110: *Laporan Keuangan Konsolidasian*) karena dianggap tidak konsisten dengan pengaturan dalam PSAK 338.

DRAF EKSPOSUR

LAMPIRAN

AMENDEMEN TERHADAP PSAK LAIN

Lampiran ini menetapkan amendemen terhadap PSAK lain yang diakibatkan dari penerbitan *Draf Eksposur PSAK 338 (Revisi 2025)*: Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali. Entitas menerapkan amendemen ini ketika menerapkan DE tersebut.

Dalam DE ini, kalimat yang digaris bawah adalah kalimat yang ditambahkan, sedangkan kalimat yang dicoret adalah kalimat yang dihapuskan.

PSAK 105: ASET TIDAK LANCAR YANG DIKUASAI UNTUK DIJUAL DAN OPERASI YANG DIHENTIKAN

...

Ruang Lingkup

...

05. Ketentuan tentang pengukuran dalam PSAK ini tidak berlaku untuk aset berikut, yang telah diatur dalam PSAK berikut ini, baik sebagai aset tersendiri maupun sebagai bagian dari kelompok lepasan:

- (a) aset pajak tangguhan (PSAK 212: *Pajak Penghasilan*).
- (b) aset yang timbul dari imbalan kerja (PSAK 219: *Imbalan Kerja*).
- (c) aset keuangan dalam lingkup PSAK 109: *Instrumen Keuangan*.
- (d) aset tidak lancar yang dicatat sesuai dengan model nilai wajar berdasarkan PSAK 240: *Properti Investasi*.
- (e) aset tidak lancar yang diukur pada nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual sesuai dengan PSAK 241: *Agrikultur*.
- (f) kelompok kontrak dalam ruang lingkup PSAK 117: *Kontrak Asuransi*.
- (g) kelompok lepasan yang merupakan bagian dari kombinasi bisnis entitas sepengendali sebagaimana diatur dalam PSAK 338: *Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali*.

...

PSAK 110: LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASIAN

...

ENTITAS INVESTASI: PENGECUALIAN TERHADAP KONSOLIDASI

31. Kecuali sebagaimana dijelaskan dalam paragraf 32, entitas investasi tidak mengonsolidasi entitas anaknya atau menerapkan PSAK 103: Kombinasi Bisnis atau PSAK 338: Kombinasi Bisnis Entitas Sepengendali ketika entitas tersebut memperoleh pengendalian atas entitas lain. Akan tetapi, entitas investasi mengukur investasi dalam entitas anaknya pada nilai wajar melalui laba rugi sesuai dengan PSAK 109: Instrumen Keuangan².

...

² PSAK 110: Laporan Keuangan Konsolidasian paragraf C07 menyatakan "Jika entitas menerapkan PSAK ini tetapi belum menerapkan PSAK 109, setiap acuan dalam PSAK ini untuk PSAK 109 dibaca sebagai referensi untuk PSAK 239: Instrumen Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran."

PSAK 370: AKUNTANSI ASET DAN LIABILITAS PENGAMPUNAN PAJAK

...

Pengukuran Saat Pengakuan Awal

...

12. Entitas mengakui selisih antara aset pengampunan pajak dan liabilitas pengampunan pajak di ekuitas ~~dalam~~ sebagai bagian dari pos tambahan modal disetor. Jumlah tersebut tidak dapat diakui sebagai laba rugi direalisasi maupun direklasifikasi ke saldo laba.

...

DASAR KESIMPULAN PSAK 370

Dasar kesimpulan berikut melengkapi, namun bukan merupakan bagian dari, PSAK 370.

...

DK06. Terdapat pula tanggapan publik yang mengusulkan agar selisih antara aset dan liabilitas pengampunan pajak diakui dalam saldo laba sebagaimana diatur dalam UU Pengampunan Pajak. DSAK IAI tetap mensyaratkan selisih aset dan liabilitas pengampunan pajak diakui ~~dalam~~ sebagai bagian dari tambahan modal disetor...

DRAF EKSPOSUR

