

PSAK No. 22
(revisi 2010)

12 Januari 2010

EXPOSURE DRAFT
PERNYATAAN
STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN

KOMBINASI BISNIS



IKATAN AKUNTAN INDONESIA

PSAK No.

22

(revisi 2010)

PERNYATAAN
STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN

KOMBINASI BISNIS



Hak cipta © 2010, Ikatan Akuntan Indonesia

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

Januari 2010

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

Tanggapan tertulis atas *draft* ini paling lambat diterima pada **20 Pebruari 2009**. Tanggapan dikirimkan ke:

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

Fax: 021 724-5078

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

Hak Cipta © 2010 Ikatan Akuntan Indonesia

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

**Dewan Standar Akuntansi Keuangan, Ikatan Akuntan Indonesia, Jl Sindanglaya No.1, Menteng, Jakarta 10310.
Tel. 62-21 3190-4232, Fax: 62-21 724-5078
E-mail: iai-info@iaiglobal.or.id, dsak@iaiglobal.or.id**

Pengantar

Dewan Standar Akuntansi Keuangan telah menyetujui *Exposure Draft* PSAK 22 (revisi 2010) tentang *Kombinasi Bisnis* dalam rapatnya pada tanggal 12 January 2010 untuk disebarluaskan dan ditanggapi oleh kalangan anggota IAI, Dewan Konsultatif SAK, Dewan Pengurus Nasional IAI, perguruan tinggi dan individu/organisasi/lembaga lain yang berminat.

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

Exposure Draft PSAK 22 (revisi 2010): *Kombinasi Bisnis* merevisi PSAK 22 (1994): *Akuntansi Penggabungan Usaha*. *Exposure Draft* PSAK 22 (revisi 2010): *Kombinasi Bisnis* merupakan adopsi dari IFRS 3 (2009): *Business Combinations*.

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

Jakarta, 12 January 2010
Dewan Standar Akuntansi Keuangan

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

PERMINTAAN TANGGAPAN

Penerbitan ED PSAK 22 (revisi 2010): *Kombinasi Bisnis* bertujuan untuk meminta tanggapan atas semua pengaturan dan paragraf dalam ED PSAK 22 (revisi 2010) tersebut.

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

(1) **Konsep “*Pooling of Interest*” di PSAK 38 (revisi 2004): Akuntansi Restrukturisasi Entitas Sepengendali**

Apakah Anda setuju dengan konsep “pooling of interest” yang digunakan di PSAK 38 (revisi 2004)?

ED PSAK 22 (revisi 2010) tidak menggunakan konsep “*pooling of interest*” untuk semua jenis kombinasi bisnis, dimana ED PSAK 22 (revisi 2010) tidak berlaku untuk kombinasi bisnis yang melibatkan entitas sepengendali. Sementara PSAK 38 (revisi 2004) menggunakan konsep “*pooling of interest*”.

Penggunaan dua konsep yang berbeda untuk suatu transaksi yang sama, walaupun kombinasi bisnis entitas sepengendali dikecualikan dari ED PSAK 22 (revisi 2010), akan menimbulkan pertanyaan “Apakah konsep *pooling of interest* masih relevan untuk digunakan?”

(2) **Pengertian kombinasi bisnis entitas sepengendali (paragraf 2(c) dan B01-B04)**

Apakah Anda setuju pengertian restrukturisasi entitas sepengendali (di PSAK 38 (revisi 2004): Akuntansi Restrukturisasi Entitas Sepengendali) harus disesuaikan dengan pengertian kombinasi bisnis entitas sepengendali?

ED PSAK 22 (revisi 2010) memberikan pengertian bahwa pengendalian (*ultimate collective power*) atas entitas sepengendali tidak bersifat sementara. Sementara PSAK 38 (revisi 2004), entitas sepengendali tidak mempertimbangkan apakah pengendalian bersifat sementara atau tidak sementara.

Penggunaan dua pengertian yang berbeda untuk suatu istilah, walaupun pengertian restrukturisasi entitas sepengendali tidak hanya meliputi kombinasi bisnis tetapi lebih luas daripada kombinasi bisnis, akan menimbulkan pertanyaan “Apakah pengertian restrukturisasi entitas sepengendali harus disesuaikan dengan pengertian kombinasi bisnis entitas sepengendali?”.

(3) Tanggal efektif (paragraf 64)

Apakah Anda setuju dengan tanggal efektif 1 Januari 2011?

Akuntansi untuk kombinasi bisnis mengalami perubahan sebagaimana dijelaskan dalam *Ikhtisar Ringkas*. Perubahan tersebut akan berdampak terhadap penerapan akuntansi untuk kombinasi bisnis, khususnya bagi entitas usaha yang melakukan kombinasi bisnis.

Perubahan akuntansi kombinasi bisnis juga akan berdampak terhadap PSAK lain, misalnya PSAK 48 (revisi 2009): *Penurunan Nilai Aset* dan PSAK 19: *Aset Tidak Berwujud* (ED PSAK 19 masih belum disahkan menjadi PSAK 19).

Akuntansi kombinasi bisnis ini juga menjadi acuan bagi PSAK yang lain, misalnya PSAK 4 (2009): *Laporan Keuangan Konsolidasian dan Laporan Keuangan Tersendiri*, PSAK 12 (revisi 2009): *Bagian Partisipasi*

*dalam Ventura Bersama, dan PSAK 15 (revisi 2009):
Investasi pada Entitas Asosiasi.*

PSAK 4, 12, 15 dan 48 tersebut telah disahkan dan berlaku efektif 1 Januari 2011.

(4) Ketentuan transisi (paragraf 65-71)

Apakah Anda setuju dengan ketentuan transisi yang bersifat prospektif murni kecuali untuk beberapa pos?

ED PSAK 22 (revisi 2010) menggunakan ketentuan transisi IFRS 3/2004 sebagaimana dijelaskan di *Perbedaan dengan IFRSs*. Secara umum, ketentuan transisi ED PSAK 22 (revisi 2010) bersifat prospektif murni, kecuali untuk *goodwill*, *negative goodwill*, aset tidak berwujud, dan investasi yang dicatat dengan metode ekuitas yang diatur tersendiri.

IKHTISAR RINGKAS

Secara umum perbedaan antara ED PSAK 22 (revisi 2010): *Kombinasi Bisnis* dengan PSAK 22: *Penggabungan Usaha* adalah sebagai berikut:

Perihal	ED PSAK 22 (revisi 2010)	PSAK 22
Ruang lingkup	Pengecualian untuk: <ul style="list-style-type: none"> · <i>Under common control</i> · Pembentukan ventura bersama · Akuisisi aset atau kelompok aset yang bukan merupakan bagian dari bisnis 	Pengecualian untuk: <ul style="list-style-type: none"> · <i>Under common control</i> · Pembentukan ventura bersama
Metode pencatatan	<i>Purchase method</i>	<ul style="list-style-type: none"> · <i>Purchase method</i> · <i>Pooling of interest</i>
Biaya yang terkait dengan perolehan akuisisi	Biaya terkait akuisisi dibebankan pada periode berjalan	Biaya terkait akuisisi sebagai bagian biaya akuisisi
Pengukuran aset dan liabilitas	Nilai wajar mengacu ke SAK lain	Terdapat panduan tersendiri untuk menentukan nilai wajar dari pos-pos aset dan liabilitas.
Akuisisi bertahap	<ul style="list-style-type: none"> · Mengukur kembali kepemilikan sebelumnya pada nilai wajar tanggal akuisisi. · Selisih antara hasil pengukuran kembali tersebut dengan nilai tercatat sebelumnya diakui sebagai keuntungan atau kerugian dalam laporan laba rugi. 	Kepemilikan diukur pada nilai wajar saat perolehan (tidak ada pengukuran kembali).

Pengukuran kepentingan nonpengendali	<ul style="list-style-type: none">· Berdasarkan nilai wajar, atau· Berdasarkan proporsi aset neto teridentifikasi	Berdasarkan nilai tercatat aset neto
<i>Goodwill</i>	<ul style="list-style-type: none">· <i>Goodwill</i> = Biaya akuisisi – Jumlah neto aset teridentifikasi yang diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih· <i>Goodwill</i> diuji penurunan nilai setiap akhir periode.	<ul style="list-style-type: none">· <i>Goodwill</i> = Biaya akuisisi – Nilai wajar aset dan liabilitas – Hak minoritas (berdasarkan nilai tercatat aset dan liabilitas)· <i>Goodwill</i> dimortisasi selama 5 sd 20 tahun
<i>Goodwill</i> negatif	Diakui sebagai keuntungan periode berjalan	Diakui sebagai pendapatan ditangguhkan dan diamortisasi selama 20 tahun

PERBEDAAN DENGAN IFRSs

ED PSAK 22 (revisi 2010): *Kombinasi Bisnis* mengadopsi seluruh IFRS 3 *Business Combinations* per 1 Januari 2009, kecuali:

- (1) IFRS 3 paragraf 64 yang menjadi ED PSAK 22 (revisi 2010) paragraf 64 tentang tanggal efektif dengan meniadakan penerapan dini.

Pertimbangan: Penerapan dini tersebut hanya akan dapat dilakukan dengan tepat jika seluruh pengaturan dalam IFRS diadopsi secara bersamaan menjadi SAK. Adopsi IFRS menjadi SAK di Indonesia dilakukan secara bertahap.

- (2) IFRS 3 paragraf 66 dan B68-B69 tentang ketentuan transisi untuk kombinasi bisnis yang melibatkan entitas bersama (*mutual entity*) tidak diadopsi.

Pertimbangan: Tidak relevan karena (a) PSAK 22: *Penggabungan Usaha* tidak mengecualikan kombinasi bisnis entitas bersama; (b) Peraturan yang berlaku melarang reksa dana mengakui reksa dana lain (reksa dana merupakan contoh entitas bersama).

- (3) IFRS 3 paragraf 67 tentang penerapan dini tidak diadopsi.

Pertimbangan: Sama dengan pertimbangan di angka (1).

ED PSAK 22 (revisi 2010): *Kombinasi Bisnis* menambah beberapa paragraf yang tidak ada di IFRS 3 *Business Combinations* per 1 Januari 2009, yaitu:

- (4) ED PSAK 22 (revisi 2010) paragraf 66 tentang ketentuan transisi untuk *goodwill* yang berasal dari kombinasi bisnis sebelum 1 Januari 2011 (tanggal efektif). Paragraf tersebut mengadopsi IFRS 3 *Business Combinations* yang dikeluarkan pada 31 Maret 2004 (IFRS 3/2004) paragraf 79 dengan meniadakan ketentuan transisi untuk *goodwill* yang berasal dari akuisisi pengendalian bersama entitas, karena jenis ventura bersama tersebut tidak diatur sebelumnya dalam SAK, yaitu PSAK 12: *Pelaporan Keuangan mengenai Bagian Partisipasi dalam Pengendalian Bersama Operasi dan Aset*.
- (5) ED PSAK 22 (revisi 2010) paragraf 67 tentang ketentuan transisi untuk *negative goodwill* yang berasal dari kombinasi bisnis sebelum 1 Januari 2011 (tanggal efektif). Paragraf tersebut mengadopsi IFRS 3/2004 paragraf 81 dengan meniadakan ketentuan transisi untuk *negative goodwill* yang berasal dari akuisisi pengendalian bersama entitas, dengan alasan yang sama dengan angka (4).
- (6) ED PSAK 22 (revisi 2010) paragraf 68 tentang ketentuan transisi untuk aset tidak berwujud yang berasal dari kombinasi bisnis sebelum 1 Januari 2011 (tanggal efektif). Paragraf tersebut mengadopsi IFRS 3/2004 paragraf 82 dengan meniadakan ketentuan transisi untuk aset tidak berwujud yang berasal dari akuisisi pengendalian bersama entitas, dengan alasan yang sama dengan angka (4).
- (7) ED PSAK 22 (revisi 2010) paragraf 69 tentang ketentuan transisi untuk investasi yang dicatat dengan metode ekuitas. Paragraf tersebut mengadopsi IFRS 3/2004 paragraf 83-84.

Pertimbangan: Tambahan paragraf yang disebutkan di angka (4) sd (7) adalah relevan karena IFRS 3/2004 mengatur tentang ketentuan transisi perubahan akuntansi kombinasi bisnis dari

IAS 22 *Business Combinations* (dikeluarkan pada 1993) yang menjadi rujukan PSAK 22: *Penggabungan Usaha* (dikeluarkan pada 1994).

DAFTAR ISI

	Paragraf
PENDAHULUAN	01-03
Tujuan	01
Ruang lingkup.....	02
Identifikasi kombinasi bisnis.....	03
METODE AKUISISI.....	04-53
Identifikasi pihak pengakuisisi.....	06-07
Penentuan tanggal akuisisi.....	08-09
Pengakuan dan pengukuran aset teridentifikasi yang diperoleh, liabilitas yang diambil-alih dan kepentingan nonpengendali pada pihak yang diakuisisi.....	10-31
Prinsip pengakuan	10-17
Ketentuan pengakuan	11-14
Pengklasifikasian atau penentuan aset teridentifikasi yang diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih dalam kombinasi bisnis	15-17
Prinsip pengukuran.....	18-20
Pengecualian dari prinsip pengakuan atau pengukuran	21-31
Pengecualian dari prinsip pengakuan	22-23
Liabilitas kontinjensi.....	22-23
Pengecualian dari prinsip pengakuan dan pengukuran.....	24-28
Pajak penghasilan.....	24-25
Imbalan kerja	26
Aset indemnifikasi (<i>indemnification</i>).	27-28

Pengecualian dari prinsip pengukuran	29-31
Hak yang diperoleh kembali	29
Penghargaan pembayaran berbasis saham	30
Aset dimiliki untuk dijual	31
Pengakuan dan pengukuran <i>goodwill</i> atau keuntungan dari pembelian dengan diskon.....	32-40
Pembelian dengan diskon.....	34-36
Imbalan yang dialihkan	37-40
Imbalan kontinjensi.....	39-40
Panduan tambahan untuk menerapkan metode akuisisi untuk jenis kombinasi bisnis tertentu	41-44
Kombinasi bisnis yang dilakukan secara bertahap	41-42
Kombinasi bisnis yang dilakukan tanpa pengalihan imbalan	43-44
Periode pengukuran	45-50
Penentuan bagian dari transaksi kombinasi bisnis	51-53
Biaya terkait akuisisi	53
AKUNTANSI DAN PENGUKURAN	
SETELAH PENGAKUAN AWAL.....	54-58
Hak yang diperoleh kembali	55
Liabilitas kontinjensi	56
Aset indemnifikasi (<i>indemnification</i>)	57
Imbalan kontinjensi	58
PENGUNGKAPAN.....	59-63
TANGGAL EFEKTIF	64
KETENTUAN TRANSISI	65-71
<i>Goodwill</i> yang diakui sebelumnya	66
<i>Goodwill</i> negatif yang diakui sebelumnya...	67

Aset tidak berwujud yang diakui sebelumnya	68
Investasi yang dicatat dengan metode ekuitas	69-70
Pajak penghasilan	71
PENARIKAN	72

LAMPIRAN A: ISTILAH

LAMPIRAN B: PANDUAN APLIKASI

Kombinasi bisnis entitas sepengendali (penerapan paragraf 2(c)).....	B01-B04
Identifikasi kombinasi bisnis (penerapan paragraf 3).....	B05-B06
Definisi bisnis (penerapan paragraf 3).....	B07-B12
Identifikasi pihak pengakuisisi (penerapan paragraf 6 dan 7)	B13-B18
<i>Reverse acquisition</i>	B19-B27
Pengakuan aset yang diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih tertentu (penerapan paragraf 10-13).....	B28-B40
Pengukuran nilai wajar aset teridentifikasi tertentu dan kepentingan nonpengendali pada pihak yang diakuisisi (penerapan paragraf 18 dan 19)	B41-B45
Pengukuran <i>goodwill</i> atau keuntungan dari pembelian dengan diskon.....	B46-B49
Menentukan bagian dari transaksi kombinasi bisnis (penerapan paragraf 51 dan 52)	B50-B62
SAK lain yang memberikan panduan akuntansi dan pengukuran selanjutnya (penerapan dari paragraf 54).....	B63
Pengungkapan (penerapan paragraf 59 dan 61).....	B64-B67

CONTOH ILUSTRASI

1 **PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN**
2 **NO. 22**

3
4 **KOMBINASI BISNIS**

5
6 *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 22 (revisi 2010):*
7 *Kombinasi Bisnis terdiri dari paragraf 1-72 dan Lampiran A*
8 *dan B. Seluruh paragraf dalam PSAK ini memiliki kekuatan*
9 *mengatur yang sama. Paragraf yang dicetak dengan huruf*
10 *tebal dan miring mengatur prinsip-prinsip utama. PSAK 22*
11 *(revisi 2009) harus dibaca dalam konteks tujuan pengaturan*
12 *dan Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan*
13 *Keuangan. PSAK 25 (revisi 2009): Kebijakan Akuntansi,*
14 *Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan memberikan*
15 *dasar pemilihan dan penerapan kebijakan akuntansi ketika*
16 *tidak ada panduan yang jelas. Pernyataan ini tidak wajib*
17 *diterapkan untuk unsur-unsur yang tidak material.*

18
19 **PENDAHULUAN**

20
21 **Tujuan**

22
23 01. Pernyataan ini bertujuan untuk meningkatkan
24 relevansi, keandalan, dan daya banding dari informasi yang
25 disampaikan entitas pelapor dalam laporan keuangannya
26 mengenai kombinasi bisnis dan dampaknya. Untuk mencapai
27 tujuan tersebut, Pernyataan ini mengatur prinsip dan persyaratan
28 tentang bagaimana pihak pengakuisisi (*acquirer*):

- 29 (a) mengakui dan mengukur dalam laporan keuangannya
30 aset teridentifikasi yang diperoleh, liabilitas yang
31 diambil-alih dan kepentingan nonpengendali dari pihak
32 yang diakuisisi (*acquiree*);
33 (b) mengakui dan mengukur *goodwill* yang diperoleh
34 dari kombinasi bisnis atau keuntungan dari pembelian
35 dengan diskon; dan
36 (c) menentukan jenis informasi yang diungkapkan
37 untuk memungkinkan pengguna laporan keuangan
38

1 mengevaluasi sifat dan dampak keuangan dari
2 kombinasi bisnis.

3

4 **Ruang Lingkup**

5

6 02. Pernyataan ini diterapkan untuk transaksi atau
7 peristiwa lain yang memenuhi definisi kombinasi bisnis.

8 Pernyataan ini tidak diterapkan untuk:

9 (a) Pembentukan ventura bersama.

10 (b) Akuisisi aset atau kelompok aset yang bukan merupakan
11 suatu bisnis. Dalam hal ini, pihak pengakuisisi
12 mengidentifikasi dan mengakui setiap aset teridentifikasi
13 yang diperoleh (termasuk aset yang memenuhi definisi
14 dari, dan kriteria pengakuan untuk, aset tidak berwujud
15 sebagaimana diatur dalam PSAK 19 (revisi 2010):
16 *Aset Tidak Berwujud*) dan liabilitas yang diambil-
17 alih. Biaya perolehan dari kelompok aset tersebut
18 dialokasikan kepada masing-masing aset teridentifikasi
19 dan liabilitas berdasarkan nilai wajar relatifnya pada
20 tanggal pembelian. Transaksi atau peristiwa tersebut
21 tidak menimbulkan *goodwill*.

22 (c) Kombinasi entitas atau bisnis sepengendali (paragraf
23 B01-B04 memberikan panduan aplikasi yang terkait).

24

25 **Identifikasi Kombinasi Bisnis**

26

27 *03. Entitas menentukan apakah suatu transaksi*
28 *atau peristiwa lain merupakan kombinasi bisnis dengan*
29 *menerapkan definisi dalam Pernyataan ini yang mensyaratkan*
30 *bahwa aset yang diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih*
31 *merupakan suatu bisnis. Jika aset yang diperoleh bukan*
32 *suatu bisnis, maka entitas pelapor mencatat transaksi atau*
33 *peristiwa lain tersebut sebagai akuisisi aset. Paragraf B05-*
34 *B12 memberikan panduan untuk mengidentifikasi suatu*
35 *kombinasi bisnis dan definisi suatu bisnis.*

36

37

38

1 **METODE AKUISISI**

2

3 **04. Entitas mencatat setiap kombinasi bisnis dengan**
4 **menerapkan metode akuisisi.**

5

6 05. Penerapan metode akuisisi mensyaratkan:

7 (a) Pengidentifikasian pihak pengakuisisi;

8 (b) Penentuan tanggal akuisisi;

9 (c) Pengakuan dan pengukuran aset teridentifikasi yang
10 diperoleh, liabilitas yang diambil-alih, dan kepentingan
11 nonpengendali pihak yang diakuisisi; dan

12 (d) Pengakuan dan pengukuran *goodwill* atau keuntungan
13 dari pembelian dengan diskon.

14

15 **Identifikasi Pihak Pengakuisisi**

16

17 **06. Untuk setiap kombinasi bisnis, salah satu dari**
18 **entitas yang bergabung diidentifikasi sebagai pihak**
19 **pengakuisisi.**

20

21 07. Panduan dalam PSAK 4 (revisi 2009): *Laporan*
22 *Keuangan Konsolidasian dan Laporan Keuangan Tersendiri*
23 digunakan untuk mengidentifikasi pihak pengakuisisi, yaitu
24 entitas yang memperoleh pengendalian atas pihak yang
25 diakuisisi. Jika suatu kombinasi bisnis telah terjadi tetapi
26 penerapan panduan PSAK 4 (revisi 2009) tidak secara jelas
27 mengindikasikan yang mana dari entitas yang bergabung
28 sebagai pihak pengakuisisi, maka penentuan tersebut
29 mempertimbangkan faktor-faktor di paragraf B14-B18.

30

31 **Penentuan Tanggal Akuisisi**

32

33 **08. Pihak pengakuisisi mengidentifikasi tanggal akuisisi,**
34 **yaitu tanggal pihak pengakuisisi memperoleh pengendalian**
35 **atas pihak yang diakuisisi.**

36

37 09. Tanggal pihak pengakuisisi memperoleh pengendalian
38 atas pihak yang diakuisisi umumnya adalah tanggal pihak

1 pengakuisisi secara hukum mengalihkan imbalan, memperoleh
2 aset, dan mengambil-alih liabilitas pihak yang diakuisisi, yaitu
3 tanggal penutupan. Namun demikian, pihak pengakuisisi
4 mungkin memperoleh pengendalian pada tanggal sebelum
5 atau setelah tanggal penutupan. Misalnya, tanggal akuisisi
6 mendahului tanggal penutupan jika dalam perjanjian
7 tertulis menyatakan bahwa pihak pengakuisisi memperoleh
8 pengendalian atas pihak yang diakuisisi pada tanggal sebelum
9 tanggal penutupan. Pihak pengakuisisi mempertimbangkan
10 semua fakta dan keadaan terkait dalam menentukan tanggal
11 akuisisi.

12

13 **Pengakuan dan Pengukuran Aset Teridentifikasi yang**
14 **Diperoleh, Liabilitas yang Diambil-alih dan Kepentingan**
15 **Nonpengendali pada Pihak yang diakuisisi**

16

17 *Prinsip Pengakuan*

18

19 *10. Pada tanggal akuisisi, pihak pengakuisisi mengakui,*
20 *secara terpisah dari goodwill, aset teridentifikasi yang*
21 *diperoleh, liabilitas yang diambil-alih, dan kepentingan*
22 *nonpengendali pihak yang diakuisisi. Pengakuan aset*
23 *teridentifikasi yang diperoleh dan liabilitas yang diambil-*
24 *alih tunduk kepada ketentuan yang dijelaskan di paragraf*
25 *11 dan 12.*

26

27 *Ketentuan Pengakuan*

28

29 11. Untuk memenuhi kualifikasi pengakuan sebagai
30 bagian dari penerapan metode akuisisi, aset teridentifikasi
31 yang diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih harus
32 memenuhi definisi aset dan liabilitas dalam *Kerangka Dasar*
33 *Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan* pada tanggal
34 akuisisi. Misalnya, pihak pengakuisisi memperkirakan biaya-
35 biaya, tetapi tidak terjadi di masa depan, yang mempengaruhi
36 rencananya untuk menghentikan suatu aktivitas pihak yang
37 diakuisisi atau menghilangkan pekerjaan atau memindahkan
38 karyawan pihak yang diakuisisi bukan merupakan liabilitas

1 pada tanggal akuisisi. Oleh karena itu, pihak pengakuisisi
2 tidak mengakui biaya tersebut sebagai bagian dari penerapan
3 metode akuisisi. Akan tetapi, pihak pengakuisisi mengakui
4 biaya tersebut dalam laporan keuangan pascakombinasi sesuai
5 dengan SAK lain.

6

7 12. Sebagai tambahan, untuk memenuhi kualifikasi
8 pengakuan sebagai bagian dari penerapan metode akuisisi, aset
9 teridentifikasi yang diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih
10 merupakan bagian yang dipertukarkan antara pihak pengakuisisi
11 dan pihak yang diakuisisi (atau pemilik sebelumnya) dalam
12 transaksi kombinasi bisnis, bukan hasil transaksi terpisah. Pihak
13 pengakuisisi menerapkan panduan di paragraf 51-53 untuk
14 menentukan aset yang diperoleh atau liabilitas yang diambil-
15 alih yang merupakan bagian dari pertukaran dengan pihak yang
16 diakuisisi, serta aset dan liabilitas (jika ada) hasil transaksi terpisah
17 yang dicatat sesuai dengan sifatnya dan SAK terkait.

18

19 13. Penerapan prinsip dan ketentuan pengakuan oleh pihak
20 pengakuisisi dapat menyebabkan pengakuan suatu aset dan
21 liabilitas yang sebelumnya tidak diakui oleh pihak yang diakuisisi
22 sebagai aset dan liabilitas dalam laporan keuangannya. Misalnya,
23 pihak pengakuisisi mengakui aset tidak berwujud yang dapat
24 diidentifikasi yang diperoleh, seperti merk, paten atau hubungan
25 pelanggan, yang tidak diakui oleh pihak yang diakuisisi sebagai
26 aset dalam laporan keuangannya karena pihak yang diakuisisi
27 mengembangkannya secara internal dan memperlakukan biaya
28 terkait sebagai beban.

29

30 14. Paragraf B28-B40 memberikan panduan dalam
31 pengakuan sewa operasi dan aset tidak berwujud. Paragraf 22-28
32 menentukan jenis aset teridentifikasi dan liabilitas yang termasuk
33 pos-pos yang diberikan pengecualian terbatas oleh Pernyataan ini
34 terkait prinsip dan ketentuan pengakuan.

35

36 *Pengklasifikasian atau Penentuan Aset Teridentifikasi yang*
37 *Diperoleh dan Liabilitas yang Diambil-alih dalam Kombinasi*
38 *Bisnis*

1 **15. Pada tanggal akuisisi, pihak pengakuisisi**
2 **mengklasifikasikan atau menentukan aset teridentifikasi**
3 **yang diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih sebagaimana**
4 **diperlukan untuk menerapkan SAK lain selanjutnya. Pihak**
5 **pengakuisisi membuat klasifikasi atau penentuan tersebut**
6 **berdasarkan pada persyaratan kontraktual, kondisi ekonomi,**
7 **kebijakan operasional atau akuntansinya, dan kondisi terkait**
8 **lainnya yang ada pada tanggal akuisisi.**
9

10 16. Pada keadaan tertentu, SAK memberikan perbedaan
11 perlakuan akuntansi tergantung pada bagaimana entitas
12 mengklasifikasikan atau menetapkan aset atau liabilitas
13 tertentu. Contoh dari klasifikasi atau penetapan yang dilakukan
14 pihak pengakuisisi berdasarkan pada kondisi terkait yang ada
15 pada tanggal akuisisi termasuk tetapi tidak terbatas pada:

- 16 (a) Klasifikasi aset dan liabilitas keuangan tertentu sebagai
17 aset atau liabilitas keuangan yang diukur pada nilai
18 wajar melalui laporan laba rugi, atau sebagai aset
19 keuangan yang tersedia untuk dijual atau dimiliki hingga
20 jatuh tempo, sesuai dengan PSAK 55 (revisi 2006):
21 *Instrumen Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran*;
- 22 (b) Pengelompokan instrumen derivatif sebagai instrumen
23 lindung nilai sesuai dengan PSAK 55 (revisi 2006);
24 dan
- 25 (c) Penilaian atas apakah suatu derivatif melekat dipisahkan
26 dari kontrak utama sesuai dengan PSAK 55 (revisi
27 2006) (merupakan masalah 'klasifikasi' sebagaimana
28 istilah tersebut digunakan dalam Pernyataan ini).

29
30 17. Pernyataan ini memberikan dua pengecualian atas
31 prinsip dalam paragraf 15, yaitu:

- 32 (a) Klasifikasi suatu kontrak sewa sebagai sewa operasi atau
33 sewa pembiayaan sesuai dengan PSAK 30 (revisi 2007):
34 *Sewa*; dan
 - 35 (b) Klasifikasi suatu kontrak sebagai kontrak asuransi sesuai
36 dengan PSAK 28: *Akuntansi Asuransi Kerugian* dan
37 PSAK 36: *Akuntansi Asuransi Jiwa*.
- 38 Pihak pengakuisisi mengklasifikasikan kontrak tersebut

1 berdasarkan pada persyaratan kontraktual dan faktor lainnya
2 pada awal kontrak (atau, jika syarat kontrak telah dimodifikasi
3 yang mengubah klasifikasinya, maka pada tanggal modifikasi
4 tersebut, yang mungkin merupakan tanggal akuisisi).

5

6 **Prinsip Pengukuran**

7

8 *18. Pihak pengakuisisi mengukur aset teridentifikasi*
9 *yang diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih dengan nilai*
10 *wajar pada tanggal akuisisi.*

11

12 19. Untuk setiap kombinasi bisnis, pihak pengakuisisi
13 mengukur kepentingan nonpengendali pada pihak yang
14 diakuisisi baik pada nilai wajar ataupun pada proporsi
15 kepemilikan kepentingan nonpengendali atas aset neto
16 teridentifikasi dari pihak yang diakuisisi.

17

18 20. Paragraf B41-B45 memberikan panduan dalam
19 pengukuran nilai wajar aset teridentifikasi tertentu dan
20 kepentingan nonpengendali pada pihak yang diakuisisi.
21 Paragraf 24-31 menentukan jenis aset teridentifikasi dan
22 liabilitas yang termasuk pos-pos yang diberikan pengecualian
23 terbatas oleh Pernyataan ini terkait prinsip pengukuran.

24

25 **Pengecualian dari Prinsip Pengakuan atau Pengukuran**

26

27 21. Pernyataan ini memberikan pengecualian terbatas
28 terkait prinsip pengakuan dan pengukuran. Paragraf 22-31
29 menentukan pos-pos tertentu yang dikecualikan dan sifat
30 pengecualian tersebut. Pihak pengakuisisi memperhitungkan
31 pos-pos tersebut dengan menerapkan ketentuan pada paragraf
32 22-31, yang akan menyebabkan beberapa pos:

33 (a) diakui dengan menerapkan ketentuan pengakuan sebagai
34 tambahan atas ketentuan pada paragraf 11 dan 12 atau dengan
35 menerapkan ketentuan dari SAK lain, dengan hasil yang berbeda
36 jika menerapkan prinsip dan ketentuan pengakuan di atas.

37 (b) diukur pada suatu jumlah selain nilai wajar pada tanggal
38 akuisisi.

1 *Pengecualian dari Prinsip Pengakuan*

2

3 **Liabilitas Kontinjensi**

4

5 22. PSAK 57 (revisi 2009): *Provisi, Liabilitas Kontinjensi,*
6 *dan Aset Kontinjensi* mendefinisikan liabilitas kontinjensi
7 sebagai:

- 8 (a) kewajiban potensial yang timbul dari peristiwa masa
9 lalu dan keberadaannya menjadi pasti dengan terjadi
10 atau tidak terjadinya satu peristiwa atau lebih pada masa
11 depan yang tidak sepenuhnya berada dalam kendali
12 entitas; atau
13 (b) kewajiban kini yang timbul sebagai akibat peristiwa
14 masa lalu, tetapi tidak diakui karena:
15 (i) tidak terdapat kemungkinan besar entitas
16 mengeluarkan sumber daya yang mengandung
17 manfaat ekonomis untuk menyelesaikan
18 kewajiban; atau
19 (ii) jumlah kewajiban tersebut tidak dapat diukur
20 secara andal.

21

22 23. Persyaratan dalam PSAK 57 (revisi 2009): *Provisi,*
23 *Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi* tidak berlaku
24 dalam menentukan liabilitas kontinjensi mana yang diakui pada
25 tanggal akuisisi. Akan tetapi, pihak pengakuisisi mengakui
26 liabilitas kontinjensi yang diambil-alih pada tanggal akuisisi
27 dalam kombinasi bisnis jika hal tersebut merupakan kewajiban
28 kini yang timbul dari peristiwa masa lalu dan nilai wajarnya
29 dapat diukur secara andal. Oleh karena itu, berbeda dengan
30 PSAK 57 (revisi 2009), pihak pengakuisisi mengakui liabilitas
31 kontinjensi yang diambil-alih dalam kombinasi bisnis pada
32 tanggal akuisisi bahkan jika tidak terdapat, kemungkinan besar
33 pengeluaran sumber daya yang mengandung manfaat ekonomi
34 akan diperlukan untuk menyelesaikan liabilitas tersebut.
35 Paragraf 56 memberikan panduan perlakuan akuntansi lebih
36 lanjut untuk liabilitas kontinjensi.

37

38

1 *Pengecualian dari Prinsip Pengakuan dan Pengukuran*

2

3 **Pajak Penghasilan**

4

5 24. Pihak pengakuisisi mengakui dan mengukur aset
6 atau liabilitas pajak tangguhan yang timbul dari aset yang
7 diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih dalam kombinasi
8 bisnis sesuai PSAK 46 (revisi 2010): *Akuntansi Pajak*
9 *Penghasilan*.

10

11 25. Pihak pengakuisisi memperhitungkan kemungkinan
12 dampak pajak dari perbedaan temporer dan sisa kompensasi
13 kerugian dari pihak yang diakuisisi yang ada pada tanggal
14 akuisisi atau yang timbul sebagai hasil akuisisi sesuai
15 PSAK 46 (revisi 2010): *Akuntansi Pajak Penghasilan*.

16

17 **Imbalan Kerja**

18

19 26. Pihak pengakuisisi mengakui dan mengukur liabilitas
20 (atau aset, jika ada) terkait dengan kesepakatan imbalan kerja
21 dari pihak yang diakuisisi sesuai PSAK 24 (revisi 2004):
22 *Imbalan Kerja*.

23

24 **Aset Indemnifikasi (*Indemnification*)**

25

26 27. Penjual dalam kombinasi bisnis dapat secara
27 kontraktual menjamin pihak pengakuisisi atas hasil dari suatu
28 kontinjensi atau ketidakpastian terkait dengan seluruh atau
29 sebagian dari aset atau liabilitas tertentu. Misalnya, penjual
30 dapat menjamin pihak pengakuisisi atas kerugian diatas jumlah
31 tertentu dari liabilitas yang timbul dari kontinjensi tertentu;
32 dengan kata lain, penjual akan menjamin bahwa liabilitas pihak
33 pengakuisisi tidak akan melampaui jumlah tertentu. Dengan
34 demikian, pihak pengakuisisi memperoleh aset indemnifikasi.
35 Pihak pengakuisisi mengakui aset indemnifikasi pada saat yang
36 sama dengan saat mengakui hal yang dijamin, yang diukur
37 dengan dasar yang sama dengan hal yang dijamin, tunduk
38 kepada kebutuhan untuk suatu penilaian penyisihan jumlah

1 yang tidak tertagih. Oleh karena itu, jika jaminan tersebut terkait
2 dengan aset atau liabilitas yang diakui pada tanggal akuisisi
3 dan diukur dengan nilai wajar pada tanggal akuisisinya, maka
4 pihak pengakuisisi mengakui aset indemnifikasi pada tanggal
5 akuisisi yang diukur dengan nilai wajarnya pada tanggal
6 akuisisi. Untuk aset indemnifikasi yang diukur dengan nilai
7 wajar, dampak ketidakpastian mengenai arus kas masa depan
8 karena pertimbangan kolektibilitas dimasukkan ke dalam
9 pengukuran nilai wajar dan penilaian penyisihan secara terpisah
10 tidak diperlukan (paragraf B41 memberikan panduan aplikasi
11 terkait).

12

13 28. Pada beberapa keadaan, jaminan dapat terkait dengan
14 aset atau liabilitas yang dikecualikan dari prinsip pengakuan
15 atau pengukuran. Misalnya, jaminan dapat terkait dengan
16 liabilitas kontinjensi yang tidak diakui pada tanggal akuisisi
17 karena nilai wajarnya tidak dapat diukur secara andal pada
18 tanggal tersebut. Kemungkinan lain, jaminan dapat terkait
19 dengan aset atau liabilitas, misalnya, aset atau liabilitas yang
20 dihasilkan dari imbalan kerja, yang diukur atas dasar selain
21 nilai wajar pada tanggal akuisisi. Dalam keadaan tersebut, aset
22 indemnifikasi diakui dan diukur menggunakan asumsi yang
23 konsisten dengan asumsi yang digunakan untuk mengukur
24 hal yang dijamin, tunduk kepada penilaian manajemen
25 atas kolektibilitas aset indemnifikasi dan setiap pembatasan
26 kontraktual pada jumlah yang dijamin. Paragraf 57
27 memberikan panduan terkait perlakuan akuntansi lebih lanjut
28 untuk aset indemnifikasi.

29

30 *Pengecualian dari Prinsip Pengukuran*

31

32 **Hak yang Diperoleh Kembali**

33

34 29. Pihak pengakuisisi mengukur nilai hak yang diperoleh
35 kembali yang diakui sebagai aset tak berwujud berdasarkan sisa
36 jangka waktu perjanjian terkait tanpa memperhatikan apakah
37 pelaku pasar mempertimbangkan kemungkinan pembaruan
38 perjanjian dalam menentukan nilai wajarnya. Paragraf B35

1 dan B36 memberikan panduan aplikasi terkait.

2

3 **Penghargaan Pembayaran Berbasis Saham**

4

5 30. Pihak pengakuisisi mengukur instrumen liabilitas atau
6 ekuitas yang terkait dengan penggantian atas penghargaan
7 pembayaran berbasis saham pihak yang diakuisisi dengan
8 penghargaan pembayaran berbasis saham pihak pengakuisisi
9 sesuai dengan metode yang diatur dalam PSAK 53 (revisi
10 2010): *Pembayaran Berbasis Saham*. (Pernyataan ini mengacu
11 pada hasil dari metode tersebut sebagai ‘ukuran berdasarkan
12 pasar’ dari penghargaan).

13

14 **Aset Dimiliki untuk Dijual**

15

16 31. Pihak pengakuisisi mengukur aset tidak lancar (atau
17 kelompok lepasan) yang diperoleh, yang diklasifikasikan
18 sebagai dimiliki untuk dijual pada tanggal akuisisi sesuai PSAK
19 58 (revisi 2009): *Aset Tidak Lancar yang Dimiliki untuk Dijual*
20 *dan Operasi yang Dihentikan*, pada nilai wajar dikurangi biaya
21 untuk menjual sesuai PSAK 58 (revisi 2009) paragraf 15-18.

22

23 **Pengakuan dan Pengukuran Goodwill atau Keuntungan** 24 **dari Pembelian dengan Diskon**

25

26 32. *Pihak pengakuisisi mengakui goodwill pada tanggal*
27 *akuisisi yang diukur sebagai selisih lebih (a) atas (b) di*
28 *bawah ini:*

29 (a) *nilai agregat dari:*

30 (i) *imbalan yang dialihkan yang diukur sesuai dengan*
31 *Pernyataan ini, yang pada umumnya mensyaratkan*
32 *nilai wajar tanggal akuisisi (lihat paragraf 37);*

33 (ii) *jumlah setiap kepentingan nonpengendali pada pihak*
34 *yang diakuisisi yang diukur sesuai dengan Pernyataan*
35 *ini; dan*

36 (iii) *untuk kombinasi bisnis yang dilakukan secara*
37 *bertahap (lihat paragraf 41 dan 42), nilai wajar pada*
38 *tanggal akuisisi kepentingan ekuitas yang sebelumnya*

- 1 *dimiliki oleh pihak pengakuisisi pada pihak yang*
2 *diakuisisi.*
3 (b) *selisih jumlah dari aset teridentifikasi yang diperoleh dan*
4 *liabilitas yang diambil-alih pada tanggal akuisisi, yang*
5 *diukur sesuai Pernyataan ini.*
6

7 33. Dalam kombinasi bisnis pihak pengakuisisi dan
8 pihak yang diakuisisi (atau pemilik sebelumnya) menukarkan
9 hanya kepentingan ekuitas, nilai wajar tanggal akuisisi dari
10 kepentingan ekuitas pihak yang diakuisisi mungkin dapat
11 diukur secara lebih andal daripada nilai wajar tanggal akuisisi
12 dari kepentingan ekuitas pihak pengakuisisi. Dengan demikian,
13 pihak pengakuisisi menentukan nilai *goodwill* dengan
14 menggunakan nilai wajar tanggal akuisisi dari kepentingan
15 ekuitas pihak yang diakuisisi dan bukannya nilai wajar
16 tanggal akuisisi dari kepentingan ekuitas yang dialihkan.
17 Untuk menentukan nilai *goodwill* suatu kombinasi bisnis yang
18 tidak terdapat imbalan yang dialihkan, pihak pengakuisisi
19 menggunakan nilai wajar tanggal akuisisi dari kepentingan
20 ekuitas pihak pengakuisisi pada pihak yang diakuisisi yang
21 ditentukan dengan menggunakan teknik penilaian dan
22 bukannya nilai wajar tanggal akuisisi dari imbalan yang
23 dialihkan (paragraf 32(a)(i)). Paragraf B46-B49 memberikan
24 panduan aplikasi hal yang terkait.

25

26 ***Pembelian dengan Diskon***

27

28 34. Kadang kala, pihak pengakuisisi melakukan pembelian
29 dengan diskon, yaitu suatu kombinasi bisnis yang mana jumlah
30 pada paragraf 32 (b) melebihi nilai agregat dari jumlah yang
31 dinyatakan pada paragraf 32(a). Jika selisih lebih itu tetap ada
32 setelah penerapan ketentuan pada paragraf 36, maka pihak
33 pengakuisisi mengakui keuntungan yang dihasilkan dalam
34 laporan laba rugi pada tanggal akuisisi. Keuntungan tersebut
35 diatribusikan kepada pihak pengakuisisi.

36

37 35. Pembelian dengan diskon dapat terjadi, misalnya, dalam
38 kombinasi bisnis yang merupakan penjualan terpaksa (*forced*

1 *sale*) yang terjadi karena pihak penjual melakukannya karena
2 diwajibkan. Namun demikian, pengecualian pengakuan atau
3 pengukuran untuk pos-pos (*items*) tertentu dalam paragraf 22-
4 31 mungkin juga mengakibatkan pengakuan keuntungan (atau
5 perubahan jumlah keuntungan yang diakui) pada pembelian
6 dengan diskon.

7

8 36. Sebelum mengakui keuntungan dari pembelian dengan
9 diskon, pihak pengakuisisi menilai kembali apakah telah
10 mengidentifikasi dengan tepat seluruh aset yang diperoleh dan
11 liabilitas yang diambil-alih serta mengakui setiap aset atau
12 liabilitas tambahan yang dapat diidentifikasi dalam pengkajian
13 kembali tersebut. Pihak pengakuisisi selanjutnya mengkaji
14 kembali prosedur yang digunakan untuk mengukur jumlah
15 yang dipersyaratkan Pernyataan ini untuk diakui pada tanggal
16 akuisisi untuk seluruh hal-hal berikut ini:

- 17 (a) aset teridentifikasi yang diperoleh dan liabilitas yang
18 diambil-alih;
- 19 (b) kepentingan non pengendali pada pihak yang diakuisisi,
20 jika ada;
- 21 (c) untuk kombinasi bisnis yang dilakukan secara bertahap,
22 kepentingan ekuitas pihak pengakuisisi yang dimiliki
23 sebelumnya pada pihak yang diakuisisi; dan
- 24 (d) imbalan yang dialihkan.

25 Tujuan dari kajian kembali ini untuk meyakinkan bahwa
26 pengukuran tersebut telah mencerminkan dengan tepat semua
27 informasi yang tersedia pada tanggal akuisisi.

28

29 **Imbalan yang Dialihkan**

30

31 37. Imbalan yang dialihkan dalam suatu kombinasi
32 bisnis diukur pada nilai wajar, yang dihitung sebagai hasil
33 penjumlahan dari nilai wajar tanggal akuisisi atas seluruh
34 aset yang dialihkan oleh pihak pengakuisisi, liabilitas yang
35 diakui oleh pihak pengakuisisi kepada pemilik sebelumnya
36 dari pihak yang diakuisisi dan kepentingan ekuitas yang
37 diterbitkan oleh pihak pengakuisisi. (Namun demikian, setiap
38 bagian penghargaannya pembayaran berbasis saham dari pihak

1 pengakuisisi yang ditukarkan dengan penghargaan yang
2 dimiliki oleh karyawan pihak yang diakuisisi yang termasuk
3 dalam imbalan yang dialihkan dalam kombinasi bisnis diukur
4 sesuai dengan paragraf 30 dan bukannya dengan nilai wajar).
5 Contoh bentuk potensial dari imbalan tersebut termasuk kas,
6 aset lainnya, bisnis atau entitas anak dari pihak pengakuisisi,
7 imbalan kontinjensi, instrumen ekuitas biasa atau preferen,
8 opsi, waran dan kepentingan anggota dari entitas bersama.

9
10 38. Imbalan yang dialihkan mungkin termasuk aset
11 atau liabilitas dari pihak pengakuisisi yang memiliki nilai
12 tercatat yang berbeda dari nilai wajarnya pada tanggal akuisisi
13 (misalnya, aset nonmoneter atau suatu bisnis dari pihak
14 pengakuisisi). Jika demikian, pihak pengakuisisi mengukur
15 kembali aset atau liabilitas yang dialihkan pada nilai wajarnya
16 pada tanggal akuisisi dan mengakui keuntungan atau kerugian
17 yang dihasilkan, jika ada, dalam laporan laba rugi. Namun
18 demikian, kadang aset atau liabilitas yang dialihkan tetap berada
19 di dalam entitas hasil penggabungan setelah kombinasi bisnis
20 (misalnya, karena aset atau liabilitas dialihkan kepada pihak
21 yang diakuisisi dan bukannya kepada pemilik sebelumnya), dan
22 oleh karena itu pihak pengakuisisi tetap mengendalikan aset
23 atau liabilitas tersebut. Dalam hal demikian, pihak pengakuisisi
24 mengukur aset dan liabilitas tersebut pada nilai tercatatnya
25 sesaat sebelum tanggal akuisisi dan tidak boleh mengakui
26 keuntungan atau kerugian dalam laporan laba rugi atas aset
27 atau liabilitas yang dikendalikannya baik sebelum maupun
28 setelah kombinasi bisnis.

29

30 **Imbalan Kontinjensi**

31

32 39. Imbalan yang dialihkan oleh pihak pengakuisisi dalam
33 pertukaran untuk pihak yang diakuisisi termasuk setiap aset
34 atau liabilitas yang dihasilkan dari suatu kesepakatan imbalan
35 kontinjensi (lihat paragraf 37). Pihak pengakuisisi mengakui
36 nilai wajar tanggal akuisisi atas imbalan kontinjensi sebagai
37 bagian dari imbalan yang dialihkan dalam pertukaran untuk
38 pihak yang diakuisisi.

1 40. Pihak pengakuisisi mengklasifikasikan liabilitas
2 untuk membayar imbalan kontinjensi sebagai liabilitas atau
3 ekuitas berdasarkan definisi liabilitas keuangan dan instrumen
4 ekuitas dalam PSAK 50 (revisi 2006): *Instrumen Keuangan:*
5 *Penyajian dan Pengungkapan* paragraf 07, atau SAK lain.
6 Pihak pengakuisisi mengklasifikasikan hak atas imbal hasil
7 dari imbalan yang dialihkan sebelumnya sebagai aset jika
8 memenuhi kondisi tertentu. Paragraf 58 memberikan panduan
9 akuntansi selanjutnya untuk imbalan kontinjensi.

10

11 **Panduan Tambahan untuk Menerapkan Metode Akuisisi**
12 **untuk Jenis Kombinasi Bisnis Tertentu**

13

14 ***Kombinasi Bisnis yang Dilakukan Secara Bertahap***

15

16 41. Pihak pengakuisisi kadang memperoleh pengendalian
17 atas pihak yang diakuisisi dimana pihak pengakuisisi memiliki
18 kepentingan ekuitas sesaat sebelum tanggal akuisisi. Misalnya,
19 pada tanggal 31 Desember 20X1, Entitas A memiliki 35%
20 kepentingan ekuitas nonpengendali pada Entitas B. Pada
21 tanggal tersebut, Entitas A membeli tambahan 40% kepentingan
22 ekuitas Entitas B, yang memberinya pengendalian atas Entitas
23 B. Pernyataan ini mendefinisikan transaksi dimaksud sebagai
24 suatu kombinasi bisnis yang dilakukan secara bertahap, kadang
25 disebut juga sebagai suatu akuisisi bertahap.

26

27 42. Dalam suatu kombinasi bisnis yang dilakukan secara
28 bertahap, pihak pengakuisisi mengukur kembali kepentingan
29 ekuitas yang dimiliki sebelumnya pada pihak yang diakuisisi
30 pada nilai wajar tanggal akuisisi dan mengakui keuntungan
31 atau kerugian yang dihasilkan, jika ada, dalam laporan laba
32 rugi. Dalam periode pelaporan sebelumnya, pihak pengakuisisi
33 mungkin telah mengakui perubahan nilai atas kepentingan
34 ekuitasnya pada pihak yang diakuisisi dalam pendapatan
35 komprehensif lain (misalnya, karena investasi tersebut
36 diklasifikasikan sebagai tersedia untuk dijual). Jika demikian,
37 jumlah yang telah diakui dalam pendapatan komprehensif lain
38 diakui dengan dasar yang sama sebagaimana dipersyaratkan jika

1 pihak pengakuisisi telah melepas secara langsung kepentingan
2 ekuitas yang dimiliki sebelumnya.

3

4 ***Kombinasi Bisnis yang Dilakukan Tanpa Pengalihan Imbalan***

5

6 43. Pihak pengakuisisi kadang memperoleh pengendalian
7 atas pihak yang diakuisisi tanpa adanya pengalihan imbalan.
8 Metode akuisisi untuk kombinasi bisnis diterapkan pada
9 kombinasi tersebut. Kondisi tersebut termasuk:

- 10 (a) Pihak yang diakuisisi membeli kembali sahamnya
11 sendiri dengan jumlah yang memadai sehingga
12 investor yang ada (pihak pengakuisisi) memperoleh
13 pengendalian.
- 14 (b) Hilangnya hak veto minoritas, yang sebelumnya
15 menghalangi pihak pengakuisisi untuk mengendalikan
16 pihak yang diakuisisi, dimana pihak pengakuisisi
17 memiliki hak suara mayoritas.
- 18 (c) Pihak pengakuisisi dan pihak yang diakuisisi sepakat
19 untuk mengkombinasikan bisnisnya dengan kontrak
20 semata. Pihak pengakuisisi tidak mengalihkan imbalan
21 dalam pertukaran dengan pengendalian atas pihak
22 yang diakuisisi dan tidak memiliki kepentingan ekuitas
23 pada pihak yang diakuisisi, baik pada tanggal akuisisi
24 maupun sebelumnya. Contoh dari kombinasi bisnis
25 yang dilakukan dengan kontrak semata termasuk
26 penggabungan dua bisnis bersama-sama dalam satu
27 kesepakatan gabungan (*stapling arrangement*) atau
28 pembentukan perusahaan yang tercatat di dua bursa
29 (*dual listed corporation*).

30

31 44. Dalam kombinasi bisnis yang dilakukan dengan
32 kontrak semata, pihak pengakuisisi mengatribusikan kepada
33 pemilik pihak yang diakuisisi sejumlah aset neto pihak yang
34 diakuisisi yang diakui sesuai dengan Pernyataan ini. Dengan
35 kata lain, kepentingan ekuitas pada pihak yang diakuisisi yang
36 dimiliki oleh pihak selain pihak pengakuisisi adalah kepentingan
37 nonpengendali dalam laporan keuangan pascakombinasi pihak
38 pengakuisisi, bahkan jika hasilnya adalah bahwa seluruh

1 kepentingan ekuitas pada pihak yang diakuisisi diatribusikan
2 kepada kepentingan nonpengendali.

3

4 **Periode Pengukuran**

5

6 *45. Jika proses akuntansi awal untuk kombinasi bisnis*
7 *belum selesai pada akhir periode pelaporan saat kombinasi*
8 *terjadi, maka pihak pengakuisisi melaporkan jumlah*
9 *sementara untuk pos-pos (items) yang proses akuntansinya*
10 *belum selesai dalam laporan keuangannya. Selama periode*
11 *pengukuran, pihak pengakuisisi menyesuaikan secara*
12 *retrospektif jumlah sementara yang diakui pada tanggal*
13 *akuisisi untuk mencerminkan informasi baru yang diperoleh*
14 *tentang fakta dan keadaan yang ada pada tanggal akuisisi*
15 *dan, jika diketahui, telah berdampak pada pengukuran*
16 *jumlah yang diakui pada tanggal tersebut. Selama periode*
17 *pengukuran, pihak pengakuisisi juga mengakui aset atau*
18 *liabilitas tambahan jika informasi baru diperoleh mengenai*
19 *fakta dan keadaan yang ada pada tanggal akuisisi dan,*
20 *jika diketahui, telah berakibat terhadap pengakuan aset*
21 *dan liabilitas dimaksud pada tanggal tersebut. Periode*
22 *pengukuran berakhir segera setelah pihak pengakuisisi*
23 *menerima informasi yang dicari tentang fakta dan keadaan*
24 *yang ada pada tanggal akuisisi atau mempelajari bahwa*
25 *informasi lebih tidak dapat diperoleh. Namun demikian,*
26 *periode pengukuran tidak boleh melebihi satu tahun dari*
27 *tanggal akuisisi.*

28

29 46. Periode pengukuran adalah periode setelah tanggal
30 akuisisi selama pihak pengakuisisi dapat menyesuaikan jumlah
31 sementara yang diakui atas suatu kombinasi bisnis. Periode
32 pengukuran memberikan waktu yang cukup pada pihak
33 pengakuisisi untuk memperoleh informasi yang dibutuhkan untuk
34 mengidentifikasi dan mengukur hal-hal sebagai berikut pada
35 tanggal akuisisi sesuai dengan persyaratan dalam Pernyataan
36 ini:

37 (a) Aset teridentifikasi yang diperoleh, liabilitas yang
38 diambil-alih, dan setiap kepentingan nonpengendali pada

- 1 pihak yang diakuisisi;
- 2 (b) Imbalan yang dialihkan untuk pihak yang diakuisisi
- 3 (atau jumlah lain yang digunakan untuk mengukur
- 4 *goodwill*);
- 5 (c) Dalam kombinasi bisnis yang dilakukan secara bertahap,
- 6 kepentingan ekuitas pada pihak yang diakuisisi yang
- 7 sebelumnya dimiliki oleh pihak pengakuisisi; dan
- 8 (d) *Goodwill* yang dihasilkan atau keuntungan dari
- 9 pembelian dengan diskon.

10
11 47. Pihak pengakuisisi mempertimbangkan seluruh
12 faktor yang terkait dalam menentukan apakah informasi yang
13 diperoleh setelah tanggal akuisisi mengakibatkan penyesuaian
14 terhadap jumlah sementara yang diakui atau apakah informasi
15 tersebut berasal dari peristiwa yang terjadi setelah tanggal
16 akuisisi. Faktor-faktor yang terkait termasuk tanggal ketika
17 informasi tambahan diperoleh dan apakah pengakuisisi dapat
18 mengidentifikasi alasan atas perubahan jumlah sementara.
19 Informasi yang diperoleh segera setelah tanggal akuisisi akan
20 lebih mencerminkan kondisi yang ada pada tanggal akuisisi
21 daripada informasi yang diperoleh beberapa bulan kemudian.
22 Misalnya, kecuali jika suatu peristiwa utama yang mengubah
23 nilai wajarnya dapat diidentifikasi, penjualan aset kepada pihak
24 ketiga segera setelah tanggal akuisisi dengan jumlah yang
25 berbeda secara signifikan dengan nilai wajar penyisihan yang
26 ditentukan pada tanggal tersebut mungkin mengindikasikan
27 kesalahan dalam jumlah sementara tersebut.

28
29 48. Pihak pengakuisisi mengakui kenaikan (penurunan)
30 dalam jumlah sementara yang diakui untuk aset (liabilitas)
31 teridentifikasi melalui penurunan (kenaikan) *goodwill*. Namun
32 demikian, informasi baru yang diperoleh selama periode
33 pengukuran kadang mengakibatkan penyesuaian jumlah
34 sementara atas lebih dari satu aset atau liabilitas. Misalnya, pihak
35 pengakuisisi mungkin telah mengakui liabilitas untuk membayar
36 kerusakan terkait dengan kecelakaan atas salah satu fasilitas
37 pihak yang diakuisisi, yang sebagian atau seluruhnya ditanggung
38 oleh polis asuransi pihak yang diakuisisi. Jika pihak pengakuisisi

1 memperoleh informasi baru selama periode pengukuran tentang
2 nilai wajar tanggal-akuisisi liabilitas tersebut, maka penyesuaian
3 atas *goodwill* yang dihasilkan dari perubahan jumlah sementara
4 yang diakui atas liabilitas tersebut akan disaling hapus (baik
5 seluruhnya maupun sebagian) dengan penyesuaian terhadap
6 *goodwill* yang dihasilkan dari perubahan jumlah sementara yang
7 diakui atas piutang klaim dari perusahaan asuransi.

8
9 49. Selama periode pengukuran, pihak pengakuisisi
10 mengakui penyesuaian atas jumlah sementara seolah-olah
11 akuntansi untuk kombinasi bisnis telah diselesaikan pada
12 tanggal akuisisi. Oleh karena itu, pihak pengakuisisi
13 merevisi informasi komparatif untuk periode sebelumnya
14 yang disajikan dalam laporan keuangan sebagaimana yang
15 dibutuhkan, termasuk membuat perubahan dalam penyusutan,
16 amortisasi atau dampak penghasilan lainnya yang diakui pada
17 saat menyelesaikan akuntansi awal.

18
19 50. Setelah periode pengukuran berakhir, pihak
20 pengakuisisi merevisi akuntansi untuk kombinasi bisnis hanya
21 untuk memperbaiki kesalahan sesuai dengan PSAK 25 (revisi
22 2009): *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi*
23 *dan Kesalahan*.

24 25 **Penentuan Bagian dari Transaksi Kombinasi Bisnis**

26
27 **51. Pihak pengakuisisi dan pihak yang diakuisisi**
28 ***mungkin telah memiliki hubungan yang telah ada***
29 ***sebelumnya atau perjanjian lainnya sebelum negosiasi***
30 ***kombinasi bisnis dimulai, atau mereka mungkin melakukan***
31 ***suatu perjanjian selama negosiasi yang terpisah dari***
32 ***kombinasi bisnis. Dalam kedua situasi tersebut, pihak***
33 ***pengakuisisi mengidentifikasi setiap jumlah yang bukan***
34 ***merupakan bagian yang dipertukarkan oleh pihak***
35 ***pengakuisisi dan pihak yang diakuisisi (atau pemilik***
36 ***sebelumnya) dalam kombinasi bisnis, yaitu jumlah yang***
37 ***bukan merupakan bagian yang dipertukarkan untuk pihak***
38 ***yang diakuisisi. Pihak pengakuisisi mengakui hanya atas***

1 *imbalan yang dialihkan untuk pihak yang diakuisisi serta*
2 *aset yang diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih yang*
3 *dipertukarkan untuk pihak yang diakuisisi sebagai bagian*
4 *dari penerapan metode akuisisi. Transaksi terpisah lainnya*
5 *diperlakukan sesuai dengan SAK yang relevan.*

6
7 52. Transaksi yang dilakukan oleh atau atas nama pihak
8 pengakuisisi atau utamanya untuk kepentingan pihak pengakuisisi
9 atau entitas hasil penggabungan, dan bukan utamanya untuk
10 kepentingan pihak yang diakuisisi (atau pemilik sebelumnya)
11 sebelum kombinasi, adalah mungkin merupakan suatu transaksi
12 terpisah. Berikut ini adalah contoh transaksi terpisah yang tidak
13 dimasukkan dalam menerapkan metode akuisisi:

- 14 (a) transaksi yang bertujuan untuk menyelesaikan hubungan
15 yang telah ada sebelumnya antara pihak pengakuisisi dan
16 pihak yang diakuisisi;
17 (b) transaksi yang memberikan remunerasi kepada karyawan
18 atau pemilik sebelumnya dari pihak yang diakuisisi untuk
19 jasa masa depan; dan
20 (c) transaksi yang merupakan penggantian kepada pihak
21 yang diakuisisi atau pemilik sebelumnya atas pembayaran
22 biaya-terkait akuisisi yang dikeluarkan oleh pihak
23 pengakuisisi.

24 Paragraf B50–B62 memberikan panduan aplikasi terkait.

25

26 ***Biaya Terkait Akuisisi***

27

28 53. Biaya-terkait akuisisi adalah biaya yang dikeluarkan
29 pihak pengakuisisi dalam rangka kombinasi bisnis. Biaya tersebut
30 mencakup biaya makelar (*finder's fees*); advis, hukum, akuntansi,
31 penilaian dan biaya profesional atau konsultasi lainnya; biaya
32 administrasi umum, termasuk biaya pemeliharaan departemen
33 akuisisi internal; dan biaya pendaftaran serta penerbitan efek
34 utang dan efek ekuitas. Pihak pengakuisisi mencatat biaya-
35 terkait akuisisi sebagai beban pada periode saat biaya tersebut
36 terjadi dan jasa diterima, dengan satu pengecualian. Biaya untuk
37 menerbitkan efek utang dan efek ekuitas diakui sesuai PSAK 55
38 (revisi 2006): *Instrumen Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran*

1 dan PSAK 50 (revisi 2006): *Instrumen Keuangan: Penyajian*
2 *dan Pengungkapan.*

3

4 **AKUNTANSI DAN PENGUKURAN SETELAH** 5 **PENGAKUAN AWAL**

6

7 *54. Secara umum, pihak pengakuisisi mengukur dan*
8 *mencatat aset yang diperoleh, liabilitas yang diambil-alih*
9 *atau terjadi, dan instrumen ekuitas yang diterbitkan dalam*
10 *kombinasi bisnis sesuai dengan SAK terkait untuk pos-pos*
11 *(items) tersebut, tergantung dari sifatnya. Namun demikian,*
12 *Pernyataan ini memberikan panduan atas akuntansi dan*
13 *pengukuran setelah pengakuan awal untuk aset yang diperoleh,*
14 *liabilitas yang diambil-alih atau terjadi, dan instrumen ekuitas*
15 *yang diterbitkan dalam kombinasi bisnis sebagai berikut:*

16 (a) *hak yang diperoleh kembali;*

17 (b) *liabilitas kontinjensi yang diakui pada tanggal*
18 *akuisisi;*

19 (c) *aset indemnifikasi; dan*

20 (d) *imbalan kontinjensi.*

21 *Paragraf B63 memberikan panduan aplikasi yang terkait.*

22

23 **Hak yang Diperoleh Kembali**

24

25 55. Hak yang diperoleh kembali yang diakui sebagai aset
26 tidak berwujud diamortisasi selama sisa periode kontraktual
27 dari kontrak yang mendasari pemberian hak tersebut. Pihak
28 pengakuisisi yang selanjutnya menjual hak yang diperoleh
29 kembali kepada pihak ketiga memasukan nilai tercatat aset tidak
30 berwujud tersebut dalam menentukan keuntungan atau kerugian
31 dari penjualan.

32

33 **Liabilitas Kontinjensi**

34

35 56. Setelah pengakuan awal dan sampai dengan liabilitas
36 diselesaikan, dibatalkan atau kadaluarsa, pihak pengakuisisi
37 mengukur liabilitas kontinjensi yang diakui dalam kombinasi

38

- 1 bisnis pada nilai yang lebih tinggi antara:
2 (a) jumlah yang seharusnya diakui sesuai dengan PSAK 57
3 (revisi 2009): *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset*
4 *Kontinjensi*; dan
5 (b) jumlah yang pada awalnya diakui setelah dikurangi, jika
6 dapat diterapkan, akumulasi amortisasi yang diakui sesuai
7 dengan PSAK 23 (revisi 2010): *Pendapatan*.
8 Ketentuan ini tidak berlaku bagi kontrak yang dicatat sesuai
9 dengan PSAK 55 (revisi 2006): *Instrumen Keuangan: Pengakuan*
10 *dan Pengukuran*.

11
12 **Aset Indemnifikasi (*Indemnification*)**

13
14 57. Pada setiap akhir periode pelaporan selanjutnya, pihak
15 pengakuisisi mengukur aset indemnifikasi yang diakui pada
16 tanggal akuisisi dengan dasar yang sama dengan liabilitas
17 atau aset yang dijamin, tunduk kepada setiap pembatasan
18 kontraktual atas jumlahnya dan, untuk aset indemnifikasi yang
19 setelah pengakuan awalnya tidak diukur pada nilai wajarnya,
20 subyek dari penilaian manajemen tentang kolektibilitas aset
21 indemnifikasi tersebut. Pihak pengakuisisi menghentikan
22 pengakuan aset indemnifikasi hanya ketika pihak pengakuisisi
23 mengambil aset, menjualnya, atau kehilangan hak atasnya.

24
25 **Imbalan Kontinjensi**

26
27 58. Beberapa perubahan nilai wajar imbalan kontinjensi
28 yang diakui pihak pengakuisisi setelah tanggal akuisisi mungkin
29 disebabkan adanya informasi tambahan yang didapatkan
30 pihak pengakuisisi setelah tanggal tersebut tentang fakta dan
31 keadaan yang ada pada tanggal akuisisi. Perubahan tersebut
32 merupakan penyesuaian periode pengukuran sesuai dengan
33 paragraf 45–49. Namun demikian, perubahan yang dihasilkan
34 dari peristiwa setelah tanggal akuisisi, seperti pencapaian
35 target laba, pencapaian harga saham tertentu, atau pencapaian
36 tonggak (*milestone*) dalam proyek riset dan pengembangan,
37 bukan merupakan penyesuaian periode pengukuran. Pihak
38 pengakuisisi memperhitungkan perubahan nilai wajar imbalan

- 1 kontinjensi yang bukan merupakan penyesuaian periode
2 pengukuran sebagai berikut:
- 3 (a) Imbalan kontinjensi yang diklasifikasikan sebagai ekuitas
4 tidak diukur kembali dan penyelesaian selanjutnya
5 diperhitungkan dalam ekuitas.
- 6 (b) Imbalan kontinjensi yang diklasifikasikan sebagai aset
7 atau liabilitas yang:
- 8 (i) merupakan instrumen keuangan dan termasuk dalam
9 ruang lingkup PSAK 55 (revisi 2006): *Instrumen*
10 *Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran* yang
11 diukur pada nilai wajar, dengan keuntungan atau
12 kerugian yang dihasilkan diakui baik dalam laporan
13 laba rugi atau pendapatan komprehensif lain sesuai
14 dengan PSAK 55 (revisi 2006);
- 15 (ii) tidak termasuk dalam ruang lingkup PSAK 55
16 (revisi 2006) dicatat sesuai dengan PSAK 57 (revisi
17 2009): *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset*
18 *Kontinjensi* atau SAK lain.

19 20 **PENGUNGKAPAN**

21
22 **59. Pihak pengakuisisi mengungkapkan informasi**
23 **yang memungkinkan pengguna laporan keuangan dapat**
24 **mengevaluasi sifat dan dampak keuangan dari kombinasi**
25 **bisnis yang terjadi:**

- 26 (a) *selama periode pelaporan berjalan; atau*
27 (b) *setelah akhir periode pelaporan tetapi sebelum tanggal*
28 *penyelesaian laporan keuangan.*

29
30 60. Untuk mencapai tujuan dalam paragraf 59, pihak
31 pengakuisisi mengungkapkan informasi yang diatur dalam
32 paragraf B64 – B66.

33
34 **61. Pihak pengakuisisi mengungkapkan informasi**
35 **yang memungkinkan pengguna laporan keuangan dapat**
36 **mengevaluasi dampak keuangan dari penyesuaian yang diakui**
37 **pada periode pelaporan berjalan yang berhubungan dengan**
38 **kombinasi bisnis yang terjadi pada periode tersebut atau periode**

1 *pelaporan sebelumnya.*

2

3 62. Untuk mencapai tujuan pada paragraf 61, pihak
4 pengakuisisi mengungkapkan informasi yang diatur dalam
5 paragraf B67.

6

7 63. Jika pengungkapan spesifik yang dipersyaratkan
8 oleh Pernyataan ini dan SAK lain tidak mencapai tujuan yang
9 ditentukan dalam paragraf 59 dan 61, maka pihak pengakuisisi
10 mengungkapkan seluruh informasi tambahan yang diperlukan
11 untuk mencapai tujuan tersebut.

12

13 **TANGGAL EFEKTIF**

14

15 64. Pernyataan ini diterapkan secara prospektif untuk
16 kombinasi bisnis yang tanggal akuisisinya pada atau setelah
17 awal periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah tanggal
18 1 Januari 2011.

19

20 **KETENTUAN TRANSISI**

21

22 65. Aset dan liabilitas yang berasal dari kombinasi bisnis
23 yang tanggal akuisisinya sebelum 1 Januari 2011 tidak disesuaikan
24 dengan berlakunya Pernyataan ini.

25

26 ***Goodwill* yang Diakui Sebelumnya**

27

28 66. Entitas menerapkan Pernyataan ini secara prospektif
29 untuk *goodwill* yang diperoleh dari kombinasi bisnis yang
30 tanggal akuisisinya sebelum 1 Januari 2011. Oleh karena itu,
31 entitas:

32 (a) menghentikan amortisasi *goodwill* sejak awal periode
33 tahun buku yang dimulai pada atau setelah 1 Januari
34 2011;

35 (b) mengeliminasi jumlah tercatat yang terkait dengan
36 akumulasi amortisasi sehubungan penurunan *goodwill*
37 pada awal periode tahun buku yang dimulai pada atau
38 setelah tanggal 1 Januari 2011; dan

- 1 (c) melakukan uji penurunan nilai atas *goodwill* sesuai
2 dengan PSAK 48 (revisi 2009): *Penurunan Nilai Aset*
3 sejak awal periode tahun buku yang dimulai pada atau
4 setelah 1 Januari 2011.

5

6 **Goodwill Negatif yang Diakui Sebelumnya**

7

- 8 67. Pada awal periode tahun buku yang dimulai pada atau
9 setelah 1 Januari 2011 yang berasal dari kombinasi bisnis yang
10 tanggal akuisisinya sebelum 1 Januari 2011, jumlah tercatat
11 *goodwill* negatif dihentikan pengakuannya dengan melakukan
12 penyesuaian terhadap saldo laba awal periode tahun buku yang
13 dimulai pada atau setelah 1 Januari 2011.

14

15 **Aset Tidak Berwujud yang Diakui Sebelumnya**

16

- 17 68. Jumlah tercatat pos yang diklasifikasikan sebagai aset
18 tidak berwujud, yang diperoleh dari kombinasi bisnis sebelum
19 1 Januari 2011, direklasifikasikan sebagai *goodwill* pada awal
20 periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah 1 Januari
21 2011, jika aset tidak berwujud tersebut tidak memenuhi kriteria
22 keteridentifikasi sesuai PSAK 19 (revisi 2010): *Aset Tidak*
23 *Berwujud*.

24

25 **Investasi yang Dicatat dengan Metode Ekuitas**

26

- 27 69. Untuk investasi yang dicatat dengan metode ekuitas dan
28 diperoleh pada atau setelah 1 Januari 2011, entitas menerapkan
29 Pernyataan ini untuk:

- 30 (a) setiap *goodwill* yang diperoleh termasuk dalam jumlah
31 tercatat investasi tersebut. Oleh karena itu, amortisasi
32 nosional *goodwill* tidak termasuk dalam menentukan
33 bagian entitas atas laba atau rugi *investee*.
34 (b) setiap selisih lebih termasuk dalam jumlah tercatat
35 investasi kepentingan entitas terhadap nilai wajar aset,
36 liabilitas, dan liabilitas kontinjensi teridentifikasi *investee*
37 atas biaya perolehan investasi. Oleh karena itu, entitas
38 memasukkan selisih lebih tersebut sebagai penghasilan

1 dalam menentukan bagian entitas atas laba atau rugi
2 investasi pada periode investasi diperoleh.

3

4 70. Untuk investasi yang dicatat dengan metode ekuitas dan
5 diperoleh sebelum 1 Januari 2011:

- 6 (a) Entitas menerapkan Pernyataan ini secara prospektif,
7 untuk periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah
8 1 Januari 2011, untuk setiap *goodwill* yang diperoleh
9 termasuk dalam jumlah tercatat investasi tersebut. Oleh
10 karena itu, entitas sejak tanggal tersebut menghentikan
11 untuk memasukkan amortisasi *goodwill* dalam
12 menentukan bagian entitas atas laba atau rugi *investee*.
- 13 (b) Entitas menghentikan pengakuan setiap *goodwill* negatif
14 termasuk dalam jumlah tercatat investasi tersebut pada
15 awal periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah 1
16 Januari 2011, dengan penyesuaian atas saldo laba awal.

17

18 **Pajak Penghasilan**

19

20 71. Untuk kombinasi bisnis yang tanggal akuisisinya
21 sebelum tanggal efektif Pernyataan ini, pihak pengakuisisi
22 menerapkan PSAK 46 (revisi 2010): *Pajak Penghasilan*
23 paragraf 68 secara prospektif. Dengan kata lain, pihak
24 pengakuisisi tidak menyesuaikan akuntansi kombinasi bisnis
25 untuk perubahan sebelumnya dalam aset pajak tangguhan.
26 Namun demikian, sejak tanggal efektif Pernyataan ini pihak
27 pengakuisisi mengakui perubahan dalam aset pajak tangguhan
28 tersebut sebagai penyesuaian atas laba atau rugi (atau bukan
29 atas laba atau rugi, jika disyaratkan dalam PSAK 46 (revisi
30 2010)).

31

32 **PENARIKAN**

33

34 72. Pernyataan ini menggantikan PSAK 22 (1994): *Akuntansi*
35 *Penggabungan Usaha*.

36

37

38

1 **LAMPIRAN A**

2

3 **ISTILAH**

4

5 *Lampiran ini merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari*
6 *PSAK 22.*

7

8 **Aset tidak berwujud** adalah suatu aset nonmoneter yang dapat
9 diidentifikasi tanpa wujud fisik.

10

11 **Bisnis** adalah suatu rangkaian terpadu dari kegiatan dan
12 aset yang mampu diadakan dan dikelola dengan tujuan
13 memberikan hasil dalam bentuk dividen, biaya yang lebih
14 rendah, atau manfaat ekonomi lainnya secara langsung
15 kepada investor atau pemilik, anggota, atau peserta
16 lainnya.

17

18 **Entitas bersama** adalah suatu entitas, selain entitas yang
19 dimiliki investor, yang memberikan dividen, biaya lebih
20 rendah, atau manfaat ekonomi lain, secara langsung kepada
21 pemilik, anggota, atau peserta. Misalnya, perusahaan asuransi
22 bersama, *credit union*, dan koperasi.

23

24 **Goodwill** adalah suatu aset yang mencerminkan manfaat
25 ekonomi masa depan yang timbul dari aset lainnya yang
26 diperoleh dalam kombinasi bisnis yang tidak dapat diidentifikasi
27 secara individual dan diakui secara terpisah.

28

29 **Imbalan kontinjensi**. Pada umumnya, imbalan kontinjensi
30 adalah suatu kewajiban pihak pengakuisisi untuk
31 mengalihkan aset atau kepentingan ekuitas tambahan
32 kepada pemilik sebelumnya dari pihak yang diakuisisi
33 sebagai bagian dari pertukaran pengendalian atas pihak
34 yang diakuisisi jika peristiwa masa depan tertentu terjadi
35 atau kondisi tertentu terpenuhi. Namun demikian, imbalan
36 kontinjensi dapat juga memberikan hak kepada pihak
37 pengakuisisi untuk memperoleh kembali imbalan yang
38 dialihkan sebelumnya jika kondisi tertentu terpenuhi.

1 **Kepentingan ekuitas**. Untuk tujuan Pernyataan ini,
2 kepentingan ekuitas diartikan secara luas sebagai kepentingan
3 kepemilikan atas entitas yang dimiliki investor dan pemilik,
4 anggota atau peserta atas entitas bersama.

5
6 **Kepentingan nonpengendali** adalah ekuitas pada entitas anak
7 yang tidak dapat diatribusikan, baik langsung maupun tidak
8 langsung, pada entitas induk.

9
10 **Kombinasi bisnis** adalah suatu transaksi atau peristiwa lain
11 dimana pihak pengakuisisi memperoleh pengendalian atas
12 satu atau lebih bisnis. Transaksi yang kadangkala disebut
13 sebagai “penggabungan sesungguhnya (*true merger*)” atau
14 “penggabungan setara (*merger of equals*)” juga merupakan
15 kombinasi bisnis sebagaimana istilah ini dipergunakan
16 dalam Pernyataan ini.

17
18 **Nilai wajar** adalah jumlah suatu aset dapat dipertukarkan
19 atau suatu liabilitas diselesaikan, antara pihak yang
20 mengerti dan berkeinginan dalam suatu transaksi yang
21 wajar (*arm’s length transaction*).

22
23 **Pemilik**. Untuk tujuan Pernyataan ini, istilah pemilik termasuk
24 pemegang kepentingan ekuitas dari entitas yang dimiliki
25 investor serta pemilik, anggota atau peserta dari entitas
26 bersama.

27
28 **Pengendalian** adalah kekuasaan untuk mengatur kebijakan
29 keuangan dan operasional suatu entitas untuk memperoleh
30 manfaat dari aktivitas entitas tersebut.

31
32 **Pihak yang diakuisisi (*acquiree*)** adalah bisnis atau beberapa
33 bisnis yang pihak pengakuisisi memperoleh pengendalian
34 atasnya dalam suatu kombinasi bisnis.

35
36 **Pihak pengakuisisi (*acquirer*)** adalah entitas yang
37 memperoleh pengendalian atas pihak yang diakuisisi.

38

1 **Tanggal akuisisi** adalah tanggal dimana pihak pengakuisisi
2 memperoleh pengendalian atas pihak yang diakuisisi.

3

4 **Teridentifikasi**. Suatu aset disebut teridentifikasi jika aset
5 tersebut:

- 6 (a) terpisahkan, yaitu mampu dipisahkan atau dipecah dari
7 entitas dan dijual, dialihkan, dilisensikan, direntalkan atau
8 dipertukarkan (baik secara individu atau bersama-sama
9 dengan kontrak terkait, aset atau liabilitas teridentifikasi)
10 tanpa memperhatikan apakah entitas bermaksud untuk
11 melakukannya; atau
12 (b) timbul dari kontrak atau hak hukum lainnya, tanpa
13 memperhatikan apakah hak tersebut dapat dialihkan
14 atau dipisahkan dari entitas atau dari hak dan kewajiban
15 lainnya.

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

1 LAMPIRAN B

2

3 PANDUAN APLIKASI

4

5 *Lampiran ini merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari*
6 *PSAK 22.*

7

8 KOMBINASI BISNIS ENTITAS SEPENGENDALI
9 (PENERAPAN PARAGRAF 2(C))

10

11 B01. Pernyataan ini tidak diterapkan untuk kombinasi
12 bisnis dari entitas atau bisnis sepengendali. Kombinasi
13 bisnis yang melibatkan entitas atau bisnis sepengendali
14 adalah kombinasi bisnis yang semua entitas atau bisnis yang
15 bergabung, pada akhirnya dikendalikan oleh pihak yang
16 sama (baik sebelum maupun sesudah kombinasi bisnis) dan
17 pengendaliannya tidak bersifat sementara.

18

19 B02. Sekelompok individu dianggap sebagai pengendali
20 suatu entitas jika, sebagai hasil dari suatu kesepakatan
21 kontraktual, mereka secara kolektif memiliki kekuasaan
22 untuk mengatur kebijakan keuangan dan operasional entitas
23 tersebut sehingga mendapatkan manfaat dari aktivitas entitas
24 tersebut. Oleh karena itu, suatu kombinasi bisnis berada di luar
25 ruang lingkup Pernyataan ini jika sekelompok individu yang
26 sama memiliki, sebagai hasil dari kesepakatan kontraktual,
27 kekuasaan kolektif akhir (*ultimate collective power*) untuk
28 mengatur kebijakan keuangan dan operasional dari setiap
29 entitas yang bergabung sehingga mendapatkan manfaat dari
30 aktivitas entitas tersebut, dan kekuasaan kolektif akhir tersebut
31 tidak bersifat sementara.

32

33 B03. Suatu entitas mungkin dikendalikan oleh individu
34 atau kelompok individu yang bertindak bersama berdasarkan
35 kesepakatan kontraktual, dan individu atau kelompok individu
36 tersebut mungkin tidak tunduk pada ketentuan pelaporan
37 keuangan berdasarkan SAK. Oleh karena itu, entitas yang
38 bergabung tidak perlu dimasukkan sebagai bagian dari laporan

1 keuangan konsolidasian yang sama agar suatu kombinasi bisnis
2 dianggap sebagai kombinasi bisnis yang melibatkan entitas
3 sepengendali.

4

5 B04. Besarnya kepentingan nonpengendali pada setiap
6 entitas yang bergabung sebelum dan sesudah kombinasi bisnis
7 bukan hal yang relevan untuk menentukan apakah kombinasi
8 tersebut melibatkan entitas sepengendali. Demikian pula, fakta
9 bahwa salah satu dari entitas yang bergabung adalah entitas
10 anak yang dikeluarkan dari laporan keuangan konsolidasian
11 tidaklah relevan untuk menentukan apakah kombinasi
12 melibatkan entitas sepengendali.

13

14 **IDENTIFIKASI KOMBINASI BISNIS (PENERAPAN**
15 **PARAGRAF 3)**

16

17 B05. Pernyataan ini mendefinisikan kombinasi bisnis
18 sebagai suatu transaksi atau peristiwa lain yang pihak
19 pengakuisisi memperoleh pengendalian atas satu atau lebih
20 bisnis. Pihak pengakuisisi mungkin memperoleh pengendalian
21 atas pihak yang diakuisisi dengan beberapa cara, misalnya:

- 22 (a) dengan mengalihkan kas, setara kas atau aset lainnya
23 (termasuk aset neto yang merupakan suatu bisnis);
24 (b) dengan menimbulkan liabilitas;
25 (c) dengan menerbitkan kepentingan ekuitas;
26 (d) dengan memberikan lebih dari satu jenis imbalan; atau
27 (e) tanpa mengalihkan imbalan, termasuk yang hanya
28 berdasarkan kontrak (lihat paragraf 43).

29

30 B06. Suatu kombinasi bisnis mungkin dirancang dengan
31 berbagai cara untuk alasan hukum, perpajakan atau alasan
32 lainnya termasuk tapi tidak terbatas pada:

- 33 (a) satu atau lebih bisnis menjadi entitas anak dari pihak
34 pengakuisisi atau aset neto dari satu atau lebih bisnis
35 secara hukum digabungkan ke pihak pengakuisisi;
36 (b) satu entitas yang bergabung mengalihkan aset
37 netonya, atau pemiliknya mengalihkan kepentingan
38 ekuitasnya, kepada entitas yang bergabung lainnya atau

- 1 pemilikinya;
- 2 (c) semua entitas yang bergabung mengalihkan aset netonya,
3 atau pemiliknya mengalihkan kepentingan ekuitasnya,
4 kepada suatu entitas yang baru dibentuk (hal tersebut
5 kadang-kadang disebut juga sebagai transaksi *roll-up*
6 atau *put-together*); atau
- 7 (d) sekelompok pemilik sebelumnya dari salah satu entitas
8 yang bergabung memperoleh pengendalian atas entitas
9 hasil penggabungan tersebut.

10

11 DEFINISI BISNIS (PENERAPAN PARAGRAF 3)

12

13 B07. Suatu bisnis terdiri dari input dan proses yang
14 diterapkan pada input tersebut dan mampu menghasilkan
15 output. Walaupun bisnis biasanya menghasilkan output, akan
16 tetapi output tidak disyaratkan untuk suatu rangkaian terpadu
17 agar dapat disebut sebagai suatu bisnis. Tiga unsur bisnis
18 tersebut didefinisikan sebagai berikut:

- 19 (a) Input. Setiap sumber daya ekonomi yang menghasilkan
20 (atau memiliki kemampuan untuk menghasilkan) output
21 jika satu atau lebih proses diterapkan pada sumber
22 daya ekonomi tersebut. Misalnya termasuk aset tidak
23 lancar (termasuk aset tidak berwujud atau hak untuk
24 menggunakan aset tidak lancar), kekayaan intelektual,
25 kemampuan untuk mendapatkan akses atas bahan baku
26 atau hak yang diperlukan dan karyawan.
- 27 (b) Proses. Setiap sistem, standar, protokol, konvensi
28 atau peraturan yang jika diterapkan terhadap input,
29 menghasilkan atau memiliki kemampuan untuk
30 menghasilkan output. Misalnya termasuk proses
31 manajemen strategis, proses operasional dan proses
32 manajemen sumber daya. Proses tersebut umumnya
33 didokumentasikan, tetapi tenaga kerja terorganisir yang
34 memiliki keahlian dan pengalaman yang diperlukan
35 beserta peraturan dan konvensi mungkin menyediakan
36 proses yang diperlukan yang mampu diterapkan pada
37 input untuk menghasilkan output. (Sistem akuntansi,
38 penagihan, penggajian, dan administrasi lainnya

1 umumnya bukanlah proses yang digunakan untuk
2 menghasilkan output.)
3 (c) Output. Hasil dari input dan proses yang diterapkan
4 pada input tersebut yang memberikan atau memiliki
5 kemampuan untuk memberikan hasil dalam bentuk
6 dividen, biaya yang lebih rendah, atau manfaat
7 ekonomi secara langsung kepada investor atau
8 pemilik, anggota atau peserta lainnya.
9

10 B08. Suatu rangkaian terpadu dari aktivitas dan aset
11 mensyaratkan dua unsur dasar yaitu input dan proses yang
12 diterapkan kepada input tersebut, yang secara bersama-sama
13 digunakan atau akan digunakan untuk menghasilkan output.
14 Akan tetapi, suatu bisnis tidak perlu meliputi semua input
15 atau proses yang digunakan oleh penjual dalam menjalankan
16 bisnis tersebut jika pelaku pasar mampu memperoleh bisnis
17 dan melanjutkannya untuk menghasilkan output, misalnya,
18 dengan mengintegrasikan bisnis dengan input dan proses
19 miliknya sendiri.
20

21 B09. Sifat dari unsur-unsur suatu bisnis bervariasi
22 berdasarkan industri dan struktur operasi (aktivitas) entitas,
23 termasuk tahap pengembangan entitas. Bisnis yang sudah
24 mapan seringkali memiliki berbagai jenis input, proses,
25 dan output yang berbeda-beda, sedangkan bisnis yang baru
26 seringkali memiliki input dan proses yang sedikit dan kadang-
27 kadang hanya memiliki output (produk) tunggal. Hampir semua
28 bisnis juga memiliki liabilitas, akan tetapi suatu bisnis tidak
29 harus memiliki liabilitas.
30

31 B10. Serangkaian aktivitas dan aset terpadu dalam tahap
32 perkembangan mungkin tidak mempunyai output. Jika tidak,
33 pihak pengakuisisi mempertimbangkan faktor-faktor lain dalam
34 menentukan apakah rangkaian tersebut merupakan suatu bisnis.
35 Faktor-faktor tersebut meliputi, tetapi tidak terbatas pada,
36 apakah rangkaian tersebut:

- 37 (a) telah memulai aktivitas utama yang direncanakan;
38 (b) memiliki karyawan, kekayaan intelektual serta input dan

- 1 proses lainnya yang dapat diterapkan pada input;
2 (c) sedang menjalankan rencana untuk memproduksi output;
3 dan
4 (d) akan dapat memperoleh akses kepada pelanggan yang
5 akan membeli output.
6 Tidak semua faktor-faktor tersebut harus terpenuhi dalam
7 serangkaian aktivitas dan aset terpadu tertentu dalam tahap
8 perkembangan untuk memenuhi kualifikasi sebagai suatu
9 bisnis.

10

11 B11. Penentuan apakah serangkaian aset dan aktivitas
12 tertentu disebut sebagai suatu bisnis didasarkan pada apakah
13 rangkaian terpadu itu dapat dilakukan dan dikelola sebagai suatu
14 bisnis oleh pelaku pasar. Oleh karena itu, dalam mengevaluasi
15 apakah rangkaian tertentu merupakan suatu bisnis, hal ini bukan
16 merupakan suatu hal yang relevan apakah pihak penjual yang
17 mengoperasikan rangkaian tersebut sebagai suatu bisnis atau
18 apakah pihak pengakuisisi yang bermaksud mengoperasikan
19 rangkaian tersebut sebagai suatu bisnis.

20

21 B12. Dalam hal tidak ada bukti sebaliknya, rangkaian
22 aset dan aktivitas tertentu yang mempunyai *goodwill* dianggap
23 sebagai suatu bisnis. Tetapi, suatu bisnis tidak harus mempunyai
24 *goodwill*.

25

26 IDENTIFIKASI PIHAK PENGAKUISISI (PENERAPAN 27 PARAGRAF 6 DAN 7)

28

29 B13. Panduan dalam PSAK 4 (revisi 2009): *Laporan*
30 *Keuangan Konsolidasian dan Laporan Keuangan Tersendiri*
31 digunakan untuk mengidentifikasi pihak pengakuisisi entitas
32 yang memperoleh kendali atas pihak yang diakuisisi. Jika
33 suatu kombinasi bisnis telah terjadi tetapi penerapan panduan
34 dalam PSAK 4 (revisi 2009) tidak secara jelas mengindikasikan
35 entitas mana sebagai pihak pengakuisisi, maka faktor-faktor
36 pada paragraf B14-B18 dipertimbangkan dalam membuat
37 penentuan tersebut.

38

1 B14. Dalam suatu kombinasi bisnis yang utamanya
2 disebabkan oleh pengalihan kas atau aset lainnya atau timbulnya
3 liabilitas, pihak pengakuisisi biasanya merupakan entitas
4 yang mengalihkan kas atau aset lainnya atau menimbulkan
5 liabilitas.

6
7 B15. Dalam suatu kombinasi bisnis yang terutama
8 disebabkan oleh pertukaran kepentingan ekuitas, pihak
9 pengakuisisi biasanya adalah entitas yang menerbitkan
10 kepentingan ekuitas tersebut. Namun demikian, dalam beberapa
11 kombinasi bisnis, yang biasanya disebut '*reverse acquisitions*',
12 entitas yang menerbitkan ekuitas tersebut merupakan pihak
13 yang diakuisisi. Paragraf B19-B27 memberikan panduan
14 akuntansi untuk *reverse acquisitions*. Kondisi dan fakta lain
15 yang terkait juga dipertimbangkan dalam mengidentifikasi
16 pihak pengakuisisi dalam kombinasi bisnis yang disebabkan
17 oleh pertukaran kepentingan ekuitas, termasuk:

- 18 (a) *Bagian hak suara dalam entitas hasil penggabungan*
19 *setelah kombinasi bisnis.* Pihak pengakuisisi biasanya
20 entitas yang bergabung yang pemiliknya adalah
21 suatu kelompok usaha yang mempertahankan atau
22 memperoleh porsi terbesar atas hak suara pada entitas
23 hasil penggabungan. Dalam menentukan kelompok
24 pemilik mana yang mempertahankan atau memperoleh
25 porsi terbesar atas hak suara, entitas mempertimbangkan
26 adanya pengaturan hak suara khusus atau tidak biasa
27 serta opsi, waran atau efek yang dapat dikonversi.
- 28 (b) *Keberadaan kepentingan suara minoritas yang besar*
29 *dalam entitas hasil penggabungan jika tidak ada*
30 *pemilik lain atau kelompok pemilik terorganisasi*
31 *lain yang mempunyai kepentingan suara signifikan.*
32 Pihak pengakuisisi biasanya merupakan entitas yang
33 bergabung yang pemilik tunggal atau kelompok
34 pemilik terorganisasi dari entitas tersebut memiliki
35 kepentingan suara minoritas terbesar dalam entitas
36 hasil penggabungan.
- 37 (c) *Komposisi organ pengatur entitas hasil penggabungan.*
38 Pihak pengakuisisi biasanya merupakan entitas yang

- 1 bergabung yang pemiliknya mempunyai kemampuan
2 untuk memilih atau menunjuk atau mengganti mayoritas
3 anggota organ pengatur entitas hasil penggabungan.
4 (d) *Komposisi manajemen senior entitas hasil*
5 *penggabungan.* Pihak pengakuisisi biasanya merupakan
6 entitas yang bergabung yang manajemen (sebelumnya)
7 mendominasi manajemen entitas hasil penggabungan.
8 (e) *Ketentuan pertukaran kepentingan ekuitas.* Pihak
9 pengakuisisi biasanya merupakan entitas yang
10 bergabung yang membayar premium di atas nilai wajar
11 prakombinasi bisnis dari kepentingan ekuitas entitas
12 yang bergabung lainnya.

13
14 B16. Pihak pengakuisisi biasanya merupakan entitas
15 yang bergabung yang ukuran relatifnya (diukur dengan,
16 misalnya, aset, pendapatan atau laba) secara signifikan lebih
17 besar dari ukuran entitas yang bergabung lainnya.

18
19 B17. Dalam suatu kombinasi bisnis yang melibatkan
20 lebih dari dua entitas, penentuan pihak pengakuisisi
21 mempertimbangkan, antara lain, entitas yang bergabung yang
22 berinisiatif untuk melakukan kombinasi, serta ukuran relatif
23 dari entitas yang bergabung.

24
25 B18. Entitas baru yang terbentuk dalam rangka
26 kombinasi bisnis tidak selalu merupakan pihak pengakuisisi.
27 Jika entitas baru dibentuk untuk menerbitkan kepentingan
28 ekuitas dalam rangka kombinasi bisnis, maka salah satu
29 entitas yang bergabung yang telah ada sebelum kombinasi
30 bisnis diidentifikasi sebagai pihak pengakuisisi dengan
31 menerapkan panduan dalam paragraf B13-B17. Sebaliknya,
32 entitas baru yang mengalihkan kas atau aset lainnya atau
33 menimbulkan liabilitas sebagai imbalan mungkin merupakan
34 pihak pengakuisisi.

35
36
37
38

1 **REVERSE ACQUISITION**

2

3 *B19. Reverse acquisition* terjadi jika entitas yang
4 menerbitkan efek (pihak pengakuisisi secara hukum)
5 diidentifikasi sebagai pihak yang diakuisisi untuk tujuan
6 akuntansi berdasarkan pedoman dalam paragraf B13-B18.
7 Entitas yang kepentingan ekuitasnya diperoleh (pihak yang
8 diakuisisi secara hukum) harus menjadi pihak pengakuisisi
9 untuk tujuan akuntansi dalam transaksi yang merupakan *reverse*
10 *acquisition*. Misalnya, *reverse acquisition* terkadang terjadi
11 ketika suatu entitas tertutup ingin menjadi entitas terbuka tapi
12 tidak ingin mendaftarkan efek ekuitasnya. Untuk mencapai hal
13 tersebut, entitas tertutup akan merancang agar entitas terbuka
14 mengakuisisi kepentingan ekuitasnya sebagai pertukaran atas
15 kepentingan ekuitas entitas terbuka tersebut. Dalam contoh ini,
16 entitas terbuka merupakan pihak pengakuisisi secara hukum
17 karena entitas terbuka menerbitkan kepentingan ekuitas,
18 dan entitas tertutup merupakan pihak yang diakuisisi secara
19 hukum karena kepentingan ekuitasnya telah diakuisisi. Namun,
20 penerapan panduan dalam paragraf B13-B18 menghasilkan
21 identifikasi:

- 22 (a) entitas terbuka sebagai pihak yang diakuisisi untuk tujuan
23 akuntansi (pihak yang diakuisisi secara akuntansi);
24 dan
25 (b) entitas tertutup sebagai pihak pengakuisisi untuk tujuan
26 akuntansi (pihak pengakuisisi secara akuntansi).

27 Pihak yang diakuisisi secara akuntansi harus memenuhi
28 definisi bisnis agar transaksi tersebut dicatat sebagai *reverse*
29 *acquisition*, dan semua prinsip pengakuan dan pengukuran
30 dalam Pernyataan ini berlaku, termasuk ketentuan untuk
31 mengakui *goodwill*.

32

33 **Pengukuran Imbalan yang Dialihkan**

34

35 *B20.* Dalam suatu *reverse acquisition*, pihak pengakuisisi
36 secara akuntansi biasanya tidak memberikan imbalan kepada
37 pihak yang diakuisisi. Sebaliknya, pihak yang diakuisisi
38 secara akuntansi biasanya menerbitkan efek ekuitasnya kepada

1 pemilik pihak pengakuisisi secara akuntansi. Oleh karena itu,
2 nilai wajar tanggal akuisisi dari imbalan yang dialihkan oleh
3 pihak pengakuisisi secara akuntansi untuk kepentingannya
4 pada pihak yang diakuisisi secara akuntansi didasarkan pada
5 jumlah kepentingan ekuitas yang seharusnya diterbitkan oleh
6 entitas anak secara hukum untuk memberikan kepada pemilik
7 entitas induk secara hukum persentase kepentingan ekuitas
8 yang sama dalam entitas hasil penggabungan sebagai hasil
9 dari *reverse acquisition*. Nilai wajar dari jumlah kepentingan
10 ekuitas yang dihitung dengan cara tersebut dapat digunakan
11 sebagai nilai wajar imbalan yang dialihkan untuk pertukaran
12 atas pihak yang diakuisisi.

13

14 **Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan** 15 **Konsolidasian**

16

17 B21. Laporan keuangan konsolidasian yang disusun
18 setelah *reverse acquisition* diterbitkan dengan menggunakan
19 nama entitas induk secara hukum (pihak yang diakuisisi
20 secara akuntansi) tetapi dijelaskan dalam catatan atas laporan
21 keuangan sebagai pemberlanjutan laporan keuangan entitas
22 anak secara hukum (pihak pengakuisisi secara akuntansi),
23 dengan satu penyesuaian untuk menyesuaikan secara retroaktif
24 atas modal menurut hukum pihak pengakuisisi secara akuntansi
25 untuk mencerminkan modal menurut hukum dari pihak yang
26 diakuisisi secara akuntansi. Penyesuaian tersebut disyaratkan
27 untuk mencerminkan modal dari entitas induk secara hukum
28 (pihak yang diakuisisi secara akuntansi). Informasi komparatif
29 yang disajikan dalam laporan keuangan konsolidasian tersebut
30 juga disesuaikan secara retroaktif untuk mencerminkan modal
31 menurut hukum dari entitas induk secara hukum (pihak yang
32 diakuisisi secara akuntansi).

33

34 B22. Karena laporan keuangan konsolidasian
35 menyajikan keberlanjutan laporan keuangan entitas anak secara
36 hukum kecuali untuk struktur modalnya, laporan keuangan
37 konsolidasian mencerminkan:

38 (a) Aset dan liabilitas dari entitas anak secara hukum (pihak

- 1 pengakuisisi secara akuntansi) yang diakui dan diukur
2 pada nilai tercatatnya sebelum kombinasi bisnis.
- 3 (b) Aset dan liabilitas dari entitas induk secara hukum (pihak
4 yang diakuisisi secara akuntansi) yang diakui dan diukur
5 sesuai Pernyataan ini.
- 6 (c) Saldo laba dan saldo ekuitas lainnya dari entitas anak
7 secara hukum (pihak pengakuisisi secara akuntansi)
8 sebelum kombinasi bisnis.
- 9 (d) Jumlah yang diakui sebagai kepentingan ekuitas yang
10 diterbitkan dalam laporan keuangan konsolidasian yang
11 ditentukan dengan menambahkan kepentingan ekuitas
12 yang diterbitkan entitas anak secara hukum (pihak
13 pengakuisisi secara akuntansi) yang beredar sesaat
14 sebelum kombinasi bisnis pada nilai wajar entitas induk
15 secara hukum (pihak yang diakuisisi secara akuntansi)
16 yang ditentukan sesuai dengan Pernyataan ini. Namun
17 demikian, struktur ekuitas (yaitu jumlah dan jenis
18 kepentingan ekuitas yang diterbitkan) mencerminkan
19 struktur ekuitas dari entitas induk secara hukum (pihak
20 yang diakuisisi secara akuntansi), termasuk kepentingan
21 ekuitas entitas induk secara hukum yang diterbitkan
22 dalam rangka kombinasi bisnis. Berdasarkan hal
23 tersebut, struktur ekuitas dari entitas anak secara hukum
24 (pihak pengakuisisi secara akuntansi) disajikan kembali
25 menggunakan rasio pertukaran yang ditetapkan dalam
26 perjanjian akuisisi untuk mencerminkan jumlah saham
27 dari entitas induk secara hukum (pihak yang diakuisisi
28 secara akuntansi) yang diterbitkan dalam *reverse*
29 *acquisition*.
- 30 (e) Proporsi kepentingan nonpengendali atas nilai tercatat
31 sebelum kombinasi bisnis dari saldo laba dan kepentingan
32 ekuitas lainnya dari entitas anak secara hukum (pihak
33 pengakuisisi secara akuntansi) sebagaimana dibahas
34 dalam paragraf B23 dan B24.
35
36
37
38

1 Kepentingan Nonpengendali

2

3 B23. Dalam suatu *reverse acquisition*, beberapa pemilik
4 dari pihak yang diakuisisi secara hukum (pihak pengakuisisi
5 secara akuntansi) mungkin tidak menukarkan kepentingan
6 ekuitasnya dengan kepentingan ekuitas entitas induk secara
7 hukum (pihak yang diakuisisi secara akuntansi). Pemilik
8 tersebut diperlakukan sebagai kepentingan nonpengendali
9 dalam laporan keuangan konsolidasian setelah *reverse*
10 *acquisition*. Hal ini disebabkan pemilik pihak yang diakuisisi
11 secara hukum yang tidak menukarkan kepentingan ekuitasnya
12 dengan kepentingan ekuitas dari pihak pengakuisisi secara
13 hukum mempunyai kepentingan hanya atas hasil dan aset bersih
14 dari pihak yang diakuisisi secara hukum bukannya atas hasil
15 dan aset bersih dari entitas hasil penggabungan. Sebaliknya,
16 walaupun pihak pengakuisisi secara hukum merupakan pihak
17 yang diakuisisi untuk tujuan akuntansi, pemilik dari pihak
18 pengakuisisi secara hukum mempunyai kepentingan atas hasil
19 dan aset neto entitas hasil penggabungan.

20

21 B24. Aset dan liabilitas dari pihak yang diakuisisi
22 secara hukum diukur dan diakui dalam laporan keuangan
23 konsolidasian pada nilai tercatat sebelum kombinasi bisnis
24 (lihat paragraf B22(a)). Oleh karena itu, dalam *reverse*
25 *acquisition* kepentingan nonpengendali mencerminkan
26 proporsi kepentingan pemegang saham nonpengendali atas
27 nilai tercatat sebelum kombinasi bisnis dari aset neto pihak
28 yang diakuisisi secara hukum walaupun jika kepentingan
29 nonpengendali dalam akuisisi lain diukur pada nilai wajarnya
30 pada tanggal akuisisi.

31

32 Laba per Saham

33

34 B25. Sebagaimana diatur pada paragraf B22(d),
35 struktur ekuitas dalam laporan keuangan konsolidasian setelah
36 *reverse acquisition* mencerminkan struktur ekuitas dari pihak
37 pengakuisisi secara hukum (pihak yang diakuisisi secara
38 akuntansi), termasuk kepentingan ekuitas yang diterbitkan

1 oleh pihak pengakuisisi secara hukum dalam rangka kombinasi
2 bisnis.

3 B26. Dalam menghitung jumlah rata-rata tertimbang
4 saham biasa yang beredar (sebagai penyebut dalam menghitung
5 laba bersih per saham) selama periode *reverse acquisition*
6 terjadi:

- 7 (a) Jumlah saham biasa yang beredar dari awal periode
8 tersebut sampai dengan tanggal akuisisi harus dihitung
9 berdasarkan jumlah rata-rata tertimbang saham biasa dari
10 pihak yang diakuisisi secara hukum (pihak pengakuisisi
11 secara akuntansi) yang beredar selama periode tersebut
12 dikalikan dengan rasio pertukaran yang disepakati dalam
13 perjanjian merger; dan
14 (b) Jumlah saham biasa yang beredar dari tanggal akuisisi
15 sampai akhir periode tersebut merupakan jumlah aktual
16 dari jumlah saham biasa pada pihak pengakuisisi secara
17 hukum (pihak yang diakuisisi secara akuntansi) yang
18 beredar selama periode tersebut.

19
20 B27. Laba per saham dasar untuk setiap periode
21 komparatif sebelum tanggal akuisisi yang disajikan dalam
22 laporan keuangan konsolidasian setelah *reverse acquisition*
23 dihitung dengan membagi:

- 24 (a) laba atau rugi dari pihak yang diakuisisi secara hukum
25 yang dapat diatribusikan kepada pemegang saham biasa
26 pada tiap periode tersebut, dengan
27 (b) jumlah rata-rata tertimbang historis saham biasa yang
28 beredar dari pihak yang diakuisisi secara hukum
29 dikalikan dengan rasio pertukaran yang disepakati dalam
30 perjanjian akuisisi.

31
32 **PENGAKUAN ASET YANG DIPEROLEH DAN**
33 **LIABILITAS YANG DIAMBIL-ALIH TERTENTU**
34 **(PENERAPAN PARAGRAF 10-13)**

35

36 **Sewa Operasi**

37

38 B28. Pihak pengakuisisi tidak mengakui aset dan

1 liabilitas terkait dengan sewa operasi jika pihak yang diakuisisi
2 merupakan *lessee* kecuali sebagaimana disyaratkan dalam
3 paragraf B29 dan B30.

4

5 B29. Pihak pengakuisisi menentukan apakah ketentuan
6 pada setiap sewa operasi dimana pihak yang diakuisisi merupakan
7 *lessee* adalah menguntungkan atau tidak menguntungkan.
8 Pihak pengakuisisi mengakui aset tidak berwujud jika
9 ketentuan sewa operasi menguntungkan dibandingkan dengan
10 ketentuan yang berlaku di pasar dan mengakui liabilitas jika
11 tidak menguntungkan dibandingkan dengan ketentuan yang
12 berlaku di pasar. Paragraf B42 memberikan panduan tentang
13 pengukuran nilai wajar tanggal akuisisi dari aset yang terkait
14 sewa operasi jika pihak yang diakuisisi merupakan *lessor*.

15

16 B30. Aset tidak berwujud teridentifikasi dapat terkait
17 dengan sewa operasi, yang dapat ditunjukkan dengan
18 kesediaan pelaku pasar untuk membayar harga sewa bahkan
19 jika hal tersebut sama dengan ketentuan yang berlaku di pasar.
20 Misalnya, sewa pintu gerbang di bandar udara atau ruang kios
21 di kawasan perbelanjaan besar dapat menyediakan akses pasar
22 atau manfaat ekonomi masa depan lainnya yang memenuhi
23 syarat sebagai aset tidak berwujud teridentifikasi, misalnya,
24 hubungan pelanggan. Pada situasi tersebut, pihak pengakuisisi
25 mengakui aset tidak berwujud teridentifikasi tersebut sesuai
26 dengan paragraf B31.

27

28 **Aset Tidak Berwujud**

29

30 B31. Pihak pengakuisisi mengakui, secara terpisah
31 dari *goodwill*, aset tidak berwujud teridentifikasi yang
32 diperoleh dalam kombinasi bisnis. Aset tidak berwujud adalah
33 teridentifikasi jika memenuhi kriteria pemisahan atau kriteria
34 hukum kontraktual.

35

36 B32. Aset tidak berwujud yang memenuhi kriteria
37 kontraktual secara hukum dapat diidentifikasi meskipun aset
38 tidak dapat dialihkan atau dipisahkan dari pihak yang diakuisisi

- 1 atau dari hak dan kewajiban lainnya. Misalnya:
- 2 (a) Pihak yang diakuisisi menyewa fasilitas produksi
3 dengan sewa operasi yang memiliki ketentuan yang
4 menguntungkan dibandingkan dengan ketentuan yang
5 berlaku di pasar. Ketentuan sewa secara eksplisit
6 melarang pengalihan sewa (melalui penjualan atau sewa-
7 lanjut). Jumlah yang didasarkan pada ketentuan sewa
8 yang menguntungkan dibandingkan dengan ketentuan
9 transaksi pasar kini untuk *item* yang sama atau serupa
10 merupakan aset tidak berwujud yang memenuhi kriteria
11 hukum kontraktual untuk pengakuan secara terpisah
12 dari *goodwill*, meskipun pihak pengakuisisi tidak dapat
13 menjual atau mengalihkan kontrak sewa.
- 14 (b) Pihak yang diakuisisi memiliki dan mengoperasikan
15 pembangkit listrik tenaga nuklir. Lisensi untuk
16 mengoperasikan pembangkit listrik tersebut merupakan
17 aset tidak berwujud yang memenuhi kriteria hukum
18 kontraktual untuk pengakuan secara terpisah dari
19 *goodwill*, meskipun jika pihak pengakuisisi tidak
20 dapat menjual atau mengalihkan hal tersebut secara
21 terpisah dari pembangkit listrik yang diakuisisi. Pihak
22 pengakuisisi dapat mengakui nilai wajar dari lisensi
23 operasi dan nilai wajar dari pembangkit listrik sebagai
24 aset tunggal untuk tujuan pelaporan keuangan jika umur
25 manfaat aset tersebut hampir sama.
- 26 (c) Pihak yang diakuisisi memiliki paten teknologi. Pihak
27 yang diakuisisi telah melisensikan paten kepada
28 pihak lain untuk penggunaan eksklusifnya di luar
29 pasar domestik dan menerima persentase tertentu dari
30 pendapatan luar negeri di masa depan sebagai gantinya.
31 Baik paten teknologi maupun perjanjian lisensi terkait
32 memenuhi kriteria hukum kontraktual untuk pengakuan
33 secara terpisah dari *goodwill*, meskipun jika penjualan
34 atau pertukaran paten dan perjanjian lisensi terkait secara
35 terpisah tidak praktis.
- 36
- 37 B33. Kriteria pemisahan berarti bahwa aset tidak
38 berwujud yang diperoleh dapat dipisahkan atau dibagi dari

1 pihak yang diakuisisi dan dijual, dialihkan, dilisensikan,
2 disewakan atau dipertukarkan baik secara individual maupun
3 bersama-sama dengan kontrak terkait, aset teridentifikasi atau
4 liabilitas. Aset tidak berwujud yang oleh pihak pengakuisisi
5 dapat dijual, dilisensikan atau dipertukarkan dengan sesuatu
6 yang memiliki nilai memenuhi kriteria pemisahan walaupun
7 pihak pengakuisisi tidak bermaksud menjual, melisensikan
8 atau menukarkannya. Aset tidak berwujud yang diperoleh
9 memenuhi kriteria pemisahan jika terdapat bukti transaksi
10 pertukaran untuk jenis aset tersebut atau aset sejenis, walaupun
11 transaksi tersebut jarang terjadi dan tanpa memperhatikan
12 apakah pihak pengakuisisi terlibat didalamnya. Misalnya,
13 daftar pelanggan dan pemesan seringkali dilisensikan, dan
14 oleh karena itu memenuhi kriteria pemisahan. Walaupun pihak
15 yang diakuisisi yakin bahwa daftar pelanggannya memiliki
16 karakteristik yang berbeda dari daftar pelanggan lainnya, fakta
17 bahwa daftar pelanggan seringkali dilisensikan berarti bahwa
18 daftar pelanggan yang diperoleh memenuhi kriteria pemisahan.
19 Namun demikian, daftar pelanggan yang diperoleh dalam suatu
20 kombinasi bisnis tidak akan memenuhi kriteria pemisahan jika
21 ketentuan kerahasiaan atau persetujuan lain melarang entitas
22 untuk menjual, menyewakan atau mempertukarkan informasi
23 tentang pelanggannya.

24

25 B34. Aset tidak berwujud yang tidak dapat dipisahkan
26 secara individual dari pihak yang diakuisisi atau entitas hasil
27 penggabungan memenuhi kriteria pemisahan jika aset tersebut
28 adalah dapat dipisahkan dalam gabungan dengan kontrak yang
29 terkait, aset teridentifikasi, atau liabilitas. Misalnya:

- 30 (a) Pelaku pasar mempertukarkan liabilitas simpanan dan
31 aset tidak berwujud hubungan penyimpan terkait dalam
32 transaksi pertukaran terobservasi. Oleh karena itu, pihak
33 pengakuisisi mengakui aset tidak berwujud hubungan
34 penyimpan secara terpisah dari *goodwill*.
- 35 (b) Pihak yang diakuisisi memiliki merk dagang terdaftar dan
36 terdokumentasi tetapi keahlian teknis yang digunakan
37 untuk memproduksi produk bermerk dagang tersebut
38 tidak dipatenkan. Untuk mengalihkan kepemilikan merk

1 dagang, pemilik juga diharuskan untuk mengalihkan
2 segala sesuatu yang diperlukan oleh pemilik baru untuk
3 menghasilkan barang atau jasa yang identik dengan
4 yang dihasilkan oleh pemilik terdahulu. Karena keahlian
5 teknis yang tidak dipatenkan harus dipisahkan dari pihak
6 yang diakuisisi atau entitas hasil penggabungan dan
7 dijual jika merk dagang tersebut dijual, maka keahlian
8 teknis tersebut memenuhi kriteria pemisahan.
9

10 **Hak yang Diperoleh Kembali**

11
12 B35. Sebagai bagian dari kombinasi bisnis, pihak
13 pengakuisisi dapat memperoleh kembali suatu hak yang
14 sebelumnya diberikan kepada pihak yang diakuisisi untuk
15 menggunakan satu atau lebih aset pihak pengakuisisi yang
16 diakui atau tidak diakui. Contoh dari hak tersebut meliputi
17 hak menggunakan nama dagang pihak pengakuisisi dengan
18 perjanjian waralaba atau hak untuk menggunakan teknologi
19 pihak pengakuisisi dengan perjanjian lisensi teknologi.
20 Hak yang diperoleh kembali adalah aset tidak berwujud
21 teridentifikasi dimana pihak pengakuisisi mengakui aset
22 tersebut secara terpisah dari *goodwill*. Paragraf 29 memberikan
23 panduan pengukuran hak yang diperoleh kembali dan paragraf
24 55 memberikan panduan terkait perlakuan akuntansi lebih lanjut
25 untuk hak yang diperoleh kembali.
26

27 B36. Jika ketentuan kontrak yang menyebabkan
28 timbulnya hak yang diperoleh kembali menguntungkan
29 atau tidak menguntungkan dibandingkan dengan ketentuan
30 transaksi pasar kini untuk *item* yang sama atau serupa, maka
31 pihak pengakuisisi mengakui keuntungan atau kerugian
32 penyelesaian. Paragraf B52 memberikan panduan untuk
33 mengukur keuntungan atau kerugian penyelesaian tersebut.
34

35 **Kumpulan Tenaga Kerja dan *Item* Lainnya yang Tidak** 36 **Teridentifikasi**

37
38 B37. Pihak pengakuisisi memasukkan ke dalam

1 *goodwill* nilai aset tidak berwujud yang diperoleh yang
2 tidak teridentifikasi pada tanggal akuisisi. Misalnya, pihak
3 pengakuisisi dapat mengatribusikan nilai pada sekumpulan
4 tenaga kerja, yang merupakan kumpulan karyawan yang ada
5 yang memungkinkan pihak pengakuisisi untuk melanjutkan
6 operasi bisnis yang diperoleh sejak tanggal akuisisi. Kumpulan
7 tenaga kerja tidak mencerminkan modal intelektual dari tenaga
8 kerja yang terlatih – pengetahuan dan pengalaman (yang
9 biasanya terspesialisasi) yang karyawan pihak yang diakuisisi
10 gunakan dalam pekerjaannya. Karena kumpulan tenaga kerja
11 bukan merupakan aset teridentifikasi yang diakui secara
12 terpisah dari *goodwill*, maka setiap nilai yang diatribusikan
13 pada kumpulan tenaga kerja tersebut dimasukkan ke dalam
14 *goodwill*.

15
16 B38. Pihak pengakuisisi juga memasukkan ke dalam
17 *goodwill* setiap nilai yang diatribusikan pada *item* yang tidak
18 memenuhi kualifikasi sebagai aset pada tanggal akuisisi.
19 Misalnya, pihak pengakuisisi dapat mengatribusikan nilai
20 kontrak potensial yang pihak yang diakuisisi sedang melakukan
21 negosiasi dengan calon pelanggan baru pada tanggal akuisisi.
22 Karena kontrak potensial tersebut bukan merupakan aset
23 tersendiri pada tanggal akuisisi, maka pihak pengakuisisi
24 tidak mengakui kontrak potensial tersebut secara terpisah dari
25 *goodwill*. Pihak pengakuisisi selanjutnya tidak mereklasifikasi
26 nilai kontrak tersebut dari *goodwill* untuk peristiwa yang terjadi
27 setelah tanggal akuisisi. Namun demikian, pihak pengakuisisi
28 melakukan penilaian terhadap fakta dan keadaan terkait
29 peristiwa yang terjadi segera setelah akuisisi untuk menentukan
30 apakah terdapat aset tidak berwujud yang dapat diakui secara
31 terpisah pada tanggal akuisisi.

32
33 B39. Setelah pengakuan awal, pihak pengakuisisi
34 memperhitungkan aset tidak berwujud yang diperoleh pada
35 kombinasi bisnis sesuai dengan ketentuan pada PSAK 19 (revisi
36 2010): *Aset Tidak Berwujud*. Namun demikian, sebagaimana
37 dijelaskan dalam PSAK 19 paragraf 3, perlakuan akuntansi
38

1 untuk beberapa aset tidak berwujud yang diperoleh setelah
2 pengakuan awal diatur dalam SAK lain.

3

4 B40. Kriteria identifiabilitas menentukan apakah aset
5 tidak berwujud diakui secara terpisah dari *goodwill*. Namun
6 demikian, kriteria tersebut tidak memberikan panduan
7 untuk mengukur nilai wajar aset tidak berwujud maupun
8 membatasi asumsi yang digunakan dalam mengestimasi
9 nilai wajar aset tidak berwujud. Misalnya, pihak pengakuisisi
10 mempertimbangkan asumsi yang digunakan oleh para pelaku
11 pasar, misalnya ekspektasi pembaruan kontrak di masa depan
12 dalam mengukur nilai wajar. Pembaharuan tersebut tidak
13 harus dilakukan untuk memenuhi kriteria dapat diidentifikasi.
14 (Namun demikian, paragraf 29 memberikan pengecualian
15 terhadap prinsip pengukuran nilai wajar untuk hak yang
16 diperoleh kembali yang diakui dalam suatu kombinasi bisnis).
17 PSAK 19 (revisi 2010): *Aset Tidak Berwujud* paragraf 36 dan
18 37 memberikan panduan dalam menentukan apakah aset tidak
19 berwujud digabungkan ke dalam satu akun dengan aset tidak
20 berwujud atau aset berwujud lain.

21

22 **PENGUKURAN NILAI WAJAR ASET**
23 **TERIDENTIFIKASI TERTENTU DAN KEPENTINGAN**
24 **NONPENGENDALI PADA PIHAK YANG DIAKUISISI**
25 **(PENERAPAN PARAGRAF 18 DAN 19)**

26

27 **Aset dengan Arus Kas yang Tidak Pasti (Penyisihan**
28 **Penilaian)**

29

30 B41. Pihak pengakuisisi tidak mengakui penyisihan
31 penilaian terpisah pada tanggal akuisisi untuk aset yang
32 diperoleh dalam kombinasi bisnis yang diukur pada nilai wajar
33 tanggal akuisisi karena dampak ketidakpastian arus kas di
34 masa depan termasuk dalam pengukuran nilai wajar. Misalnya,
35 karena Pernyataan ini mensyaratkan pihak pengakuisisi untuk
36 mengukur piutang yang diperoleh, termasuk pinjaman,
37 pada nilai wajar tanggal akuisisi, maka pihak pengakuisisi
38 tidak mengakui penyisihan penilaian terpisah untuk arus

1 kas kontraktual yang dianggap tidak tertagih pada tanggal
2 tersebut.

3

4 **Aset yang Terkait dengan Sewa Operasi dimana Pihak yang**
5 **Diakuisisi merupakan Lessor**

6

7 B42. Dalam mengukur nilai wajar tanggal akuisisi dari
8 aset seperti bangunan atau paten yang terkait dengan sewa
9 operasi dimana pihak yang diakuisisi merupakan *lessor*,
10 pihak pengakuisisi harus mempertimbangkan ketentuan
11 dalam sewa tersebut. Dengan kata lain, pihak pengakuisisi
12 tidak mengakui aset atau liabilitas terpisah jika ketentuan dari
13 sewa operasi menguntungkan atau tidak menguntungkan jika
14 dibandingkan dengan ketentuan pasar sebagaimana disyaratkan
15 dalam paragraf B29 untuk sewa dimana pihak yang diakuisisi
16 merupakan *lessee*.

17

18 **Aset yang Dimaksudkan Pihak Pengakuisisi untuk Tidak**
19 **Gunakan atau Digunakan dengan Cara Berbeda dengan**
20 **Pemakaian Pelaku Pasar Lain**

21

22 B43. Untuk alasan persaingan atau alasan lain, pihak
23 pengakuisisi mungkin bermaksud untuk tidak menggunakan
24 aset yang diperoleh, misalnya, aset tidak berwujud yang
25 dihasilkan dari riset dan pengembangan, atau pihak pengakuisisi
26 mungkin bermaksud untuk menggunakan aset tersebut dengan
27 cara yang berbeda dengan pemakaian pelaku pasar lain. Namun
28 demikian, pihak pengakuisisi mengukur aset tersebut pada
29 nilai wajar yang ditentukan sesuai dengan penggunaan oleh
30 pelaku pasar lain.

31

32 **Kepentingan Nonpengendali pada Pihak yang Diakuisisi**

33

34 B44. Pernyataan ini memperkenalkan pihak pengakuisisi
35 untuk mengukur kepentingan nonpengendali pada pihak yang
36 diakuisisi pada nilai wajar tanggal akuisisi. Kadang kala pihak
37 pengakuisisi mampu mengukur nilai wajar tanggal akuisisi dari
38 kepentingan nonpengendali berdasarkan harga pasar aktif untuk

1 saham yang tidak dimiliki oleh pihak pengakuisisi. Dalam
2 kondisi lain, harga pasar aktif untuk saham tersebut tidak
3 tersedia. Dalam kondisi tersebut, pihak pengakuisisi mengukur
4 nilai wajar kepentingan nonpengendali dengan menggunakan
5 teknik penilaian lain.

6

7 B45. Nilai wajar kepentingan pihak pengakuisisi pada
8 pihak yang diakuisisi dan kepentingan nonpengendali dengan
9 dasar per saham dapat berbeda. Perbedaan utama biasanya
10 adalah dimasukkannya premium pengendalian dalam nilai
11 wajar per saham kepentingan pihak pengakuisisi pada pihak
12 yang diakuisisi atau, sebaliknya, dimasukkannya diskon atas
13 kurangnya pengendalian (juga disebut sebagai diskon minoritas)
14 dalam nilai wajar per saham kepentingan nonpengendali.

15

16 **PENGUKURAN *GOODWILL* ATAU KEUNTUNGAN** 17 **DARI PEMBELIAN DENGAN DISKON**

18

19 **Pengukuran Nilai Wajar Tanggal Akuisisi atas Kepentingan** 20 **Pihak Pengakuisisi pada Pihak yang Diakuisisi dengan** 21 **Menggunakan Teknik Penilaian (Penerapan Paragraf 33)**

22

23 B46. Dalam suatu kombinasi bisnis yang dilakukan
24 tanpa transfer imbalan, pihak pengakuisisi harus menggunakan
25 nilai wajar tanggal akuisisi atas kepentingannya pada pihak
26 yang diakuisisi sebagai pengganti nilai wajar tanggal akuisisi
27 atas imbalan yang dialihkan untuk mengukur *goodwill* atau
28 keuntungan atas pembelian dengan diskon (lihat paragraf 32-
29 34). Pihak pengakuisisi mengukur nilai wajar tanggal akuisisi
30 atas kepentingannya pada pihak yang diakuisisi dengan
31 menggunakan satu atau lebih teknik penilaian yang sesuai
32 dengan kondisi dan untuk melakukannya terdapat data yang
33 memadai. Jika lebih dari satu teknik penilaian digunakan, maka
34 pihak pengakuisisi mengevaluasi hasil dari teknik tersebut,
35 dengan mempertimbangkan relevansi dan keandalan input yang
36 digunakan dan sampai sejauh mana ketersediaan data.

37

38

1 **Pertimbangan-pertimbangan Khusus dalam Penerapan**
2 **Metode Akuisisi untuk Kombinasi Entitas Bersama**
3 **(Penerapan Paragraf 33)**

4

5 B47. Jika dua entitas bersama bergabung, maka nilai
6 wajar kepentingan ekuitas atau kepentingan anggota pada
7 pihak yang diakuisisi (atau nilai wajar pihak yang diakuisisi)
8 mungkin dapat diukur secara lebih andal dibandingkan
9 dengan nilai wajar kepentingan anggota yang dialihkan
10 oleh pihak pengakuisisi. Dalam situasi tersebut, paragraf 33
11 mensyaratkan pihak pengakuisisi untuk menentukan nilai
12 *goodwill* dengan menggunakan nilai wajar tanggal akuisisi
13 kepentingan ekuitas pihak yang diakuisisi bukan nilai wajar
14 tanggal akuisisi kepentingan ekuitas pihak pengakuisisi yang
15 dialihkan sebagai imbalan. Selanjutnya, pihak pengakuisisi
16 dalam suatu kombinasi entitas bersama mengakui aset neto
17 pihak yang diakuisisi sebagai tambahan langsung pada modal
18 atau ekuitas dalam laporan posisi keuangannya, bukan sebagai
19 tambahan pada saldo laba, hal ini konsisten dengan cara entitas
20 jenis lain dalam menerapkan metode akuisisi.

21

22 B48. Meskipun dalam beberapa hal hampir sama dengan
23 bisnis lain, entitas bersama memiliki karakteristik yang berbeda
24 yang terutama timbul karena anggotanya adalah pelanggan
25 dan pemilik. Anggota entitas bersama biasanya mengharapkan
26 untuk mendapatkan manfaat atas keanggotaannya, seringkali
27 dalam bentuk pengurangan biaya barang dan jasa atau dividen
28 peserta (*dividend patronage*). Porsi dari dividen peserta
29 yang dialokasikan kepada masing-masing anggota seringkali
30 didasarkan pada jumlah bisnis yang dilakukan anggota dengan
31 entitas bersama sepanjang tahun.

32

33 B49. Pengukuran nilai wajar entitas bersama memasukkan
34 asumsi yang akan dibuat pelaku pasar tentang manfaat masa
35 depan anggota, serta asumsi lain yang relevan yang akan dibuat
36 pelaku pasar tentang entitas bersama. Sebagai contoh, model
37 estimasi arus kas mungkin dapat digunakan untuk menentukan
38 nilai wajar entitas bersama. Arus kas yang digunakan sebagai

1 input dari model tersebut didasarkan pada ekspektasi arus kas
2 dari entitas bersama tersebut, yang mencerminkan pengurangan
3 yang diberikan untuk manfaat anggota, seperti pengurangan
4 harga barang dan jasa.

5

6 **MENENTUKAN BAGIAN DARI TRANSAKSI**
7 **KOMBINASI BISNIS (PENERAPAN PARAGRAF 51**
8 **DAN 52)**

9

10 B50. Pihak pengakuisisi mempertimbangkan faktor-
11 faktor berikut ini, tidak bersifat konklusif secara bersama-sama
12 atau individual, untuk menentukan apakah suatu transaksi
13 adalah bagian dari pertukaran untuk pihak yang diakuisisi atau
14 apakah transaksi terpisah dari kombinasi bisnis:

15 (a) **Alasan transaksi.**

16 Memahami alasan mengapa para pihak dalam kombinasi
17 bisnis (pihak pengakuisisi dan pihak yang diakuisisi dan
18 pemilik, komisaris dan direksi - dan agennya) melakukan
19 transaksi atau perjanjian tertentu dapat memberikan
20 gambaran apakah transaksi atau perjanjian tersebut
21 merupakan bagian dari imbalan yang dialihkan dan aset
22 yang diperoleh atau liabilitas yang diambil-alih. Misalnya,
23 jika transaksi dirancang terutama untuk keuntungan
24 pihak pengakuisisi atau entitas hasil penggabungan
25 dan bukannya untuk keuntungan pihak yang diakuisisi
26 atau pemilik terdahulu sebelum kombinasi bisnis, maka
27 bagian harga transaksi yang dibayarkan tersebut (dan
28 aset atau liabilitas terkait) kemungkinan kecil menjadi
29 bagian pertukaran untuk pihak yang diakuisisi. Dengan
30 demikian, pihak pengakuisisi akan memperhitungkan
31 bagian tersebut secara terpisah dari kombinasi bisnis.

32 (b) **Pihak yang memprakarsai transaksi.**

33 Memahami pihak yang memprakarsai transaksi dapat
34 juga memberikan gambaran apakah transaksi tersebut
35 merupakan bagian dari pertukaran untuk pihak yang
36 diakuisisi. Misalnya, transaksi atau peristiwa lain yang
37 diprakarsai oleh pihak pengakuisisi mungkin dilakukan
38 dengan tujuan untuk memberikan manfaat ekonomi di

1 masa depan kepada pihak pengakuisisi atau entitas hasil
2 penggabungan dengan sedikit atau tidak ada manfaat
3 yang diterima oleh pihak yang diakuisisi atau pemilik
4 terdahulunya sebelum kombinasi bisnis. Di sisi lain,
5 transaksi atau perjanjian yang diprakarsai oleh pihak
6 yang diakuisisi atau pemilik terdahulunya kemungkinan
7 kecil untuk keuntungan pihak pengakuisisi atau entitas
8 hasil penggabungan dan lebih cenderung menjadi bagian
9 dari transaksi kombinasi bisnis.

10 (c) **Waktu transaksi.**

11 Waktu transaksi juga dapat memberikan gambaran apakah
12 transaksi tersebut merupakan bagian dari pertukaran
13 untuk pihak yang diakuisisi. Misalnya, transaksi antara
14 pihak pengakuisisi dan pihak yang diakuisisi yang
15 terjadi selama negosiasi tentang persyaratan-persyaratan
16 kombinasi bisnis mungkin telah dilakukan dalam rangka
17 mempertimbangkan kombinasi bisnis yang memberikan
18 manfaat ekonomi masa depan kepada pihak pengakuisisi
19 atau entitas hasil penggabungan. Dengan demikian,
20 pihak yang diakuisisi atau para pemilik terdahulunya
21 sebelum kombinasi bisnis cenderung menerima sedikit
22 atau tidak ada keuntungan dari transaksi tersebut kecuali
23 keuntungan yang mereka terima sebagai bagian dari
24 entitas hasil penggabungan.
25

26 **Penyelesaian Efektif Hubungan yang Telah Ada Sebelumnya**
27 **antara Pihak Pengakuisisi dan Pihak yang Diakuisisi dalam**
28 **Kombinasi Bisnis (Penerapan Paragraf 52 (a))**

29
30 B51. Pihak pengakuisisi dan pihak yang diakuisisi
31 mungkin memiliki hubungan yang ada sebelum mereka
32 mempertimbangkan kombinasi bisnis, yang disebut sebagai
33 'hubungan yang telah ada sebelumnya'. Suatu hubungan yang
34 telah ada sebelumnya antara pihak pengakuisisi dan pihak yang
35 diakuisisi dapat terjadi secara kontraktual (misalnya, penjual
36 dan pembeli atau pemilik lisensi dan pengguna lisensi) atau
37 non-kontraktual (misalnya, penggugat dan tergugat).
38

1 B52. Jika kombinasi bisnis mengakibatkan penyelesaian
2 hubungan yang telah ada sebelumnya, maka pihak pengakuisisi
3 mengakui keuntungan atau kerugian yang diukur sebagai
4 berikut:

5 (a) Untuk suatu hubungan nonkontraktual yang telah ada
6 sebelumnya (seperti gugatan hukum) yaitu nilai wajar.

7 (b) Untuk suatu hubungan kontraktual yang telah ada
8 sebelumnya, yaitu mana yang lebih rendah antara (i)
9 dengan (ii):

10 (i) jumlah dalam kontrak yang menguntungkan
11 atau tidak menguntungkan dari perspektif pihak
12 pengakuisisi jika dibandingkan dengan persyaratan
13 transaksi pasar kini untuk *item* yang sama atau
14 serupa. (Kontrak yang tidak menguntungkan
15 adalah kontrak yang tidak menguntungkan dalam
16 kondisi pasar kini. Hal tersebut tidak berarti
17 kontrak yang memberatkan dimana biaya yang
18 tidak dapat dihindari untuk memenuhi kewajiban
19 dari kontrak melebihi manfaat ekonomi yang
20 diharapkan dapat diterima melalui kontrak ini.)

21 (ii) jumlah dalam ketentuan penyelesaian yang
22 dinyatakan dalam kontrak yang tersedia bagi
23 pihak lawan yang mana kontrak tersebut tidak
24 menguntungkan baginya.

25 Jika jumlah (ii) lebih kecil dari jumlah (i), maka
26 selisihnya diperhitungkan sebagai bagian dari akuntansi
27 kombinasi bisnis.

28 Jumlah keuntungan atau kerugian yang diakui dapat tergantung
29 pada apakah pihak pengakuisisi sebelumnya telah mengakui
30 aset atau liabilitas yang terkait, dan oleh karena itu, keuntungan
31 atau kerugian yang dilaporkan dapat berbeda dari jumlah yang
32 dihitung dengan menerapkan persyaratan di atas.

33

34 B53. Suatu hubungan yang telah ada sebelumnya
35 mungkin merupakan kontrak yang diakui pihak pengakuisisi
36 sebagai hak yang diperoleh kembali. Jika kontrak memiliki
37 ketentuan yang menguntungkan atau tidak menguntungkan
38 jika dibandingkan dengan harga untuk transaksi pasar kini

1 untuk item yang sama atau serupa, maka pihak pengakuisisi
2 mengakui (secara terpisah dari kombinasi bisnis) keuntungan
3 atau kerugian untuk penyelesaian efektif kontrak, yang diukur
4 sesuai dengan paragraf B52.

5

6 **Kesepakatan untuk Pembayaran Kontinjensi kepada**
7 **Karyawan atau Pemegang Saham Penjual (Penerapan**
8 **Paragraf 52(B))**

9

10 B54. Apakah kesepakatan untuk pembayaran kontinjensi
11 kepada karyawan atau pemegang saham penjual merupakan
12 imbalan kontinjensi dalam kombinasi bisnis atau merupakan
13 transaksi terpisah, tergantung pada sifat kesepakatannya.
14 Memahami alasan-alasan mengapa perjanjian akuisisi
15 mencakup ketentuan untuk pembayaran kontinjensi, pihak yang
16 memprakarsai kesepakatan dan kapan kesepakatan dilakukan
17 oleh para pihak dapat membantu dalam menilai sifat dari
18 kesepakatan.

19

20 B55. Jika terdapat ketidakjelasan apakah kesepakatan
21 untuk pembayaran kepada karyawan atau pemegang saham
22 penjual merupakan bagian dari pertukaran bagi pihak yang
23 diakuisisi atau merupakan suatu transaksi terpisah dari
24 kombinasi bisnis, maka pihak pengakuisisi mempertimbangkan
25 beberapa indikator berikut:

26 (a) *Hubungan kerja berkelanjutan*

27 Ketentuan dalam hubungan kerja berkelanjutan oleh
28 pemegang saham penjual yang menjadi karyawan kunci
29 mungkin merupakan indikator dari substansi kesepakatan
30 imbalan kontinjensi. Ketentuan yang berkaitan dengan
31 hubungan kerja berkelanjutan mungkin termasuk dalam
32 suatu kontrak kerja, perjanjian akuisisi, atau beberapa
33 dokumen lain. Suatu kesepakatan imbalan kontinjensi
34 yang pembayarannya secara otomatis dibatalkan jika
35 hubungan kerja diputus merupakan remunerasi untuk
36 jasa setelah kombinasi bisnis. Kesepakatan pembayaran
37 kontinjensi tidak dipengaruhi oleh pemutusan hubungan
38 kerja dapat mengindikasikan bahwa pembayaran

- 1 kontinjensi merupakan imbalan tambahan dan bukannya
2 remunerasi.
- 3 (b) *Durasi hubungan kerja berkelanjutan*
4 Jika periode yang disyaratkan dalam hubungan kerja
5 bersamaan dengan atau lebih lama dari periode
6 pembayaran kontinjensi, maka fakta tersebut mungkin
7 mengindikasikan bahwa pembayaran kontinjensi, secara
8 substansi, merupakan remunerasi.
- 9 (c) *Tingkat remunerasi*
10 Situasi dimana remunerasi karyawan selain pembayaran
11 kontinjensi berada pada tingkat yang wajar dibandingkan
12 dengan remunerasi karyawan kunci lainnya dalam entitas
13 hasil penggabungan mungkin mengindikasikan bahwa
14 pembayaran kontinjensi merupakan imbalan tambahan,
15 bukannya remunerasi.
- 16 (d) *Pembayaran inkremental kepada karyawan*
17 Jika pemegang saham penjual yang tidak menjadi
18 karyawan menerima pembayaran kontinjensi dengan
19 basis per saham yang lebih rendah daripada pemegang
20 saham penjual yang menjadi karyawan dari entitas hasil
21 penggabungan, maka fakta tersebut mengindikasikan
22 bahwa jumlah inkremental dari pembayaran kontinjensi
23 kepada pemegang saham penjual yang menjadi karyawan
24 merupakan remunerasi.
- 25 (e) *Jumlah saham yang dimiliki*
26 Jumlah relatif saham yang dimiliki oleh pemegang
27 saham penjual yang tetap sebagai karyawan kunci
28 mungkin merupakan indikator dari substansi kesepakatan
29 imbalan kontinjensi. Misalnya, jika pemegang saham
30 penjual, yang memiliki hampir seluruh saham pihak
31 yang diakuisisi tetap sebagai karyawan kunci, maka hal
32 tersebut mengindikasikan bahwa kesepakatan tersebut
33 secara substansi merupakan kesepakatan bagi laba yang
34 bertujuan untuk memberikan remunerasi untuk jasa
35 pascakombinasi bisnis. Sebagai alternatif, jika pemegang
36 saham penjual yang tetap sebagai karyawan kunci
37 memiliki hanya sedikit saham pihak yang diakuisisi dan
38 semua pemegang saham penjual menerima jumlah yang

- 1 sama atas imbalan kontinjensi dengan dasar per saham,
2 fakta tersebut dapat mengindikasikan bahwa pembayaran
3 kontinjensi merupakan imbalan tambahan. Kepentingan
4 kepemilikan praakuisisi yang dimiliki oleh pihak-pihak
5 yang terkait dengan pemegang saham penjual yang tetap
6 sebagai karyawan kunci, seperti anggota keluarga, juga
7 dipertimbangkan.
- 8 (f) *Keterkaitan dengan penilaian*
9 Jika imbalan awal yang dialihkan pada tanggal akuisisi
10 didasarkan pada batas bawah dari kisaran yang ditetapkan
11 dalam penilaian atas pihak yang diakuisisi dan formula
12 kontinjensi terkait dengan pendekatan penilaian tersebut,
13 maka fakta tersebut dapat diartikan bahwa pembayaran
14 kontinjensi merupakan imbalan tambahan. Sebagai
15 alternatif, jika formula pembayaran kontinjensi konsisten
16 dengan kesepakatan bagi laba sebelumnya, maka fakta
17 tersebut dapat diartikan bahwa substansi kesepakatan
18 tersebut adalah untuk memberikan remunerasi.
- 19 (g) *Formula dalam menentukan imbalan*
20 Formula yang digunakan untuk menentukan pembayaran
21 kontinjensi mungkin bermanfaat dalam menilai substansi
22 dari kesepakatan. Misalnya contoh, jika pembayaran
23 kontinjensi ditentukan dengan dasar *multiple of earnings*,
24 maka hal tersebut dapat diartikan bahwa kewajiban
25 merupakan imbalan kontinjensi dalam kombinasi
26 bisnis dan bahwa formula tersebut dimaksudkan untuk
27 menentukan atau memverifikasi nilai wajar pihak yang
28 diakuisisi. Sebaliknya, pembayaran kontinjensi yang
29 merupakan persentase tertentu dari pendapatan dapat
30 diartikan bahwa kewajiban kepada karyawan merupakan
31 kesepakatan bagi laba untuk memberikan remunerasi
32 bagi karyawan atas jasa yang diberikan.
- 33 (h) *Perjanjian dan isu lainnya*
34 Ketentuan kesepakatan lain dengan pemegang saham
35 penjual (misalnya perjanjian untuk tidak saling
36 berkompetisi, kontrak eksekutori, kontrak konsultasi,
37 dan perjanjian sewa properti) dan perlakuan pajak
38 penghasilan dari pembayaran kontinjensi mungkin

1 mengindikasikan bahwa pembayaran kontinjensi dapat
2 diatribusikan pada suatu hal selain imbalan kepada
3 pihak yang diakuisisi. Misalnya, dalam kaitannya
4 dengan akuisisi, pihak pengakuisisi dapat melakukan
5 perjanjian sewa properti dengan pemegang saham
6 penjual yang signifikan. Jika pembayaran sewa yang
7 ditentukan dalam kontrak sewa tersebut secara signifikan
8 di bawah harga pasar, maka sebagian atau seluruh
9 pembayaran kontinjensi kepada *lessor* (pemegang
10 saham penjual) yang disyaratkan dalam kesepakatan
11 terpisah untuk pembayaran kontinjensi mungkin, secara
12 substansi, merupakan pembayaran untuk penggunaan
13 properti sewaan yang diakui secara terpisah oleh pihak
14 pengakuisisi dalam laporan keuangan pascakombinasi
15 bisnis. Sebaliknya, jika kontrak sewa menetapkan
16 pembayaran sewa yang konsisten dengan ketentuan
17 pasar untuk properti sewaan, maka kesepakatan
18 pembayaran kontinjensi kepada pemegang saham
19 penjual mungkin merupakan imbalan kontinjensi dalam
20 kombinasi bisnis.

21
22 **Penghargaan Berbasis Saham Pihak Pengakuisisi yang**
23 **Dipertukarkan dengan Penghargaan yang Dimiliki oleh**
24 **Karyawan Pihak yang Diakuisisi (Penerapan Paragraf**
25 **52(b))**

26
27 B56. Pihak pengakuisisi dapat mempertukarkan
28 penghargaan pembayaran berbasis saham (penghargaan
29 pengganti) dengan penghargaan yang dimiliki oleh karyawan
30 pihak yang diakuisisi. Pertukaran opsi saham atau penghargaan
31 pembayaran berbasis saham lain dalam kaitannya dengan
32 kombinasi bisnis diperhitungkan sebagai modifikasi dari
33 penghargaan pembayaran berbasis saham sesuai dengan PSAK
34 53 (revisi 2010): *Pembayaran Berbasis Saham*. Jika pihak
35 pengakuisisi berkewajiban untuk mengganti penghargaan pihak
36 yang diakuisisi, baik semua maupun sebagian dari ukuran
37 berdasarkan pasar penghargaan pengganti pihak pengakuisisi
38 dimasukkan dalam mengukur imbalan yang dialihkan dalam

1 kombinasi bisnis. Pihak pengakuisisi berkewajiban untuk
2 mengganti penghargaan pihak yang diakuisisi jika pihak yang
3 diakuisisi atau karyawannya mempunyai kemampuan untuk
4 meminta penggantian. Misalnya, untuk memenuhi tujuan dalam
5 penerapan persyaratan ini, pihak pengakuisisi berkewajiban
6 untuk mengganti penghargaan pihak yang diakuisisi jika
7 penggantian tersebut disyaratkan oleh:
8 (a) ketentuan perjanjian akuisisi;
9 (b) ketentuan penghargaan pihak yang diakuisisi;
10 (c) perundang-undangan dan peraturan yang berlaku.
11 Dalam beberapa situasi, penghargaan pihak yang diakuisisi
12 dapat kadaluarsa sebagai konsekuensi dari kombinasi bisnis.
13 Jika pihak pengakuisisi mengganti penghargaan tersebut
14 walaupun hal tersebut tidak diwajibkan, maka semua ukuran
15 berdasarkan pasar dari penghargaan pengganti diakui sebagai
16 biaya remunerasi dalam laporan keuangan pascakombinasi
17 bisnis. Hal ini dapat dikatakan bahwa tidak ada satupun
18 dari ukuran berdasarkan pasar atas penghargaan tersebut
19 diperhitungkan dalam mengukur imbalan yang dialihkan dalam
20 kombinasi bisnis.

21
22 B57. Untuk menentukan porsi penghargaan pengganti
23 yang merupakan bagian imbalan yang dialihkan kepada pihak
24 yang diakuisisi dan porsi yang merupakan remunerasi untuk
25 jasa pascakombinasi bisnis, pihak pengakuisisi mengukur
26 penghargaan pengganti yang diberikan oleh pihak pengakuisisi
27 dan penghargaan pihak yang diakuisisi pada tanggal akuisisi
28 sesuai dengan PSAK 53 (revisi 2010): *Pembayaran Berbasis*
29 *Saham*. Porsi ukuran berdasarkan pasar dari penghargaan
30 pengganti yang merupakan bagian dari imbalan yang
31 dialihkan dalam pertukaran dengan pihak yang diakuisisi sama
32 dengan porsi penghargaan pihak yang diakuisisi yang dapat
33 diatribusikan pada jasa prakombinasi bisnis.

34
35 B58. Porsi penghargaan pengganti yang dapat
36 diatribusikan pada jasa prakombinasi bisnis merupakan ukuran
37 berdasarkan pasar dari penghargaan pihak yang diakuisisi
38 dikalikan dengan rasio dari porsi periode *vesting* yang telah

1 terpenuhi terhadap yang lebih besar antara jumlah periode
2 *vesting* atau periode *vesting* awal dari penghargaan pihak
3 yang diakuisisi. Periode *vesting* adalah periode dimana semua
4 kondisi *vesting* akan terpenuhi. Kondisi *vesting* didefinisikan
5 pada PSAK 53 (revisi 2010): *Pembayaran Berbasis Saham*.

6
7 B59. Porsi penghargaan pengganti non-*vesting* yang
8 dapat diatribusikan pada jasa pascakombinasi bisnis, dan oleh
9 karena itu diakui sebagai biaya remunerasi dalam laporan
10 keuangan pascakombinasi bisnis, sama dengan jumlah ukuran
11 berdasarkan pasar dari penghargaan pengganti dikurangi
12 jumlah yang diatribusikan pada jasa prakombinasi bisnis.
13 Dengan demikian, pihak pengakuisisi mengatribusikan
14 setiap kelebihan ukuran berdasarkan pasar dari penghargaan
15 pengganti atas ukuran berdasarkan pasar dari penghargaan
16 pihak yang diakuisisi untuk jasa pascakombinasi bisnis dan
17 mengakui kelebihan tersebut sebagai biaya remunerasi dalam
18 laporan keuangan pasca kombinasi bisnis. Pihak pengakuisisi
19 mengatribusikan porsi penghargaan pengganti pada jasa
20 pascakombinasi bisnis jika penghargaan tersebut mensyaratkan
21 jasa pascakombinasi bisnis, tanpa mempertimbangkan apakah
22 karyawan telah melakukan semua jasa yang disyaratkan agar
23 penghargaan pihak yang diakuisisi yang dimilikinya menjadi
24 *vesting* sebelum tanggal akuisisi.

25
26 B60. Porsi penghargaan pengganti non-*vesting* yang
27 dapat diatribusikan pada jasa prakombinasi bisnis, sama halnya
28 dengan porsi yang dapat diatribusikan pada jasa pascakombinasi
29 bisnis, mencerminkan estimasi terbaik yang ada atas jumlah
30 penghargaan pengganti yang diperkirakan menjadi *vesting*.
31 Misalnya, jika ukuran berdasarkan pasar porsi penghargaan
32 pengganti yang diatribusikan pada jasa pascakombinasi bisnis
33 sebesar Rp100 dan pihak pengakuisisi memperkirakan hanya
34 95% dari penghargaan akan *vesting*, maka jumlah yang termasuk
35 dalam imbalan yang dialihkan dalam kombinasi bisnis adalah
36 Rp95. Perubahan dalam estimasi angka penghargaan pengganti
37 yang diperkirakan menjadi *vesting* tercerminkan dalam biaya
38 remunerasi untuk periode terjadinya perubahan atau hilangnya

1 (*forfeitures*) terjadi, bukan sebagai penyesuaian atas imbalan
2 yang dialihkan dalam kombinasi bisnis. Demikian pula dengan
3 pengaruh dari kejadian lain, seperti modifikasi atau hasil akhir
4 dari penghargaan dengan kondisi *vesting* kinerja, yang terjadi
5 setelah tanggal akuisisi dihitung sesuai dengan PSAK 53 (revisi
6 2010): *Pembayaran Berbasis Saham* dalam menentukan biaya
7 remunerasi untuk periode terjadinya suatu peristiwa.

8
9 B61. Persyaratan yang sama dalam penentuan porsi
10 penghargaan pengganti yang dapat diatribusikan pada jasa
11 prakombinasi bisnis dan pascakombinasi bisnis diterapkan
12 tanpa mempertimbangkan apakah penghargaan pengganti
13 diklasifikasikan sebagai liabilitas atau sebagai instrumen ekuitas
14 sesuai dengan ketentuan PSAK 53 (revisi 2010): *Pembayaran*
15 *Berbasis Saham*. Semua perubahan ukuran berdasarkan pasar
16 penghargaan pengganti diklasifikasikan sebagai liabilitas
17 setelah tanggal akuisisi dan dampak pajak penghasilan terkait
18 diakui dalam laporan keuangan pascakombinasi bisnis dari
19 pihak pengakuisisi dalam periode terjadinya perubahan.

20
21 B62. Pengaruh pajak penghasilan atas penghargaan
22 pengganti pembayaran berbasis saham diakui sesuai dengan
23 ketentuan dalam PSAK 46 (revisi 2010): *Akuntansi Pajak*
24 *Penghasilan*.

25
26 **SAK LAIN YANG MEMBERIKAN PANDUAN**
27 **AKUNTANSI DAN PENGUKURAN SELANJUTNYA**
28 **(PENERAPAN DARI PARAGRAF 54)**

29
30 B63. Contoh SAK lain yang memberikan panduan
31 akuntansi dan pengukuran setelahnya untuk aset yang diperoleh
32 dan liabilitas yang diambil-alih atau timbul dalam kombinasi
33 bisnis termasuk:

34 (a) PSAK 19 (revisi 2010): *Aset Tidak Berwujud* mengatur
35 akuntansi untuk aset tidak berwujud teridentifikasi yang
36 diperoleh dalam kombinasi bisnis. Pihak pengakuisisi
37 mengukur *goodwill* pada jumlah yang diakui pada
38 tanggal akuisisi dikurangi akumulasi rugi penurunan

- 1 nilai. PSAK 48 (revisi 2009): *Penurunan Nilai Aset*
2 mengatur akuntansi untuk rugi penurunan nilai.
- 3 (b) PSAK 28: *Akuntansi Asuransi Kerugian dan PSAK 36:*
4 *Akuntansi Asuransi Jiwa* memberikan panduan akuntansi
5 selanjutnya untuk kontrak asuransi yang diperoleh dalam
6 kombinasi bisnis.
- 7 (c) PSAK 46 (revisi 2010): *Akuntansi Pajak Penghasilan*
8 mengatur akuntansi selanjutnya untuk pajak tangguhan
9 (termasuk aset pajak tangguhan yang tidak diakui)
10 dan liabilitas pajak tangguhan yang diperoleh dalam
11 kombinasi bisnis.
- 12 (d) PSAK 53 (revisi 2010): *Pembayaran Berbasis Saham*
13 memberikan panduan akuntansi dan pengukuran
14 selanjutnya untuk porsi pengganti penghargaan
15 pembayaran berbasis saham yang diterbitkan opihak
16 pengakuisisi yang dapat diatribusikan pada jasa masa
17 depan karyawan.
- 18 (e) PSAK 4 (revisi 2009): *Laporan Keuangan Konsolidasian*
19 *dan Laporan Keuangan Tersendiri* memberikan
20 panduan akuntansi untuk perubahan dalam kepentingan
21 kepemilikan entitas induk pada entitas anak setelah
22 pengendalian diperoleh.

23
24 **PENGUNGKAPAN (PENERAPAN PARAGRAF 59 DAN**
25 **61)**

- 26
27 B64. Untuk memenuhi tujuan dalam paragraf 59, pihak
28 pengakuisisi mengungkapkan informasi berikut untuk setiap
29 kombinasi bisnis yang terjadi selama periode pelaporan:
- 30 (a) nama dan penjelasan tentang pihak yang diakuisisi
31 (b) tanggal akuisisi
32 (c) persentase kepentingan ekuitas berhak suara yang
33 diperoleh.
34 (d) alasan utama untuk kombinasi bisnis dan penjelasan
35 tentang bagaimana pihak pengakuisisi memperoleh
36 pengendalian atas pihak yang diakuisisi.
37 (e) penjelasan kualitatif tentang faktor yang membentuk
38 *goodwill* yang diakui, seperti sinergi yang diharapkan

- 1 dari penggabungan operasi pihak pengakuisisi dan
2 pihak yang diakuisisi, aset tidak berwujud yang tidak
3 memenuhi persyaratan untuk pengakuan terpisah atau
4 faktor lain.
- 5 (f) nilai wajar tanggal akuisisi atas total imbalan yang
6 dialihkan dan nilai wajar tanggal akuisisi untuk setiap
7 kelompok utama imbalan, seperti:
- 8 (i) kas;
 - 9 (ii) aset berwujud atau aset tidak berwujud lain,
10 termasuk bisnis atau entitas anak dari pihak
11 pengakuisisi;
 - 12 (iii) liabilitas yang timbul, misalnya, liabilitas untuk
13 imbalan kontinjensi; dan
 - 14 (iv) kepentingan ekuitas dari pihak pengakuisisi
15 termasuk jumlah instrumen atau kepentingan yang
16 diterbitkan atau dapat diterbitkan serta metode
17 penentuan nilai wajar instrumen atau kepentingan
18 tersebut.
- 19 (g) Untuk kesepakatan imbalan kontinjensi dan aset
20 indemnifikasi:
- 21 (i) jumlah yang diakui pada tanggal akuisisi;
 - 22 (ii) penjelasan tentang kesepakatan dan dasar
23 penentuan jumlah pembayaran; dan
 - 24 (iii) estimasi kisaran hasil (tidak didiskonto) atau, jika
25 kisaran tidak dapat diestimasi, maka fakta
26 dan alasan mengapa kisaran tersebut tidak dapat
27 diestimasi. Jika jumlah maksimum pembayaran
28 tidak terbatas, maka pihak pengakuisisi
29 mengungkapkan fakta tersebut.
- 30 (h) Untuk piutang yang diperoleh:
- 31 (i) nilai wajar piutang;
 - 32 (ii) jumlah piutang bruto kontraktual; dan
 - 33 (iii) estimasi terbaik pada tanggal akuisisi atas
34 jumlah arus kas kontraktual yang diperkirakan
35 tidak tertagih. Pengungkapan tersebut diberikan
36 berdasarkan kelompok utama piutang, seperti
37 pinjaman yang diberikan, sewa pembiayaan
38 langsung, dan kelompok piutang lain.

- 1 (i) Jumlah yang diakui pada tanggal akuisisi untuk setiap
2 kelompok utama aset yang diperoleh dan liabilitas yang
3 diambil-alih.
- 4 (j) Untuk setiap liabilitas kontinjensi yang diakui sesuai
5 dengan paragraf 23, informasi yang disyaratkan dalam
6 PSAK 57 (revisi 2009): *Provisi, Liabilitas Kontinjensi,*
7 *dan Aset Kontinjensi* paragraf 85. Jika liabilitas
8 kontinjensi tidak diakui karena nilai wajarnya tidak
9 dapat diukur secara andal, maka pihak pengakuisisi
10 mengungkapkan:
11 (i) informasi yang disyaratkan oleh PSAK 57 (revisi
12 2009) paragraf 86, dan
13 (ii) alasan mengapa liabilitas tidak dapat diukur secara
14 andal.
- 15 (k) Jumlah total *goodwill* yang diperkirakan dapat
16 dikurangkan untuk tujuan pajak.
- 17 (l) Untuk transaksi yang diakui secara terpisah dari akuisisi
18 aset dan pengambil-alihan liabilitas dalam kombinasi
19 bisnis sesuai dengan paragraf 51:
20 (i) penjelasan dari setiap transaksi;
21 (ii) bagaimana pihak pengakuisisi memperhitungkan
22 setiap transaksi;
23 (iii) jumlah yang diakui untuk setiap transaksi dan pos
24 dalam laporan keuangan dimana setiap jumlah
25 diakui; dan
26 (iv) jika transaksi tersebut merupakan penyelesaian
27 efektif dari suatu hubungan yang sudah ada
28 sebelumnya, maka diungkapkan metode
29 yang digunakan untuk menentukan jumlah
30 penyelesaian.
- 31 (m) Pengungkapan atas transaksi yang diakui secara terpisah
32 yang disyaratkan dalam huruf (l) mencakup jumlah
33 biaya terkait akuisisi dan, secara terpisah, jumlah biaya
34 yang diakui tersebut sebagai beban dan pos dalam
35 laporan laba rugi komprehensif dimana beban tersebut
36 diakui. Jumlah setiap biaya penerbitan yang tidak diakui
37 sebagai beban dan bagaimana biaya tersebut diakui juga
38 diungkapkan.

- 1 (n) Dalam pembelian dengan diskon (lihat paragraf 34-36):
- 2 (i) jumlah keuntungan yang diakui sesuai dengan
- 3 paragraf 34 dan pos dalam laporan laba rugi
- 4 komprehensif dimana keuntungan tersebut diakui;
- 5 dan
- 6 (ii) penjelasan tentang alasan mengapa transaksi
- 7 tersebut menghasilkan keuntungan.
- 8 (o) Untuk setiap kombinasi bisnis dimana pihak pengakuisisi
- 9 memiliki kurang dari 100% dari kepentingan ekuitas
- 10 pihak yang diakuisisi pada tanggal akuisisi:
- 11 (i) jumlah dari kepentingan nonpengendali pada
- 12 pihak yang diakuisisi, yang diakui pada tanggal
- 13 akuisisi dan dasar pengukurannya; dan
- 14 (ii) untuk setiap kepentingan nonpengendali pada
- 15 pihak yang diakuisisi yang diukur pada nilai
- 16 wajar, teknik penilaian dan input model utama
- 17 yang digunakan dalam penentuan nilai tersebut.
- 18 (p) Dalam suatu kombinasi bisnis yang dilakukan secara
- 19 bertahap:
- 20 (i) nilai wajar tanggal akuisisi atas kepentingan
- 21 ekuitas pihak yang diakuisisi yang dimiliki
- 22 oleh pihak pengakuisisi segera sebelum tanggal
- 23 akuisisi; dan
- 24 (ii) jumlah keuntungan atau kerugian yang diakui
- 25 sebagai hasil dari pengukuran kembali nilai
- 26 wajar dari kepentingan ekuitas pada pihak yang
- 27 diakuisisi yang dimiliki oleh pihak pengakuisisi
- 28 sebelum kombinasi bisnis (lihat paragraf 42) dan
- 29 pos dalam laporan laba rugi komprehensif dimana
- 30 keuntungan atau kerugian tersebut diakui.
- 31 (q) Informasi sebagai berikut:
- 32 (i) Jumlah pendapatan dan laba atau rugi dari pihak
- 33 yang diakuisisi sejak tanggal akuisisi yang
- 34 dimasukkan dalam laporan laba rugi komprehensif
- 35 pada periode pelaporan; dan
- 36 (ii) Pendapatan dan laba atau rugi dari entitas hasil
- 37 penggabungan untuk periode pelaporan berjalan
- 38 seolah-olah tanggal akuisisi untuk semua

1 kombinasi bisnis yang terjadi selama tahun
2 berjalan telah diperhitungkan sejak awal periode
3 pelaporan tahunan.

4 Jika pengungkapan setiap informasi yang disyaratkan
5 pada subparagraf ini tidak praktis, maka pihak
6 pengakuisisi mengungkapkan fakta tersebut dan
7 menjelaskan mengapa pengungkapan tersebut tidak
8 praktis. Pernyataan ini menggunakan istilah ‘tidak
9 praktis’ dengan pengertian yang sama dengan dalam
10 PSAK 25 (revisi 2009): *Kebijakan Akuntansi, Perubahan*
11 *Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan.*

12
13 B65. Untuk kombinasi bisnis yang secara individual
14 tidak material yang terjadi selama periode pelaporan yang
15 secara kolektif material, pihak pengakuisisi mengungkapkan
16 secara agregat informasi yang disyaratkan oleh paragraf
17 B64(e)-(q).

18
19 B66. Jika tanggal akuisisi kombinasi bisnis terjadi
20 setelah tanggal periode pelaporan namun sebelum laporan
21 keuangan disetujui untuk diterbitkan, maka pihak pengakuisisi
22 mengungkapkan informasi yang disyaratkan dalam paragraf 64
23 kecuali akuntansi awal untuk kombinasi bisnis tersebut belum
24 selesai pada saat penyelesaian laporan keuangan. Dalam situasi
25 tersebut, pihak pengakuisisi menjelaskan pengungkapan
26 mana yang tidak bisa dilakukan dan alasannya.

27
28 B67. Untuk memenuhi tujuan dalam paragraf 61, pihak
29 pengakuisisi mengungkapkan informasi berikut untuk setiap
30 kombinasi bisnis yang material atau secara agregat untuk
31 kombinasi bisnis yang secara individual tidak material namun
32 secara kolektif material:

33 (a) Jika akuntansi awal untuk kombinasi bisnis belum selesai
34 (lihat paragraf 45) untuk aset, liabilitas, kepentingan
35 nonpengendali tertentu atau jenis imbalan dan jumlah
36 yang diakui dalam laporan keuangan kombinasi bisnis
37 sehingga ditentukan hanya bersifat penyisihan:

38 (i) alasan mengapa akuntansi awal untuk kombinasi

- 1 bisnis belum selesai;
- 2 (ii) aset, liabilitas, kepentingan ekuitas atau jenis
- 3 imbalan yang akuntansi awalnya belum selesai;
- 4 dan
- 5 (iii) sifat dan jumlah dari setiap penyesuaian periode
- 6 pengukuran yang diakui selama periode pelaporan
- 7 sesuai dengan paragraf 49.
- 8 (b) Untuk setiap periode pelaporan setelah tanggal akuisisi
- 9 sampai dengan entitas mendapatkan, menjual atau
- 10 kehilangan hak atas aset imbalan kontinjensi, atau
- 11 sampai dengan entitas menyelesaikan liabilitas imbalan
- 12 kontinjensi atau liabilitas tersebut dibatalkan atau lewat
- 13 waktu:
- 14 (i) setiap perubahan dalam jumlah yang diakui,
- 15 termasuk setiap perbedaan yang timbul selama
- 16 penyelesaian;
- 17 (ii) setiap perubahan dalam kisaran hasil (tidak
- 18 didiskonto) dan alasan perubahan tersebut; dan
- 19 (iii) teknik penilaian dan input model utama
- 20 yang digunakan untuk mengukur imbalan
- 21 kontinjensi.
- 22 (c) Untuk liabilitas kontinjensi yang diakui dalam kombinasi
- 23 bisnis, pihak pengakuisisi mengungkapkan informasi
- 24 yang disyaratkan pada paragraf 84 dan 85 dari PSAK
- 25 57 (revisi 2009): *Provisi, Kewajiban Kontinjensi, dan*
- 26 *Aset Kontinjensi* untuk setiap kelompok provisi.
- 27 (d) Rekonsiliasi atas nilai tercatat *goodwill* pada awal
- 28 dan akhir periode pelaporan yang menunjukkan secara
- 29 terpisah:
- 30 (i) jumlah bruto dan akumulasi rugi penurunan nilai
- 31 pada awal periode pelaporan.
- 32 (ii) *goodwill* tambahan yang diakui selama periode
- 33 pelaporan, kecuali *goodwill* yang termasuk dalam
- 34 kelompok lepasan yang pada akuisisi memenuhi
- 35 kriteria untuk diklasifikasikan sebagai tersedia
- 36 untuk dijual sesuai dengan PSAK 58 (revisi 2009):
- 37 *Aset Tidak Lancar yang Tersedia Untuk Dijual*
- 38

- 1 *dan Operasi yang Dihentikan.*
- 2 (iii) penyesuaian yang berasal dari pengakuan
- 3 kemudian atas aset pajak tangguhan selama
- 4 periode pelaporan sesuai dengan paragraf 67.
- 5 (iv) *goodwill* yang tercakup dalam kelompok lepasan
- 6 yang diklasifikasikan sebagai tersedia untuk
- 7 dijual sesuai dengan PSAK 58 (revisi 2009) dan
- 8 *goodwill* yang dihentikan pengakuannya selama
- 9 periode pelaporan tanpa sebelumnya dimasukkan
- 10 dalam kelompok lepasan yang diklasifikasikan
- 11 sebagai tersedia untuk dijual.
- 12 (v) rugi penurunan nilai yang diakui selama periode
- 13 pelaporan sesuai dengan PSAK 48 (revisi
- 14 2009): *Penurunan Nilai Aset* mensyaratkan
- 15 pengungkapan informasi tentang jumlah yang
- 16 dapat dipulihkan kembali dan penurunan nilai
- 17 *goodwill* sebagai tambahan dari ketentuan ini.
- 18 (vi) perbedaan nilai tukar neto yang timbul selama
- 19 periode pelaporan sesuai dengan PSAK 10 (revisi
- 20 2010): *Pengaruh Perubahan Nilai Tukar Valuta*
- 21 *Asing*.
- 22 (vii) perubahan lain dalam nilai tercatat selama periode
- 23 pelaporan.
- 24 (viii) jumlah bruto dan akumulasi rugi penurunan nilai
- 25 pada akhir periode pelaporan.
- 26 (e) Jumlah dan penjelasan dari setiap keuntungan atau
- 27 kerugian yang diakui pada periode pelaporan berjalan
- 28 yang:
- 29 (i) terkait dengan aset teridentifikasi yang diperoleh
- 30 atau liabilitas yang diambil-alih dalam kombinasi
- 31 bisnis yang terpengaruh pada periode pelaporan
- 32 berjalan atau periode pelaporan sebelumnya;
- 33 dan
- 34 (ii) ukuran, sifat, atau kejadian relevan diungkapkan
- 35 untuk memahami laporan keuangan entitas hasil
- 36 penggabungan.
- 37
- 38

1 **CONTOH ILUSTRASI**2 **PSAK 22 (REVISI 2010): KOMBINASI BISNIS**

3

4 *Contoh-contoh ini melengkapi, tapi bukan bagian dari, PSAK*5 *22.*

6

DAFTAR ISI

7

8 **Reverse Acquisition..... CI01-CI15**

9 Perhitungan nilai wajar imbalan yang dialihkan CI04-CI05

10 Pengukuran *goodwill* CI06

11 Laporan posisi keuangan konsolidasian per

12 30 September 20X6..... CI07-CI08

13 Laba per saham CI09-CI10

14 Kepentingan nonpengendali..... CI11-CI15

15

16 **Aset Tidak Berwujud Teridentifikasi CI16-CI44**

17 Aset tidak berwujud terkait pemasaran..... CI18-CI22

18 Aset tidak berwujud terkait pelanggan CI23-CI31

19 Aset tidak berwujud terkait seni CI32-CI33

20 Aset tidak berwujud berbasis kontrak..... CI34-CI38

21 Aset tidak berwujud berbasis teknologi..... CI39-CI44

22

23 **Keuntungan dari Pembelian dengan Diskon CI45-CI49**

24

25 **Periode Pengukuran CI50-CI53**

26

27 **Penentuan Bagian Transaksi dalam**28 **Kombinasi Bisnis CI54-CI71**

29 Penyelesaian hubungan yang telah sebelumnya CI54-CI57

30 Pembayaran kontinjensi kepada pegawai CI58-CI60

31 Penghargaan pengganti CI61-CI71

32

33 **Persyaratan Pengungkapan CI72**

34

35

36

37

38

1 **REVERSE ACQUISITION**

2

3 *Mengilustrasikan konsekuensi pengakuan suatu reverse*
 4 *acquisition dengan menerapkan PSAK 22 paragraf B19-*
 5 *B27.*

6

7 CI01. Contoh ini memberikan ilustrasi perlakuan
 8 akuntansi untuk *reverse acquisition* yang mana Entitas B
 9 (entitas anak secara hukum) mengakuisisi Entitas A (entitas
 10 yang mengeluarkan instrumen ekuitas dan oleh karenanya
 11 Entitas A merupakan entitas induk secara hukum) dalam suatu
 12 *reverse acquisition* pada tanggal 30 September 20X6. Contoh
 13 ini mengabaikan perlakuan akuntansi untuk dampak pajak
 14 penghasilan.

15

16 CI02. Laporan posisi keuangan Entitas A dan Entitas B
 17 sesaat sebelum kombinasi bisnis adalah sebagai berikut:

18

	Entitas A	Entitas B
	(entitas induk hukum, pihak yang diakuisisi secara akuntansi)	(entitas anak hukum, pihak pengakuisisi secara akuntansi)
	Rp	Rp
Aset		
Aset lancar	500	700
Aset tidak lancar	1.300	3.000
<i>Total Aset</i>	<u>1.800</u>	<u>3.700</u>
Liabilitas		
Liabilitas jangka pendek	300	600
Liabilitas jangka panjang	400	1.100
<i>Total Liabilitas</i>	<u>700</u>	<u>1.700</u>
Ekuitas Pemegang Saham		
Saham diterbitkan:		
100 saham biasa	300	-
60 saham biasa	-	600
Saldo laba	800	1.400
<i>Total ekuitas pemegang saham</i>	<u>1.100</u>	<u>2.000</u>
<i>Total liabilitas dan ekuitas pemegang saham</i>	<u>1.800</u>	<u>3.700</u>

37

38

1 CI03. Contoh ini juga menggunakan informasi
2 berikut:

- 3 (a) Pada tanggal 30 September 20X6 Entitas A menerbitkan
4 2,5 lembar saham sebagai pertukaran untuk setiap
5 saham biasa Entitas B. Semua pemegang saham Entitas
6 B menukarkan sahamnya di Entitas B. Oleh karena
7 itu, Entitas A menerbitkan 150 saham biasa sebagai
8 pertukaran untuk semua 60 lembar saham biasa Entitas
9 B.
- 10 (b) Nilai wajar setiap saham biasa Entitas B pada tanggal
11 30 September 20X6 sebesar Rp40. Harga kuotasi pasar
12 saham biasa Entitas A pada tanggal tersebut sebesar
13 Rp16.
- 14 (c) Nilai wajar aset yang dapat diidentifikasi dan liabilitas
15 Entitas A pada tanggal 30 September 20X6 adalah sama
16 dengan nilai tercatatnya, kecuali nilai wajar aset tidak
17 lancar Entitas A pada tanggal 30 September 20X6 adalah
18 sebesar Rp1.500.

19

20 **Perhitungan Nilai Wajar Imbalan yang Dialihkan**

21

22 CI04. Sebagai akibat Entitas A (entitas induk secara
23 hukum, pihak yang diakuisisi secara akuntansi) menerbitkan
24 150 saham biasa, pemegang saham Entitas B memiliki 60%
25 saham yang diterbitkan entitas hasil penggabungan (yaitu 150
26 dari 250 saham yang diterbitkan). Sisa 40% dimiliki pemegang
27 saham Entitas A. Jika kombinasi bisnis dilakukan dalam bentuk
28 Entitas B menerbitkan tambahan saham biasa kepada pemegang
29 saham Entitas A sebagai pertukaran dengan saham biasa mereka
30 di Entitas A, maka Entitas B harus menerbitkan 40 saham agar
31 rasio kepentingan kepemilikan pada entitas hasil penggabungan
32 tetap sama. Pemegang saham Entitas B akan memiliki 60 dari
33 100 saham yang diterbitkan oleh Entitas B – 60% pada entitas
34 hasil penggabungan. Sebagai hasilnya, nilai wajar imbalan
35 yang secara efektif dialihkan oleh Entitas B dan kepentingan
36 kelompok usaha pada Entitas A sebesar Rp1.600 (40 lembar
37 saham dengan nilai wajar per saham sebesar Rp40).

38

1 CI05. Nilai wajar imbalan yang secara efektif dialihkan
2 didasarkan pada ukuran yang paling andal. Dalam contoh
3 ini, harga kuotasi pasar saham Entitas A memberikan dasar
4 yang lebih andal untuk mengukur imbalan yang secara efektif
5 dialihkan daripada nilai wajar estimasian saham Entitas B,
6 dan imbalan diukur dengan menggunakan harga pasar saham
7 Entitas A – 100 saham dengan nilai wajar per saham Rp16.

8

9 **Pengukuran *goodwill***

10

11 CI06. *Goodwill* diukur sebagai kelebihan nilai wajar
12 imbalan yang secara efektif dialihkan (kepentingan kelompok
13 usaha pada Entitas A) atas nilai neto aset dan liabilitas
14 teridentifikasi Entitas A yang diakui, sebagai berikut:

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

	Rp	Rp
Imbalan yang secara efektif dialihkan		1.600
Nilai neto aset dan liabilitas teridentifikasi Entitas A yang diakui		
Aset lancar	500	
Aset tidak lancar	1.500	
Liabilitas jangka pendek	(300)	
Liabilitas jangka panjang	(400)	(1.300)
<i>Goodwill</i>		<u>300</u>

1 **Laporan Posisi Keuangan Konsolidasian per 30 September**
 2 **20X6**

3

4 CI07. *Laporan* posisi keuangan konsolidasian segera
 5 setelah kombinasi bisnis adalah sebagai berikut:

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

	Rp
Aset	
Aset lancar [Rp700 + Rp500]	1.200
Aset tidak lancar [Rp3.000 + Rp1.500]	4.500
<i>Goodwill</i>	300
<i>Total aset</i>	6.000
Liabilitas	
Liabilitas jangka pendek	900
Liabilitas jangka panjang	1.500
<i>Total liabilitas</i>	2.400
Ekuitas pemegang saham	
Saham yang diterbitkan	2.200
Saldo laba	1.400
<i>Total ekuitas pemegang saham</i>	3.600
<i>Total liabilitas dan ekuitas pemegang saham</i>	6.000

CI08. Jumlah yang diakui sebagai kepentingan ekuitas yang diterbitkan dalam laporan keuangan konsolidasian (Rp2.200) ditentukan dengan menambahkan ekuitas yang diterbitkan oleh entitas anak secara hukum sesaat sebelum kombinasi bisnis (Rp600) dan nilai wajar dari imbalan yang secara efektif dialihkan (Rp1.600). Namun demikian, struktur ekuitas yang muncul dalam laporan keuangan konsolidasian (yaitu jumlah dan jenis kepentingan ekuitas yang diterbitkan) menggambarkan struktur ekuitas dari entitas induk secara

1 hukum, termasuk kepentingan ekuitas yang diterbitkan oleh
2 entitas induk secara hukum dalam rangka kombinasi bisnis.

3

4 **Laba per Saham**

5

6 **CI09** Diasumsikan bahwa laba Entitas B untuk
7 periode tahunan yang berakhir 31 Desember 20X5 sebesar
8 Rp600 dan laba konsolidasian untuk periode tahunan yang
9 berakhir 31 Desember 20X6 sebesar Rp800. Diasumsikan
10 juga bahwa tidak terdapat perubahan dalam jumlah saham
11 biasa yang diterbitkan Entitas B selama periode tahunan yang
12 berakhir 31 Desember 20X5 dan selama periode dari 1 Januari
13 20X6 sampai dengan tanggal *reverse acquisition* pada 30
14 September 20X6. Laba per saham untuk periode tahunan yang
15 berakhir 31 Desember 20X6 diperhitungkan sebagai berikut:

16

17 Jumlah saham yang dianggap beredar	150
18 untuk periode dari 1 Januari 20X6	
19 sampai tanggal akuisisi (yaitu jumlah	
20 saham biasa yang diterbitkan oleh	
21 Entitas A [entitas induk secara hukum,	
22 pihak yang diakuisisi secara akuntansi]	
23 dalam <i>reverse acquisition</i>)	
24	
25 Jumlah saham beredar dari tanggal	250
26 akuisisi sampai 31 Desember 20X6	<hr/>
27 Rata-rata tertimbang jumlah saham	175
28 biasa yang beredar [(150 x 9/12) +	
29 (250 x 3/12)]	<hr/>
30 Laba per saham [800/175]	<hr/> Rp4,57 <hr/>

31

32

33 **CI10.** Laba per saham yang disajikan kembali untuk
34 periode tahunan yang berakhir 31 Desember 20X5 adalah
35 Rp4,00 (dihitung sebagai laba Entitas B sebesar 600 dibagi
36 dengan jumlah saham biasa Entitas A yang diterbitkan dalam
37 rangka *reverse acquisition* (150 lembar))
38

1 Kepentingan Nonpengendali

2

3 CI11. Diasumsikan fakta yang sama seperti di atas,
4 kecuali bahwa hanya 56 dari 60 saham biasa Entitas B yang
5 dipertukarkan. Karena Entitas A menerbitkan 2,5 saham
6 untuk pertukaran dengan setiap saham biasa Entitas B, Entitas
7 A menerbitkan hanya 140 saham (bukannya 150 saham).
8 Sebagai hasilnya, pemegang saham Entitas B memiliki
9 58,3% saham yang diterbitkan entitas hasil penggabungan
10 (140 dari 240 saham yang diterbitkan). Nilai wajar imbalan
11 yang dialihkan untuk Entitas A (pihak yang diakuisisi secara
12 akuntansi) dihitung dengan asumsi bahwa kombinasi telah
13 terjadi karena Entitas B menerbitkan saham biasa tambahan
14 untuk pemegang saham Entitas A sebagai pertukaran atas
15 saham biasa mereka di Entitas A. Hal ini disebabkan Entitas
16 A adalah pihak pengakuisisi secara akuntansi, dan PSAK 22
17 paragraf 37 dan 38 mensyaratkan pihak pengakuisisi mengukur
18 imbalan yang dipertukarkan dengan pihak yang diakuisisi
19 secara akuntansi.

20

21 CI12. Dalam menghitung jumlah saham Entitas B yang
22 harus diterbitkan, kepentingan nonpengendali tidak dimasukkan
23 dalam perhitungan. Pemegang saham mayoritas mempunyai 56
24 saham Entitas B. Agar menghasilkan 58,3% hak ekuitas, Entitas
25 B harus menerbitkan 40 saham tambahan. Pemegang saham
26 mayoritas akan mempunyai 56 dari 96 saham yang diterbitkan
27 oleh Entitas B dan, oleh karena itu, 58,3% dari entitas hasil
28 penggabungan. Sebagai hasilnya, nilai wajar imbalan yang
29 dialihkan kepada Entitas A, pihak yang diakuisisi secara
30 akuntansi, sebesar Rp1.600 (40 saham dengan masing-masing
31 nilai wajar sebesar Rp40). Nilai yang sama ketika semua 60
32 pemegang saham Entitas B menawarkan semua 60 saham
33 biasanya dalam pertukaran. Nilai yang diakui atas kepentingan
34 kelompok usaha pada Entitas A (pihak yang diakuisisi secara
35 akuntansi) tidak berubah jika beberapa pemegang saham
36 Entitas B tidak berpartisipasi dalam pertukaran.

37

38

1 CI13. Kepentingan nonpengendali diwakili oleh 4 saham
 2 dari total 60 saham Entitas B yang tidak dipertukarkan dengan
 3 saham Entitas A. Oleh karena itu, kepentingan nonpengendali
 4 adalah 6,7%. Kepentingan non pengendali mencerminkan
 5 proporsi kepentingan pemegang saham nonpengendali atas
 6 nilai tercatat prakombinasi bisnis dari aset bersih Entitas B
 7 (entitas anak secara hukum). Oleh karena itu, laporan posisi
 8 keuangan konsolidasian disesuaikan untuk menunjukkan
 9 kepentingan nonpengendali sebesar 6,7% dari nilai tercatat
 10 prakombinasi bisnis dari aset neto Entitas B (Rp134 atau 6,7%
 11 dari Rp2.000)

12
 13 CI14. Laporan posisi keuangan konsolidasian pada 30
 14 September 20X6 mencerminkan kepentingan nonpengendali
 15 sebagai berikut:

	Rp
17 Aset	
18 Aset lancar [Rp700 + Rp500]	1.200
19 Aset tidak lancar [Rp3.000 + Rp1.500]	4.500
20 <i>Goodwill</i>	300
21 <i>Total aset</i>	<u>6.000</u>
22	
23 Liabilitas	
24 Liabilitas jangka pendek [Rp600 + Rp300]	900
25 Liabilitas jangka panjang [Rp1.100 + Rp400]	1.500
26 <i>Total liabilitas</i>	<u>2.400</u>
27 Ekuitas pemegang saham	
28 Ekuitas yang diterbitkan, 240 saham biasa [Rp560 + Rp1.600]	2.160
29 Kepentingan nonpengendali	134
30 Saldo laba (Rp1.400 x 93,3%)	1.306
31 <i>Total ekuitas pemegang saham</i>	<u>3.600</u>
32 <i>Total liabilitas dan ekuitas pemegang saham</i>	<u>6.000</u>
33	

34
 35 CI15. Kepentingan nonpengendali sebesar Rp134
 36 mempunyai dua komponen. Komponen pertama merupakan
 37 reklasifikasi bagian kepentingan nonpengendali atas saldo
 38 laba pihak pengakuisisi secara akuntansi sesaat sebelum

1 akuisisi (Rp1.400 x 6,7% atau Rp93,80). Komponen kedua
2 mencerminkan reklasifikasi bagian kepentingan nonpengendali
3 atas ekuitas yang diterbitkan pihak pengakuisisi secara
4 akuntansi (Rp600 x 6,7% atau Rp40,20)

5

6 **ASET TIDAK BERWUJUD TERIDENTIFIKASI**

7

8 *Mengilustrasikan konsekuensi penerapan PSAK 22 paragraf*
9 *10-14 dan B31-B40*

10

11 CI16. Berikut ini merupakan contoh dari aset tidak
12 berwujud teridentifikasi yang diperoleh dalam kombinasi
13 bisnis. Beberapa contoh mungkin mempunyai karakteristik
14 dari aset selain aset tidak berwujud. Pihak pengakuisisi
15 memperhitungkan aset tersebut sesuai dengan substansinya.
16 Contoh tersebut tidak dimaksudkan untuk semuanya.

17

18 CI17. Aset tidak berwujud diidentifikasi sebagai
19 aset tidak berwujud yang mempunyai basis kontraktual adalah
20 aset tidak berwujud yang timbul dari hak kontraktual atau hak
21 hukum lainnya. Aset tidak berwujud yang ditentukan sebagai
22 aset tidak berwujud yang mempunyai basis nonkontraktual tidak
23 timbul dari hak kontraktual atau hak hukum lainnya akan, tetapi
24 dapat dipisahkan. Aset tidak berwujud yang diidentifikasi
25 sebagai aset tidak berwujud yang mempunyai basis kontraktual
26 mungkin juga dapat dipisahkan tetapi pemisahan tersebut bukan
27 merupakan syarat mutlak bagi suatu aset untuk memenuhi
28 kriteria hukum kontraktual.

29

30 **Aset Tidak Berwujud Terkait Pemasaran**

31

32 CI18. Aset tidak berwujud yang terkait pemasaran
33 biasanya digunakan dalam pemasaran atau promosi barang
34 atau jasa. Contoh aset tidak berwujud yang terkait pemasaran
35 adalah:

36

37

38

	Kelompok	Basis
2	Merk dagang, nama dagang, merk jasa,	Kontraktual
3	merk kolektif dan tanda sertifikasi	
4	Hiasan dagang/ <i>trade dress</i> (warna, bentuk	Kontraktual
5	atau desain kemasan yang unik)	
6	<i>Mastheads</i> surat kabar	Kontraktual
7	Nama domain internet	Kontraktual
8	Perjanjian nonpersaingan	Kontraktual

10 ***Merk Dagang, Nama Dagang, Merk Jasa, Merk Kolektif dan***
 11 ***Tanda Sertifikasi***

12

13 CI19. Merk dagang merupakan kata, nama, simbol atau
 14 perangkat lain yang digunakan dalam perdagangan untuk
 15 menunjukkan sumber dari produk dan untuk membedakannya
 16 dari produk lain. Merk jasa mengidentifikasi dan membedakan
 17 sumber dari jasa, bukan suatu produk. Merk kolektif
 18 mengidentifikasi barang atau jasa dari anggota suatu kelompok.
 19 Tanda sertifikasi menunjukkan keaslian geografis asal atau
 20 karakteristik lain dari barang atau jasa.

21

22 CI20. Merk dagang, nama dagang, merk jasa, merk
 23 kolektif dan tanda sertifikasi mungkin dilindungi secara hukum
 24 melalui pendaftaran kepada lembaga pemerintah, penggunaan
 25 yang berkelanjutan dalam perdagangan atau dengan cara
 26 lainnya. Jika hal tersebut dilindungi hukum melalui pendaftaran
 27 atau cara lainnya, maka suatu merk dagang atau merk lainnya
 28 yang diperoleh dalam kombinasi bisnis merupakan aset
 29 tidak berwujud yang memenuhi kriteria hukum kontraktual.
 30 Disamping itu, suatu merk dagang atau merk lainnya yang
 31 diperoleh dalam kombinasi bisnis dapat diakui secara terpisah
 32 dari *goodwill* jika kriteria pemisahan tersebut dipenuhi,
 33 biasanya hal tersebut terjadi.

34

35 CI21. Istilah merk dan nama merk, sering digunakan
 36 sebagai sinonim untuk merk dagang dan merk lainnya,
 37 merupakan istilah umum dalam pemasaran yang biasanya
 38 merujuk ke sekelompok aset pelengkap seperti merk dagang

1 (atau merk jasa) dan yang berkaitan dengan nama dagang,
 2 formula, resep dan keahlian teknologi. PSAK 22 tidak
 3 menghalangi suatu entitas dari mengakui, sebagai satu aset
 4 yang terpisah dari *goodwill*, sekelompok aset tidak berwujud
 5 pelengkap yang umumnya disebut sebagai merk jika aset yang
 6 membentuk kelompok tersebut mempunyai masa manfaat
 7 yang sama.

8

9 *Nama Domain Internet*

10

11 CI22. Nama domain internet adalah nama alfanumerik
 12 unik yang digunakan untuk mengidentifikasi suatu alamat
 13 internet numerik tertentu. Pendaftaran nama domain
 14 menciptakan suatu hubungan antara nama dan komputer yang
 15 ditunjuk di internet selama periode pendaftaran. Pendaftaran
 16 tersebut dapat diperbarui. Suatu nama domain terdaftar yang
 17 diperoleh dalam kombinasi bisnis memenuhi kriteria hukum
 18 kontraktual.

19

20 **Aset Tidak Berwujud Terkait Pelanggan**

21

22 CI23. Contoh aset tidak berwujud yang terkait pelanggan
 23 antara lain:

24

Kelompok	Basis
Daftar Pelanggan	Nonkontraktual
Daftar pesanan atau produksi yang belum terpenuhi (<i>order or production backlog</i>)	Kontraktual
Kontrak pelanggan dan hubungan pelanggan terkait	Kontraktual
Hubungan pelanggan nonkontraktual	Nonkontraktual

32

33 *Daftar Pelanggan*

34

35 CI24. Daftar pelanggan terdiri dari informasi tentang
 36 pelanggan, seperti nama dan informasi kontak. Daftar
 37 pelanggan juga mungkin dalam bentuk *database* yang berisi
 38 informasi lain tentang pelanggan, seperti riwayat pemesanan

1 dan informasi demografis. Daftar pelanggan biasanya tidak
2 timbul dari kontrak atau hak hukum lainnya. Namun demikian,
3 daftar pelanggan sering disewakan atau dipertukarkan. Oleh
4 karena itu, daftar pelanggan yang diperoleh dalam kombinasi
5 bisnis biasanya memenuhi kriteria pemisahan.

6

7 ***Daftar Pesanan atau Produksi yang Belum Terpenuhi***
8 ***(Backlog)***

9

10 CI25. Daftar pesanan atau produksi yang belum
11 terpenuhi timbul dari kontrak seperti pesanan pembelian atau
12 penjualan. Daftar pesanan atau produksi yang belum terpenuhi
13 yang diperoleh dalam kombinasi bisnis memenuhi kriteria
14 hukum kontraktual walaupun jika pesanan pembelian atau
15 penjualan tersebut dapat dibatalkan.

16

17 ***Kontrak Pelanggan dan Hubungan Terkait Pelanggan***

18

19 CI26. Jika entitas menciptakan hubungan dengan
20 pelanggannya melalui kontrak, maka hubungan pelanggan
21 tersebut timbul dari hak kontraktual. Oleh karena itu, kontrak
22 pelanggan dan hubungan pelanggan terkait yang diperoleh
23 dalam kombinasi bisnis memenuhi kriteria hukum kontraktual,
24 walaupun jika kerahasiaan atau persyaratan kontraktual lain
25 melarang penjualan atau pengalihan kontrak secara terpisah
26 dari pihak yang diakuisisi.

27

28 CI27. Kontrak pelanggan dan hubungan terkait
29 pelanggan dapat menggambarkan dua aset tidak berwujud yang
30 berbeda. Baik umur ekonomis maupun pola penggunaan atas
31 manfaat ekonomi kedua aset tersebut dapat berbeda.

32

33 CI28. Hubungan pelanggan terjadi antara entitas dan
34 pelanggannya jika (a) entitas memiliki informasi tentang
35 pelanggan dan melakukan kontak secara reguler dengan
36 pelanggan tersebut serta (b) pelanggan memiliki kemampuan
37 untuk melakukan kontak dengan entitas secara langsung.
38 Hubungan pelanggan memenuhi kriteria hukum kontraktual

1 jika entitas mempunyai kebiasaan untuk membuat kontrak
2 dengan pelanggannya, tanpa memperhatikan apakah terdapat
3 kontrak pada tanggal akuisisi. Hubungan pelanggan dapat juga
4 timbul selain melalui kontrak, seperti melalui kontak reguler
5 dengan perwakilan penjualan atau pelayanan.

6

7 CI29. Sebagaimana yang dinyatakan dalam paragraf
8 IE25, daftar pesanan atau produksi yang belum terpenuhi yang
9 timbul dari kontrak seperti pesanan pembelian atau penjualan
10 dan, oleh karena itu, dipertimbangkan sebagai hak kontraktual.
11 Sebagai konsekuensi, jika entitas memiliki hubungan dengan
12 pelanggannya melalui kontrak tersebut, hubungan pelanggan
13 juga timbul dari hak kontraktual dan, oleh karena itu, memenuhi
14 kriteria hukum kontraktual.

15

16 *Contoh-contoh*

17

18 CI30. Contoh berikut ini mengilustrasikan pengakuan
19 aset tidak berwujud yang terkait kontrak pelanggan dan
20 hubungan pelanggan yang diperoleh dalam kombinasi bisnis.

21

22 (a) Perusahaan Pengakuisisi (PP) mengakuisisi Perusahaan
23 Sasaran (PS) dalam kombinasi bisnis tanggal 31
24 Desember 20X5. PS memiliki kontrak 5 tahun untuk
25 menyediakan barang kepada Pelanggan. Baik PS maupun
26 PP berkeyakinan bahwa Pelanggan akan memperbaharui
27 perjanjian pada akhir kontrak berjalan. Perjanjian tidak
28 dapat dipisahkan.

29

30 Perjanjian, baik dapat dibatalkan maupun tidak dapat
31 dibatalkan, memenuhi kriteria hukum kontraktual.
32 Selanjutnya, karena PS membangun hubungannya
33 dengan Pelanggan melalui suatu kontrak, tidak hanya
34 kontrak itu sendiri tetapi juga hubungan pelanggan yang
35 dimiliki PS dengan Pelanggannya memenuhi kriteria
36 hukum kontraktual.

37

38

1 (b) PP mengakuisisi PS dalam kombinasi bisnis tanggal
2 31 Desember 20X5. PS memproduksi barang dengan
3 dua lini bisnis yang berbeda: peralatan olah raga dan
4 barang elektronik. Pelanggan membeli peralatan olah
5 raga dan barang elektronik dari PS. PS memiliki kontrak
6 dengan Pelanggan untuk menjadi pemasok eksklusif
7 peralatan olah raga, tetapi tidak memiliki kontrak untuk
8 memasok barang elektronik kepada Pelanggan. PS dan
9 PP berkeyakinan bahwa secara umum hanya terdapat
10 satu hubungan pelanggan antara PS dan Pelanggan.

11
12 Kontrak untuk menjadi pemasok eksklusif Pelanggan
13 untuk peralatan olah raga, baik dapat dibatalkan maupun
14 tidak dapat dibatalkan, memenuhi kriteria hukum
15 kontraktual. Selanjutnya, karena PS mengembangkan
16 hubungan dengan Pelanggan melalui kontrak, hubungan
17 pelanggan tersebut memenuhi kriteria kontraktual
18 secara hukum. Karena PS hanya memiliki satu kontrak
19 hubungan pelanggan dengan Pelanggannya, maka nilai
20 wajar hubungan tersebut mencakup asumsi tentang
21 hubungan PS dengan Pelanggannya baik berkaitan
22 dengan peralatan olah raga maupun barang elektronik.
23 Namun demikian, jika PP menentukan bahwa hubungan
24 pelanggan dengan Pelanggannya untuk peralatan olah
25 raga dan barang elektronik terpisah satu sama lain, PP
26 melakukan penilaian apakah hubungan pelanggan untuk
27 barang elektronik memenuhi kriteria pemisahan untuk
28 diidentifikasi sebagai aset tidak berwujud.

29
30 (c) PP mengakuisisi PS dalam kombinasi bisnis pada
31 tanggal 31 Desember 20X5. PS melakukan bisnis
32 dengan pelanggannya semata-mata melalui pemesanan
33 pembelian dan penjualan. Pada tanggal 31 Desember
34 20X5, PS memiliki antrian pesanan pembelian dari 60%
35 pelanggannya, semuanya adalah pelanggan tetap. Sisa
36 40% pelanggan PS lainnya juga merupakan pelanggan
37 tetap. Akan tetapi, pada tanggal 31 Desember 20X5,
38

- 1 PS tidak mempunyai pesanan pembelian yang belum
2 dipenuhi atau kontrak lain dengan pelanggan tersebut.
3
- 4 Tanpa memperhatikan apakah kontrak tersebut dapat
5 dibatalkan atau tidak dapat dibatalkan, pesanan
6 pembelian dari 60% pelanggan PS memenuhi
7 kriteria hukum kontraktual. Selanjutnya, karena PS
8 mengembangkan hubungan dengan 60% pelanggannya
9 melalui kontrak, maka tidak hanya pesanan pembelian
10 tetapi juga hubungan pelanggan PS memenuhi
11 kriteria hukum kontraktual. Karena PS mempunyai
12 kebiasaan mengembangkan kontrak dengan sisa 40%
13 pelanggannya, maka hubungannya dengan pelanggan
14 tersebut juga terjadi melalui hak kontrak dan, oleh karena
15 itu, memenuhi kriteria hukum kontraktual walaupun PS
16 tidak memiliki kontrak dengan pelanggan tersebut pada
17 tanggal 31 Desember 20X5.
18
- 19 (d) PP mengakuisisi PS, suatu perusahaan asuransi, dalam
20 kombinasi bisnis pada tanggal 31 Desember 20X5. PS
21 memiliki portofolio satu-tahun kontrak asuransi motor
22 yang dapat dibatalkan oleh pemegang polis. Karena PS
23 menciptakan hubungan dengan pemegang polis melalui
24 kontrak asuransi, maka hubungan pelanggan dengan
25 pemegang polis memenuhi kriteria kontraktual secara
26 hukum. PSAK 19 (revisi 2010): *Aset Tidak Berwujud* dan
27 PSAK 48 (revisi 2009): *Penurunan Nilai Aset* diterapkan
28 atas untuk aset tidak berwujud hubungan pelanggan.
29

30 ***Hubungan Pelanggan Nonkontraktual***

- 31
- 32 CI31. Hubungan pelanggan yang diperoleh dari
33 kombinasi bisnis yang tidak timbul dari kontrak mungkin juga
34 dapat diidentifikasi karena hubungan tersebut dapat dipisahkan.
35 Transaksi pertukaran untuk aset yang sama atau aset serupa
36 yang mengindikasikan bahwa entitas lain telah menjual
37 atau mengalihkan jenis tertentu dari hubungan pelanggan
38

1 nonkontraktual akan memberikan bukti bahwa hubungan
2 tersebut dapat dipisahkan.

3

4 **Aset Tidak Berwujud Terkait Seni**

5

6 CI32. Contoh dari aset tidak berwujud terkait dengan
7 seni adalah:

8

9	Kelompok	Basis
10	Drama, opera dan balet	Kontraktual
11	Buku, majalah, surat kabar dan karya sastra	Kontraktual
12	lain	
13	Hasil karya musik, seperti komposisi, lirik	Kontraktual
14	lagu, dan <i>jingle</i> iklan	
15	Lukisan dan karya fotografi	Kontraktual
16	Materi video dan audiovisual, termasuk	Kontraktual
17	gambar bergerak atau film, video musik, dan	
18	program televisi	

19

20 CI33. Aset terkait seni yang diperoleh dari suatu
21 kombinasi bisnis adalah teridentifikasi jika aset tersebut timbul
22 dari hak kontraktual atau hukum, misalnya aset yang timbul
23 dari hak cipta. Pemegang hak cipta dapat mengalihkan hak
24 cipta, baik secara keseluruhan melalui perjanjian penyerahan
25 hak (*assignment*) atau pengalihan sebagian melalui perjanjian
26 lisensi. Pihak pengakuisisi tidak dilarang untuk mengakui aset
27 tidak berwujud hak cipta dan perjanjian penyerahan hak atau
28 perjanjian lisensi lainnya sebagai suatu aset tunggal, sepanjang
29 aset tersebut mempunyai masa manfaat yang sama.

30

31 **Aset Tidak Berwujud Berbasis Kontrak**

32

33 CI34. Aset tidak berwujud berbasis kontrak
34 mencerminkan nilai dari hak yang timbul dari kesepakatan
35 kontraktual. Kontrak pelanggan merupakan salah satu jenis
36 aset tidak berwujud berbasis kontrak. Jika ketentuan dalam
37 suatu kontrak menyebabkan timbulnya liabilitas (misalnya, jika
38 ketentuan suatu kontrak sewa operasi atau kontrak pelanggan

1 tidak menguntungkan dibandingkan dengan ketentuan pasar),
 2 maka pihak pengakuisisi mengakui kontrak tersebut sebagai
 3 liabilitas yang diambil-alih dalam kombinasi bisnis. Contoh
 4 dari aset tidak berwujud berbasis kontrak adalah:

Kelompok	Basis
Perjanjian lisensi, royalti, dan <i>standstill</i>	Kontraktual
Kontrak iklan, konstruksi, manajemen, dan pengadaan barang atau jasa	Kontraktual
Perjanjian sewa (pihak yang diakuisisi sebagai <i>lessee</i> maupun <i>lessor</i>)	Kontraktual
Ijin konstruksi	Kontraktual
Perjanjian waralaba	Kontraktual
Hak operasi dan hak siar	Kontraktual
Kontrak jasa, seperti kontrak jasa hipotik	Kontraktual
Kontrak tenaga kerja	Kontraktual
Hak guna, seperti hak pengeboran, penggunaan air, penggunaan udara, pengelolaan hutan dan trayek	Kontraktual

21 ***Kontrak Jasa Pelayanan, Misalnya Kontrak Jasa Pelayanan***
 22 ***Hipotik***

24 CI35. Kontrak untuk memberikan jasa aset keuangan
 25 merupakan salah satu jenis aset tidak berwujud berdasarkan
 26 kontrak. Meskipun penghargaan jasa tersebut melekat pada
 27 seluruh aset keuangan, jasa tersebut menjadi aset (atau
 28 liabilitas) tersendiri karena salah satu hal berikut:

- 29 (a) jika secara kontraktual dipisahkan dari aset keuangan
 30 yang mendasari dengan cara penjualan atau sekuritisasi
 31 aset tersebut dengan jasanya tidak ikut dialihkan;
 32 (b) melalui pembelian dan penerimaan jasa terpisah.

34 CI36. Jika pinjaman hipotik, tagihan kartu kredit, atau
 35 aset keuangan lain diperoleh dalam kombinasi bisnis dengan
 36 jasanya tidak ikut dialihkan, maka hak jasa yang melekat
 37 tersebut bukan merupakan aset tidak berwujud yang terpisah
 38 karena nilai wajar dari hak jasa tersebut termasuk dalam

1 pengukuran nilai wajar aset keuangan yang diperoleh.

2

3 ***Kontrak Tenaga Kerja***

4

5 CI37. Kontrak tenaga kerja yang memberikan manfaat
6 dari perspektif pemberi kerja dikarenakan harga kontrak
7 tersebut relatif lebih menguntungkan dibandingkan ketentuan
8 pasar merupakan salah satu jenis aset tidak berwujud
9 berdasarkan kontrak

10

11 ***Hak Guna***

12

13 CI38. Hak guna meliputi hak untuk melakukan
14 pengeboran, penggunaan air, penggunaan udara, pengelolaan
15 hutan dan hak trayek. Beberapa hak guna merupakan aset
16 tidak berwujud berdasarkan kontrak yang diperhitungkan
17 secara terpisah dari *goodwill*. Hak guna lain mungkin memiliki
18 karakteristik aset berwujud daripada aset tidak berwujud.
19 Pihak pengakuisisi memperhitungkan hak guna berdasarkan
20 sifatnya.

21

22 **Aset Tidak Berwujud Berbasis Teknologi**

23

24 CI39. Contoh aset tidak berwujud berbasis teknologi
25 adalah:

26

27 Teknologi yang dipatenkan	Kontraktual
28 Perangkat lunak komputer dan <i>mask works</i>	Kontraktual
29 Teknologi yang tidak dipatenkan	Nonkontraktual
30 Database, termasuk <i>title plants</i>	Nonkontraktual
31 Rahasia dagang, seperti formula, proses dan 32 resep rahasia	Kontraktual

33

34 ***Perangkat Lunak Komputer dan Mask Works***

35

36 CI40. Perangkat lunak komputer dan format program
37 yang diperoleh dalam suatu kombinasi bisnis yang dilindungi
38 secara hukum, seperti melalui paten atau hak cipta, memenuhi

1 kriteria kontraktual secara hukum untuk diidentifikasi sebagai
2 aset tidak berwujud.

3

4 CI41. *Mask works* adalah perangkat lunak yang secara
5 permanen disimpan pada ROM (*read-only memory*) *chip*
6 sebagai suatu rangkaian pola atau sirkuit yang terintegrasi.
7 *Mask works* dapat memiliki perlindungan hukum. *Mask work*
8 dengan perlindungan hukum yang diperoleh dalam suatu
9 kombinasi bisnis memenuhi kriteria kontraktual secara hukum
10 untuk diidentifikasi sebagai aset tidak berwujud.

11

12 ***Database, Termasuk Title Plants***

13

14 CI42. *Database* adalah sekumpulan informasi, seringkali
15 disimpan dalam bentuk elektronik (seperti dalam disk atau file
16 komputer). *Database* termasuk hasil karya orisinal pencipta,
17 dapat memperoleh perlindungan hak cipta. *Database* yang
18 diperoleh dalam suatu kombinasi bisnis dan dilindungi oleh
19 hak cipta memenuhi kriteria hukum kontraktual. Namun
20 demikian, *database* biasanya termasuk informasi yang dibuat
21 sebagai suatu konsekuensi dari kegiatan normal entitas (seperti
22 daftar pelanggan) atau informasi khusus (seperti data ilmiah
23 atau informasi kredit). *Database* yang tidak dilindungi hak
24 cipta dapat, dan seringkali, dipertukarkan, dilisensikan atau
25 disewakan kepada pihak lain baik secara keseluruhan maupun
26 sebagian. Oleh karena itu, walaupun manfaat ekonomis masa
27 depan dari suatu *database* tidak berasal dari hak hukum, suatu
28 *database* diperoleh dalam kombinasi bisnis memenuhi kriteria
29 pemisahan.

30

31 CI43. *Title plants* mencakup catatan historis seluruh
32 hal yang mempengaruhi hak terhadap sebidang tanah dalam
33 suatu area geografis tertentu. Aset *title plants* dibeli dan dijual,
34 baik secara keseluruhan maupun sebagian, dalam transaksi
35 pertukaran atau dilisensikan. Oleh karena itu, aset *title plants*
36 yang diperoleh dalam kombinasi bisnis memenuhi kriteria
37 pemisahan.

38

1 ***Rahasia Dagang, Seperti Formula, Proses dan Resep***
2 ***Rahasia***

3

4 CI44. Rahasia dagang adalah informasi, termasuk
5 formula, pola, resep, kompilasi, program, alat, metode, teknik,
6 atau proses yang (a) menimbulkan nilai ekonomis independen,
7 baik aktual maupun potensial, karena tidak diketahui secara
8 umum, dan (b) merupakan subyek usaha-usaha yang wajar
9 dalam kondisi tertentu untuk mempertahankan kerahasiaannya.¹
10 Jika manfaat ekonomis masa depan dari suatu rahasia dagang
11 yang diperoleh dalam kombinasi bisnis dilindungi secara
12 hukum, aset tersebut memenuhi kriteria kontraktual secara
13 hukum. Sebaliknya, rahasia dagang yang diperoleh dalam
14 suatu kombinasi bisnis adalah teridentifikasi hanya jika kriteria
15 pemisahan terpenuhi, yang kemungkinan besar dapat terjadi.

16

17 **KEUNTUNGAN DARI PEMBELIAN DENGAN**
18 **DISKON**

19

20 *Mengilustrasikan konsekuensi pengakuan dan pengukuran*
21 *keuntungan dari pembelian dengan diskon dengan menerapkan*
22 *PSAK 22 paragraf 32-36.*

23

24 CI45. Contoh berikut ini mengilustrasikan akuntansi
25 untuk kombinasi bisnis dimana keuntungan dari pembelian
26 dengan diskon diakui.

27

28 CI46. Pada 1 Januari 20X5 PP mengakuisisi 80%
29 kepentingan ekuitas PS, entitas tertutup, dengan pertukaran
30 kas sebesar Rp150. Karena pemilik PS terdahulu perlu untuk
31 melepaskan investasi mereka di PS pada tanggal tertentu,
32 mereka tidak memiliki waktu yang cukup untuk memasarkan
33 PS kepada sejumlah pembeli potensial. Manajemen PP pada
34 awalnya mengukur secara terpisah aset teridentifikasi yang
35 diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih pada tanggal akuisisi

36

37 ¹ *Melvin Simensky dan Lanning Bryer, The New Role of Intellectual*
38 *Property in Commercial Transactions (New York: John Wiley & Sons,*
1998), hal. 293.

1 sesuai dengan ketentuan dalam PSAK 22. Aset teridentifikasi
2 diukur sebesar Rp250 dan liabilitas yang diambil-alih diukur
3 sebesar Rp50. PP menugaskan konsultan independen,
4 yang menentukan bahwa nilai wajar dari 20% kepentingan
5 nonpengendali di PS adalah Rp42.

6
7 CI47. Jumlah aset neto teridentifikasi PS (Rp200,
8 dihitung dengan Rp250-Rp50) melebihi nilai wajar imbalan
9 yang dialihkan ditambah nilai wajar kepentingan nonpengendali
10 pada PS. Oleh karena itu, PP mengkaji ulang prosedur yang
11 digunakan untuk mengidentifikasi dan mengukur aset yang
12 diperoleh dan liabilitas yang diambil-alih dan untuk mengukur
13 nilai wajar baik kepentingan non pengendali pada PS maupun
14 imbalan yang dialihkan. Setelah kaji ulang tersebut, PP
15 memutuskan bahwa prosedur dan hasil pengukuran telah
16 sesuai. PP mengukur keuntungan dari pembeliannya atas 80%
17 kepentingan sebagai berikut:

	Rp
21 Jumlah aset neto teridentifikasi yang diperoleh	200
22 (Rp250-Rp50)	
23 Dikurangi:	
24 Nilai wajar imbalan yang dialihkan	
25 untuk 80% kepentingan PP pada PS	150
26 Ditambah:	
27 Nilai wajar kepentingan nonpengen-	
28 dali pada PS	<u>42</u>
	192
29 Keuntungan dari pembelian dengan diskon	<u>8</u>
30 atas 80% kepentingan	<u>8</u>
31	

1 CI48. PP akan mencatat akuisisinya atas PS dalam
2 laporan keuangan konsolidasiannya sebagai berikut:

3
4

	Rp	Rp
5 Db. Aset yang dapat diidentifikasi yang		
6 diperoleh	250	
7 Kr. Kas		150
8 Kr. Liabilitas yang diambil-alih		50
9 Kr. Keuntungan dari pembelian		
10 dengan diskon		8
11 Kr. Ekuitas-kepentingan non		
12 pengendali pada PS		42

13
14

15
16 CI49. Jika pihak pengakuisisi memilih untuk
17 mengukur kepentingan nonpengendali pada PS dengan
18 berdasarkan atas proporsi kepentingannya dalam aset neto
19 teridentifikasi dari pihak yang diakuisisi, maka jumlah yang
20 diakui dari kepentingan nonpengendali akan menjadi Rp40
21 (Rp200 x 0,2). Keuntungan dari pembelian dengan diskon
22 adalah Rp10 (Rp200 – (Rp 150+Rp40)).

23
24 **PERIODE PENGUKURAN**

25
26 *Mengilustrasikan konsekuensi penerapan PSAK 22 paragraf*
27 *45-50.*

28
29 CI50. Jika akuntansi awal untuk kombinasi bisnis belum
30 selesai pada akhir periode pelaporan keuangan terjadinya
31 kombinasi bisnis, PSAK 22 paragraf 45 mensyaratkan pihak
32 pengakuisisi untuk mengakui dalam pelaporan keuangannya
33 jumlah sementara untuk pos yang dalam perhitungannya
34 belum selesai. Selama periode pengukuran, pihak pengakuisisi
35 mengakui penyesuaian atas jumlah sementara yang diperlukan
36 untuk mencerminkan informasi baru yang diperoleh tentang
37 fakta dan kondisi yang ada pada tanggal akuisisi dan,
38 jika diketahui, akan berdampak pada pengukuran jumlah

1 yang diakui pada tanggal tersebut. PSAK 22 paragraf 49
2 mensyaratkan pihak pengakuisisi untuk mengakui penyesuaian
3 tersebut seolah-olah akuntansi untuk kombinasi bisnis telah
4 selesai pada tanggal akuisisi. Penyesuaian periode pengukuran
5 tidak termasuk dalam laporan laba rugi.

6

7 CI51. Diasumsikan bahwa PP mengakuisisi PS pada 30
8 September 20X7. PP menugaskan penilaian independen untuk
9 jenis aset tetap yang diperoleh dalam kombinasi bisnis, dan
10 penilaian belum dapat diselesaikan pada saat PP menerbitkan
11 laporan keuangannya untuk tahun yang berakhir pada 31
12 Desember 20X7. Pada laporan keuangan tahunan tahun 20X7,
13 PP mengakui suatu jumlah sementara nilai wajar asetnya
14 sebesar Rp30.000. Pada tanggal akuisisi, jenis aset tetap
15 mempunyai sisa umur manfaat selama 5 tahun. Lima bulan
16 setelah tanggal akuisisi, PP menerima penilaian independen
17 dimana nilai wajar aset yang diakuisisi diestimasi sebesar
18 Rp40.000.

19

20 CI52. Dalam laporan keuangannya untuk tahun yang
21 berakhir pada 31 Desember 20X8, PP secara restrospektif
22 menyesuaikan informasi sebelumnya pada tahun 20X7 sebagai
23 berikut:

- 24 (a) Nilai tercatat aset tetap pada tanggal 31 Desember 20X7
25 ditambah sebesar Rp9.500. Penyesuaian tersebut diukur
26 sebagai penyesuaian nilai wajar pada tanggal akuisisi
27 sebesar Rp10.000 dikurangi penyusutan tambahan yang
28 seharusnya diakui jika nilai wajar aset pada tanggal
29 akuisisi telah diakui sejak tanggal tersebut (Rp500 untuk
30 penyusutan tiga bulan).
- 31 (b) Nilai tercatat *goodwill* pada tanggal 31 Desember 20X7
32 berkurang Rp10.000.
- 33 (c) Beban penyusutan untuk tahun 20X7 bertambah
34 Rp500.

35

36 CI53. Sesuai dengan PSAK 22 paragraf B67, PP
37 mengungkapkan:

- 38 (a) Pada laporan keuangan tahun 20X7, bahwa akuntansi awal

- 1 untuk kombinasi bisnis belum dapat diselesaikan karena
2 penilaian atas aset tetap belum diterima.
- 3 (b) Pada laporan keuangan tahun 20X8, jumlah dan
4 penjelasan mengenai penyesuaian atas jumlah sementara
5 yang diakui selama periode pelaporan berjalan. Oleh
6 karena itu, PP mengungkapkan bahwa informasi
7 komparatif tahun 20X7 disesuaikan secara retrospektif
8 untuk menaikkan nilai wajar aset tetap pada tanggal
9 akuisisi sebesar Rp9.500 diimbangi dengan penurunan
10 *goodwill* sebesar Rp10.000 dan kenaikan beban
11 penyusutan sebesar Rp500.

12

13 **PENENTUAN BAGIAN TRANSAKSI DALAM** 14 **KOMBINASI BISNIS**

15

16 **Penyelesaian Hubungan yang Telah Ada Sebelumnya**

17

18 *Mengilustrasikan konsekuensi penerapan PSAK 22 paragraf*
19 *51, 52, dan B50-B53.*

20

21 CI54. PP membeli komponen elektronik dari PS melalui
22 kontrak penyediaan 5 tahun pada harga tetap. Saat ini, harga
23 tetap tersebut lebih tinggi dibandingkan harga jika PP dapat
24 membeli barang yang sejenis dari pemasok lain. Kontrak
25 pemasokan mengizinkan PP untuk menghentikan kontrak
26 sebelum akhir jangka 5 tahun pertama tetapi membayar denda
27 Rp6 juta. Untuk 3 tahun sisa kontrak, PP membayar Rp50 juta
28 untuk mengakuisisi PS, yang merupakan nilai wajar PS yang
29 didasarkan pada nilai yang akan dibayar oleh pelaku pasar
30 lain.

31

32 CI55. Termasuk dalam total nilai wajar PS adalah Rp8
33 juta yang berkaitan dengan nilai wajar kontrak pemasokan
34 dengan PP. Jumlah sebesar Rp8 juta mencerminkan komponen
35 Rp3 juta yang merupakan “pada nilai pasar” karena harga
36 tersebut dapat dibandingkan dengan harga transaksi pasar
37 saat ini untuk pos yang sama atau serupa (usaha penjualan,
38 hubungan pelanggan, dan lain-lain) dan komponen Rp5 juta

1 untuk harga yang tidak menguntungkan PP karena melebihi
2 harga transaksi pasar saat ini untuk pos serupa. PS tidak
3 mempunyai aset teridentifikasi lain atau liabilitas terkait dengan
4 kontrak pemasokan, dan PP belum mengakui aset atau liabilitas
5 tertentu yang berhubungan dengan kontrak pemasokan sebelum
6 kombinasi bisnis.

7

8 CI56. Dalam contoh ini, PP menghitung kerugian sebesar
9 Rp5 juta (mana lebih rendah antara nilai penyelesaian yang
10 dinyatakan sebesar Rp6 juta dan jumlah dimana kontrak tidak
11 menguntungkan bagi pihak pengakuisisi) secara terpisah dari
12 kombinasi bisnis. Komponen “pada nilai pasar” sebesar Rp3
13 juta dari kontrak merupakan bagian dari *goodwill*.

14

15 CI57. Apakah PP telah mengakui sebelumnya suatu
16 jumlah pada laporan keuangannya terkait dengan hubungan
17 yang telah ada sebelumnya akan mempengaruhi jumlah yang
18 diakui sebagai keuntungan atau kerugian untuk penyelesaian
19 yang efektif atas hubungan tersebut. Diasumsikan bahwa SAK
20 telah mensyaratkan PP untuk mengakui liabilitas sebesar Rp6
21 juta untuk kontrak penyediaan sebelum kombinasi bisnis.
22 Dalam situasi tersebut, PP mengakui keuntungan penyelesaian
23 kontrak sebesar Rp1 juta dalam laporan laba rugi pada tanggal
24 akuisisi (kerugian atas kontrak yang diukur sebesar Rp5 juta
25 dikurangi kerugian yang diakui sebelumnya sebesar Rp6 juta).
26 Dengan kata lain, PP sebenarnya telah menyelesaikan liabilitas
27 yang telah diakui sebesar Rp6 juta dengan penyelesaian sebesar
28 Rp5 juta, menghasilkan keuntungan sebesar Rp1 juta.

29

30 **Pembayaran Kontinjensi kepada Pegawai**

31

32 *Mengilustrasikan konsekuensi penerapan PSAK 22 paragraf*
33 *51, 52, B50, B54 dan B55.*

34

35 CI58. PS menunjuk calon Direktur Utama (Dirut) baru
36 dalam kontrak selama 10 tahun. Kontrak mensyaratkan PS
37 membayar calon tersebut sebesar Rp5 juta jika PS diakuisisi
38 sebelum kontrak tersebut selesai. PP mengakuisi PS 8 tahun

1 kemudian. Dirut tersebut masih bekerja pada tanggal akuisisi
2 dan akan menerima tambahan pembayaran sesuai kontrak
3 yang ada.

4

5 CI59. Dalam contoh ini, PS melakukan kesepakatan
6 kontrak kerja sebelum negosiasi kombinasi bisnis dimulai,
7 dan tujuan kesepakatan tersebut adalah untuk memperoleh
8 jasa Dirut tersebut. Dengan demikian, tidak terdapat bukti
9 bahwa kesepakatan dibuat terutama untuk memberikan manfaat
10 kepada PP atau entitas hasil penggabungan. Oleh karena itu,
11 liabilitas untuk membayar sebesar Rp5 juta dimasukkan dalam
12 penerapan metode akuisisi.

13

14 CI60. Dalam situasi yang lain, PS mungkin melakukan
15 kesepakatan serupa dengan Dirut sesuai saran dari PP selama
16 negosiasi kombinasi bisnis. Jika demikian, tujuan utama
17 kesepakatan tersebut mungkin untuk memberikan pembayaran
18 pemberhentian (pesangon) kepada Dirut, dan perjanjian
19 tersebut memberikan manfaat terutama kepada PP atau entitas
20 hasil penggabungan dan bukannya PS atau pemilik lamanya.
21 Pada situasi tersebut, PP memperhitungkan liabilitas untuk
22 membayar Dirut dalam laporan keuangan setelah kombinasi
23 bisnis secara terpisah dari penerapan metode akuisisi.

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

1 **Penghargaan Pengganti**

2

3 *Mengilustrasikan konsekuensi penerapan PSAK 22 paragraf*
 4 *51, 52, dan B56-B62.*

5

6 CI61. Contoh berikut ini mengilustrasikan penghargaan
 7 pengganti yang wajib dikeluarkan oleh pihak pengakuisisi
 8 dalam kondisi berikut ini:

9

		Penghargaan pihak yang diakuisisi	
		Selesai	Belum selesai
Penghargaan pengganti Apakah karyawan dipersyaratkan untuk memberikan jasa tambahan setelah tanggal akuisisi?	Tidak dipersyaratkan	Contoh 1	Contoh 4
	Dipersyaratkan	Contoh 2	Contoh 3

24

25 CI62. Contoh berikut mengasumsikan bahwa semua
 26 penghargaan diklasifikasikan sebagai ekuitas.

27

28 *Contoh 1*

29

<i>Penghargaan pihak yang diakuisisi</i>	<i>Periode vesting telah selesai sebelum kombinasi bisnis</i>
<i>Penghargaan pengganti</i>	<i>Jasa tambahan karyawan tidak disyaratkan setelah tanggal akuisisi</i>

34

35

36 CI63. PP mengeluarkan penghargaan pengganti sebesar
 37 Rp110 (ukuran berdasarkan pasar) pada tanggal akuisisi untuk
 38 penghargaan PS sebesar Rp100 (ukuran berdasarkan pasar)

1 pada tanggal akuisisi. Tidak ada jasa pascakombinasi bisnis
 2 disyaratkan untuk penghargaan pengganti dan karyawan
 3 PS telah memberikan semua jasa yang dibutuhkan untuk
 4 penghargaan pihak yang diakuisisi pada tanggal akuisisi.

5

6 CI64. Jumlah yang dapat diatribusikan pada jasa
 7 prakombinasi bisnis adalah ukuran berdasarkan pasar atas
 8 penghargaan PS (Rp100) pada tanggal akuisisi; jumlah
 9 tersebut dimasukkan dalam imbalan yang dialihkan dalam
 10 kombinasi bisnis. Jumlah yang dapat diatribusikan pada
 11 jasa pasca kombinasi bisnis sebesar Rp10, yang merupakan
 12 selisih antara nilai total penghargaan pengganti (Rp110) dan
 13 porsi yang dapat diatribusikan pada jasa prakombinasi bisnis
 14 (Rp100). Dikarenakan tidak ada jasa pascakombinasi bisnis
 15 yang disyaratkan untuk penghargaan pengganti, PP segera
 16 mengakui Rp10 sebagai biaya remunerasi pada laporan
 17 keuangan pascakombinasi bisnis.

18

19 *Contoh 2*

20

21 <i>Penghargaan pihak yang</i>	<i>Periode vesting telah selesai sebelum</i>
22 <i>diakuisisi</i>	<i>kombinasi bisnis</i>
23 <i>Penghargaan pengganti</i>	<i>Jasa tambahan karyawan disyaratkan</i>
24	<i>setelah tanggal akuisisi</i>

25

26

27 CI65. PP mempertukarkan penghargaan pengganti
 28 yang mensyaratkan waktu satu tahun jasa pasca kombinasi
 29 bisnis dengan penghargaan pembayaran berbasis saham dari
 30 PS, bagi karyawan yang telah menyelesaikan periode *vesting*
 31 sebelum kombinasi bisnis. Ukuran berdasarkan pasar dari
 32 kedua penghargaan adalah sebesar Rp100 pada tanggal akuisisi.
 33 Pada saat awalnya diberikan, penghargaan PS memiliki periode
 34 *vesting* selama empat tahun. Pada tanggal akuisisi, karyawan
 35 PS yang memiliki penghargaan yang belum dieksekusi telah
 36 menyerahkan jasa selama total tujuh tahun sejak tanggal
 37 pemberian.

38

1 CI66. Meskipun karyawan PS telah memberikan semua
 2 jasa, PP mengatribusikan sebagian penghargaan pengganti
 3 pada biaya remunerasi pascakombinasi sesuai dengan PSAK
 4 22 paragraf B59, karena penghargaan pengganti mensyaratkan
 5 satu tahun jasa pascakombinasi bisnis. Total periode *vesting*
 6 adalah lima tahun – periode *vesting* untuk penghargaan pihak
 7 yang diakuisisi awal telah selesai sebelum tanggal akuisisi
 8 (empat tahun) ditambah periode *vesting* untuk penghargaan
 9 pengganti (satu tahun).

10

11 CI67. Porsi yang dapat diatribusikan pada jasa
 12 prakombinasi bisnis sama dengan ukuran berdasarkan pasar
 13 dari penghargaan pihak yang diakuisisi (Rp100) dikalikan
 14 dengan rasio periode *vesting* prakombinasi bisnis (empat tahun)
 15 dibagi total periode *vesting* (lima tahun). Dengan demikian,
 16 Rp80 (Rp100 x 4/5 tahun) diatribusikan pada periode *vesting*
 17 prakombinasi bisnis dan oleh karena itu dimasukkan dalam
 18 imbalan yang dialihkan dalam kombinasi bisnis. Sisa Rp20
 19 diatribusikan pada periode *vesting* pascakombinasi bisnis dan
 20 oleh karena itu diakui sebagai biaya remunerasi pada laporan
 21 keuangan PP pascakombinasi bisnis sesuai dengan PSAK 53
 22 (revisi 2010): *Pembayaran Berbasis Saham*.

23

24 *Contoh 3*

25

26 <i>Penghargaan pihak yang</i>	<i>Periode vesting telah selesai</i>
27 <i>diakuisisi</i>	<i>sebelum kombinasi bisnis</i>
28 <i>Penghargaan pengganti</i>	<i>Jasa tambahan karyawan</i>
29	<i>disyaratkan setelah tanggal akuisisi</i>

30

31

32 CI68. PP mempertukarkan penghargaan pengganti
 33 yang mensyaratkan satu tahun jasa pascakombinasi bisnis
 34 dengan penghargaan pembayaran berbasis saham dari PS, bagi
 35 karyawan yang belum memberikan semua jasa pada tanggal
 36 akuisisi. Ukuran berdasarkan pasar atas kedua penghargaan
 37 adalah sebesar Rp100 pada tanggal akuisisi. Pada saat awalnya
 38 diberikan, penghargaan PS memiliki periode *vesting* selama 4

1 tahun. Pada tanggal akuisisi, karyawan PS telah memberikan
 2 jasa dua tahun, dan mereka seharusnya disyaratkan untuk
 3 memberikan tambahan dua tahun jasa setelah tanggal akuisisi
 4 agar penghargaannya menjadi *vest*. Berdasarkan hal tersebut,
 5 hanya sebagian penghargaan PS dapat diatribusikan pada jasa
 6 prakombinasi bisnis.

7
 8 CI69. Penghargaan pengganti hanya mensyaratkan satu
 9 tahun jasa pascakombinasi bisnis. Karena para karyawan telah
 10 memberikan dua tahun jasa, total periode *vesting* adalah tiga
 11 tahun. Porsi yang dapat diatribusikan pada jasa prakombinasi
 12 bisnis sama dengan ukuran berdasarkan pasar dari penghargaan
 13 pihak yang diakuisisi (Rp100) dikalikan dengan rasio periode
 14 *vesting* prakombinasi bisnis (dua tahun) terhadap yang lebih
 15 lama dari total periode *vesting* (tiga tahun) atau periode *vesting*
 16 awal dari Penghargaan PS (empat tahun). Dengan demikian,
 17 Rp50 (Rp100 x 2/4 tahun) dapat diatribusikan pada jasa
 18 prakombinasi bisnis dan oleh karena itu dimasukkan dalam
 19 imbalan yang dialihkan kepada pihak yang diakuisisi. Sisa
 20 Rp50 dapat diatribusikan pada jasa pascakombinasi dan oleh
 21 karena itu diakui sebagai biaya remunerasi dalam laporan
 22 keuangan PP pascakombinasi bisnis.

23

24 *Contoh 4*

25

26 <i>Penghargaan pihak yang</i>	<i>Periode vesting belum selesai se-</i>
27 <i>diakuisisi</i>	<i>belum kombinasi bisnis</i>
28 <i>Penghargaan pengganti</i>	<i>Jasa tambahan karyawan tidak</i>
29	<i>disyaratkan setelah tanggal akui-</i>
30	<i>sisi</i>

31

32

33 CI70. Diasumsikan fakta yang sama seperti Contoh
 34 3 diatas, kecuali bahwa PP mempertukarkan penghargaan
 35 pengganti yang tidak mensyaratkan jasa pascakombinasi
 36 bisnis dengan penghargaan pembayaran berbasis saham dari
 37 PS untuk karyawan yang belum memberikan semua jasa pada
 38 tanggal akuisisi. Ketentuan penghargaan PS yang diganti

1 tidak menghilangkan sisa periode *vesting* pada saat perubahan
2 pengendalian. (Jika penghargaan PS memasukkan ketentuan
3 yang menghapus sisa masa periode *vesting* pada saat perubahan
4 pengendalian, maka diterapkan panduan pada Contoh 1).
5 Ukuran berdasarkan pasar atas kedua penghargaan tersebut
6 adalah sebesar Rp100. Karena karyawan telah memberikan
7 dua tahun jasa dan penghargaan pengganti tidak mensyaratkan
8 jasa pascakombinasi bisnis, maka total periode *vesting* adalah
9 dua tahun.

10

11 CI71. Porsi dari ukuran berdasarkan pasar dari
12 penghargaan pengganti yang dapat diatribusikan pada jasa
13 prakombinasi bisnis sama dengan ukuran berdasarkan pasar
14 penghargaan pihak yang diakuisisi (Rp100) dikalikan dengan
15 rasio periode *vesting* prakombinasi bisnis (dua tahun) dibagi
16 dengan yang lebih besar dari periode *vesting* (dua tahun) atau
17 periode *vesting* awal dari penghargaan PS (empat tahun).
18 Dengan demikian, Rp50 ($Rp100 \times 2/4$ tahun) dapat diatribusikan
19 pada jasa prakombinasi bisnis dan oleh karena itu dimasukkan
20 dalam imbalan yang dialihkan pada pihak yang diakuisisi.
21 Sisa Rp50 dapat diatribusikan pada jasa pascakombinasi
22 bisnis. Karena tidak ada jasa pascakombinasi bisnis yang
23 dipersyaratkan agar penghargaan pengganti menjadi *vest*, maka
24 PP segera mengakui seluruh Rp150 sebagai biaya remunerasi
25 pada laporan keuangan pasca kombinasi bisnis.

26

27 **PERSYARATAN PENGUNGKAPAN**

28

29 *Mengilustrasikan konsekuensi atas penerapan persyaratan*
30 *pengungkapan pada PSAK 22 paragraf 59-63 dan B64-B67.*

31

32 CI72. Contoh berikut mengilustrasikan beberapa
33 persyaratan pengungkapan dalam PSAK 22; contoh ini tidak
34 berdasarkan transaksi aktual. Contoh tersebut mengasumsikan
35 bahwa PP merupakan entitas terbuka (*listed entity*) dan PS
36 merupakan entitas tertutup (*unlisted entity*). Ilustrasi tersebut
37 memberikan pengungkapan dalam bentuk tabel yang mengacu
38 pada persyaratan pengungkapan spesifik yang diilustrasikan.

1 Catatan kaki yang sebenarnya mungkin menunjukkan beberapa
 2 pengungkapan yang diilustrasikan dalam bentuk narasi
 3 sederhana.

4

5 **Catatan kaki X: Akuisisi**

6 **Acuan paragraf**

7 B64(a-d) Pada tanggal 30 Juni 20X0 PP mengakuisisi 15% saham
 8 biasa PS yang beredar. Pada tanggal 30 Juni 20X0 PP
 9 mengakuisisi 60% saham biasa PS yang beredar dan
 10 memperoleh pengendalian atas PS. PS merupakan
 11 penyedia produk dan jasa jaringan data di Kanada dan
 12 Mexico. Sebagai hasil dari akuisisi, PP diharapkan
 13 dapat menjadi penyedia utama atas produk dan jasa
 14 jaringan data di pasar tersebut. Akuisisi tersebut juga
 15 diharapkan dapat mengurangi biaya melalui skala
 16 ekonomi.

17
 18 B64(e) *Goodwill* sebesar Rp2.500 yang timbul dari akuisisi
 19 tersebut sebagian besar berasal dari sinergi dan skala
 20 ekonomi yang diharapkan dari penggabungan operasi
 21 PP dan PS.

22
 23 B64(k) Tidak ada *goodwill* yang diakui diharapkan dapat
 24 menjadi pengurang untuk tujuan pajak penghasilan.
 25 Tabel berikut mengikhtisarkan imbalan yang dibayar
 26 untuk PS dan jumlah aset yang diperoleh dan liabilitas
 27 yang diambil-alih yang diakui pada tanggal akuisisi,
 28 serta nilai wajar tanggal akuisisi dari kepentingan
 29 nonpengendali pada PS.

30 **Pada 30 Juni 20X2**

	Imbalan	Rp
31 B64(f)(i)	Kas	5.000
32 B64(f)(iv)	Instrumen ekuitas (100,000 saham biasa PP)	4.000
33 B64(f)(iii);		1.000
34 B64(g)(i)	Kesepakatan imbalan kontinjensi	_____
35 B64(f)	Total imbalan yang dialihkan	10.000

36

37

38

1	B64(p)(i)	Nilai wajar kepentingan ekuitas	
2		PP pada PS yang dimiliki sebelum	
3		kombinasi bisnis	2.000
4			<u>12.000</u>
5	B64(m)	Biaya terkait akuisisi (termasuk dalam	1.250
6		biaya penjualan, administrasi dan umum	
7		yang diakui dalam laporan laba rugi	
8		komprehensif PP untuk tahun yang	
9		berakhir 31 Desember 20X2)	
10			
11	B64(i)	Jumlah yang diakui dari aset	
12		teridentifikasi yang diperoleh dan	
13		liabilitas yang diambil-alih	
14		Aset keuangan	3.500
15		Persediaan	1.000
16		Aset tetap	10.000
17		Aset tidak berwujud teridentifikasi	3.300
18		Liabilitas keuangan	(4.000)
19		Liabilitas kontinjensi	<u>(1.000)</u>
20		Total aset neto teridentifikasi	12.800
21	B64(o)(i)	Kepentingan nonpengendali pada PS	(3.300)
22		<i>Goodwill</i>	<u>2.500</u>
23			12.000
24	B64(f)(iv)	Nilai wajar atas 100.000 saham biasa yang diterbitkan	
25		sebagai bagian dari imbalan yang dibayarkan pada PS	
26		(Rp4.000) ditentukan berdasarkan harga pasar penutupan	
27		dari saham biasa PP pada tanggal akuisisi.	
28			
29			
30			
31			
32			
33			
34			
35			
36			
37			
38			

1	B64(f)(iii)	Kesepakatan imbalan kontinjensi mensyaratkan PP
2		untuk membayar pemilik PS sebelumnya sebesar 5%
3	B64(g)	dari pendapatan XC, suatu investasi ekuitas milik PS
4		yang tidak dikonsolidasi, yang melebihi sebesar Rp7.500
5	B67(b)	untuk tahun 20X3, dengan jumlah maksimum sebesar
6		Rp2.500 (tidak didiskonto).
7		
8		Jumlah potensial tidak didiskonto atas semua
9		pembayaran di masa depan yang harus dilakukan oleh PP
10		sesuai dengan kesepakatan imbalan kontinjensi adalah
11		antara Rp0 sampai dengan Rp2.500.
12		
13		Nilai wajar kesepakatan imbalan kontinjensi sebesar
14		Rp1.000 diestimasi dengan menerapkan pendekatan
15		penghasilan. Estimasi nilai wajar tersebut didasarkan
16		pada asumsi kisaran tingkat diskonto sebesar 20-25%
17		dan asumsi pendapatan disesuaikan dengan probabilitas
18		dari XC adalah Rp10.000–Rp20.000.
19		
20		Pada tanggal 31 Desember 20X2, tidak ada perubahan
21		baik jumlah yang diakui atas kesepakatan imbalan
22		kontinjensi, maupun kisaran hasil atau asumsi yang
23		digunakan untuk mengembangkan estimasi tersebut.
24		
25	B64(h)	Nilai wajar aset keuangan yang diperoleh termasuk
26		piutang sewa pembiayaan dari peralatan jaringan data
27		dengan nilai wajar sebesar Rp2.375. Jumlah bruto
28		terutang atas kontrak tersebut adalah Rp3.100, dimana
29		sebesar Rp450 diperkirakan tidak dapat tertagih.
30	B67(a)	Nilai wajar aset tidak berwujud teridentifikasi yang
31		diperoleh sebesar Rp3.300 merupakan penyisihan
32		penerimaan tertunda dari penilaian akhir atas aset
33		tersebut.
34		
35	B64(j)	Liabilitas kontinjensi sebesar Rp1,000 telah diakui untuk
36		ekspektasi klaim garansi atas produk yang dijual oleh PS
37		dalam waktu tiga tahun terakhir.
38		

1	B67(c)	Kami memperkirakan sebagian besar pengeluaran ini
2		akan terjadi pada 20X3 dan sisanya akan terjadi sampai
3	PSAK 57	dengan akhir 20X4. Jumlah potensial tidak didiskonto
4	paragraf 84	atas semua pembayaran di masa depan yang harus
5	dan 85	dilakukan oleh PP sesuai dengan kesepakatan garansi
6		diestimasi antara Rp500 sampai dengan Rp1.500.
7		Pada tanggal 31 Desember 20X2, tidak terdapat
8		perubahan sejak 30 Juni 20X2 dalam jumlah yang
9		diakui atas liabilitas, atau kisaran hasil atau asumsi yang
10		digunakan untuk mengembangkan estimasi tersebut.
11	B64(o)	Nilai wajar kepentingan nonpengendali pada PS, suatu
12		perusahaan tertutup, diestimasi dengan menerapkan
13		pendekatan pasar dan pendekatan penghasilan. Estimasi
14		nilai wajar didasarkan pada:
15		(a) Asumsi tingkat diskonto dalam kisaran 20-25
16		persen;
17		(b) Asumsi nilai terminal (<i>terminal value</i>) berdasarkan
18		pengandaan EBITDA terminal (<i>terminal</i>
19		EBITDA <i>multiples</i>) dalam kisaran antara 3 sampai
20		5 kali (atau, jika diperlukan, berdasarkan tingkat
21		pertumbuhan berkelanjutan jangka panjang yang
22		berkisar antara 3% sampai 6%);
23		(c) Asumsi pengandaan keuangan (<i>financial multiples</i>)
24		dari perusahaan yang dianggap serupa dengan PS;
25		dan
26		(d) Asumsi penyesuaian akibat kurangnya
27		pengendalian atau kurangnya kemampuan
28		untuk dipasarkan (marketabilitas) yang akan
29		dipertimbangkan oleh pelaku pasar ketika
30		mengestimasi nilai wajar atas kepentingan
31		nonpengendali pada PS.
32		
33		
34		
35		
36		
37		
38		

1	B64(p)(ii)	PP mengakui keuntungan sebesar Rp500 sebagai
2		hasil dari pengukuran dengan nilai wajar atas 15%
3		kepentingan ekuitasnya pada PS yang dimiliki sebelum
4		kombinasi bisnis. Keuntungan tersebut dimasukkan
5		sebagai pendapatan lain-lain dalam laporan laba rugi
6		komprehensif untuk tahun yang berakhir pada 31
7		Desember 20X2.
8		
9	B64(q)(i)	Pendapatan yang termasuk dalam laporan laba rugi
10		komprehensif konsolidasian sejak 30 Juni 20X2 yang
11		dikontribusikan oleh PS adalah Rp4.090. PS juga
12		mengkontribusikan laba sebesar Rp1.710 selama periode
13		yang sama.
14	B64(q)(ii)	Jika PS telah dikonsolidasikan sejak 1 Januari 20X2,
15		maka laporan laba rugi komprehensif konsolidasian akan
16		termasuk pendapatan sebesar Rp27.670 dan laba sebesar
17		Rp12.870.
18		
19		
20		
21		
22		
23		
24		
25		
26		
27		
28		
29		
30		
31		
32		
33		
34		
35		
36		
37		
38		