



**IPSAS 40 PUBLIC SECTOR COMBINATION  
AKUNTANSI PENGOMBINASIAN ENTITAS  
( Business Combination Accounting)**

Penyajian Dr Jan Hoesada, KSAP

## PENDAHULUAN

Artikel ini berada pada Mazhab Akuntansi Nilai Wajar. Presiden Jokowi melakukan pemisahan / decoupling , peleburan / merger /consolidation dan/atau membentuk berbagai kementerian baru, misalnya Kementerian Agraria Tata Ruang dan Kehutanan pada tahun 2019 dan Kementerian Pendidikan, Kebudayaan, Riset, dan Teknologi (Dikbud/Ristek) pada tahun 2021 .

IPSAS 40 berlaku bagi entitas sektor publik , baik entitas pemerintahan dan entitas sektor publik nonpemerintahan. Sejarah dunia akuntansi mencatat bahwa IFRS 3 dan IPSAS 40 tentang *Public Sector Combinations* (2017) memilih kosakata “kombinasi” untuk menggambarkan medan makna *pengambilalihan/akuisisi-berlanjut peleburan/konsolidasi* untuk maksud memperoleh pengendalian yang lebih baik.

IPSAS 40 tidak berlaku untuk akuisisi yang dilakukan oleh entitas investasi pemerintahan, misalnya investasi oleh BLU Lman, sebagaimana didefinisikan dalam IPSAS 35, Laporan Keuangan Konsolidasian, tentang investasi dalam entitas yang dikendalikan yang dipersyaratkan agar diukur pada nilai wajar melalui surplus atau defisit.

## DAFTAR ISI

PENDAHULUAN .....	i
DAFTAR ISI.....	ii
PELEBURAN PADA PEMERINTAH .....	1
DEFINISI.....	4
1. PENGOMBINASIAN – BISNIS ( <i>BUSINESS COMBINATION</i> ) .....	4
2. PENG- AMALGAM-AN.....	4
3. PENGAMBIL ALIHAN ( <i>TAKEOVER</i> ) .....	5
4. AKUSISI ASET TERIDENTIFIKASI .....	5
5. TANGGAL PELEBURAN ( <i>MERGER</i> ).....	6
6. ENTITAS HASIL PELEBURAN .....	6
7. TEORI IMBALAN AKUSISI .....	6
8. TERORI LEBIHAN DAYALABA ( <i>GOODWILL</i> ).....	7
9. TEORI ASET/LIABILITAS BUKAN BISNIS.....	7
10. PRINSIP PENGAKUAN .....	7
11. PRINSIP PENGUKURAN PELEBURAN .....	7
12. ENTITAS HASIL PELEBURAN MENGUKUR HAK NON- PENGENDALIAN .....	7
AKUNTANSI ENTITAS PENGAKUSISI .....	8
TEORI PERBANDINGAN METODE KOMBINASI –BISNIS	
SEKTOR PUBLIK.....	12
KESIMPULAN DAN PENUTUP .....	14

## PELEBURAN PADA PEMERINTAHAN

Situs Detik.com menyajikan artikel tentang mekanisme pembentukan, perubahan, dan pembubaran Kementerian yang telah diatur secara *expressis verbis* dalam Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2008 tentang Kementerian Negara. Karena kekuasaan presiden sebatas pembentukan 34 kementerian, maka terjadilah proses penggabungan Kemendikbud dengan Kemenristekdikti, yang merupakan konsekuensi dari terbentuknya Kementerian Investasi yang merupakan tindak lanjut program Presiden memperkuat investasi sebagaimana diamanatkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, merujuk pada Pasal 1 angka (5) bahwa perubahan Kementerian adalah perubahan nomenklatur Kementerian dengan cara menggabungkan, memisahkan, dan/atau mengganti nomenklatur Kementerian yang sudah terbentuk, harus mempertimbangkan beberapa aspek misalnya efisiensi dan efektivitas, perubahan dan/atau perkembangan tugas dan fungsi, cakupan tugas dan dimensi proporsionalitas beban tugas.

Pada sektor pemerintahan, istilah pemekaran & penggabungan daerah di Indonesia adalah pembentukan dan/atau penggabungan wilayah administratif baru di tingkat provinsi maupun kota/kabupaten dari induknya, berdasar Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan daerah, ternyata menghasilkan berbagai pemekaran yang sebagian justru menghapus skala keekonomian cq skala-efektivitas, skala efisiensi dan hukum besaran “daya saing” pemerintah daerah. Pada iklim budaya oportunistik cq menyukai banyak-peluang-kekuasaan baru, praktis tak ada keinginan atau sedikit upaya penggabungan daerah untuk memperoleh skala-keekonomian yang ideal cq lebih perkasa. Pada UU Desa, dua desa atau lebih yang bersebelahan dapat digabung, di kombinasi, di amalgamasi (di lebur), di bentuk,



atas inisiatif sendiri atau prakarsa pemerintah pusat, agar pemda provinsi/pemda kabupaten makin memiliki desa yang lebih berskala-keekonomian dan perkasa/mandiri. Pemerintah daerah kabupaten/kota memfasilitasi proses penggabungan tersebut dan ditetapkan oleh hukum positif. Penghapusan desa dilakukan hanya oleh Pemerintah Pusat.

Penggabungan desa diungkapkan Situs HomeKota Delta, 2022, yang menyajikan artikel berjudul *Penggabungan Desa Terdampak Lumpur Tunggu Arahkan Kemendagri* antara lain mengungkapkan bahwa wilayah terdampak lumpur mulai dibenahi. Untuk penggabungan kelurahan saat ini sedang disiapkan peraturan daerah. Ketua Komisi A DPRD Sidoarjo Sullamul Hadi Nurmawan mengatakan

bahwa konsep penggabungan desa tidak jauh berbeda dengan kelurahan, yaitu bahwa desa yang terdampak Lapindo digabungkan dengan desa yang ada di dekatnya, misalnya Desa Besuki yang akan digabung menjadi Desa Dukuhsari, di Kecamatan Jabon, Desa Pejarakan akan digabung menjadi Desa Kedungcangkring, lokasinya juga di Kecamatan Jabon. Pada Kecamatan Porong terdapat Desa Renokenongo yang digabung menjadi Desa Glagaharum, di Kecamatan Tanggulangin terdapat Desa Kedungbendo yang akan digabung menjadi Desa Ketapang. Skema penggabungan tersebut dibahas menjadi rancangan peraturan daerah , dengan arahan teknis dari Kemendagri. Selain desa yang tenggelam, terdapat pula desa kering terdampak lumpur yang juga membutuhkan penataan, yaitu Desa Glagaharum, Pamotan, Wunut, Kalitengah, Gempolsari, Kedung Cangkring, dan Pejarakan

Peleburan kelembagaan negara digambarkan Dimas Jarot Bayu, 2017, via Katadata.co.id, yang menyajikan artikel berjudul *Peleburan 8 Lembaga Non-Struktural Tak Kurangi Jumlah PNS* , menjelaskan berbagai hal antara lain sebagai berikut. Pemerintah berencana meleburkan delapan Lembaga Non- Struktural (LNS) karena dianggap tak produktif, baik dari beban kerja maupun jumlah pegawai dan memastikan bahwa peleburan tersebut tak akan mengurangi jumlah Pegawai Negeri Sipil (PNS). Lembaga yang dilebur akan diintegrasikan ke dalam Kementerian atau Lembaga (K/L). Contoh peleburan lembaga tersebut, seperti pada Badan Penanggulangan Lumpur Sidoarjo (BPLS) melalui Peraturan Presiden (Perpres) Nomor 21 Tahun 2017. Setelah Badan tersebut dibubarkan, pengendalian lumpur Lapindo di Sidoarjo, Jawa Timur, dipegang oleh Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat (PUPR).

Peleburan Dinas Kepemerintahan Daerah digambarkan pada situs Prokal, 2019 , yang menggunggah rencana peleburan organisasi pemerintahan di Kalimantan , bahwa Pemerintah Kabupaten Penajam Paser Utara (PPU) berencana akan meleburkan tiga organisasi perangkat daerah (OPD) dan membentuk dua OPD yang baru. Tiga OPD yang bakal dilebur yakni Dinas Ketahanan Pangan digabungkan ke Dinas Pertanian, Dinas Kebudayaan dan Pariwisata (Disbudpar) digabung ke Dinas Pendidikan, Pemuda dan Olahraga (Disdikpora) dan Dinas Penanggulangan Kebakaran dan Penyelamatan (DPKP) akan digabungkan ke Badan Penanggulangan Bencana Daerah (BPBD). Terdapat dua OPD yang baru akan dibentuk, yaitu, Badan Penelitian dan Pengembangan dan Badan Pendapatan Daerah. Untuk Badan Penelitian dan Pengembangan merupakan pecahan dari Bapelitbang dan Dinas Pendapatan Daerah (Dispenda) adalah pecahan dari Badan Keuangan (BK).

Bisnis.com, 2020, mengunggah berita tentang tentang peleburan dari Tim Gugus Tugas menjadi Satgas pengentasan Pandemi Covid-19 di Kota Bandung sesuai Perpres.

Penyatuan wilayah administratif pemerintahan dilaporkan situs Detik Jabar, 2022, yang mengunggah topik tentang usulan penyatuan wilayah administrasi Kabupaten Tasikmalaya dalam satu wilayah hukum Polres Tasikmalaya. Wakil Gubernur Jawa Barat Uu Ruzhanul Ulum mendorong agar Kepolisian Republik Indonesia memindahkan 13 kecamatan di Kabupaten Tasikmalaya yang masih masuk Polres Tasikmalaya kota masuk menjadi wilayah hukum Polres Tasikmalaya. Terdapat 13 kecamatan di Kabupaten Tasikmalaya yang wilayah hukumnya masuk wilayah Polres Kota Tasikmalaya, yaitu Kecamatan Kadipaten, Pagerageng, Ciawi, Sukaresik, Jamanis, Rajapolah, Cisayong, Sukahening, Sukaratu, Manonjaya, Cineam, Karangjaya dan Gunungtanjung sesuai aspirasi pemerintahan dan masyarakat akan pelayanan tepat dan efisien, dan untuk merampingkan administrasi.

Peleburan/pemecahan Dinas Pemerintahan dilaporkan Diah Anggraini , sumber Situs RRI Palembang, 2021, yang menyajikan artikel berjudul *Sejumlah Dinas Instansi di Empat Lawang Dilebur* , antara lain mengungkapkan berbagai hal sebagai berikut. Pemerintah Kabupaten Empat Lawang melakukan peleburan di sejumlah instansi pemerintah di Kabupaten tersebut. Dinas Instansi yang dilebur atau dipecah itu adalah, Dinas Transmigrasi dan Tenaga Kerja yang merupakan peleburan dari Dinas Koperasi UMKM dan Tenaga Kerja. kemudian Dinas Pemeberdayaan Perempuan dan Perlindungan Anak yang merupakan peleburan dari Dinas Pemberdayaan Masyarakat Desa, Pemberdayaan Perempuan dan Perlindungan Anak (DPMDP3A) Empat Lawang, lalu Dinas Perikanan sebagai hasil peleburan dari Dinas Pertanian dan perikanan, Badan Pendapatan Daerah (Bapenda) merupakan hasil peleburan dari Badan Pengelolaan Pajak dan Restribusi Daerah (BPPRD) Empat Lawang, sehingga terdapat dinas yang baru dari peleburan dinas terkait terdiri dari empat dinas baru, yaitu Dinas Transmigrasi dan Tenaga Kerja, Dinas Pemberdayaan Perempuan dan Perlindungan Anak, Dinas Perikanan, dan Bapenda. Bupati Empat Lawang, Joncik Muhammad menegaskan, dengan dileburkannya beberapa instansi di Pemkab Empat Lawang, diharapkan bisa meningkatkan kinerja dari Aparatur Sipil Negara (ASN) di Pemkab Empat Lawang, serta memberikan pelayanan kepada masyarakat secara maksimal.

## DEFINISI, ISTILAH & MEDAN MAKNA

Sebuah SAK terdapat berbagai definisi, istilah bukan definisi dan batas/medan makna, secara khas berlaku hanya bagi nomor SAK tersebut.

### 1. Pengombinasian-Bisnis (*Business Combination*).

Kombinasi-bisnis mempunyai dua bentuk utama, yaitu akuisisi dan penyatuan kepentingan termodifikasi.

IFRS 3 menggunakan istilah “*combination*” untuk medan makna akuisisi/pengambilalihan, peleburan/penggabungan usaha atau konsolidasi demi efektivitas pengendalian berbasis bagian hak atas ekuitas. Bagi berbagai standar akuntansi, proses kombinasi adalah sebuah proses penyatuan beberapa entitas sektor publik menjadi sebuah entitas sektor publik, yang mencakupi penyatuan kelembagaan/badan hukum/organisasi, penyatuan sumber-daya, misi, strategi dan tujuan entitas hasil kombinasi berstruktur pengendalian tertentu bagi pemilik. Kombinasi sektor-publik adalah penyatuan-bisnis yang terpisah menjadi satu entitas sektor publik. Proses kombinasi sektor publik adalah (1) proses akuisisi berlanjut peleburan (konsolidasi), (2) adalah proses yang menghasilkan posisi pengendalian atas entitas-ekonomi hasil akuisisi dan (3) posisi pengendalian atas entitas-baru hasil peleburan pasca-akuisisi.



### 2. Peng-amalgam-an

Peng-amalgam-an<sup>1</sup> adalah (1) proses pelelehan/pencairan, pelarutan, pencampuran logam, agar menyatu, (2) perkawinan antar ras atau penyerbukan silang flora dan fauna, (3) akuisisi berlanjut merger/konsolidasi beberapa perusahaan/pemerintah daerah/desa menjadi sebuah entitas baru/diperbarui dengan keunggulan skala/kapasitas

keekonomian. Tujuan amalgamasi atau akuisisi untuk memperoleh (1) posisi pengendalian operasional, lalu (2) penilaian apakah kombinasi tersebut sebuah

<sup>1</sup> KBBI memilih peng Indonesiaan istilah amalgamation menjadi pengamalgaman, bukan amalgamasi bukan pula peleburan.

amalgamasi yang diakui/diukur berdasar metode penyatuan-kepentingan-termodifikasi . Untuk aksi akuisisi, IPSAS 40 mewajibkan penerapan metode akuisisi , layaknya sebuah hampiran kombinsasi-bisnis pada sektor-publik.

### **3.Pengambil alihan (*takeover*).**

Kita sama mafhum bahwa tak ada hubungan akuisisi / pembelian / pengalihan aset dengan perolehan posisi pengendalian. Pada tataran konseptual, pengambilalihan atau akuisisi mayoritas kekuasaan / pengendalian dilakukan dengan akuisisi entitas legal, misalnya akuisisi badan hukum Perseroan Terbatas diwakili akuisisi saham jenis/jumlah tertentu, bukan sekadar akuisisi aset tertentu saja, seperti transaksi pembelian di toko, atau akuisisi aset dan/berkonsekuensi kewajiban mengambilalihan liabilitas tertentu seperti diatur IPSAS 40.

Pada tataran teori bisnis bukan pemerintahan, pengambilalihan (*takeover*) adalah proses pembelian sebuah-entitas target sebanyak lebih dari 50% untuk memperoleh (1) posisi pengendalian dilakukan oleh pengakuisisi, (2) mengambil keuntungan pengambil-alihan-horizontal (*horizontal takeover*) , pengambil-alihan vertikal ke-hulu atau ke-hilir (*upstream vertical integration* atau *downward vertical integration*) , atau konglomerasi (*conglomeration*) , dengan hampiran (1) lemah-lembut, sepengetahuan, seizin, kerelaan pihak terakuisisi (*friendly takeover, voluntary bailout takeovare*) atau (2) pengambilalihan tersamar atau pengambil-alihan semena-mena (*disguise or step by step takeover and/or hostile takeover*), dapat berbentuk akuisisi atas perusahaan publik oleh perusahaan-privat (*reverse takeover*) atau sebaliknya (*backdoor listing*<sup>2</sup>) , dimaksud sebagai anak-perusahaan (*subsidiary company*) , dilebur sebagai sebuah divisi perusahaan induk, atau sebaliknya dinominasi sebagai perusahaan-induk-baru melalui proses merger/konsolidasi. Teori tersebut tak mencakupi akuisisi aset , akuisisi aset dengan liabilitas-terkait-aset yang di atur IPSAS 40 ( bukan pembelian saham berhak suara) , yang pada tataran umum disebut peristiwa pembelian biasa.

### **4. Akuisisi Aset Teridentifikasi.**

Proses akuisisi bersyarat pada standar ini terkait pada (1) akuisisi sebuah aset teridentifikasi , baik berwujud maupun nirwujud, yang terpisah dari aset lain, (2) sekumpulan aset, sebuah set atau seperangkat-lengkap aset yang tak dapat

---

<sup>2</sup> Masuk bursa lewat pintu belakang , antara lain anak perusahaan dimiliki 100 % oleh induk yang masuk brusa.,



dipisahkan, atau serumpun-aset yang teridentifikasi dan dapat dipisahkan dari kumpulan/rumpun aset lain, (3) yang dapat digunakan/dioperasikan, disewakan, ditukar/barter, dijaminan/diagunkan, dijual atau diserahkan sebagai setoran modal, (4) liabilitas entitas-target-akuisisi yang dapat diidentifikasi terpisah dari liabilitas lain, pada umumnya liabilitas ikutan/terkait aset tertentu, (5) dalam khasanah transaksi / perjanjian antara pihak-pengakuisisi vs pihak terakuisisi

5. Tanggal peleburan/pengamalgaman / merger adalah tanggal di mana entitas hasil-peleburan **memperoleh kendali**. Pertama, Tanggal di mana entitas hasil-peleburan memperoleh kendali atas kombinasi bisnis mungkin adalah tanggal di mana entitas-hasil-peleburan menerima aset dan mengambil alih liabilitas dari kombinasi bisnis. Kedua, Entitas-hasil-peleburan mungkin mendapatkan kekuasaan kendali pada tanggal yang berbeda, misalnya karena diwajibkan undang-undang atau perjanjian tertulis menyatakan bahwa entitas-hasil-peleburan memperoleh kendali atas aset dan liabilitas dari kombinasi bisnis pada suatu tanggal yang ditentukan. Ketiga, Entitas-hasil-peleburan mempertimbangkan seluruh fakta dan keadaan yang terkait tersebut dalam mengidentifikasi tanggal peleburan.

6. Entitas Hasil-Peleburan adalah entitas yang merupakan hasil dari dua atau lebih proses akuisisi & kombinasi bisnis yang bermuara pada proses peleburan, bukan penggabungan beberapa entitas, yaitu (1) beberapa entitas terakuisisi (merger), atau (2) satu atau beberapa entitas terakuisisi lebur menjadi bagian entitas-pengakuisisi (merger), (3) entitas pengakuisisi dilebur kedalam entitas terakuisisi (reverse merger)<sup>3</sup>, atau (4) hasil leburan menjadi entitas-baru (consolidation).

## **7. Teori Imbalan akuisisi.**

Imbalan akuisisi dibayar pengakuisisi, diperoleh entitas terakuisisi dan/atau pemilik entitas terakuisisi, biasanya berbentuk (1) aset (aset keuangan cq tunai, piutang, (2) penghapusan utang dan (3) surat-berharga cq obligasi, saham entitas pengakuisisi<sup>4</sup> atau surat berharga lain), (4) aset non-keuangan (berwujud dan nirwujud misalnya ATB cq pasar, pelanggan, *franchise*, desain & formula rahasia), (5) imbalan kontinjen, misalnya % hasil pelepasan aset-terakuisisi.

---

<sup>3</sup> Misalnya pada kasus Subsidiary company bernama harum dan naik daun, sementara entitas induk bernama buruk.

<sup>4</sup> Ownership swap (kepemilikan silang)

## **8. Teori Lebihan Dayalaba (*Goodwill*) .**

Lebihan daya-laba (*excess earning power*) melekat pada aset terakuisisi , berupa kemampuan memperoleh laba di atas para pesaing utama atau di atas rerata pulangan-aset industri sejenis , antara lain karena reputasi atau nama-harum pihak terakuisisi, nama entitas ternominasi pada Fortune 500, merek dagang (*brand name*) mendunia , kepemilikan ATB cq resep/formula rahasia tak ada duanya.

## **9. Teori Aset/Liabilitas Bukan Bisnis.**

Pernyataan ini mensyaratkan bahwa aset/liabilitas diambil alih merupakan aset suatu bisnis. Jika aset dan liabilitas yang diperoleh bukan suatu bisnis, maka entitas mencatat transaksi atau peristiwa lain tersebut menggunakan IPSAS lain yang sesuai.

## **10. Prinsip Pengakuan**

Pada tanggal peleburan, entitas yang dihasilkan harus mengakui aset, kewajiban, dan kepentingan non-pengendali teridentifikasi , dan diakui dalam LK kombinasi bisnis pada tanggal peleburan. Pengakuan aset/liabilitas dapat tunduk pada pedoman dalam paragraf 22–23.

## **11. Prinsip Pengukuran Peleburan**

Entitas hasil-kombinasi harus mengukur aset / liabilitas yang teridentifikasi pada jumlah tercatat pada tanggal peleburan, tunduk pada persyaratan paragraf 27 cq paragraf AG53-AG54.

12. Entitas hasil-peleburan harus mengukur hak non-pengendalian<sup>5</sup> dalam kombinasi bisnis pada jumlah tercatat, tersesuai bagian proporsional hak tersebut, sesuaiparagraf 27.

---

<sup>5</sup> Pada korporasi misalnya adalah saham tak berhak suara ( non-voting share).

## AKUNTANSI ENTITAS PENGAKUISISI

Entitas pelaporan LK mengklasifikasi kombinasi-entitas sektor-publik sebagai suatu amalgamasi atau suatu akuisisi

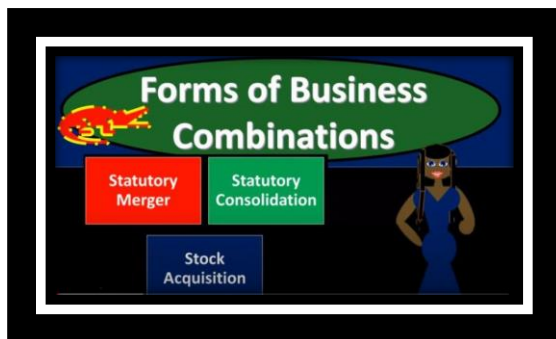
Pihak pengakuisisi mengakui & mengukur aset teridentifikasi yang diperoleh dan liabilitas terambil-alih, lebih-kemampulabaan (*goodwill*), keuntungan/kerugian akuisisi, dan mengungkapkan berbagai info pada CALK agar pengguna LK dapat meng-evaluasi dampaknya pada LK (para 1) .

Entitas pelaporan LK berbasis akrual memilih/menentukan informasi diungkapkan bertujuan agar pengguna LK dapat mengevaluasi jenis kombinasi-bisnis atau semacamnya dan dampak pada LK (para 1) .

IPSAS 40 tidak berlaku untuk akuisisi yang dilakukan oleh entitas investasi pemerintahan, misalnya BLU Lman, sebagaimana didefinisikan dalam IPSAS 35, Laporan Keuangan Konsolidasian, tentang investasi dalam entitas-kendalian yang dipersyaratkan agar diukur pada nilai wajar melalui surplus atau defisit.

Metode Akuisisi (para 59) mencakupi kegiatan pengidentifikasian entitas pengakuisisi, penentuan tanggal akuisisi, pengakuan/pengukuran aset-teridentifikasi-yang- diperoleh dan liabilitas terambilalih,identifikasi pemilik non-pengendali, pengakuan/pengukuran daya-laba (*goodwill*), dan keuntungan/kerugian transaksi akuisisi.

Identifikasi pihak pengakuisisi ( para 60) mencakupi identifikasi (1) pengakuisisi tunggal ( sebuah entitas LK) atau gabungan pengakuisisi ( beberapa entitas pengakuisisi), (2) rencana untuk dikendalikan atau tidak ( diperdagangkan), (3) identifikasi calon pengendali-tunggal atau pengendali-bersama ( para 61) dan kelompok investor/pemilik bukan pengendali ( para 64).



Penentuan tanggal akuisisi ( para 62) atau tanggal *sebelum* (para 63) tanggal-penutupan-transaksi ( *closing date* ) , adalah tanggal pengakuisisi memperoleh hak-pengendalian ( *control* ) atas *aset/liabilitas teridentifikasi* dari entitas terakuisisi. Hak pengendalian adalah hak-legal kepemilikan, penguasaan, tujuan/peruntukan, hak pakai ( para 68,71 sewa-operasi), pembergunaan aset-berwujud/nirwujud-teridentifikasi ( yang akan

digunakan saja, sesuai para 67) dan hak-atas-hasil-aset terakuisisi ( misalnya hasil produksi, hasil sewa, bunga, dividen, royalti ), dan penerimaan-legal liabilitas-alihan akibat akuisisi , dipilah berdasar para 70 & 71, diakuntasikan secara rinci sesuai para 66. Terdapat aset-teridentifikasi ter-akuisisi namun dianggap tak memiliki nilai-ekonomi dan tak-akan-dimanfaatkan , mungkin tak perlu dimasukkan pada daftar-aset-teridentifikasi diterima.

Akuntansi Pengakuan pada metode-akuisisi ( para 65) mencakupi konsekuensi dan rencana strategis paska-akuisisi, antara lain liabilitas-ikutan akibat akuisisi , antara lain modernisasi sarana-produktif dan BPR, rasionalisasi, robotisasi dan penggantian jenis/kualitas SDM, perubahan struktur-aset terkait reformasi produk/jasa/pasar/pelanggan utama dan perubahan struktur biaya operasi, yang sebagian mungkin termasuk biaya perolehan proses akuisisi.

Akuntansi pengukuran ( para 72) menggunakan nilai wajar atau *nilai-lain selain-nilai wajar* bila diatur oleh standar lain (para 75) pada tanggal akuisisi, hak proporsional kepemilikan-non-pengendalian atas aset-terakuisisi ( para 73) dan liabilitas-ikutan-terakru yang (1) bukan liabilitas-kontinjen atau liabilitas-dibebaskan ( para 78) , (2) besar/jumlah dapat diestimasi secara andal ( para 75, 76 ) dan bila (3) pemberesan liabilitas tersebut menuntut pengeluaran sumberdaya ekonomi ( para 76) sebesar butir 2 dengan mempertimbangkan terdapat/tidak terdapat jaminan kepastian liabilitas cq nir-eskalasi liabilitas dari penjual sesuai para 83. Terdapat jenis akuisisi didorong pemerintah dengan fasilitas pembebasan pajak terutang ( para 78, 79).

Entitas Pengakuisisi mengakui/mengukur liabilitas/aset terkait kesepakatan imbalan-kerja sesuai IPSAS 39.

*Imbalan yang dialihkan dalam kombinasibisnis diukur pada nilai wajar, yang dihitung sebagai jumlah nilai wajar pada tanggal akuisisi.*

*PihakPengakuisisi mengakui nilai wajar tanggal akuisisi atas imbalan kontijensi sebagai bagian dari imbalan yang dialihkan dalam pertukaran untuk pihak diakuisisi.*

Dalam suatu kombinasi bisnis yang dilakukan secara bertahap, pihak pengakuisisi mengukur kembali hak atas ekuitas yang dimiliki pada nilai-wajar tanggal akuisisi

& mengakui untung/rugi bila telah mengakui bagian hak tersebut dalam penghasilan paripurna lain.

Periode pengukuran (para 104) adalah periode setelah tanggal akuisisi selama pihak pengakuisisi dapat menyesuaikan jumlah sementara yang diakui atas suatu kombinasi bisnis.

Periode pengukuran memberikan waktu yang cukup kepada pihak pengakuisisi untuk memperoleh informasi yang diperlukan untuk mengidentifikasi dan mengukur aset, liabilitas, imbalan dialihkan, koreksi pengukuran akuisisi sebelumnya pada proses akuisisi bertahap, kelebihan daya-laba (*goodwill*), untung/rugi pembelian berpotongan. Setelah periode pengukuran berakhir, pihak pengakuisisi merevisi akuntansi untuk kombinasi bisnis hanya untuk memperbaiki kesalahan sesuai dengan IPSAS 3.

Biaya terkait akuisisi (para 111) adalah biaya dikeluarkan pengakuisisi, antara lain biaya identifikasi obyek akuisisi, biaya legal, jasa konsultasi, biaya administrasi proses akuisisi.

Pengukuran dan Akuntansi Selanjutnya (para 112) terkait hak yang diperoleh kembali, penyelesaian liabilitas kontinjensi yang diakui pada tanggal akuisisi, aset indemnifikasi, pertimbangan kontinjensi, konsekuensi PPh terkait akuisisi.

Hak memperoleh kembali yang diakui sebagai aset nirwujud, yang di amortisasi selama periode pengaturan mengikat tersisa dari pengaturan yang mengikat di mana hak tersebut diberikan untuk periode yang terbatas, dengan uji berkala penurunan nilai oleh entitas terakuisisi. Entitas pengakuisisi yang kemudian menjual hak tersebut kepada pihak ketiga harus mencakupi jumlah tercatat dari aset nirwujud untuk penetapan untung/rugi pelepasan.

Pengungkapan (Para 119) mencakupi nama/keterangan pihak terakuisisi, tanggal akuisisi, persentase hak suara, alasan kombinasi bisnis, dasar hukum hak pengendalian, penjelasan faktor pembentuk kelebihan daya-laba (*goodwill*), nilai wajar pada tanggal akuisisi jumlah imbalan dialihkan berbentuk tunai, aset, liabilitas dan ekuitas. Pengungkapan imbalan kontinjensi dan aset indemnifikasi meliputi jumlah yang diakui pada tanggal akuisisi, penjelasan pengaturan/dasar untuk menentukan jumlah pembayaran terbatas/takterbatas, estimasi hasil takterdiskonto,

pengungkapan alasan/sebab bila tak dapat diungkapkan. Piutang pihak terakuisisi dinilai pada nilai wajar piutang, jumlah bruto piutang sesuai dengan pengaturan yang mengikat, estimasi terbaik pada tanggal akuisisi atas arus kas masuk, berdasar klasifikasi jenis piutang, seperti pinjaman, sewa pembiayaan langsung dan klasifikasi piutang lain, jumlah yang diakui pada tanggal akuisisi untuk setiap klasifikasi utama aset yang diperoleh dan liabilitas yang diambil alih. Setiap liabilitas kontinjensi yang diakui sesuai dengan Para 77 dan informasi diungkapkan sesuai Paragraf 98 IPSAS 19.

Liabilitas kontinjen tidak mungkin diakui lantaran nilai wajar liabilitas tidak dapat diukur secara andal, terjadi kewajiban pengungkapan oleh pihak pengakuisisi akan informasi yang diperlukan oleh Paragraf 100 IPSAS 19, alasan tak mungkin diukur secara memuaskan, pengungkapan jumlah *lebihnya daya-laba (goodwill)*<sup>6</sup> yang diharapkan dapat dikurangkan dari pajak terutang.

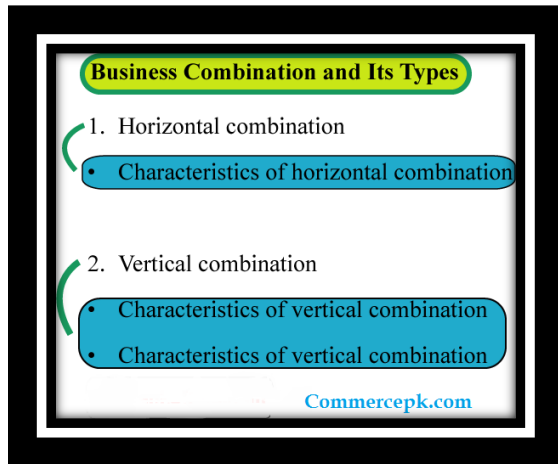
Untuk transaksi diakui terpisah dari akuisisi aset/liabilitas dalam proses kombinasi bisnis sesuai Para 109 mencakupi penjelasan tiap transaksi, pencatatan tiap transaksi, jumlah diakui untuk tiap transaksi, metode penyelesaian tiap transaksi, diungkapkan secara terpisah jumlah biaya tiap transaksi.

Bila kerugian kombinasi bisnis diakui dalam surplus atau defisit terkait Para 86 berdampak pada pos kinerja keuangan tertentu, maka transaksi penyebab kerugian diungkapkan.

Dalam pembelian berbasis diskon sesuai Para 88-90, jumlah keuntungan diakui sesuai para 88, terkait pos-pos dalam laporan keuangan di mana keuntungan diakui.

---

<sup>6</sup> Daya laba adalah earning power, lebihnya daya-laba adalah goodwill.



## TEORI PERBANDINGAN METODE KOMBINASI-BISNIS SEKTOR PUBLIK

ICAEW, 2021, via <https://www.icaew.com/technical/public-sector/public-sector-financial-reporting/financial-reporting-insights-listing/ifrs-vs-ipsas-part-4-business-public-sector-combinations> , menyajikan artikel berjudul *IFRS vs IPSAS part IV: business/public sector combinations*, menyimpulkan sebagai berikut.

*business/public sector combinations*, menyimpulkan sebagai berikut.

TOPIK AKUNTANSI	METODE AKUISISI	METODE PENYATUAN KEPENTINGAN TERMODIFIKASI
ASET DAN LIABILITAS	Seluruh aset & liabilitas teridentifikasi diakui pada nilai-wajar pada tanggal akuisisi.	Seluruh aset & liabilitas teridentifikasi diakui pada nilai-terbawa pra-akuisisi pada tanggal akuisisi.
ASET NIWUJUD DAN LIABILITAS KONTINJEN	Diakui terpisah apabila (1) kontrak & hak-hukum dinyatakan secara terpisah , (2) nilai wajar dapat diukur secara andal.	Diakui sesuai nilai-tercatat pra akuisisi atau pra kombinasi-bisnis.
LEBIHAN DAYA-LABA ( <i>GOODWILL</i> )	Lebihan dayalaba di catat apabila terjadi pembayaran lebih besar dari aset-neto teridentifikasi , ditambah nilai hak non-kendali bila	Tak ada pengakuan lebihan dayalaba, selisih aset dan liabilitas terakui disajikan sebagai cadangan , sebagai

TOPIK AKUNTANSI	METODE AKUISISI	METODE PENYATUAN KEPENTINGAN TERMODIFIKASI
	praktis, secara berkala mengalami ujian turun-nilai.	sebuah saldo-awal tunggal atau ber-katagori,
HAK BUKAN- PENGENDALIAN ( <i>NON-CONTROLLING INTEREST</i> )	Diukur pada nilai-wajar hak tersebut , atau bagian proporsional sesuai hak atas aset-neto.	Diukur pada nilai terbawa, terkoreksi proporsional dengan kepemilikan aset-neto , tersesuai kebijakan akuntansii terpilih.
BIAYA KOMBINASI BISNIS ( <i>COST OF THE COMBINATION</i> )	Biaya akuisisi terkait , misalnya biaya valuasi, hukum dll, adalah beban periode akuntansi.	Sama dengan metode akuisisi, biaya akuisisi terkait , misalnya biaya valuasi, hukum dll, adalah beban periode akuntansi
SURPLUS ATAU DEFISIT	Mencakupi hasil pengombinasian-bisnis, sejak tanggal pengombinasian.	Laporan Operasional sejak tanggal amalgamasi sampai tanggal pelaporan berkala LK.
LK KOMPARASI	Tak ada saji ulang (no restatement).	Sukahati (optional).



## KESIMPULAN DAN PENUTUP

Terdapat berbagai peristiwa peleburan/pemekaran entitas pemerintahan di NKRI , sebaliknya terdapat pula berbagai peristiwa peleburan/pemekaran (*spin off*) entitas pemerintahan Pemda, sehingga pemerintah membutuhkan standar ini, ditambah berbagai PMK/Permendagri serta perangkat lunak aplikasi akuntansi peleburan.

Terdapat peleburan entitas pemerintahan yang bukan amalgamasi ( penyatuan dan penggabungan kegiatan), kementerian yang dilebur menjadi kementerian baru tersebut mungkin di pimpin masing-masing oleh seorang Wakil-Menteri *defacto* seperti Menteri saja , karena masing masing bergiat secara mandiri.

Berbagai riset akademi yang menarik antara lain, apakah peleburan terpaksa karena keterbatasan jumlah kementerian menurut hukum positif jumlah maksimum sebanyak 34 Kementerian itu menyebabkan sebuah tupoksi besar kabinet yang di lebur turun-daun atau kehilangan efektivitasnya, apakah peleburan yang mencipta rentang-kendali ( *span of control*) lebih besar itu tertangani dengan baik oleh menteri, apakah penyatuan desa/kelurahan/kecamatan mencipta nilai-tambah ?, bagaimana penganggaran sebuah kementerian baru hasil peleburan ?, bagaimana perubahan sistem-akuntansi & LK Kementerian Baru hasil peleburan?, Studi Kasus Sejarah (Lama) Peleburan Deperin & Deperdag menjadi Deperindag , apakah sesuai tujuan Presiden untuk mencipta daya-layan publik yang lebih baik dan lebih cepat ? dan studi kasus penggabungan/peleburan desa-desa berdampak lumpur Lapindo.

Nuansa warna IPSAS 40 masih pekat beraroma komersial, dirancang bagi entitas nir-laba bukan pemerintahan, sehingga KSAP harus teliti menyangi IPSAS tersebut tatkala akan digunakan untuk bahan sebuah PSAP baru.

*Jakarta 15 Juli 2022*