EXPOSURE DRAFT

ED PSAK 72

PENDAPATAN DARI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

IKATAN AKUNTAN INDONESIA
Institute of Indonesia Chartered Accountants

Diterbitkan oleh:

Dewan Standar Akuntansi Keuangan
Ikatan Akuntan Indonesia

Grha Akuntan, Jalan Sindanglaya No. 1 Menteng, Jakarta 10310
Telp: (021) 31904232 Fax: (021) 3900016
Email: iai-info@iaiglobal.or.id, dsak@iaiglobal.or.id

November 2016

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

Tanggapan tertulis atas *exposure draft* paling lambat diterima pada tanggal **31 Maret 2017**. Tanggapan dikirimkan ke:

Dewan Standar Akuntansi Keuangan
Ikatan Akuntan Indonesia
Grha Akuntan, Jalan Sindanglaya No. 1, Menteng, Jakarta 10310
Telp: (021) 31904232 Fax: (021) 3900016; (021) 3152076
E-mail: dsak@iaiglobal.or.id; iai-info@iaiglobal.or.id

Hak Cipta (c) 2016 Ikatan Akuntan Indonesia

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

EXPOSURE DRAFT

PENGANTAR

Dewan Standar Akuntansi Keuangan telah menyetujui *Exposure Draft* PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* dalam rapatnya pada tanggal 23 November 2016 untuk disebarluaskan dan ditanggapi oleh perusahaan, regulator, perguruan tinggi, pengurus dan anggota IAI, dan pihak lainnya.

ED PSAK 72 merupakan adopsi dari IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* yang berlaku efektif 1 Januari 2018.

Tanggapan akan sangat berguna jika memaparkan permasalahan secara jelas dan alternatif saran yang didukung dengan alasan. ED PSAK 72 ini disebarluaskan dalam bentuk buku, sisipan dokumen dalam majalah Akuntan Indonesia, dan situs IAI: **www.iaiglobal.or.id**.

EXPOSURE DRAFT

Jakarta, 23 November 2016
Dewan Standar Akuntansi Keuangan

Djohan Pinnarwan	Ketua
Danil S. Handaya	Wakil Ketua
Patricia	Anggota
Lianny Leo	Anggota
Kristianto Andi Handoko	Anggota
Indra Wijaya	Anggota
Singgih Wijayana	Anggota
Friso Palilingan	Anggota
Ersa Tri Wahyuni	Anggota
Anung Herlianto	Anggota
Nur Sigit Warsidi	Anggota
Yunirwansyah	Anggota

PERMINTAAN TANGGAPAN

Penerbitan ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* bertujuan untuk meminta tanggapan atas seluruh pengaturan dan paragraf dalam ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* tersebut.

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

PENGAKUAN

1. Mengidentifikasi Kontrak (Paragraf 09-16)

Entitas mencatat kontrak dengan pelanggan dalam ruang lingkup Pernyataan ini hanya jika seluruh kriteria berikut terpenuhi:

(a) para pihak dalam kontrak telah menyetujui kontrak (secara tertulis, lisan atau sesuai dengan praktik bisnis pada umumnya) dan berkomitmen untuk melaksanakan kewajiban mereka masing-masing;

(b) entitas dapat mengidentifikasi hak setiap pihak mengenai barang atau jasa yang akan dialihkan;

(c) entitas dapat mengidentifikasi jangka waktu pembayaran barang atau jasa yang akan dialihkan;

(d) kontrak memiliki substansi komersial (yaitu risiko, waktu, atau jumlah arus kas masa depan entitas diperkirakan berubah sebagai akibat dari kontrak); dan

(e) kemungkinan besar (*probable*) entitas akan menagih imbalan yang akan menjadi haknya dalam pertukaran barang atau jasa yang akan dialihkan ke pelanggan. Dalam mengevaluasi apakah kolektibilitas dari jumlah imbalan kemungkinan besar terjadi, entitas hanya mempertimbangkan kemampuan dan intensi pelanggan untuk membayar jumlah imbalan ketika jatuh tempo. Jumlah imbalan yang akan menjadi hak entitas mungkin lebih kecil dari jumlah yang tercatat dalam kontrak jika imbalan bersifat variabel karena entitas dapat menawarkan suatu konsesi harga kepada pelanggan (lihat paragraf 52).

Apakah Anda setuju dengan kriteria pengakuan pendapatan yang diusulkan dalam ED PSAK 72 ini?

Jika tidak, apa alasan Anda?

EXPOSURE DRAFT

Ketika kontrak dengan pelanggan tidak memenuhi kriteria dalam paragraf 09 dan entitas menerima imbalan dari pelanggan, maka entitas mengakui imbalan yang diterima sebagai pendapatan hanya ketika salah satu peristiwa berikut terjadi:

(a) entitas tidak memiliki sisa kewajiban untuk mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan dan seluruh, atau secara substansial seluruh, imbalan yang dijanjikan pelanggan telah diterima entitas dan tidak dapat dikembalikan; atau

(b) kontrak telah diakhiri dan imbalan yang diterima dari pelanggan tidak dapat dikembalikan.

Apakah Anda setuju dengan kriteria pengakuan pendapatan yang diusulkan dalam ED PSAK 72 ini apabila kriteria dalam parangraf 09 tidak terpenuhi?

Jika tidak, apa alasan Anda?

2. Kombinasi Kontrak (Paragraf 17)

Entitas mengombinasikan dua atau lebih kontrak yang disepakati pada waktu yang sama atau berdekatan dengan pelanggan yang sama (atau pihak berelasi dari pelanggan) dan mencatat kontrak tersebut sebagai kontrak tunggal jika satu atau lebih kriteria berikut terpenuhi:

(a) kontrak yang dinegosiasikan sebagai suatu paket dengan tujuan komersial tunggal;

(b) jumlah imbalan yang dibayarkan dalam satu kontrak bergantung pada harga atau pelaksanaan dari kontrak lain; atau

(c) barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak (atau beberapa barang atau jasa yang dijanjikan dalam setiap kontrak) sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal sesuai dengan paragraf 22-30.

Apakah Anda setuju dengan kriteria yang harus dipenuhi dalam prinsip kombinasi kontrak sebagai kontrak tunggal yang diusulkan dalam ED PSAK 72?

Jika tidak, apa alasan Anda?

EXPOSURE DRAFT

3. Modifikasi Kontrak (Paragraf 18-21)

Entitas mencatat modifikasi kontrak sebagai kontrak terpisah jika terdapat kedua kondisi berikut ada:

(a) ruang lingkup kontrak meningkat karena penambahan barang atau jasa yang dijanjikan bersifat dapat dibedakan (*distinct*) (sesuai dengan paragraf 26-30); dan

(b) harga kontrak meningkat oleh sejumlah imbalan yang mencerminkan harga jual berdiri sendiri (*stand-alone selling prices*) entitas atas penambahan barang atau jasa yang dijanjikan dan penyesuaian yang tepat terhadap harga yang mencerminkan keadaan kontrak tertentu. Sebagai contoh, entitas dapat menyesuaikan harga jual berdiri sendiri dari tambahan barang atau jasa untuk diskon yang diterima pelanggan, karena entitas tidak perlu menanggung biaya terkait-penjualan yang akan terjadi ketika menjual barang atau jasa serupa kepada pelanggan baru.

Apakah Anda setuju dengan kriteria yang harus dipenuhi untuk mencatat modifikasi kontrak sebagai kontrak terpisah dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?

4. Mengidentifikasi Kewajiban Pelaksanaan (Paragraf 22-30)

Pada awal kontrak, entitas menilai barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak dengan pelanggan dan mengidentifikasi sebagai kewajiban pelaksanaan setiap janji untuk mengalihkan kepada pelanggan baik:

(a) suatu barang atau jasa (atau sepaket barang atau jasa) yang bersifat dapat dibedakan; atau

(b) serangkaian barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan yang secara substansial sama dan memiliki pola pengalihan yang sama kepada pelanggan (lihat paragraf 23).

Apakah Anda setuju dengan pengaturan mengenai identifikasi kewajiban pelaksanaan dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?

EXPOSURE DRAFT

Barang Atau Jasa Bersifat Dapat Dibedakan

Barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan bersifat dapat dibedakan jika kedua kriteria berikut terpenuhi:

(a) pelanggan memperoleh manfaat dari barang atau jasa baik barang atau jasa itu sendiri atau bersama dengan sumber daya lain yang siap tersedia kepada pelanggan (yaitu barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan); dan

(b) janji entitas untuk mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan dapat diidentifikasi secara terpisah dari janji lain dalam kontrak (yaitu janji untuk mengalihkan barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan dalam konteks kontrak tersebut).

Jika barang atau jasa yang dijanjikan bersifat tidak dapat dibedakan, entitas mengombinasikan barang atau jasa dengan barang atau jasa lain yang dijanjikan sampai entitas mengidentifikasi sepaket barang atau jasa tersebut bersifat dapat dibedakan.

Apakah Anda setuju dengan kriteria atas barang atau jasa yang berbeda dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?

5. Penyelesaian Kewajiban Pelaksanaan (Paragraf 31-45)

Entitas mengakui pendapatan ketika (atau selama) entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan dengan mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan (yaitu aset) kepada pelanggan. Aset dialihkan ketika (atau selama) pelanggan memperoleh pengendalian atas aset.

Apakah Anda setuju dengan prinsip pengakuan pendapatan dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?

Pada awal kontrak entitas menentukan apakah entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan sepanjang waktu (sesuai dengan paragraf 35-37) atau menyelesaikan kewajiban pelaksanaan pada suatu waktu tertentu (sesuai dengan paragraf 38).

EXPOSURE DRAFT

Kewajiban Pelaksanaan yang Diselesaikan Sepanjang Waktu (*Performance Obligation Over Time*)

Entitas mengalihkan pengendalian barang atau jasa sepanjang waktu dan, oleh karena itu, menyelesaikan kewajiban pelaksanaan dan mengakui pendapatan sepanjang waktu, jika satu dari kriteria berikut terpenuhi:

(a) pelanggan secara simultan menerima dan mengonsumsi manfaat yang disediakan oleh kinerja entitas saat entitas melaksanakan kewajiban pelaksanaannya tersebut (lihat paragraf PP03-PP04);

(b) kinerja entitas menciptakan atau meningkatkan aset (sebagai contoh, pekerjaan dalam proses) yang dikendalikan pelanggan sebagai aset yang diciptakan atau ditingkatkan (lihat paragraf PP05); atau

(c) kinerja entitas tidak menciptakan suatu aset dengan penggunaan alternatif terhadap entitas (lihat paragraf 36) dan entitas memiliki hak yang dapat dipaksakan untuk pembayaran kinerja yang diselesaikan sampai suatu tanggal tertentu (lihat paragraf 37)

Apakah Anda setuju dengan kriteria pengakuan pendapatan sepanjang waktu dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?

Kewajiban Pelaksanaan yang Diselesaikan Pada Waktu Tertentu (*Performance Obligation At a Point In Time*)

Jika kewajiban pelaksanaan tidak diselesaikan sepanjang waktu sesuai dengan paragraf 35-37, maka entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan pada waktu tertentu. Untuk menentukan waktu tertentu dimana pelanggan memperoleh pengendalian atas aset yang dijanjikan dan entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan, entitas mempertimbangkan persyaratan pengendalian dalam paragraf 31-34.

Apakah Anda setuju dengan pendekatan pengakuan pendapatan pada waktu tertentu dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?

Sebagai tambahan, entitas mempertimbangkan indikator pengalihan pengendalian, yang mencakup, tetapi tidak terbatas pada, hal berikut:

(a) Entitas memiliki hak kini atas pembayaran aset

(b) Pelanggan memiliki memiliki hak kepemilikan legal atas aset

(c) Entitas telah mengalihkan kepemilikan fisik atas aset

(d) Pelanggan memiliki risiko dan manfaat signifikan atas kepemilikan aset

(e) Pelanggan telah menerima aset

EXPOSURE DRAFT

Apakah Anda setuju dengan indikator pengalihan pengendalian untuk menentukan waktu tertentu dimana pelanggan memperoleh pengendalian atas aset yang dijanjikan dan entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda? (6d)

PENGUKURAN

6. Menentukan Harga Transaksi (Paragraf 47-49)

Entitas mempertimbangkan syarat kontrak dan praktik bisnis umum entitas untuk menentukan harga transaksi. Sifat, waktu, dan jumlah imbalan yang dijanjikan oleh pelanggan mempengaruhi estimasi harga transaksi. Ketika menentukan harga transaksi, entitas mempertimbangkan dampak dari seluruh hal berikut:

(a) imbalan variabel (lihat paragraf 50-55 dan 59);
(b) estimasi pembatas imbalan variabel (lihat paragraf 56-58);
(c) keberadaan komponen pendanaan signifikan dalam kontrak (lihat paragraf 60-65);
(d) imbalan nonkas (lihat paragraf 66-69); dan
(e) utang imbalan kepada pelanggan (lihat paragraf 70-72).

Apakah Anda setuju entitas mempertimbangkan dampak dari seluruh hal berikut diatas saat menentukan harga transaksi dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?

7. Mengalokasikan Harga Transaksi terhadap Kewajiban Pelaksanaan (Paragraf 73-86)

Tujuan ketika mengalokasikan harga transaksi adalah entitas mengalokasikan harga transaksi terhadap setiap kewajiban pelaksanaan (atau barang atau jasa bersifat dapat dibedakan) dalam jumlah yang menggambarkan jumlah imbalan yang diharapkan menjadi hak entitas dalam pertukaran untuk mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan.

Untuk memenuhi tujuan alokasi, entitas mengalokasikan harga transaksi terhadap setiap kewajiban pelaksanaan yang diidentifikasi dalam kontrak dengan dasar harga jual berdiri sendiri relatif (*relative stand-alone selling price*) sesuai dengan paragraf 76-80, kecuali diatur khusus dalam paragraf 81-83 (untuk alokasi diskon) dan paragraf 84-86 (untuk alokasi

EXPOSURE DRAFT

imbalan yang mencakup jumlah variabel).

Apakah Anda setuju bahwa harga transaksi terhadap setiap kewajiban pelaksanaan yang diidentifikasi dalam kontrak didasarkan pada harga jual berdiri sendiri relatif* (relative stand-alone selling price*) dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?

PENYAJIAN

8. Penyajian (Paragraf 105-109)

Ketika salah satu pihak dalam kontrak telah melaksanakan, entitas menyajikan kontrak dalam laporan posisi keuangan sebagai aset kontrak atau liabilitas kontrak, bergantung pada hubungan antara kinerja entitas dan pembayaran pelanggan. Entitas menyajikan hak tanpa syarat terhadap imbalan secara terpisah sebagai piutang.

Apakah Anda setuju dengan pengaturan mengenai penyajian dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?

PENGUNGKAPAN

9. Pengungkapan (Paragraf 110-129)

Tujuan persyaratan pengungkapan adalah agar entitas mengungkapkan informasi yang cukup yang memungkinkan pengguna laporan keuangan memahami sifat, jumlah, waktu dan ketidakpastian pendapatan dan arus kas yang timbul dari kontrak dengan pelanggan. Untuk mencapai tujuan tersebut, entitas mengungkapkan informasi kualitatif dan kuantitatif tentang seluruh hal berikut:

(a) kontrak dengan pelanggan (lihat paragraf 113-122);

(b) pertimbangan signifikan dan perubahan dalam pertimbangan, dibuat dalam menerapkan Pernyataan ini terhadap kontrak tersebut (lihat paragraf 123-126); dan

(c) aset yang diakui dari biaya untuk memperoleh atau memenuhi kontrak dengan pelanggan sesuai dengan paragraf 91 atau 95 (lihat paragraf 127-128).

Apakah Anda setuju dengan pengaturan mengenai pengungkapan dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?

EXPOSURE DRAFT

TANGGAL EFEKTIF DAN KETENTUAN TRANSISI

10. Tanggal Efektif (Paragraf C01)

Entitas menerapkan Pernyataan ini untuk periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2019. Penerapan dini diperkenankan. Jika entitas menerapkan Pernyataan ini lebih dini, maka entitas mengungkapkan fakta tersebut.

Apakah Anda setuju dengan tanggal efektif dalam ED PSAK 72 ini? Jika tidak, apa alasan Anda?

11. Ketentuan Transisi (Paragraf C02-C08)

Entitas menerapkan Pernyataan ini menggunakan satu dari dua metode berikut:

(a) secara retrospektif untuk setiap periode pelaporan sajian sebelumnya sesuai dengan PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan* tunduk pada panduan (*expedients*) dalam paragraf C05; atau

(b) secara retrospektif dengan dampak kumulatif atas penerapan secara awal Pernyataan ini diakui pada tanggal penerapan awal sesuai dengan paragraf C07-C08.

Apakah Anda setuju dengan ketentuan transisi dalam ED PSAK 72 ini? Jika tidak, apa alasan Anda?

LAIN-LAIN

12. Tanggapan Lain

Apakah Anda memiliki tanggapan atas isu lain yang terkait dengan ED PSAK 72?

EXPOSURE DRAFT

IKHTISAR RINGKAS

Tujuan ED PSAK 72 adalah untuk menetapkan prinsip yang diterapkan entitas untuk melaporkan informasi yang berguna kepada pengguna laporan keuangan tentang sifat, jumlah, waktu, dan ketidakpastian pendapatan dan arus kas yang timbul dari kontrak dengan pelanggan. Pendapatan (*revenue*) dalam ED PSAK 72 diterjemahkan sebagai penghasilan yang timbul selama proses aktivitas normal entitas.

ED PSAK 72 akan menggantikan seluruh standar yang terkait dengan pengakuan pendapatan yang ada saat ini, yaitu PSAK 23: *Pendapatan* PSAK 34: *Kontrak Konstruksi*, ISAK 10: *Program Loyalitas Pelanggan*, ISAK 21: *Perjanjian Konstruksi Real Estat*, ISAK 27: *Pengalihan Aset Dari Pelanggan*, dan PSAK 44: *Akuntansi Aktivitas Pengembangan Real Estate.*

Untuk dapat menentukan pengakuan pendapatan, Pernyataan ini mensyaratkan entitas untuk melakukan analisa transaksi berdasarkan kontrak terlebih dahulu, yang terdiri dari 5 (lima) tahapan berikut:

a. Mengidentifikasi kontrak dengan pelanggan ;
b. Mengindentifikasi kewajiban pelaksanaan;
c. Menentukan harga transaksi;
d. Mengalokasikan harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan;
e. Mengakui pendapatan ketika (pada saat) entitas telah menyelesaikan kewajiban pelaksanaan.

EXPOSURE DRAFT

PERBEDAAN DENGAN IFRSs

ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengadopsi IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* efektif per 1 Januari 2018 kecuali:

1. IFRS 15 paragraf 05(a) tentang *leases* tidak diadopsi, karena IFRS 16 *Leases* belum diadopsi.

2. IFRS 15 paragraf 97 menambahkan hak penggunaan aset (*right-of-use assets*) dalam contoh alokasi biaya yang berkaitan secara langsung dengan kontrak atau untuk aktivitas kontrak tidak diadopsi, karena IFRS 16 *Leases* belum diadopsi.

3. IFRS 15 paragraf B66(a) dan 70 menambahkan pengecualian bagi entitas yang memiliki opsi beli atau opsi jual untuk mencatat kontrak sesuai dengan IFRS 16 atas kontrak yang merupakan bagian dari transaksi penjualan dan sewa-balik , karena IFRS 16 *Leases* belum diadopsi.

4. IFRS 15 paragraf C01 tentang tanggal efektif.

5. IFRS 15 paragraf C01A tentang tanggal efektif tidak diadopsi karena IFRS 16 *Leases* belum diadopsi.

6. IFRS 15 paragraf C01B dan C08A tentang tanggal efektif dan ketentuan transisi tidak diadopsi karena tidak relevan. Adopsi IFRS 15 menjadi PSAK 72 telah menggunakan IFRS 15 yang telah mengakomodir amandemen tersebut, kecuali pengaturan yang terkait IFRS 16 tidak diadopsi karena IFRS 16 *Leases* belum diadopsi.

7. IFRS 15 paragraf C10 tentang penarikan pernyataan SIC 31 *Revenue—Barter Transactions Involving Advertising Services* tidak diadopsi karena tidak relevan.

EXPOSURE DRAFT

DAFTAR ISI

	Paragraf
PENDAHULUAN	**01-08**
Tujuan	01-04
Ruang Lingkup	05-08
PENGAKUAN	**09-45**
Mengidentifikasi Kontrak	09-16
Kombinasi Kontrak	17
Modifikasi Kontrak	18-21
Mengidentifikasi Kewajiban Pelaksanaan	22-23
Penyelesaian Kewajiban Pelaksanaan	31-45
PENGUKURAN	**46-90**
Menentukan Harga Transaksi	47-72
Mengalokasikan Harga Transaksi terhadap Kewajiban Pelaksanaan	73-86
Perubahan dalam Harga Transaksi	87-90
BIAYA KONTRAK	91-104
Biaya Inkremental atas Perolehan Kontrak	91-94
Biaya Pemenuhan Kontrak	95-98
Amortisasi dan Penurunan Nilai	99-104
PENYAJIAN	**105-109**
PENGUNGKAPAN	**110-129**
Kontrak dengan Pelanggan	113-122
Pertimbangan Signifikan dalam Penerapan Pernyataan Ini	123-126
Aset yang Diakui dari Biaya untuk Memperoleh atau Memenuhi Kontrak dengan Pelanggan	127-128
Panduan Praktis	129

LAMPIRAN A – DAFTAR ISTILAH
LAMPIRAN B – PEDOMAN PENERAPAN
LAMPIRAN C - TANGGAL EFEKTIF DAN KETENTUAN TRANSISI
CONTOH ILUSTRATIF
LAMPIRAN D - PENYESUAIAN TERHADAP PERNYATAAN LAIN

EXPOSURE DRAFT

EKSPOSURE DRAFT
PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN 72

PENDAPATAN DARI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

Eksposure draft (ED) Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 72: Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan terdiri dari paragraf 01–129 dan Lampiran A, B, dan C. ED PSAK 72 dilengkapi dengan Contoh Ilustratif yang bukan merupakan bagian dari ED PSAK 72. Seluruh paragraf dalam Pernyataan ini memiliki kekuatan mengatur yang sama. Paragraf yang dicetak dengan huruf tebal dan miring mengatur prinsip-prinsip utama. ED PSAK 72 harus dibaca dalam konteks tujuan pengaturan dan Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan. PSAK 25: Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan memberikan dasar memilih dan menerapkan kebijakan akuntansi ketika tidak ada panduan yang eksplisit. Pernyataan ini tidak wajib diterapkan untuk unsur-unsur yang tidak material.

PENDAHULUAN

Tujuan

01. ***Tujuan Pernyataan ini adalah untuk menetapkan prinsip yang diterapkan entitas untuk melaporkan informasi yang berguna kepada pengguna laporan keuangan tentang sifat, jumlah, waktu, dan ketidakpastian pendapatan dan arus kas yang timbul dari kontrak dengan pelanggan.***

Pencapaian Tujuan

02. Untuk mencapai tujuan dalam paragraf 01, prinsip utama Pernyataan ini adalah bahwa entitas mengakui pendapatan untuk menggambarkan pengalihan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan dalam jumlah yang mencerminkan imbalan yang diperkirakan menjadi hak entitas dalam pertukaran dengan barang atau jasa tersebut.

03. Entitas mempertimbangkan syarat kontrak serta seluruh fakta dan keadaan yang relevan ketika menerapkan Pernyataan ini. Entitas menerapkan Pernyataan ini, termasuk penggunaan panduan praktis, secara konsisten terhadap kontrak dengan karakteristik dan keadaan yang serupa.

04. Pernyataan ini mengatur akuntansi untuk kontrak individual dengan pelanggan. Akan tetapi, sebagai panduan praktis, entitas dapat menerapkan Pernyataan ini terhadap portofolio dari kontrak (atau kewajiban pelaksanaan) dengan karakteristik serupa jika entitas secara rasional memperkirakan bahwa dampak pada laporan keuangan dari

EXPOSURE DRAFT

menerapkan Pernyatan ini terhadap portofolio tidak akan berbeda secara material dari menerapkan Pernyataan ini terhadap kontrak (atau kewajiban pelaksanaan) individual dalam portofolio tersebut. Ketika mencatat untuk suatu portofolio, entitas menggunakan estimasi dan asumsi yang mencerminkan ukuran dan komposisi atas portofolio tersebut.

Ruang Lingkup

05. Entitas menerapkan Pernyataan ini untuk seluruh kontrak dengan pelanggan, kecuali hal berikut:
    (a) kontrak sewa dalam ruang lingkup PSAK 30 *Sewa*;
    (b) kontrak asuransi dalam ruang lingkup PSAK 62 *Kontrak Asuransi;*
    (c) instrumen keuangan dan hak atau kewajiban kontraktual lain dalam ruang lingkup ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan*, PSAK 65: *Laporan Keuangan Konsolidasian*, PSAK 66: *Pengaturan Bersama*, PSAK 4: *Laporan Keuangan Tersendiri* dan PSAK 15 *Investasi pada Entitas Asosiasi dan Ventura Bersama*; dan
    (d) pertukaran nonmoneter antara entitas dalam lini bisnis yang sama untuk memfasilitasi penjualan kepada pelanggan atau pelanggan potensial. Sebagai contoh, Pernyataan ini tidak diterapkan untuk kontrak antara dua perusahaan minyak yang setuju menukarkan minyak untuk memenuhi permintaan dari pelanggan mereka dalam lokasi tertentu yang berbeda secara tepat waktu.

06. Entitas menerapkan Pernyataan ini terhadap kontrak (selain kontrak yang tercantum dalam paragraf 05) hanya jika pihak lawan kontrak adalah pelanggan. Pelanggan adalah pihak yang memiliki kontrak dengan entitas untuk memperoleh barang atau jasa yang merupakan *output* dari aktivitas normal entitas untukdipertukarkan dengan imbalan. Pihak lawan kontrak bukanlah pelanggan jika, sebagai contoh, pihak lawan kontrak memiliki kontrak dengan entitas untuk berpartisipasi dalam aktivitas atau proses di mana para pihak dalam kontrak berbagi risiko dan manfaat yang dihasilkan dari aktivitas atau proses (seperti mengembangkan aset dalam suatu pengaturan kolaborasi) daripada untuk memperoleh *output* dari aktivitas normal entitas.

07. Suatu kontrak dengan pelanggan dimungkinkan sebagian masuk dalam ruang lingkup Pernyataan ini dan sebagian dalam ruang lingkup Pernyataan lain yang dijabarkan dalam paragraf 05.
    (a) Jika Pernyataan lain mengatur bagaimana memisahkan dan/atau pada awalnya mengukur satu atau lebih bagian dari kontrak, maka entitas pertama kali menerapkan pemisahan dan/atau persyaratan pengukuran dalam Pernyataan tersebut. Entitas mengecualikan dari harga transaksi jumlah bagian dari kontrak

EXPOSURE DRAFT

yang pada awalnya diukur sesuai dengan Pernyataan lain dan menerapkan paragraf 73-86 untuk mengalokasikan jumlah harga transaksi yang tersisa (jika ada) untuk masing-masing kewajiban pelaksanaan dalam ruang lingkup Pernyataan ini dan terhadap bagian lain dari kontrak yang diidentifikasi oleh paragraf 7(b).

(b) Jika Pernyataan lain tidak mengatur bagaimana memisahkan dan/ atau pada awalnya mengukur satu atau lebih bagian dari kontrak, maka entitas menerapkan Pernyataan ini untuk memisahkan dan/ atau pada awalnya mengukur bagian dari kontrak.

08. Pernyataan ini mengatur akuntansi untuk biaya inkremental atas perolehan kontrak dengan pelanggan dan biaya yang terjadi untuk memenuhi kontrak dengan pelanggan jika biaya tersebut tidak termasuk dalam ruang lingkup Pernyataan lain (lihat paragraf 91-104). Entitas menerapkan paragraf tersebut hanya untuk biaya yang terjadi terkait kontrak dengan pelanggan (atau bagian dari kontrak) yang termasuk dalam ruang lingkup Pernyataan ini.

PENGAKUAN

Mengidentifikasi Kontrak

09. ***Entitas mencatat kontrak dengan pelanggan dalam ruang lingkup Pernyataan ini hanya jika seluruh kriteria berikut terpenuhi:***

(a) para pihak dalam kontrak telah menyetujui kontrak (secara tertulis, lisan atau sesuai dengan praktik bisnis pada umumnya) dan berkomitmen untuk melaksanakan kewajiban mereka masing-masing;

(b) entitas dapat mengidentifikasi hak setiap pihak mengenai barang atau jasa yang akan dialihkan;

(c) entitas dapat mengidentifikasi jangka waktu pembayaran barang atau jasa yang akan dialihkan;

(d) kontrak memiliki substansi komersial (yaitu risiko, waktu, atau jumlah arus kas masa depan entitas diperkirakan berubah sebagai akibat dari kontrak); dan

(e) kemungkinan besar (probable) entitas akan menagih imbalan yang akan menjadi haknya dalam pertukaran barang atau jasa yang akan dialihkan ke pelanggan. Dalam mengevaluasi apakah kolektibilitas dari jumlah imbalan kemungkinan besar terjadi, entitas hanya mempertimbangkan kemampuan dan intensi pelanggan untuk membayar jumlah imbalan ketika jatuh tempo. Jumlah imbalan yang akan menjadi hak entitas mungkin lebih kecil dari jumlah yang tercatat dalam kontrak jika imbalan bersifat variabel karena entitas dapat menawarkan suatu konsesi harga kepada pelanggan (lihat paragraf 52).

EXPOSURE DRAFT

10. Kontrak adalah perjanjian antara dua pihak atau lebih yang menciptakan hak dan kewajiban yang dapat dipaksakan. Kemampuan memaksakan hak dan kewajiban dalam suatu kontrak adalah permasalahan hukum. Kontrak dapat tertulis, lisan, atau tersirat dalam praktik bisnis umum entitas. Praktik dan proses untuk menetapkan kontrak dengan pelanggan sangat bervariasi antar yurisdiksi hukum, industri, dan entitas. Sebagai tambahan, hal tersebut dapat bervariasi dalam suatu entitas (sebagai contoh, dapat bergantung pada kelas pelanggan atau sifat dari barang atau jasa yang dijanjikan). Entitas mempertimbangkan praktik dan proses tersebut dalam menentukan apakah dan kapan suatu perjanjian dengan pelanggan menciptakan hak dan kewajiban yang dapat dipaksakan.

11. Beberapa kontrak dengan pelanggan memiliki durasi yang tidak tetap dan dapat diakhiri atau dimodifikasi oleh salah satu pihak setiap saat. Kontrak lainnya dapat secara otomatis diperbarui dengan dasar periodik sebagaimana diatur dalam kontrak. Entitas menerapkan Pernyataan ini terhadap durasi kontrak (yaitu periode kontraktual) di mana para pihak dalam kontrak memililki hak dan kewajiban yang dapat dipaksakan saat ini.

12. Untuk tujuan penerapan Pernyataan ini, tidak terdapat suatu kontrak , jika setiap pihak dalam kontrak memiliki hak yang dapat dipaksakan secara sepihak untuk mengakhiri kontrak takterlaksana penuh (*wholly unperformed contract*) tanpa adanya kompensasi kepada pihak lain. Sebuah kontrak tak terlaksana penuh jika kedua kriteria berikut terpenuhi:
    (a) entitas belum mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan; dan
    (b) entitas belum menerima, dan belum berhak menerima, imbalan apapun dalam pertukaran dengan barang atau jasa yang dijanjikan.

13. Jika kontrak dengan pelanggan memenuhi kriteria dalam paragraf 09 pada awal kontrak, maka entitas tidak menilai kembali kriteria tersebut kecuali terdapat indikasi perubahan yang signifikan dalam fakta dan keadaan. Sebagai contoh, jika kemampuan pelanggan untuk membayar imbalan menurun secara signifikan, maka entitas akan menilai kembali apakah kemungkinan besar entitas akan menagih imbalan yang akan menjadi hak entitas dalam pertukaran dengan sisa barang atau jasa yang akan dialihkan kepada pelanggan.

14. Jika kontrak dengan pelanggan tidak memenuhi kriteria dalam paragraf 09, maka entitas melanjutkan menilai kontrak untuk menentukan apakah kriteria dalam paragraf 09 selanjutnya dapat terpenuhi.

EXPOSURE DRAFT

15. Ketika kontrak dengan pelanggan tidak memenuhi kriteria dalam paragraf 09 dan entitas menerima imbalan dari pelanggan, maka entitas mengakui imbalan yang diterima sebagai pendapatan hanya ketika salah satu peristiwa berikut terjadi:
    (a) entitas tidak memiliki sisa kewajiban untuk mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan dan seluruh, atau secara substansial seluruh, imbalan yang dijanjikan pelanggan telah diterima entitas dan tidak dapat dikembalikan; atau
    (b) kontrak telah diakhiri dan imbalan yang diterima dari pelanggan tidak dapat dikembalikan.

16. Entitas mengakui imbalan yang diterima dari pelanggan sebagai liabilitas sampai salah satu dari peristiwa dalam paragraf 15 terjadi atau sampai kriteria dalam paragraf 09 selanjutnya terpenuhi (lihat paragraf 14). Bergantung pada fakta dan keadaan yang terkait dengan kontrak, liabilitas yang diakui mencerminkan kewajiban entitas untuk mengalihkan barang atau jasa di masa depan atau mengembalikan imbalan yang diterima. Dalam kedua kasus tersebut, liabilitas diukur pada jumlah imbalan yang diterima dari pelanggan.

Kombinasi Kontrak

17. Entitas mengombinasikan dua atau lebih kontrak yang disepakati pada waktu yang sama atau berdekatan dengan pelanggan yang sama (atau pihak berelasi dari pelanggan) dan mencatat kontrak tersebut sebagai kontrak tunggal jika satu atau lebih kriteria berikut terpenuhi:
    (a) kontrak dinegosiasikan sebagai satu paket dengan tujuan komersial tunggal;
    (b) jumlah imbalan yang dibayarkan dalam satu kontrak bergantung pada harga atau pelaksanaan dari kontrak lain; atau
    (c) barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak (atau beberapa barang atau jasa yang dijanjikan dalam setiap kontrak) merupakan kewajiban pelaksanaan tunggal sesuai dengan paragraf 22-30.

Modifikasi Kontrak

18. Modifikasi kontrak adalah perubahan dalam ruang lingkup atau harga kontrak (atau keduanya) yang disetujui oleh para pihak dalam kontrak. Dalam beberapa industri dan yurisdiksi, modifikasi kontrak dapat dideskripsikan sebagai perubahan, variasi, atau amandemen pesanan. Modifikasi kontrak terjadi ketika para pihak dalam kontrak menyetujui modifikasi, baik yang menciptakan ketentuan baru atau mengubah ketentuan yang sudah ada atas hak dan kewajiban yang dapat dipaksakan oleh para pihak dalam kontrak. Modifikasi kontrak dapat disetujui dalam perjanjian tertulis, lisan, atau tersirat dalam praktik bisnis umum. Jika pihak kontrak belum menyetujui modifikasi

EXPOSURE DRAFT

kontrak, maka entitas melanjutkan menerapkan Pernyataan ini terhadap kontrak yang sudah ada sampai modifikasi kontrak disetujui.

19. Modifikasi kontrak dapat terjadi meskipun para pihak dalam kontrak memiliki perselisihan tentang ruang lingkup atau harga modifikasi (atau keduanya) atau para pihak telah menyetujui perubahan ruang lingkup kontrak tetapi belum menentukan perubahan terkait dengan harga. Dalam menentukan apakah hak dan kewajiban yang diciptakan atau diubah oleh modifikasi bersifat dapat dipaksakan, entitas mempertimbangkan seluruh fakta dan keadaan yang relevan, termasuk syarat kontrak dan bukti lain. Jika para pihak dalam kontrak telah menyetujui perubahan ruang lingkup kontrak tetapi belum menentukan perubahan terkait dengan harga, maka entitas mengestimasi perubahan atas harga transaksi yang timbul dari modifikasi sesuai dengan paragraf 50-54 dalam mengestimasi imbalan variabel dan paragraf 56-58 dalam membatasi estimasi atas imbalan variabel.

20. Entitas mencatat modifikasi kontrak sebagai kontrak terpisah jika terdapat kedua kondisi berikut:
    (a) ruang lingkup kontrak meningkat karena penambahan barang atau jasa yang dijanjikan bersifat dapat dibedakan (*distinct*) (sesuai dengan paragraf 26-30); dan
    (b) harga kontrak meningkat oleh sejumlah imbalan yang mencerminkan harga jual berdiri sendiri (*stand-alone selling prices*) entitas atas penambahan barang atau jasa yang dijanjikan dan penyesuaian yang tepat terhadap harga yang mencerminkan keadaan kontrak tertentu. Sebagai contoh, entitas dapat menyesuaikan harga jual berdiri sendiri dari tambahan barang atau jasa untuk diskon yang diterima pelanggan, karena entitas tidak perlu menanggung biaya terkait-penjualan yang akan terjadi ketika menjual barang atau jasa serupa kepada pelanggan baru.

21. Jika modifikasi kontrak tidak dicatat sebagai kontrak terpisah sesuai dengan paragraf 20, maka entitas mencatat barang atau jasa yang dijanjikan yang belum dialihkan pada tanggal modifikasi kontrak (yaitu sisa barang atau jasa yang dijanjikan) dengan cara manapun di bawah ini yang dapat diterapkan:
    (a) Entitas mencatat modifikasi kontrak seolah-olah modifikasi kontrak tersebut merupakan penghentian kontrak yang ada dan menciptakan kontrak baru, jika sisa barang atau jasa bersifat dapat dibedakan dari barang atau jasa yang dialihkan pada atau sebelum tanggal modifikasi kontrak. Jumlah imbalan yang dialokasikan pada sisa kewajiban pelaksanaan (atau pada sisa barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan dalam kewajiban pelaksanaan tunggal yang diidentifikasikan sesuai dengan paragraf 22(b)) adalah jumlah dari:

EXPOSURE DRAFT

(i) imbalan yang dijanjikan oleh pelanggan (termasuk jumlah yang telah diterima dari pelanggan) yang tercakup dalam estimasi harga transaksi dan yang belum diakui sebagai pendapatan; dan

(ii) imbalan yang dijanjikan sebagai bagian dari modifikasi kontrak.

(b) Entitas mencatat modifikasi kontrak seolah-olah modifikasi kontrak tersebut merupakan bagian dari kontrak yang ada jika sisa barang atau jasa tidak bersifat dapat dibedakan dan, oleh karena itu, menjadi bagian dari kewajiban pelaksanaan tunggal yang dipenuhi sebagiannya pada tanggal modifikasi kontrak. Dampak modifikasi kontrak pada harga transaksi, dan pada ukuran entitas atas kemajuan terhadap penyelesaian kewajiban pelaksanaan yang selesai, diakui sebagai penyesuaian terhadap pendapatan (baik sebagai peningkat atau pengurang pendapatan) pada tanggal modifikasi kontrak (yaitu penyesuaian terhadap pendapatan dibuat dengan dasar *catch-up* kumulatif).

(c) Jika sisa barang atau jasa merupakan kombinasi dari *item* (a) dan (b), maka entitas mencatat dampak modifikasi atas kewajiban pelaksanaan yang tidak terpenuhi (termasuk yang tidak terpenuhi secara sebagian) dalam kontrak modifikasian secara konsisten dengan tujuan paragraf ini.

Mengidentifikasi Kewajiban Pelaksanaan

22. ***Pada awal kontrak, entitas menilai barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak dengan pelanggan dan mengidentifikasi sebagai kewajiban pelaksanaan setiap janji untuk mengalihkan kepada pelanggan baik:***

(a) suatu barang atau jasa (atau sepaket barang atau jasa) yang bersifat dapat dibedakan; atau

(b) serangkaian barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan yang secara substansial sama dan memiliki pola pengalihan yang sama kepada pelanggan (lihat paragraf 23).

23. Serangkaian barang atau jasa memiliki pola pengalihan yang sama kepada pelanggan jika kedua kriteria berikut terpenuhi:

(a) setiap barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan dalam suatu rangkaian di mana entitas berjanji untuk mengalihkan kepada pelanggan akan memenuhi kriteria dalam paragraf 35 sebagai kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan sepanjang waktu; dan

(b) sesuai dengan paragraf 39-40, metode yang sama akan digunakan untuk mengukur kemajuan entitas terhadap terpenuhinya penyelesaian kewajiban pelaksanaan untuk mengalihkan setiap barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan dalam suatu rangkaian kepada pelanggan.

EXPOSURE DRAFT

Janji dalam Kontrak dengan Pelanggan

24. Kontrak dengan pelanggan umumnya secara eksplisit menyatakan barang atau jasa yang dijanjikan oleh entitas untuk dialihkan kepada pelanggan. Akan tetapi, kewajiban pelaksanaan yang diidentifikasi dalam kontrak dengan pelanggan tidak terbatas pada barang atau jasa yang secara eksplisit dinyatakan dalam kontrak. Hal ini karena kontrak dengan pelanggan dapat juga mencakup janji yang tersirat dalam praktik bisnis umum entitas, kebijakan yang dipublikasikan atau pernyataan spesifik jika, pada saat menyepakati kontrak, janji tersebut menciptakan ekspektasi yang valid dari pelanggan bahwa entitas akan mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan.

25. Kewajiban pelaksanaan tidak mencakup aktivitas yang entitas harus lakukan untuk memenuhi kontrak kecuali aktivitas tersebut mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan. Sebagai contoh, suatu penyedia jasa perlu melakukan berbagai tugas administratif untuk menyusun suatu kontrak. Pelaksanaan tugas tersebut tidak mengalihkan jasa kepada pelanggan ketika tugas dilaksanakan. Oleh karena itu, aktivitas penyusunan tersebut bukan merupakan kewajiban pelaksanaan.

Barang atau Jasa Bersifat Dapat Dibedakan

26. Bergantung pada kontrak, barang atau jasa yang dijanjikan dapat mencakup, tetapi tidak terbatas pada hal berikut:
    (a) penjualan barang yang diproduksi oleh entitas (sebagai contoh, persediaanpabrikan);
    (b) penjualan kembali barang yang dibeli oleh entitas (sebagai contoh, barang dagangan dari pedagang eceran);
    (c) penjualan kembali hak barang dan jasa yang dibeli oleh entitas (sebagai contoh, sebuah tiket dijual kembali oleh entitas yang berperan sebagai prinsipal, sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP34-PP38);
    (d) pelaksanaan tugas yang disepakati secara kontraktual kepada pelanggan;
    (e) penyediaan jasa yang siap tersedia untuk memberikan barang atau jasa (sebagai contoh, pembaharuan tidak spesifik terhadap perangkat lunak yang disediakan dengan dasar saat-dan-jika-tersedia) atau membuat barang atau jasa tersedia kepada pelanggan untuk digunakan pada saat dan jika pelanggan memutuskan;
    (f) penyediaan jasa pengaturan kepada pihak lain untuk mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan (sebagai contoh, berperan sebagai agen dari pihak lain, sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP34-PP38);
    (g) pemberian hak kepada barang atau jasa yang disediakan di masa depan yang dapat dijual kembali atau disediakan entitas kepada

EXPOSURE DRAFT

pelanggannya (sebagai contoh, entitas yang menjual produk kepada pedagang eceran berjanji untuk mengalihkan tambahan barang atau jasa kepada individu yang membeli produk dari pedagang eceran);

(h) konstruksi, manufaktur, atau pengembangan aset atas nama pelanggan;

(i) pemberian lisensi (lihat paragraf PP52-PP63); dan

(j) pemberian opsi untuk membeli tambahan barang atau jasa (ketika opsi tersebut memberikan pelanggan hak yang material, sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP39-PP43).

27. Barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan bersifat dapat dibedakan jika kedua kriteria berikut terpenuhi:

(a) pelanggan memperoleh manfaat dari barang atau jasa baik barang atau jasa itu sendiri atau bersama dengan sumber daya lain yang siap tersedia kepada pelanggan (yaitu barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan); dan

(b) janji entitas untuk mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan dapat diidentifikasi secara terpisah dari janji lain dalam kontrak (yaitu janji untuk mengalihkan barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan dalam konteks kontrak tersebut).

28. Pelanggan memperoleh manfaat dari barang atau jasa sesuai dengan paragraf 27(a) jika barang atau jasa dapat digunakan, dikonsumsi, dijual untuk jumlah yang lebih besar dari nilai sisa atau sebaliknya dimiliki dalam suatu cara yang menghasilkan manfaat ekonomik. Untuk beberapa barang atau jasa, pelanggan mungkin dapat memperoleh manfaat dari barang atau jasa itu sendiri. Untuk barang atau jasa lain, pelanggan mungkin dapat memperoleh manfaat dari barang atau jasa hanya yang berkaitan dengan sumber daya siap tersedia lainnya. Sumber daya siap tersedia merupakan barang atau jasa yang dijual secara terpisah (oleh entitas atau entitas lain), atau sumber daya yang telah diperoleh pelanggan dari entitas (termasuk barang atau jasa yang telah dialihkan entitas kepada pelanggan dalam kontrak), atau dari transaksi atau peristiwa lain. Berbagai faktor dapat memberikan bukti bahwa pelanggan memperoleh manfaat dari barang atau jasa itu sendiri atau yang berkaitan dengan sumber daya siap tersedia lainnya. Sebagai contoh, fakta bahwa entitas secara reguler menjual barang atau jasa secara terpisah akan mengindikasikan bahwa pelanggan memperoleh manfaat dari barang atau jasa itu sendiri atau sumber daya siap tersedia lainnya.

29. Dalam menilai apakah janji entitas untuk mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan dapat diidentifikasi secara terpisah sesuai dengan paragraf 27(b), tujuannya adalah untuk menentukan apakah sifat perjanjian, dalam konteks kontrak, adalah untuk mengalihkan setiap barang atau jasa secara individual atau, sebaliknya, untuk mengalihkan *item* kombinasian atau *item* di mana barang atau jasa yang dijanjikan

EXPOSURE DRAFT

merupakan input. Faktor yang mengindikasikan bahwa dua atau lebih janji untuk mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan tidak dapat diidentifikasikan secara terpisah termasuk, tetapi tidak terbatas pada, hal berikut:

(a) entitas menyediakan jasa yang signifikan dari mengintegrasikan barang atau jasa dengan barang atau jasa lainnya yang dijanjikan dalam kontrak menjadi sepaket barang atau jasa yang merepresentasikan *output* kombinasian untuk pelanggan yang sudah berkontrak. Dengan kata lain, entitas menggunakan barang atau jasa sebagai *input* untuk memproduksi atau mengirimkan output kombinasian atau *output* yang ditetapkan oleh pelanggan. *Output* kombinasian mencakup lebih dari satu fase, elemen atau unit.

(b) satu atau lebih barang atau jasa yang secara signifikan memodifikasi atau menyesuaikan, atau dimodifikasi atau disesuaikan secara signifikan oleh, satu atau lebih barang atau jasa lain yang dijanjikan dalam kontrak.

(c) barang atau jasa memiliki saling ketergantungan yang tinggi, atau saling keterkaitan yang tinggi. Dengan kata lain, masing-masing barang atau jasa dipengaruhi secara signifikan oleh satu atau lebih barang atau jasa lain dalam kontrak. Sebagai contoh, dalam beberapa kasus, dua atau lebih barang atau jasa dipengaruhi secara signifikan oleh satu sama lain karena entitas tidak dapat memenuhi janji untuk mengalihkan masing-masing barang atau jasa secara independen.

30. Jika barang atau jasa yang dijanjikan tidak bersifat dapat dibedakan, entitas mengombinasikan barang atau jasa dengan barang atau jasa lain yang dijanjikan sampai entitas mengidentifikasi sepaket barang atau jasa tersebut bersifat dapat dibedakan. Dalam beberapa kasus, hal tersebut akan mengakibatkan entitas mencatat seluruh barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal.

Penyelesaian Kewajiban Pelaksanaan

31. ***Entitas mengakui pendapatan ketika (atau selama) entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan dengan mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan (yaitu aset) kepada pelanggan. Aset dialihkan ketika (atau selama) pelanggan memperoleh pengendalian atas aset.***

32. Untuk setiap kewajiban pelaksanaan yang diidentifikasi sesuai dengan paragraf 22-30, entitas menentukan pada awal kontrak apakah entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan sepanjang waktu (sesuai dengan paragraf 35-37) atau menyelesaikan kewajiban pelaksanaan pada suatu waktu tertentu (sesuai dengan paragraf 38). Jika entitas

EXPOSURE DRAFT

tidak menyelesaikan kewajiban pelaksanaan sepanjang waktu, maka kewajiban pelaksanaan diselesaikan pada suatu waktu tertentu.

33. Barang atau jasa adalah aset, meskipun hanya sementara, ketika barang atau jasa tersebut diterima dan digunakan (sebagaimana dalam kasus jasa). Pengendalian atas aset merujuk pada kemampuan untuk mengarahkan penggunaan atas, dan memperoleh seluruh sisa manfaat secara substansial dari, aset. Pengendalian mencakup kemampuan untuk mencegah entitas lain mengarahkan penggunaan atas, dan memperoleh manfaat dari, aset. Manfaat atas aset adalah arus kas potensial (arus masuk atau penghematan arus keluar) yang dapat diperoleh secara langsung atau tidak langsung dalam berbagai cara, seperti dengan:
    (a) menggunakan aset untuk memproduksi barang atau menyediakan jasa (termasuk jasa publik);
    (b) menggunakan aset untuk meningkatkan nilai aset lain;
    (c) menggunakan aset untuk menyelesaikan liabilitas atau mengurangi beban;
    (d) menjual atau mempertukarkan aset;
    (e) menjaminkan aset untuk perolehan pinjaman; dan
    (f) memiliki aset.

34. Ketika mengevaluasi apakah pelanggan memperoleh pengendalian atas aset, entitas mempertimbangkan setiap perjanjian untuk membeli kembali aset tersebut (lihat paragraf PP64-PP76).

Kewajiban Pelaksanaan yang Diselesaikan Sepanjang Waktu

35. Entitas mengalihkan pengendalian barang atau jasa sepanjang waktu dan, oleh karena itu, menyelesaikan kewajiban pelaksanaan dan mengakui pendapatan sepanjang waktu, jika satu dari kriteria berikut terpenuhi:
    (a) pelanggan secara simultan menerima dan mengonsumsi manfaat yang disediakan oleh kinerja entitas saat entitas melaksanakan kewajiban pelaksanaannya tersebut (lihat paragraf PP03-PP04);
    (b) kinerja entitas menciptakan atau meningkatkan aset (sebagai contoh, pekerjaan dalam proses) yang dikendalikan pelanggan selama aset tersebut diciptakan atau ditingkatkan (lihat paragraf PP05); atau
    (c) kinerja entitas tidak menciptakan suatu aset dengan penggunaan alternatif bagi entitas (lihat paragraf 36) dan entitas memiliki hak atas pembayaran yang dapat dipaksakan atas kinerja yang telah diselesaikan sampai saat ini (lihat paragraf 37).

36. Aset yang diciptakan oleh kinerja entitas tidak memiliki penggunaan alternatif bagi entitas baik jika entitas secara kontraktual dibatasi untuk mengarahkan dengan segera aset untuk penggunaan lain selama penciptaan atau peningkatan aset tersebut atau secara praktik dibatasi

EXPOSURE DRAFT

untuk mengarahkan dengan segera aset yang telah selesai untuk penggunaan lain. Penilaian apakah suatu aset memiliki penggunaan alternatif bagi entitas dibuat pada awal kontrak. Setelah awal kontrak, entitas tidak memperbarui penilaian penggunaan alternatif atas aset kecuali para pihak dalam kontrak menyetujui modifikasi kontrak yang secara substansi mengubah kewajiban pelaksanaan. Paragraf PP06-PP08 memberikan pedoman untuk menilai apakah suatu aset memiliki penggunaan alternatif bagi entitas.

37. Entitas mempertimbangkan syarat kontrak, seperti halnya setiap hukum yang berlaku bagi kontrak, ketika mengevaluasi apakah entitas memiliki hak pembayaran yang dapat dipaksakan atas pelaksanaan yang telah diselesaikan sampai saat ini sesuai dengan paragraf 35(c). Hak atas pembayaran pelaksanaan yang telah diselesaikan sampai saat ini tidak harus dalam jumlah tetap. Akan tetapi, sepanjang durasi waktu kontrak, entitas berhak atas jumlah yang setidaknya mengompensasi entitas atas kinerja yang telah diselesaikan sampai saat ini jika kontrak diakhiri oleh pelanggan atau pihak lain dengan alasan selain kegagalan entitas untuk melaksanakan hal yang dijanjikan. Paragraf PP09-PP13 memberikan pedoman untuk menilai keberadaan dan kemampuan untuk memaksakan hak atas pembayaran dan apakah hak entitas atas pembayaran akan memberikan hak kepada entitas untuk menerima pembayaran atas pelaksanaan yang telah diselesaikan sampai saat ini .

Kewajiban Pelaksanaan yang Diselesaikan Pada Waktu Tertentu

38. Jika kewajiban pelaksanaan tidak diselesaikan sepanjang waktu sesuai dengan paragraf 35-37, maka entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan pada waktu tertentu. Untuk menentukan waktu tertentu di mana pelanggan memperoleh pengendalian atas aset yang dijanjikan dan entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan, entitas mempertimbangkan persyaratan pengendalian dalam paragraf 31-34. Sebagai tambahan, entitas mempertimbangkan indikator pengalihan pengendalian, yang mencakup, tetapi tidak terbatas pada, hal berikut:

(a) Entitas memiliki hak kini atas pembayaran aset – jika pelanggan diwajibkan untuk membayar aset saat ini, yang dapat mengindikasikan bahwa pelanggan telah memperoleh kemampuan untuk mengarahkan penggunaan, dan memperoleh secara substansial seluruh sisa manfaat dari, aset dalam pertukaran.

(b) Pelanggan memiliki hak kepemilikan legal atas aset – hak kepemilikan legal mengindikasikan pihak mana dalam kontrak yang memiliki kemampuan untuk mengarahkan penggunaan atas, dan memperoleh secara substansial seluruh sisa manfaat dari, aset atau untuk membatasi akses dari entitas lain terhadap manfaat tersebut. Oleh karena itu, pengalihan hak hukum suatu aset dapat mengindikasikan bahwa pelanggan telah memperoleh

EXPOSURE DRAFT

pengendalian atas aset. Jika entitas hanya mempertahankan hak kepemilikan legal sebagai perlindungan terhadap kegagalan pelanggan untuk membayar, maka hak entitas tersebut tidak akan menghalangi pelanggan dari memperoleh pengendalian atas aset.

(c) Entitas telah mengalihkan kepemilikan fisik atas aset – kepemilikan fisik pelanggan atas aset dapat mengindikasikan bahwa pelanggan memiliki kemampuan mengarahkan penggunaan atas, dan memperoleh secara substansial seluruh sisa manfaat dari, aset atau membatasi akses dari entitas lain terhadap manfaat tersebut. Akan tetapi, kepemillikan fisik dapat tidak disertai bersamaan dengan pengendalian aset. Sebagai contoh, dalam beberapa perjanjian pembelian kembali (*repurchase agreements*) dan beberapa pengaturan konsinyasi, pelanggan atau *consignee* dapat mempunyai kepemilikan fisik atas aset yang dikendalikan entitas. Sebaliknya, dalam beberapa pengaturan *bill-and-hold*, entitas dapat mempunyai kepemilikan fisik atas aset yang dikendalikan pelanggan. Paragraf PP64–PP76, PP77–PP78 dan PP79–PP82 memberikan pedoman untuk mencatat pengaturan pembelian kembali, pengaturan konsinyasi dan pengaturan *bill-and-hold* secara terpisah.

(d) Pelanggan memiliki risiko dan manfaat signifikan atas kepemilikan aset – pengalihan risiko dan manfaat signifikan atas kepemilikan aset kepada pelanggan mengindikasikan bahwa pelanggan telah memperoleh kemampuan untuk mengarahkan penggunaan, dan memperoleh secara substansial seluruh sisa manfaat dari, aset. Akan tetapi, ketika mengevaluasi manfaat serta risiko atas kepemilikan aset yang dijanjikan, entitas mengecualikan risiko yang menimbulkan kewajiban pelaksanaan terpisah sebagai tambahan atas kewajiban pelaksanaan untuk mengalihkan aset. Sebagai contoh, entitas dapat telah mengalihkan pengendalian aset kepada pelanggan tetapi belum menyelesaikan tambahan kewajiban pelaksanaan untuk menyediakan jasa pemeliharaan yang berkaitan dengan aset yang dialihkan.

(e) Pelanggan telah menerima aset – penerimaan pelanggan atas aset mengindikasikan bahwa pelanggan telah memperoleh kemampuan untuk mengarahkan penggunaan atas, dan memperoleh secara substansial seluruh sisa manfaat dari, aset. Untuk mengevaluasi dampak dari klausul kontraktual penerimaan pelanggan ketika pengendalian aset dialihkan, entitas mempertimbangkan pedoman dalam paragraf PP83-PP86.

EXPOSURE DRAFT

Pengukuran Kemajuan Terhadap Penyelesaian Kewajiban Pelaksanaan Secara Penuh

39. Untuk setiap kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan sepanjang waktu sesuai dengan paragraf 35-37, entitas mengakui pendapatan sepanjang waktu dengan mengukur kemajuan terhadap penyelesaian kewajiban pelaksanaan secara penuh. Tujuan ketika mengukur kemajuan adalah untuk menggambarkan kinerja entitas dalam mengalihkan pengendalian atas barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan (yaitu penyelesaian dari kewajiban pelaksanaan entitas).

40. Entitas menerapkan metode tunggal atas pengukuran kemajuan untuk setiap kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan sepanjang waktu dan entitas menerapkan metode tersebut secara konsisten terhadap kewajiban pelaksanaan serupa dan dalam keadaan serupa. Pada setiap akhir periode pelaporan, entitas mengukur kembali kemajuan terhadap penyelesaian kewajiban pelaksanaan secara penuh yang diselesaikan sepanjang waktu.

Metode Pengukuran Kemajuan

41. Metode yang sesuai dari pengukuran kemajuan mencakup metode *output* dan metode *input*. Paragraf PP14-PP19 memberikan pedoman untuk menggunakan metode *output* dan metode *input* untuk mengukur kemajuan entitas terhadap penyelesaian kewajiban pelaksanaan secara penuh. Dalam menentukan metode yang sesuai untuk mengukur kemajuan, entitas mempertimbangkan sifat dari barang atau jasa yang dijanjikan oleh entitas untuk dialihkan kepada pelanggan.

42. Ketika menerapkan metode untuk mengukur kemajuan, entitas mengecualikan dari pengukuran kemajuan setiap barang atau jasa di mana entitas tidak mengalihkan pengendalian kepada pelanggan. Sebaliknya, entitas memasukkan dalam pengukuran kemajuan barang atau jasa di mana entitas mengalihkan pengendaliannya kepada pelanggan ketika menyelesaikan kewajiban pelaksanaan.

43. Sebagaimana keadaan berubah sepanjang waktu, entitas memperbarui pengukuran kemajuan untuk mencerminkan setiap perubahan dalam hasil kewajiban pelaksanaan. Perubahan terhadap pengukuran kemajuan entitas dicatat sebagai perubahan dalam estimasi akuntansi sesuai dengan PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan.*

Pengukuran Kemajuan yang Rasional

44. Entitas mengakui pendapatan atas kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan sepanjang waktu hanya jika entitas dapat mengukur secara rasional kemajuan terhadap penyelesaian kewajiban

EXPOSURE DRAFT

pelaksanaan secara penuh. Entitas tidak akan dapat mengukur secara rasional kemajuan terhadap penyelesaian kewajiban pelaksanaan jika entitas tidak memiliki informasi andal yang disyaratkan untuk menerapkan metode pengukuran kemajuan yang sesuai.

45. Dalam beberapa keadaan (sebagai contoh, dalam tahap awal kontrak), entitas mungkin tidak dapat mengukur hasil kewajiban pelaksanaan secara rasional, tetapi entitas memperkirakan untuk memulihkan biaya yang terjadi dalam menyelesaikan kewajiban pelaksanaan. Dalam keadaan tersebut, entitas mengakui pendapatan hanya sejumlah biaya yang terjadi sampai waktu tertentu di mana entitas dapat mengukur hasil kewajiban pelaksanaan secara rasional.

PENGUKURAN

46. ***Ketika (atau selama) kewajiban pelaksanaan diselesaikan, entitas mengakui pendapatan atas sejumlah harga transaksi (yang tidak termasuk estimasi atas imbalan variabel yang dibatasi sesuai dengan paragraf 56-58) yang dialokasikan terhadap kewajiban pelaksanaan.***

Menentukan Harga Transaksi

47. ***Entitas mempertimbangkan syarat kontrak dan praktik bisnis umum entitas untuk menentukan harga transaksi. Harga transaksi adalah jumlah imbalan yang diperkirakan menjadi hak entitas dalam pertukaran untuk mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan, tidak termasuk jumlah yang ditagih atas nama pihak ketiga (sebagai contoh, beberapa pajak penjualan). Imbalan yang dijanjikan dalam kontrak dengan pelanggan dapat mencakup jumlah tetap, jumlah variabel, atau keduanya.***

48. Sifat, waktu, dan jumlah imbalan yang dijanjikan oleh pelanggan mempengaruhi estimasi harga transaksi. Ketika menentukan harga transaksi, entitas mempertimbangkan dampak dari seluruh hal berikut:
(a) imbalan variabel (lihat paragraf 50-55 dan 59);
(b) estimasi pembatas imbalan variabel (lihat paragraf 56-58);
(c) keberadaan komponen pendanaan signifikan dalam kontrak (lihat paragraf 60-65);
(d) imbalan nonkas (lihat paragraf 66-69); dan
(e) utang imbalan kepada pelanggan (lihat paragraf 70-72).

49. Untuk tujuan menentukan harga transaksi, entitas mengasumsikan bahwa barang atau jasa akan dialihkan kepada pelanggan sebagaimana dijanjikan sesuai dengan kontrak yang ada dan kontrak tersebut tidak akan dibatalkan, diperbarui, atau dimodifikasi.

EXPOSURE DRAFT

Imbalan Variabel

50. Jika imbalan yang dijanjikan dalam kontrak mencakup jumlah variabel, maka entitas mengestimasi jumlah imbalan yang menjadi hak entitas dalam pertukaran untuk mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan.

51. Jumlah imbalan dapat bervariasi karena diskon, rabat, pengembalian dana, kredit, konsesi harga, insentif, bonus kinerja, denda, atau *item* lain yang serupa. Imbalan yang dijanjikan juga dapat bervariasi jika hak entitas terhadap imbalan kontinjen terhadap peristiwa masa depan yang terjadi atau tidak terjadi. Sebagai contoh, jumlah imbalan dapat menjadi variabel jika produk dijual dengan hak retur atau jumlah tetap dijanjikan sebagai bonus kinerja terhadap pencapaian tonggak (*milestone*) tertentu.

52. Variasi yang berkaitan dengan imbalan yang dijanjikan oleh pelanggan dapat dinyatakan secara eksplisit dalam kontrak. Sebagai tambahan terhadap syarat kontrak, imbalan yang dijanjikan adalah variabel jika terdapat salah satu keadaan berikut:
    (a) pelanggan memiliki perkiraan valid yang timbul dari praktik bisnis umum entitas, kebijakan yang dipublikasikan atau pernyataan spesifik bahwa entitas akan menerima jumlah imbalan yang kurang dari harga yang dinyatakan dalam kontrak. Entitas diperkirakan akan menawarkan konsesi harga. Bergantung pada yurisdiksi, industri atau pelanggan penawaran ini dapat disebut sebagai diskon, rabat, pengembalian dana atau kredit.
    (b) fakta dan keadaan lain yang mengindikasikan bahwa intensi entitas, ketika menyepakati kontrak dengan pelanggan, adalah untuk menawarkan konsesi harga kepada pelanggan.

53. Entitas mengestimasi jumlah imbalan variabel dengan menggunakan salah satu metode berikut, bergantung pada metode mana yang diperkirakan entitas lebih baik dalam memprediksi jumlah imbalan yang akan menjadi haknya:
    (a) Nilai yang diharapkan – nilai yang diharapkan adalah jumlah probabilitas-jumlah tertimbang dalam rentang kemungkinan jumlah imbalan. Nilai ekspektasian dapat menjadi estimasi yang sesuai dari jumlah imbalan variabel jika entitas memiliki sejumlah besar kontrak dengan karakteristik yang serupa.
    (b) Jumlah yang paling mungkin – jumlah yang paling mungkin adalah jumlah tunggal yang paling mungkin dalam rentang kemungkinan jumlah imbalan (yaitu hasil tunggal yang paling mungkin dari kontrak). Jumlah yang paling mungkin dapat menjadi estimasi yang sesuai dari jumlah imbalan variabel jika kontrak memiliki dua kemungkinan hasil (sebagai contoh, suatu entitas mencapai bonus kinerja atau tidak).

EXPOSURE DRAFT

54. Entitas menerapkan satu metode secara konsisten di seluruh kontrak ketika mengestimasi dampak ketidakpastian pada jumlah imbalan variabel yang menjadi hak entitas. Sebagai tambahan, entitas mempertimbangkan seluruh informasi (historis, saat ini, dan prakiraan) yang tersedia secara rasional bagi entitas dan mengidentifikasi jumlah yang rasional dari kemungkinan jumlah imbalan. Informasi yang digunakan entitas untuk mengestimasi jumlah imbalan variabel biasanya serupa dengan informasi yang digunakan manajemen entitas selama proses penawaran dan dalam menetapkan harga untuk barang atau jasa yang dijanjikan.

Liabilitas Pengembalian

55. Entitas mengakui liabilitas pengembalian (*refund liability*) jika entitas menerima imbalan dari pelanggan dan memperkirakan untuk mengembalikan beberapa atau seluruh imbalan kepada pelanggan. Liabilitas pengembalian diukur pada jumlah imbalan yang diterima (atau piutang) yang tidak diharapkan menjadi hak entitas (yaitu jumlah yang tidak termasuk dalam harga transaksi). Liabilitas pengembalian (dan perubahan yang terkait harga transaksi dan, oleh karena itu, liabilitas kontrak) diperbarui pada setiap akhir periode pelaporan untuk perubahan dalam keadaan. Untuk mencatat liabilitas pengembalian yang berkaitan dengan penjualan dengan hak retur, entitas menerapkan pedoman dalam paragraf PP20-PP27.

Estimasi Pembatas Imbalan Variabel

56. Entitas memasukkan dalam harga transaksi beberapa atau seluruh jumlah imbalan variabel yang diestimasi sesuai dengan paragraf 53 hanya jika sangat besar kemungkinan (*highly probable*) pembalikan signifikan atas jumlah pendapatan kumulatif yang telah diakui tidak akan terjadi ketika ketidakpastian terkait dengan imbalan variabel selanjutnya terselesaikan.

57. Dalam menilai apakah sangat besar kemungkinan pembalikan signifikan atas jumlah pendapatan kumulatif yang telah diakui tidak akan terjadi setelah ketidakpastian terkait dengan imbalan variabel selanjutnya terselesaikan, entitas mempertimbangkan kemungkinan dan besarnya pembalikan pendapatan. Faktor yang dapat meningkatkan kemungkinan atau besarnya pembalikan pendapatan mencakup, tetapi tidak terbatas pada, hal berikut:
    (a) jumlah imbalan sangat rentan terhadap faktor di luar pengaruh entitas. Faktor tersebut dapat mencakup volatilitas dalam suatu pasar, pertimbangan atau tindakan pihak ketiga, kondisi cuaca dan risiko keusangan yang tinggi atas barang atau jasa yang dijanjikan.
    (b) ketidakpastian tentang jumlah imbalan yang tidak diharapkan untuk diselesaikan dalam jangka waktu yang lama.

EXPOSURE DRAFT

(c) pengalaman entitas (atau bukti lain) dengan jenis kontrak yang serupa adalah terbatas, atau pengalaman (atau bukti lain) tersebut memiliki nilai prediksi yang terbatas.
(d) entitas memiliki praktik untuk menawarkan berbagai konsesi harga atau mengubah syarat dan kondisi pembayaran atas kontrak serupa dalam keadaan yang serupa.
(e) kontrak memiliki kemungkinan jumlah imbalan dalam jumlah yang banyak dan rentangan yang lebar.

58. Entitas menerapkan paragraf PP63 untuk mencatat imbalan dalam bentuk royalti berbasis penjualan atau royalti berbasis penggunaan (*sales-based or usage-based royalty*) yang dijanjikan dalam pertukaran atas suatu lisensi kekayaan intelektual.

Penilaian Kembali Imbalan Variabel

59. Pada setiap akhir periode pelaporan, entitas memperbarui estimasi harga transaksi (termasuk memperbarui penilaiannya apakah estimasi atas imbalan variabel dibatasi) untuk merepresentasikan secara tepat keadaan kini pada akhir periode pelaporan dan perubahan keadaan selama periode pelaporan. Entitas mencatat perubahan dalam harga transaksi sesuai dengan paragraf 87-90.

Keberadaan Komponen Pendanaan Signifikan dalam Kontrak

60. Dalam menentukan harga transaksi, entitas menyesuaikan jumlah imbalan yang dijanjikan terhadap dampak nilai waktu uang jika waktu pembayaran yang disepakati oleh para pihak dalam kontrak (baik secara eksplisit atau implisit) memberikan pelanggan atau entitas manfaat signifikan berupa pendanaan atas pengalihan barang atau jasa kepada pelanggan. Dalam keadaan tersebut, kontrak mengandung komponen pendanaan signifikan. Komponen pendanaan signifikan dapat muncul tanpa memperhatikan apakah janji dari pendanaan dinyatakan secara eksplisit dalam kontrak atau tersirat dalam syarat pembayaran yang disetujui oleh pihak dalam kontrak.

61. Tujuan ketika menyesuaikan komponen pendanaan signifikan dalam jumlah imbalan yang dijanjikan adalah agar entitas mengakui pendapatan pada jumlah yang mencerminkan harga yang akan dibayar oleh pelanggan atas barang atau jasa yang dijanjikan jika pelanggan telah membayar secara kas barang atau jasa tersebut ketika entitas mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan (yaitu harga jual kas). Entitas mempertimbangkan seluruh fakta dan keadaan relevan dalam menilai apakah kontrak terdiri dari komponen pendanaan dan apakah komponen pendanaan adalah signifikan terhadap kontrak, termasuk kedua hal berikut:
(a) perbedaan, jika ada, antara jumlah imbalan yang dijanjikan dan harga jual kas atas barang atau jasa yang dijanjikan; dan

EXPOSURE DRAFT

(b) dampak kombinasi dari kedua hal berikut:
   (i) lamanya waktu yang diperkirakan ketika entitas mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan dan ketika pelanggan membayar barang atau jasa tersebut; dan
   (ii) suku bunga yang berlaku dalam pasar yang relevan.

62. Terlepas dari penilaian dalam paragraf 61, kontrak dengan pelanggan tidak akan memiliki komponen pendanaan signifikan jika terdapat salah satu faktor berikut:
   (a) pelanggan membayar barang atau jasa di muka dan pemilihan waktu pengalihan barang atau jasa adalah berada pada diskresi pelanggan.
   (b) jumlah substansial atas imbalan yang dijanjikan oleh pelanggan bersifat variabel dan jumlah atau waktu dari imbalan bervariasi atas dasar terjadi atau tidak terjadinya peristiwa masa depan yang tidak secara substansial berada dalam pengendalian pelanggan atau entitas (sebagai contoh, jika imbalan adalah royalti berbasis penjualan).
   (c) perbedaan antara imbalan yang dijanjikan dan harga jual kas dari barang atau jasa (sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 61) timbul untuk alasan selain pemberian pendanaan bagi pelanggan atau entitas, dan perbedaan antara jumlah tersebut adalah proporsional terhadap alasan perbedaan. Sebagai contoh, syarat pembayaran mungkin memberikan entitas atau pelanggan dengan perlindungan dari kegagalan pihak lain untuk menyelesaikan beberapa atau seluruh kewajibannya secara memadai dalam kontrak.

63. Sebagai panduan praktis, entitas tidak perlu menyesuaikan jumlah imbalan yang dijanjikan terhadap dampak komponen pendanaan signifikan jika entitas memperkirakan, pada awal kontrak, bahwa periode antara ketika entitas mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan dan ketika pelanggan membayar barang atau jasa tersebut dalam setahun atau kurang dari setahun.

64. Untuk memenuhi tujuan dalam paragraf 61 ketika menyesuaikan jumlah imbalan yang dijanjikan untuk komponen pendanaan signifikan, entitas menggunakan tingkat diskonto yang tercermin dalam transaksi pendanaan terpisah antara entitas dan pelanggannya pada awal kontrak. Tingkat tersebut akan mencerminkan karakteristik kredit dari pihak yang menerima pendanaan dalam kontrak, sama seperti jaminan yang disediakan oleh pelanggan atau entitas, termasuk aset yang dialihkan dalam kontrak. Entitas dapat menentukan tingkat tersebut dengan mengidentifikasi tingkat yang mendiskontokan jumlah nominal dari imbalan yang dijanjikan terhadap harga yang akan dibayar pelanggan dalam kas untuk barang atau jasa ketika barang atau jasa dialihkan kepada pelanggan. Setelah awal kontrak, entitas tidak

EXPOSURE DRAFT

memperbarui tingkat diskonto untuk perubahan dalam tingkat bunga atau keadaan lain (seperti perubahan dalam penilaian risiko kredit pelanggan).

65. Entitas menyajikan dampak pendanaan (pendapatan bunga atau beban bunga) secara terpisah dari pendapatan dari kontrak dengan pelanggan dalam laporan penghasilan komprehensif. Pendapatan bunga atau beban bunga diakui hanya jika aset kontrak (atau piutang) atau liabilitas kontrak diakui dalam akuntansi untuk kontrak dengan pelanggan.

Imbalan Nonkas

66. Untuk menentukan harga transaksi untuk kontrak di mana pelanggan menjanjikan imbalan dalam bentuk selain kas, entitas mengukur imbalan nonkas (atau janji dari imbalan nonkas) pada nilai wajar.

67. Jika entitas tidak dapat mengestimasi nilai wajar dari imbalan nonkas secara rasional, entitas mengukur imbalan secara tidak langsung dengan merujuk pada harga jual berdiri sendiri (*stand-alone selling price*) dari barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan (atau kelas pelanggan) dalam pertukaran untuk imbalan.

68. Nilai wajar imbalan nonkas dapat bervariasi karena bentuk imbalan (sebagai contoh, perubahan dalam harga saham yang berhak diterima entitas dari pelanggan). Jika nilai wajar dari imbalan nonkas yang dijanjikan oleh pelanggan berbeda untuk alasan selain dari hanya bentuk imbalan (sebagai contoh, jika nilai wajar dapat bervariasi karena kinerja entitas), maka entitas menerapkan persyaratan dalam paragraf 56-58.

69. Jika pelanggan memberikan kontribusi barang atau jasa (sebagai contoh, bahan, peralatan atau tenaga kerja) untuk memfasilitasi pemenuhan kontrak entitas, maka entitas menilai apakah entitas memperoleh pengendalian atas barang atau jasa yang dikontribusikan. Jika demikian, entitas mencatat barang atau jasa yang dikontribusikan sebagai imbalan nonkas yang diterima dari pelanggan.

Utang Imbalan kepada Pelanggan

70. Utang imbalan kepada pelanggan mencakup jumlah kas yang dibayar entitas, atau diperkirakan untuk dibayar, kepada pelanggan (atau kepada pihak lain yang membeli barang atau jasa entitas dari pelanggan). Utang imbalan kepada pelanggan juga mencakup kredit atau *item* lainnya (sebagai contoh, kupon atau *voucher*) yang dapat diterapkan terhadap jumlah terutang kepada entitas (atau terhadap pihak lain yang membeli barang atau jasa entitas dari pelanggan). Entitas mencatat utang imbalan kepada pelanggan sebagai pengurang

EXPOSURE DRAFT

harga transaksi dan, oleh karena itu, atas pendapatan kecuali pembayaran kepada pelanggan adalah pertukaran untuk barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan (sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 26-30) yang dialihkan oleh pelanggan kepada entitas. Jika utang imbalan kepada pelanggan mencakup jumlah variabel, entitas mengestimasi harga transaksi (termasuk penilaian apakah estimasi imbalan variabel dibatasi) sesuai dengan paragraf 50-58.

71. Jika utang imbalan kepada pelanggan adalah pembayaran dari pelanggan untuk barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan, maka entitas mencatat pembelian barang atau jasa dengan cara yang sama entitas mencatat pembelian lain dari pemasok. Jika jumlah utang imbalan kepada pelanggan melebihi nilai wajar barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan yang diterima entitas dari pelanggan, maka entitas mencatat kelebihan tersebut sebagai pengurang harga transaksi. Jika entitas tidak dapat mengestimasi nilai wajar secara rasional atas barang atau jasa yang diterima dari pelanggan, maka entitas mencatat seluruh utang imbalan kepada pelanggan sebagai pengurang harga transaksi

72. Oleh karena itu, jika utang imbalan kepada pelanggan dicatat sebagai pengurang harga transaksi, maka entitas mengakui pengurang atas pendapatan ketika salah satu dari peristiwa berikut terjadi:
    (a) entitas mengakui pendapatan untuk pengalihan barang atau jasa yang terkait kepada pelanggan; dan
    (b) entitas membayar atau berjanji untuk membayar imbalan (bahkan jika pembayaran bergantung pada peristiwa masa depan). Janji tersebut dapat tersirat dalam praktik bisnis umum entitas.

Mengalokasikan Harga Transaksi terhadap Kewajiban Pelaksanaan

73. ***Tujuan ketika mengalokasikan harga transaksi adalah entitas mengalokasikan harga transaksi terhadap setiap kewajiban pelaksanaan (atau barang atau jasa bersifat dapat dibedakan) dalam jumlah yang menggambarkan jumlah imbalan yang diharapkan menjadi hak entitas dalam pertukaran untuk mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan.***

74. Untuk memenuhi tujuan alokasi, entitas mengalokasikan harga transaksi terhadap setiap kewajiban pelaksanaan yang diidentifikasi dalam kontrak dengan dasar harga jual berdiri sendiri relatif (*relative stand-alone selling price*) sesuai dengan paragraf 76-80, kecuali diatur khusus dalam paragraf 81-83 (untuk alokasi diskon) dan paragraf 84-86 (untuk alokasi imbalan yang mencakup jumlah variabel).

EXPOSURE DRAFT

75. Paragraf 76-86 tidak diterapkan jika kontrak hanya memiliki satu kewajiban pelaksanaan. Akan tetapi, paragraf 84-86 dapat diterapkan jika entitas berjanji mengalihkan serangkaian barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan yang diidentifikasi sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal sesuai dengan paragraf 22(b) dan imbalan yang dijanjikan mencakup jumlah variabel.

Alokasi Berdasarkan Harga Jual Berdiri Sendiri

76. Untuk mengalokasikan harga transaksi terhadap setiap kewajiban pelaksanaan dengan dasar harga jual berdiri sendiri relatif, entitas menentukan harga jual berdiri sendiri pada awal kontrak barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan yang mendasari setiap kewajiban pelaksanaan dalam kontrak dan mengalokasikan harga transaksi secara proporsi terhadap harga jual berdiri sendiri tersebut.

77. Harga jual berdiri sendiri adalah harga barang atau jasa yang dijanjikan dijual secara terpisah oleh entitas kepada pelanggan. Bukti terbaik dari harga jual berdiri sendiri adalah harga barang atau jasa yang dapat diobservasi ketika entitas menjual barang atau jasa secara terpisah dalam keadaan serupa dan kepada pelanggan serupa. Harga atau daftar harga kontraktual untuk barang atau jasa mungkin merupakan (tetapi tidak dianggap menjadi) harga jual berdiri sendiri dari barang atau jasa.

78. Jika harga jual berdiri sendiri tidak secara langsung dapat diobservasi, maka entitas mengestimasi harga jual berdiri sendiri pada jumlah yang akan menghasilkan alokasi harga transaksi yang memenuhi tujuan alokasi dalam paragraf 73. Ketika mengestimasi harga jual berdiri sendiri, entitas mempertimbangkan seluruh informasi (mencakup kondisi pasar, faktor dan informasi spesifik entitas tentang pelanggan atau kelas pelanggan) yang tersedia secara rasional bagi entitas. Dengan demikian, entitas memaksimalkan penggunaan *input* yang dapat diobservasi dan menerapkan metode estimasi secara konsisten dalam keadaan yang serupa.

79. Metode yang cocok untuk mengestimasi harga jual berdiri sendiri atas barang atau jasa mencakup, tetapi tidak terbatas pada, hal berikut:
    (a) Pendekatan penilaian pasar yang disesuaikan (*adjusted market assessment approach*) – entitas mengevaluasi pasar di mana entitas menjual barang atau jasa dan mengestimasi harga di mana pelanggan dalam pasar tersebut diharapkan bersedia untuk membayar barang atau jasa tersebut. Pendekatan ini juga mencakup rujukan pada harga dari pesaing entitas untuk barang atau jasa yang serupa dan menyesuaikan harga tersebut sesuai keperluan untuk mencerminkan biaya dan marjin entitas.
    (b) Pendekatan biaya ekspektasian ditambah marjin (*expected cost plus a margin approach*) – entitas memprakirakan biaya ekspektasian untuk memenuhi kewajiban pelaksanaan dan

EXPOSURE DRAFT

kemudian menambahkan marjin yang sesuai untuk barang atau jasa tersebut.

(c) Pendekatan residual (*residual approach*) – entitas dapat mengestimasi harga jual berdiri sendiri dengan merujuk pada harga transaksi total dikurangi dengan jumlah harga jual berdiri sendiri yang dapat diobservasi atas barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak. Akan tetapi, entitas dapat menggunakan pendekatan residual untuk mengestimasi, sesuai dengan paragraf 78, harga jual berdiri sendiri atas barang atau jasa hanya jika salah satu dari kriteria berikut terpenuhi:

(i) entitas menjual barang atau jasa yang sama kepada pelanggan yang berbeda (pada waktu yang sama atau berdekatan) untuk jumlah dengan rentangan yang lebar (yaitu harga jual sangat bervariasi karena harga jual berdiri sendiri yang representatif tidak terlihat dari transaksi lalu atau bukti yang dapat diobservasi lainnya); atau

(ii) entitas belum menetapkan harga untuk barang atau jasa tersebut dan barang atau jasa tersebut belum pernah dijual sebelumnya secara terpisah (yaitu harga jual tidak pasti).

80. Metode kombinasi dapat digunakan untuk mengestimasi harga jual berdiri sendiri atas barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak jika dua atau lebih barang atau jasa memiliki harga jual berdiri sendiri dengan variasi yang tinggi atau tidak pasti. Sebagai contoh, entitas dapat menggunakan pendekatan residual untuk mengestimasi harga jual berdiri sendiri untuk barang atau jasa yang dijanjikan dengan variasi atau tingkat ketidakpastian yang sangat tinggi dan kemudian menggunakan metode lain untuk mengestimasi harga jual berdiri sendiri atas barang atau jasa individual secara relatif terhadap estimasi harga jual berdiri sendiri yang ditentukan dengan pendekatan residual. Ketika entitas menggunakan kombinasi metode untuk mengestimasi harga jual berdiri sendiri setiap barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak, entitas mengevaluasi apakah pengalokasian harga transaksi pada estimasi harga jual berdiri sendiri akan konsisten dengan tujuan alokasi dalam paragraf 73 dan persyaratan untuk mengestimasi harga jual berdiri sendiri dalam paragraf 78.

Alokasi diskon

81. Pelanggan menerima diskon untuk pembelian sepaket barang atau jasa jika jumlah harga jual berdiri sendiri dari barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak melebihi imbalan yang dijanjikan dalam kontrak. Kecuali ketika entitas memiliki bukti yang dapat diobservasi sesuai dengan paragraf 82 bahwa seluruh diskon hanya berkaitan dengan satu atau lebih, tetapi bukan seluruh, kewajiban pelaksanaan dalam kontrak, entitas mengalokasikan diskon secara proporsional terhadap seluruh kewajiban pelaksanaan dalam kontrak. Alokasi

EXPOSURE DRAFT

proporsional dari diskon dalam keadaan tersebut adalah konsekuensi dari entitas yang mengalokasikan harga transaksi terhadap setiap kewajiban pelaksanaan berdasarkan harga jual berdiri sendiri relatif dari barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan yang mendasarinya.

82. Entitas mengalokasikan keseluruhan diskon terhadap satu atau lebih, tetapi bukan seluruh, kewajiban pelaksanaan dalam kontrak jika seluruh kriteria berikut terpenuhi:
    (a) entitas secara reguler menjual setiap barang atau jasa (atau setiap paket barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan) dalam kontrak secara terpisah;
    (b) entitas juga secara reguler menjual, dengan basis berdiri sendiri, suatu paket dari beberapa barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan dengan diskon terhadap harga jual berdiri sendiri barang atau jasa dalam setiap paket; dan
    (c) diskon yang dapat diatribusikan kepada setiap paket barang atau jasa yang dideskripsikan dalam paragraf 82(b) secara substansial sama dengan diskon dalam kontrak dan analisis atas barang atau jasa dalam setiap paket memberikan bukti yang dapat diobservasi atas kewajiban pelaksanaan di mana seluruh diskon dalam kontrak tercakup.

83. Jika diskon dialokasikan seluruhnya terhadap satu atau lebih kewajiban pelaksanaan dalam kontrak sesuai dengan paragraf 82, entitas mengalokasikan diskon sebelum menggunakan pendekatan residual untuk mengestimasi harga jual berdiri sendiri dari barang atau jasa sesuai dengan paragraf 79(c).

Alokasi Imbalan Variabel

84. Imbalan variabel yang dijanjikan dalam kontrak dapat diatribusikan terhadap seluruh kontrak atau bagian spesifik dari kontrak, seperti salah satu hal berikut:
    (a) satu atau lebih, tetapi bukan seluruh, kewajiban pelaksanaan dalam kontrak (sebagai contoh, bonus dapat menjadi kontinjen pada entitas yang mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan dalam periode waktu tertentu); atau
    (b) satu atau lebih, tetapi bukan seluruh, barang atau jasa yang dijanjikan dalam suatu rangkaian barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan yang membentuk bagian dari kewajiban pelaksanaan tunggal sesuai dengan paragraf 22(b) (sebagai contoh, imbalan yang dijanjikan untuk tahun kedua dari kontrak jasa kebersihan dua tahun akan meningkat berdasarkan pergerakan indeks inflasi tertentu).

85. Entitas mengalokasikan jumlah variabel (dan perubahan selanjutnya terhadap jumlah tersebut) seluruhnya terhadap kewajiban pelaksanaan

EXPOSURE DRAFT

atau terhadap barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan yang membentuk bagian dari kewajiban pelaksanaan tunggal sesuai dengan paragraf 22(b) jika kedua kriteria berikut terpenuhi:

(a) syarat pembayaran variabel berkaitan secara spesifik dengan usaha entitas untuk memenuhi kewajiban pelaksanaan atau mengalihkan barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan (atau terhadap hasil spesifik dari penyelesaian kewajiban pelaksanaan atau pengalihan barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan); dan

(b) mengalokasikan jumlah imbalan variabel seluruhnya terhadap kewajiban pelaksanaan atau barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan konsisten dengan tujuan alokasi dalam paragraf 73 ketika mempertimbangkan seluruh kewajiban pelaksanaan dan syarat pembayaran dalam kontrak.

86. Persyaratan alokasi dalam paragraf 73-83 diterapkan terhadap alokasi jumlah sisa dari harga transaksi yang tidak memenuhi kriteria dalam paragraf 85.

Perubahan dalam Harga Transaksi

87. Setelah awal kontrak, harga transaksi dapat berubah karena berbagai alasan, mencakup penyelesaian peristiwa tidak pasti atau perubahan lain dalam keadaan yang mengubah jumlah imbalan yang diharapkan menjadi hak entitas dalam pertukaran dengan barang atau jasa yang dijanjikan.

88. Entitas mengalokasikan ke dalam kewajiban pelaksanaan dalam kontrak perubahan selanjutnya atas harga transaksi dengan dasar yang sama dengan pada awal kontrak. Sebagai konsekuensinya, entitas tidak mengalokasikan kembali harga transaksi untuk mencerminkan perubahan dalam harga jual berdiri sendiri setelah awal kontrak. Jumlah yang dialokasikan dalam kewajiban pelaksanaan yang telah diselesaikan diakui sebagai pendapatan, atau sebagai pengurang pendapatan, dalam periode di mana harga transaksi berubah.

89. Entitas mengalokasikan perubahan dalam harga transaksi seluruhnya terhadap satu atau lebih, tetapi bukan seluruh, kewajiban pelaksanaan atau barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan yang dijanjikan dalam suatu rangkaian yang membentuk kewajiban pelaksanaan tunggal sesuai dengan paragraf 22(b) hanya jika kriteria dalam paragraf 85 yang terkait dengan alokasi imbalan variabel dipenuhi.

90. Entitas mencatat perubahan dalam harga transaksi yang timbul sebagai hasil dari modifikasi kontrak sesuai dengan paragraf 18-21. Akan tetapi, atas perubahan dalam harga transaksi yang terjadi setelah modifikasi kontrak, entitas menerapkan paragraf 87-89 untuk

EXPOSURE DRAFT

mengalokasikan perubahan dalam harga transaksi dengan salah satu cara berikut yang dapat diterapkan:

(a) Entitas mengalokasikan perubahan dalam harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan diidentifikasi dalam kontrak sebelum modifikasi jika, dan sejauh perubahan dalam harga transaksi dapat diatribusikan terhadap jumlah imbalan variabel yang dijanjikan sebelum modifikasi dan modifikasi dicatat sesuai dengan paragraf 21(a).

(b) Dalam seluruh kasus di mana modifikasi dicatat sebagai kontrak terpisah sesuai dengan paragraf 20, entitas mengalokasikan perubahan dalam harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan dalam kontrak modifikasian (yaitu kewajiban pelaksanaan yang tidak diselesaikan atau diselesaikan sebagian segera setelah modifikasi).

BIAYA KONTRAK

Biaya Inkremental atas Perolehan Kontrak

91. ***Entitas mengakui biaya inkremental atas perolehan kontrak dengan pelanggan sebagai aset jika entitas memperkirakan untuk memulihkan biaya tersebut.***

92. Biaya inkremental atas perolehan kontrak adalah biaya yang terjadi untuk memperoleh kontrak dengan pelanggan yang tidak akan terjadi jika kontrak belum diperoleh (sebagai contoh, komisi penjualan).

93. Biaya untuk memperoleh kontrak yang terjadi tanpa memperhatikan apakah kontrak yang diperoleh diakui sebagai beban ketika terjadi, kecuali biaya tersebut secara eksplisit dapat dibebankan ke pelanggan tanpa memperhatikan apakah kontrak diperoleh.

94. Sebagai panduan praktis, entitas dapat mengakui biaya inkremental atas perolehan kontrak sebagai beban saat terjadi jika periode amortisasi aset yang seharusnya diakui entitas adalah setahun atau kurang dari setahun.

Biaya Pemenuhan Kontrak

95. ***Jika biaya yang terjadi dalam memenuhi kontrak dengan pelanggan tidak berada dalam ruang lingkup Pernyataan lain (sebagai contoh, PSAK 14: Persediaan, PSAK 16: Aset Tetap atau PSAK 19: Aset Takberwujud), entitas mengakui sebagai aset atas biaya yang terjadi untuk memenuhi kontrak hanya jika biaya tersebut memenuhi seluruh kriteria berikut:***

(a) biaya berkaitan secara langsung dengan kontrak atau untuk kontrak yang diantisipasi dapat diidentifikasi secara spesifik oleh entitas (sebagai contoh, biaya yang berkaitan dengan jasa

EXPOSURE DRAFT

yang disediakan dalam pembaruan kontrak yang ada atau biaya merancang (costs of designing) aset untuk dialihkan dalam kontrak spesifik yang belum disetujui);

(b) biaya menghasilkan atau meningkatkan sumber daya entitas yang akan digunakan dalam penyelesaian (atau dalam melanjutkan penyelesaian) kewajiban pelaksanaan di masa depan; dan

(c) biaya diharapkan akan dipulihkan.

96. Untuk biaya yang terjadi dalam memenuhi kontrak dengan pelanggan yang berada dalam ruang lingkup Pernyataan lain, entitas mencatat biaya tersebut sesuai dengan Pernyataan lain tersebut.

97. Biaya yang berkaitan secara langsung dengan kontrak (atau kontrak yang diantisipasi secara spesifik) mencakup salah satu dari hal berikut:
    (a) tenaga kerja langsung (sebagai contoh, gaji dan upah karyawan yang menyediakan jasa yang dijanjikan secara langsung kepada pelanggan);
    (b) bahan langsung (sebagai contoh, perlengkapan yang digunakan dalam menyediakan jasa yang dijanjikan kepada pelanggan);
    (c) alokasi biaya yang berkaitan secara langsung dengan kontrak atau untuk aktivitas kontrak (sebagai contoh, biaya manajemen kontrak dan supervisi, asuransi dan depresiasi peralatan yang digunakan dalam memenuhi kontrak);
    (d) biaya yang dapat dibebankan secara eksplisit kepada pelanggan dalam kontrak; dan
    (e) biaya lain yang terjadi hanya karena entitas menyepakati kontrak (sebagai contoh, pembayaran kepada subkontrakor).

98. Entitas mengakui biaya berikut sebagai beban ketika terjadi:
    (a) biaya umum dan administrasi (kecuali biaya tersebut dapat dibebankan secara eksplisit kepada pelanggan dalam kontrak, dalam kasus di mana entitas mengevaluasi biaya tersebut sesuai dengan paragraf 97);
    (b) biaya atas pemborosan bahan baku, tenaga kerja, atau sumber daya lain untuk memenuhi kontrak yang tidak tercermin dalam harga kontrak;
    (c) biaya yang berkaitan dengan kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan (atau kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan sebagian) dalam kontrak (yaitu biaya yang berkaitan dengan kinerja masa lalu); dan
    (d) biaya yang tidak dapat dibedakan entitas apakah biaya tersebut berkaitan dengan kewajiban pelaksanaan yang tidak diselesaikan atau kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan (atau kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan sebagian).

EXPOSURE DRAFT

Amortisasi dan Penurunan Nilai

99. Aset diakui sesuai dengan paragraf 91 atau 95 diamortisasi dengan dasar sistematik yang konsisten dengan pengalihan kepada pelanggan atas barang atau jasa yang berkaitan dengan aset. Aset dapat berkaitan dengan barang atau jasa yang dialihkan dalam kontrak yang diantisipasi spesifik (sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 95(a)).

100. Entitas memperbarui amortisasi untuk mencerminkan perubahan signifikan dalam waktu yang diperkirakan entitas atas pengalihan barang atau jasa kepada pelanggan yang berkaitan dengan aset. Perubahan tersebut dicatat sebagai perubahan dalam estimasi akuntansi sesuai dengan PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan*.

101. Entitas mengakui rugi penurunan nilai dalam laba rugi jika jumlah tercatat aset yang diakui sesuai dengan paragraf 91 atau 95 melebihi:
   (a) jumlah sisa dari imbalan yang diharapkan entitas untuk diterima dalam pertukaran barang atau jasa yang berkaitan dengan aset; dikurangi
   (b) biaya yang berkaitan langsung dengan penyediaan barang atau jasa dan yang belum diakui sebagai beban (lihat paragraf 97).

102. Untuk tujuan penerapan paragraf 101 dalam menentukan jumlah imbalan yang diharapkan entitas untuk diterima, entitas menggunakan prinsip dalam menentukan harga transaksi (kecuali persyaratan dalam paragraf 56-58 mengenai estimasi pembatas imbalan variabel) dan menyesuaikan jumlah untuk mencerminkan dampak risiko kredit pelanggan.

103. Sebelum entitas mengakui rugi penurunan nilai atas aset yang diakui sesuai dengan paragraf 91 atau 95, entitas mengakui setiap rugi penurunan nilai atas aset yang berkaitan dengan kontrak yang diakui sesuai dengan Pernyataan lain (sebagai contoh, PSAK 14: *Persediaan* , PSAK 16: *Aset Tetap*, dan PSAK 19: *Aset Tak Berwujud*). Setelah menerapkan uji penurunan nilai dalam paragraf 101, entitas memasukkan jumlah tercatat yang dihasilkan dari aset yang diakui sesuai dengan paragraf 91 atau 95 dalam jumlah tercatat dari unit penghasil kas yang terkait untuk tujuan penerapan PSAK 48: *Penurunan Nilai Aset* terhadap unit penghasil kas tersebut.

104. Entitas mengakui dalam laba rugi pembalikan beberapa atau seluruh rugi penurunan nilai yang sebelumnya diakui sesuai dengan paragraf 101 ketika kondisi penurunan nilai tidak ada lagi atau telah membaik. Meningkatnya jumlah tercatat atas aset tidak melebihi jumlah yang telah ditentukan (dikurangi amortisasi) jika tidak ada rugi penurunan nilai yang diakui sebelumnya.

EXPOSURE DRAFT

PENYAJIAN

105. ***Ketika salah satu pihak dalam kontrak telah melaksanakan, entitas menyajikan kontrak dalam laporan posisi keuangan sebagai aset kontrak atau liabilitas kontrak, bergantung pada hubungan antara kinerja entitas dan pembayaran pelanggan. Entitas menyajikan hak tanpa syarat terhadap imbalan secara terpisah sebagai piutang.***

106. Jika pelanggan membayar imbalan, atau entitas memiliki hak terhadap jumlah imbalan yang tidak bersyarat (yaitu piutang), sebelum entitas mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan, entitas menyajikan kontrak sebagai liabilitas kontrak ketika pembayaran dilakukan atau pembayaran telah jatuh tempo (mana yang lebih awal). Liabilitas kontrak adalah kewajiban entitas untuk mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan di mana entitas telah menerima imbalan (atau jumlah imbalan yang jatuh tempo) dari pelanggan tersebut.

107. Jika entitas melaksanakan dengan mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan sebelum pelanggan membayar imbalan atau sebelum pembayaran jatuh tempo, entitas menyajikan kontrak sebagai aset kontrak, tidak termasuk jumlah yang disajikan sebagai piutang. Aset kontrak adalah hak imbalan entitas dalam pertukaran barang atau jasa yang dialihkan entitas kepada pelanggan. Entitas menilai aset kontrak untuk penurunan nilai sesuai dengan ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan*. Penurunan nilai aset kontrak dapat diukur, disajikan dan diungkapkan dengan dasar yang sama dengan aset keuangan dalam ruang lingkup ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan* (lihat juga paragraf 113(b)).

108. Piutang adalah hak imbalan entitas yang tidak bersyarat. Hak imbalan tidak bersyarat jika hanya berlalunya waktu yang disyaratkan sebelum pembayaran imbalan jatuh tempo. Sebagai contoh, entitas mengakui piutang jika entitas memiliki hak kini untuk pembayaran walaupun jumlah tersebut mungkin dapat dikembalikan di masa depan. Entitas mencatat piutang sesuai dengan ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan*. Saat pengakuan awal piutang dari kontrak dengan pelanggan, perbedaan antara pengukuran piutang sesuai dengan ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan* dan jumlah terkait yang diakui sebagai pendapatan, disajikan sebagai beban (sebagai contoh, sebagai rugi penurunan nilai).

109. Pernyataan ini menggunakan istilah ‘aset kontrak’ dan ‘liabilitas kontrak’ tetapi tidak melarang entitas menggunakan deskripsi alternatif dalam laporan posisi keuangan untuk *item* tersebut. Jika entitas menggunakan deskripsi alternatif untuk aset kontrak, entitas menyediakan informasi yang cukup bagi pengguna laporan keuangan untuk membedakan piutang dan aset kontrak.

EXPOSURE DRAFT

PENGUNGKAPAN

110. ***Tujuan persyaratan pengungkapan adalah agar entitas mengungkapkan informasi yang cukup yang memungkinkan pengguna laporan keuangan memahami sifat, jumlah, waktu dan ketidakpastian pendapatan dan arus kas yang timbul dari kontrak dengan pelanggan. Untuk mencapai tujuan tersebut, entitas mengungkapkan informasi kualitatif dan kuantitatif tentang seluruh hal berikut:***

(a) kontrak dengan pelanggan (lihat paragraf 113-122);

(b) pertimbangan signifikan dan perubahan dalam pertimbangan, yang dibuat dalam menerapkan Pernyataan ini terhadap kontrak tersebut (lihat paragraf 123-126); dan

(c) aset yang diakui dari biaya untuk memperoleh atau memenuhi kontrak dengan pelanggan sesuai dengan paragraf 91 atau 95 (lihat paragraf 127-128).

111. Entitas mempertimbangkan level rincian yang diperlukan untuk memenuhi tujuan pengungkapan dan penekanan yang diberikan setiap persyaratan yang beragam. Entitas menggabungkan atau memisahkan pengungkapan sehingga informasi yang berguna tidak dikaburkan oleh penyertaan rincian tidak signifikan dalam jumlah besar atau penggabungan *item* yang memiliki karakteristik yang berbeda secara substansial.

112. Entitas tidak perlu mengungkapkan informasi sesuai dengan Pernyataan ini jika entitas telah menyediakan informasi tersebut sesuai dengan Pernyataan lain.

Kontrak dengan Pelanggan

113. Entitas mengungkapkan seluruh jumlah berikut untuk periode pelaporan kecuali jumlah tersebut disajikan secara terpisah dalam laporan penghasilan komprehensif sesuai dengan Pernyataan lain:

(a) pendapatan yang diakui dari kontrak dengan pelanggan, yang diungkapkan secara terpisah dari sumber pendapatan lain; dan

(b) rugi penurunan nilai yang diakui (sesuai dengan ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan*) atas piutang atau aset kontrak yang timbul dari kontrak entitas dengan pelanggan, yang diungkapkan secara terpisah dari rugi penurunan nilai dari kontrak lain.

Pemisahan Pendapatan

114. Entitas memisahkan pendapatan yang diakui dari kontrak dengan pelanggan ke dalam kategori yang menggambarkan bagaimana sifat, jumlah, waktu dan ketidakpastian dari pendapatan dan arus kas dipengaruhi oleh faktor ekonomik. Entitas menerapkan pedoman

EXPOSURE DRAFT

dalam paragraf PP87-PP89 ketika memilih kategori yang digunakan untuk memisahkan pendapatan.

115. Sebagai tambahan, entitas mengungkapkan informasi yang cukup untuk memungkinkan pengguna laporan keuangan memahami hubungan antara pengungkapan dari pendapatan yang dipisahkan (sesuai dengan paragraf 114) dan informasi pendapatan yang diungkapkan untuk setiap segmen dilaporkan, jika entitas menerapkan PSAK 5: *Segmen Operasi*.

Saldo Kontrak

116. Entitas mengungkapkan seluruh hal berikut:
   (a) saldo awal dan akhir dari piutang, aset kontrak dan liabilitas kontrak dari kontrak dengan pelanggan, jika tidak disajikan secara terpisah atau diungkapkan;
   (b) pendapatan yang diakui dalam periode pelaporan yang termasuk dalam saldo liabilitas kontrak pada awal periode; dan
   (c) pendapatan yang diakui dalam periode pelaporan dari kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan (atau diselesaikan sebagian) pada periode sebelumnya (sebagai contoh, perubahan dalam harga transaksi).

117. Entitas menjelaskan bagaimana waktu penyelesaian kewajiban pelaksanaannya (lihat paragraf 119(a)) berkaitan dengan waktu umum dari pembayaran (lihat paragraf 119(b)) dan dampak faktor tersebut pada saldo aset kontrak dan liabilitas kontrak. Penjelasan yang disediakan dapat menggunakan informasi kualitatif.

118. Entitas menyediakan penjelasan perubahan signifikan dalam saldo aset kontrak dan liabilitas kontrak selama periode pelaporan. Penjelasan mencakup informasi kualitatif dan kuantitatif. Contoh perubahan dalam saldo aset kontrak dan liabilitas kontrak entitas mencakup hal berikut:
   (a) perubahan karena kombinasi bisnis;
   (b) penyesuaian *catch-up* kumulatif terhadap pendapatan yang mempengaruhi aset kontrak dan liabilitas kontrak yang terkait, mencakup penyesuaian yang timbul dari perubahan dalam pengukuran kemajuan, perubahan dalam estimasi harga transaksi (mencakup perubahan dalam penilaian apakah estimasi atas imbalan variabel dibatasi) atau modifikasi kontrak;
   (c) penurunan nilai dari aset kontrak;
   (d) perubahan dalam jangka waktu karena hak imbalan menjadi tidak bersyarat (yaitu aset kontrak dapat direklasifikasi ke piutang); dan
   (e) perubahan dalam jangka waktu karena kewajiban pelaksanaan diselesaikan (yaitu pengakuan pendapatan yang timbul dari liabilitas kontrak).

EXPOSURE DRAFT

Kewajiban Pelaksanaan

119. Entitas mengungkapkan informasi tentang kewajiban pelaksanaannya dalam kontrak dengan pelanggan, mencakup deskripsi dari seluruh hal berikut:
   (a) ketika entitas biasanya menyelesaikan kewajiban pelaksanaannya (sebagai contoh, saat pengiriman lewat kapal (*upon shipment*), saat pengiriman, saat jasa diserahkan atau saat penyelesaian jasa), mencakup ketika kewajiban pelaksanaan diselesaikan dalam pengaturan *bill-and-hold;*
   (b) syarat pembayaran signifikan (sebagai contoh, kapan pembayaran biasanya jatuh tempo, apakah kontrak memiliki komponen pendanaan signifikan, apakah jumlah imbalan variabel dan apakah estimasi atas imbalan variabel umumnya dibatasi sesuai dengan paragraf 56-58);
   (c) sifat barang atau jasa yang dijanjikan entitas untuk dialihkan, dengan menekankan kewajiban pelaksanaan untuk mengatur pihak lain mengalihkan barang atau jasa (yaitu jika entitas bertindak sebagai agen);
   (d) kewajiban untuk retur, pengembalian dana dan kewajiban serupa lainnya; dan
   (e) jenis garansi dan kewajiban terkait.

Harga Transaksi yang Dialokasikan terhadap Sisa Kewajiban Pelaksanaan

120. Entitas mengungkapkan informasi berikut tentang sisa kewajiban pelaksanaan:
   (a) jumlah gabungan dari harga transaksi yang dialokasikan pada kewajiban pelaksanaan yang tidak diselesaikan (atau tidak diselesaikan sebagian) pada akhir periode pelaporan; dan
   (b) penjelasan mengenai kapan entitas mengharapkan untuk mengakui sebagai pendapatan jumlah yang diungkapkan sesuai dengan paragraf 120(a), di mana entitas mengungkapkan dengan salah satu cara berikut:
      (i) dengan dasar kuantitatif menggunakan rentang waktu yang paling sesuai selama sisa periode kewajiban pelaksanaan; atau
      (ii) menggunakan informasi kualitatif.

121. Sebagai panduan praktis, entitas tidak perlu mengungkapkan informasi dalam paragraf 120 untuk kewajiban pelaksanaan jika salah satu kondisi berikut terpenuhi:
   (a) kewajiban pelaksanaan merupakan bagian dari kontrak yang memiliki durasi awal diperkirakan sepanjang satu atau kurang dari satu tahun; atau
   (b) entitas mengakui pendapatan dari penyelesaian kewajiban pelaksanaan sesuai dengan paragraf PP16.

EXPOSURE DRAFT

122. Entitas menjelaskan secara kualitatif apakah entitas menerapkan panduan praktis dalam paragraf 121 dan apakah imbalan dari kontrak dengan pelanggan tidak termasuk dalam harga transaksi dan, oleh karena itu, tidak termasuk dalam informasi yang diungkapkan sesuai dengan paragraf 120. Sebagai contoh, estimasi harga transaksi tidak mencakup jumlah estimasian atas imbalan variabel yang dibatasi (lihat paragraf 56-58).

Pertimbangan Signifikan dalam Penerapan Pernyataan Ini

123. Entitas mengungkapkan pertimbangan, dan perubahan dalam pertimbangan, yang dibuat dalam menerapkan Pernyataan ini yang mempengaruhi secara signifikan penentuan jumlah dan waktu pendapatan dari kontrak dengan pelanggan. Secara khusus, entitas menjelaskan pertimbangan, dan perubahan pertimbangan yang digunakan untuk menentukan kedua hal berikut:
   (a) waktu penyelesaian kewajiban pelaksanaan (lihat paragraf 124-125); dan
   (b) harga transaksi dan jumlah yang dialokasikan terhadap kewajiban pelaksanaan (lihat paragraf 126).

Menentukan Waktu Penyelesaian Kewajiban Pelaksanaan

124. Atas penyelesaian kewajiban pelaksanaan sepanjang waktu, entitas mengungkapkan kedua hal berikut:
   (a) metode yang digunakan untuk mengakui pendapatan (sebagai contoh, deskripsi atas metode *output* atau metode *input* yang digunakan dan bagaimana metode tersebut diterapkan); dan
   (b) penjelasan mengapa metode yang digunakan memberikan gambaran yang tepat atas pengalihan barang atau jasa.

125. Untuk kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan pada suatu waktu tertentu, entitas mengungkapkan pertimbangan signifikan yang dibuat dalam mengevaluasi kapan pelanggan memperoleh pengendalian atas barang atau jasa yang dijanjikan.

Menentukan harga transaksi dan jumlah yang dialokasikan untuk kewajiban pelaksanaan

126. Entitas mengungkapkan informasi tentang metode, input dan asumsi yang digunakan untuk seluruh hal berikut:
   (a) menentukan harga transaksi, yang mencakup, tetapi tidak terbatas pada, estimasi imbalan variabel, penyesuaian imbalan karena dampak nilai waktu uang dan pengukuran imbalan nonkas;
   (b) menilai apakah estimasi atas imbalan variabel dibatasi;

EXPOSURE DRAFT

(c) mengalokasikan harga transaksi, mencakup estimasi harga jual berdiri sendiri dari barang atau jasa yang dijanjikan dan mengalokasikan diskon dan imbalan variabel terhadap bagian spesifik dari kontrak (jika dapat diterapkan); dan

(d) mengukur kewajiban untuk retur, pengembalian dana dan kewajiban serupa lainnya.

Aset yang Diakui dari Biaya untuk Memperoleh atau Memenuhi Kontrak dengan Pelanggan

127. Entitas mendeskripsikan kedua hal berikut:

(a) pertimbangan yang dibuat dalam menentukan jumlah biaya yang terjadi untuk memperoleh atau memenuhi kontrak dengan pelanggan (sesuai dengan paragraf 91 atau 95); dan

(b) metode yang digunakan untuk menentukan amortisasi setiap periode pelaporan.

128. Entitas mengungkapkan seluruh hal berikut:

(a) saldo akhir aset yang diakui dari biaya yang terjadi untuk memperoleh atau memenuhi kontrak dengan pelanggan (sesuai dengan paragraf 91 atau 95), berdasarkan kategori utama aset (sebagai contoh, biaya untuk memperoleh kontrak dengan pelanggan, biaya sebelum kontrak dan biaya pemasangan); dan

(b) jumlah amortisasi dan rugi penurunan nilai yang diakui dalam periode pelaporan.

Panduan Praktis

129. Jika entitas memilih untuk menggunakan panduan praktis, baik dalam paragraf 63 (tentang keberadaan komponen pendanaan signifikan) atau paragraf 94 (tentang biaya inkremental untuk memperoleh kontrak), entitas mengungkapkan fakta tersebut.

EXPOSURE DRAFT

LAMPIRAN A

DAFTAR ISTILAH

Lampiran ini merupakan bagian yang takterpisahkan dari Pernyataan ini.

Aset kontrak **(contract asset)** Hak imbalan entitas dalam pertukaran dengan barang atau jasa yang telah dialihkan entitas kepada pelanggan ketika hak tersebut bergantung pada syarat selain berjalannya waktu (sebagai contoh, kinerja masa depan entitas).

Harga jual berdiri sendiri **(stand-alone selling price) (atas barang atau jasa)** Harga barang atau jasa yang dijanjikan dijual secara terpisah oleh entitas kepada pelanggan.

Harga transaksi **(transaction price) (untuk kontrak dengan pelanggan)** Jumlah imbalan yang diharapkan menjadi hak entitas dalam pertukaran untuk mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan, tidak termasuk jumlah yang ditagih atas nama pihak ketiga.

Kewajiban pelaksanaan **(performance obligation)** Janji dalam kontrak dengan pelanggan untuk mengalihkan kepada pelanggan baik:

(a) barang atau jasa (atau paket barang atau jasa) yang bersifat dapat dibedakan; atau

(b) serangkaian barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan yang secara substansial sama dan memiliki pola pengalihan yang sama kepada pelanggan

Kontrak **(contract)** Perjanjian antara dua pihak atau lebih yang menciptakan hak dan kewajiban yang dapat dipaksakan.

Liabilitas kontrak **(contract liability)** Kewajiban entitas untuk mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan di mana entitas telah menerima imbalan (atau jumlah yang jatuh tempo) dari pelanggan.

Pelanggan **(customer)** Pihak yang berkontrak dengan entitas untuk memperoleh barang atau jasa yang merupakan output dari aktivitas normal entitas dalam pertukaran dengan imbalan.

Pendapatan (**revenue*****)*** *Penghasilan* yang timbul selama proses aktivitas normal entitas.

Penghasilan **(income)** Peningkatan manfaat ekonomik selama periode akuntansi dalam bentuk arus masuk atau peningkatan aset atau penurunan liabilitas yang menghasilkan peningkatan dalam ekuitas, selain hal yang berkaitan dengan kontribusi dari partisipan ekuitas.

EXPOSURE DRAFT

LAMPIRAN B

PEDOMAN PENERAPAN

Lampiran ini merupakan bagian takterpisahkan dari ED PSAK 72. Lampiran ini menjelaskan penerapan paragraf 01-129 dan memiliki kekuatan mengatur yang sama dengan bagian lain dari ED PSAK 72.

PP01. Pedoman penerapan ini disusun ke dalam kategori berikut:

(a) kewajiban pelaksanaan diselesaikan sepanjang waktu (paragraf PP2-PP13);
(b) metode untuk mengukur kemajuan terhadap penyelesaian kewajiban pelaksanaan secara penuh (paragraf PP14-PP19);
(c) penjualan dengan hak retur (paragraf PP20-PP27);
(d) garansi (paragraf PP28-PP33);
(e) imbalan prinsipal dibandingkan dengan agen (paragraf PP34-PP38);
(f) opsi pelanggan untuk tambahan barang atau jasa (paragraf PP39-PP43);
(g) hak pelanggan yang tidak dilaksanakan (paragraf PP44-PP47);
(h) biaya dibayar di muka yang tidak dapat dikembalikan (dan beberapa biaya terkait) (paragraf PP48-PP51);
(i) lisensi (paragraf PP52-PP63B);
(j) perjanjian pembelian kembali (paragraf PP64-PP76);
(k) pengaturan konsinyasi (paragraf PP77-PP78);
(l) pengaturan *bill-and-hold* (paragraf PP79-PP82);
(m) penerimaan pelanggan (paragraf PP83-PP86); dan
(n) pengungkapan pemisahan pendapatan (paragraf PP87-PP89).

Kewajiban Pelaksanaan yang Diselesaikan Sepanjang Waktu

PP02. Sesuai dengan paragraf 35, kewajiban pelaksanaan diselesaikan sepanjang waktu jika salah satu kriteria berikut terpenuhi:

(a) pelanggan secara simultan menerima dan mengonsumsi manfaat yang disediakan oleh kinerja entitas saat entitas melaksanakan kewajiban pelaksanaannya tersebut (lihat paragraf PP03-PP04);
(b) kinerja entitas menciptakan atau meningkatkan aset (sebagai contoh, pekerjaan dalam proses) yang dikendalikan pelanggan selama aset tersebut diciptakan atau ditingkatkan (lihat paragraf PP05); atau
(c) kinerja entitas tidak menciptakan suatu aset dengan penggunaan alternatif bagi entitas (lihat paragraf PP06-PP08) dan entitas memiliki hak atas pembayaran yang dapat dipaksakan atas kinerja yang telah diselesaikan sampai saat ini (lihat paragraf PP09-PP13).

EXPOSURE DRAFT

Penerimaan dan Konsumsi yang Simultan atas Manfaat dari Kinerja Entitas (paragraf 35(a))

PP03. Untuk beberapa jenis kewajiban pelaksanaan, penilaian apakah pelanggan menerima manfaat dari kinerja entitas saat entitas melaksanakan kewajiban pelaksanaan dan secara simultan mengonsumsi manfaat saat manfaat tersebut diterima akan sangat mudah. Contohnya termasuk jasa rutin atau berulang (seperti jasa kebersihan) di mana penerimaan dan konsumsi yang simultan oleh pelanggan atas manfaat dari kinerja entitas dapat segera diidentifikasi.

PP04. Untuk jenis kewajiban pelaksanaan lainnya, entitas mungkin tidak dapat mengidentifikasi dengan segera apakah pelanggan secara simultan menerima dan mengonsumsi manfaat dari kinerja entitas saat entitas melaksanakan kewajiban pelaksanaan tersebut. Dalam keadaan tersebut, kewajiban pelaksanaan diselesaikan sepanjang waktu jika entitas menentukan bahwa entitas lain tidak perlu secara substansial melaksanakan kembali pekerjaan yang telah diselesaikan sampai saat ini jika entitas lain tersebut diharuskan untuk memenuhi sisa kewajiban pelaksanaan kepada pelanggannya. Dalam menentukan apakah entitas lain tidak perlu secara substansial melaksanakan kembali pekerjaan yang telah diselesaikan entitas sampai saat ini, entitas membuat kedua asumsi berikut:

(a) mengabaikan pembatasan kontraktual potensial atau keterbatasan praktis yang sebaliknya akan mencegah entitas dari mengalihkan sisa kewajiban pelaksanaan kepada entitas lain; dan

(b) menganggap bahwa entitas lain yang memenuhi sisa kewajiban pelaksanaan tidak akan memiliki manfaat dari aset yang saat ini dikendalikan oleh entitas dan sisanya dikendalikan oleh entitas jika kewajiban pelaksanaan dialihkan kepada entitas lain.

Pelanggan Mengendalikan Aset ketika Aset Diciptakan atau Ditingkatkan (paragraf 35(b))

PP05. Dalam menentukan apakah pelanggan mengendalikan aset ketika aset diciptakan atau ditingkatkan sesuai dengan paragraf 35(b), entitas menerapkan persyaratan pengendalian dalam paragraf 31-34 dan 38. Aset yang diciptakan atau ditingkatkan (sebagai contoh, aset dalam proses) dapat berwujud atau takberwujud.

Kinerja Entitas tidak Menciptakan Aset dengan Penggunaan Alternatif (paragraf 35(c))

PP06. Dalam menilai apakah aset memiliki penggunaan alternatif terhadap entitas sesuai dengan paragraf 36, entitas mempertimbangkan dampak pembatasan kontraktual dan keterbatasan praktik atas kemampuan entitas untuk mengarahkan aset dengan segera untuk penggunaan lain,

EXPOSURE DRAFT

seperti menjualnya ke pelanggan yang berbeda. Kemungkinan kontrak dengan pelanggan diakhiri bukan merupakan pertimbangan yang relevan dalam menilai apakah entitas dapat dengan segera mengarahkan aset untuk penggunaan lain.

PP07. Pembatasan kontraktual pada kemampuan entitas mengarahkan aset untuk penggunaan lain harus substantif sehingga aset tersebut tidak memiliki penggunaan alternatif bagi entitas. Pembatasan kontraktual adalah substantif jika pelanggan dapat memaksakan haknya untuk aset yang dijanjikan jika entitas berusaha mengarahkan aset untuk penggunaan lain. Sebaliknya, pembatasan kontraktual tidak substantif jika, sebagai contoh, aset dapat ditukarkan dengan sejumlah besar aset lain yang dapat dialihkan entitas kepada pelanggan tanpa melanggar kontrak dan tanpa menimbulkan biaya signifikan yang seharusnya tidak akan terjadi dalam hubungannya dengan kontrak tersebut.

PP08. Terdapat keterbatasan praktik pada kemampuan entitas untuk mengarahkan aset untuk penggunaan lain jika entitas mengalami kerugian ekonomik yang signifikan untuk mengarahkan aset untuk penggunaan lain. Kerugian ekonomik yang signifikan dapat timbul karena entitas mengeluarkan biaya yang signifikan untuk mengerjakan kembali aset atau entitas hanya dapat menjual aset dengan kerugian yang signifikan. Sebagai contoh, entitas dapat dibatasi secara praktik dari mengarahkan kembali aset yang memiliki spesifikasi rancangan yang unik kepada pelanggan atau asset yang berlokasi di area terpencil.

Hak Pembayaran Kinerja yang Diselesaikan Sampai Saat Ini (paragraf 35(c))

PP09. Sesuai dengan paragraf 37, entitas memiliki hak pembayaran atas kinerja yang diselesaikan sampai saat ini jika entitas berhak atas jumlah yang paling tidak mengompensasi entitas untuk kinerjanya yang diselesaikan sampai saat ini jika pelanggan atau pihak lain mengakhiri kontrak dengan alasan selain kegagalan entitas melaksanakan kinerja sesuai yang dijanjikan. Jumlah yang akan mengompensasikan entitas untuk kinerja yang telah diselesaikan sampai saat ini merupakan jumlah yang mendekati harga jual barang atau jasa yang dialihkan sampai saat ini (sebagai contoh, pemulihan biaya yang dikeluarkan oleh entitas dalam menyelesaikan kewajiban pelaksanaan ditambah margin laba yang rasional) daripada kompensasi hanya untuk rugi potensial dari laba entitas jika kontrak diakhiri. Kompensasi untuk margin laba yang rasional tidak harus sama dengan margin laba yang diharapkan jika kontrak dipenuhi sebagaimana yang dijanjikan, tetapi kompensasi yang menjadi hak entitas merupakan salah satu dari jumlah berikut:

(a) proporsi dari margin laba ekspektasian dalam kontrak yang secara rasional mencerminkan cakupan kinerja entitas dalam kontrak sebelum penghentian oleh pelanggan (pihak lain); atau

EXPOSURE DRAFT

(b) tingkat imbal hasil yang rasional atas biaya modal entitas untuk kontrak serupa (atau margin operasi entitas pada umumnya untuk kontrak serupa) jika margin yang spesifik dalam kontrak lebih tinggi daripada tingkat imbal hasil yang biasanya diperoleh entitas dari kontrak serupa.

PP10. Hak entitas atas pembayaran untuk kinerja yang diselesaikan sampai saat ini tidak harus berupa hak tanpa syarat yang ada saat ini atas pembayaran. Dalam banyak kasus, entitas akan memiliki hak tanpa syarat atas pembayaran hanya pada tonggak yang disepakati (*agreed-upon milestone*) atau setelah penyelesaian kewajiban pelaksanaan. Dalam menilai apakah entitas memiliki hak atas pembayaran untuk kinerja yang diselesaikan sampai saat ini, entitas mempertimbangkan apakah entitas memiliki hak yang dapat dipaksakan untuk meminta atau mempertahankan pembayaran atas kinerja yang diselesaikan sampai saat ini jika kontrak diakhiri sebelum penyelesaian dengan alasan selain kegagalan entitas untuk melaksanakan seperti yang dijanjikan.

PP11. Dalam beberapa kontrak, pelanggan dapat memiliki hak untuk mengakhiri kontrak hanya pada waktu tertentu selama masa kontrak atau pelanggan mungkin tidak memiliki hak untuk mengakhiri kontrak. Jika pelanggan bertindak untuk mengakhiri kontrak tanpa memiliki hak untuk mengakhiri kontrak pada waktu itu (termasuk ketika pelanggan gagal melaksanakan kewajiban seperti yang dijanjikan), maka kontrak (atau hukum lain) dapat memberikan hak kepada entitas untuk melanjutkan pengalihan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan dalam kontrak dan mensyaratkan pelanggan untuk membayar imbalan yang dijanjikan dalam pertukaran dengan barang atau jasa tersebut. Dalam keadaan tersebut, entitas memiliki hak untuk membayar kinerja yang diselesaikan sampai saat ini karena entitas memiliki hak untuk melanjutkan pelaksanaan kewajibannya sesuai dengan kontrak dan mensyaratkan pelanggan untuk melaksanakan kewajibannya (termasuk membayar imbalan yang dijanjikan).

PP12. Dalam menilai keberadaan dan kemampuan untuk memaksakan hak atas pembayaran untuk kinerja yang diselesaikan sampai saat ini, entitas mempertimbangkan syarat kontraktual serta undang-undang atau preseden hukum yang dapat melengkapi atau menggantikan syarat kontraktual tersebut. Hal ini mencakup penilaian apakah:

(a) undang-undang, praktik administratif atau preseden hukum memberikan entitas hak atas pembayaran untuk kinerja yang diselesaikan sampai saat ini meskipun hak tersebut tidak diatur dalam kontrak dengan pelanggan;

(b) preseden hukum yang relevan mengindikasikan hak serupa atas pembayaran untuk kinerja yang diselesaikan sampai saat ini

EXPOSURE DRAFT

dalam kontrak serupa yang tidak memiliki kekuatan hukum yang mengikat; atau

(c) praktik bisnis umum entitas yang memilih untuk tidak memaksakan hak atas pembayaran akan menghasilkan hak yang diberikan tidak dapat dipaksakan dalam lingkungan hukum tersebut. Akan tetapi, meskipun entitas memilih untuk mengecualikan hak pembayaran dalam kontrak serupa, entitas dapat melanjutkan untuk memiliki hak atas pembayaran sampai saat ini jika, dalam kontrak dengan pelanggan, hak atas pembayaran untuk kinerja sampai saat ini masih dapat dipaksakan.

PP13. Jadwal pembayaran yang diatur dalam kontrak tidak selalu mengindikasikan apakah entitas memiliki hak yang dapat dipaksakan atas pembayaran untuk kinerja sampai saat ini. Walaupun jadwal pembayaran dalam kontrak mengatur waktu dan jumlah imbalan yang terutang oleh pelanggan, jadwal pembayaran tidak selalu memberikan bukti mengenai hak atas pembayaran entitas untuk kinerja yang diselesaikan sampai saat ini. Hal ini karena, sebagai contoh, kontrak dapat menentukan bahwa imbalan yang diterima dari pelanggan dapat dikembalikan dengan alasan selain entitas gagal melaksanakan sebagaimana yang dijanjikan dalam kontrak.

Metode Pengukuran Kemajuan Terhadap Penyelesaian Kewajiban Pelaksanaan Secara Penuh

PP14. Metode yang dapat digunakan untuk mengukur kemajuan entitas atas penyelesaian kewajiban pelaksanaan secara penuh yang diselesaikan sepanjang waktu sesuai dengan paragraf 35-37 mencakup hal berikut:

(a) metode *output* (lihat paragraf PP15-PP17); dan

(b) metode *input* (lihat paragraf PP18-PP19).

Metode *Output*

PP15. Metode *output* mengakui pendapatan berdasarkan pengukuran langsung atas nilai barang atau jasa yang dialihkan kepada pelanggan sampai saat ini secara relatif terhadap sisa barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak. Metode *output* mencakup metode seperti survei kinerja yang diselesaikan sampai saat ini, penilaian (*appraisal*) atas hasil yang dicapai, tonggak (*milestones*) yang dicapai, waktu yang berlalu dan unit yang diproduksi atau unit yang dikirimkan. Ketika entitas mengevaluasi apakah menerapkan metode *output* untuk mengukur kemajuannya, entitas mempertimbangkan apakah *output* yang dipilih akan menggambarkan secara tepat kinerja entitas atas penyelesaian kewajiban pelaksanaan. Metode *output* tidak akan memberikan gambaran yang tepat atas kinerja entitas jika *output* yang dipilih gagal mengukur beberapa barang atau jasa yang pengendaliannya dialihkan kepada pelanggan. Sebagai contoh, metode

EXPOSURE DRAFT

output berdasarkan unit yang dihasilkan atau dikirimkan tidak menggambarkan secara tepat kinerja entitas dalam menyelesaikan kewajiban pelaksanaan jika, pada akhir periode pelaporan, kinerja entitas telah menghasilkan barang dalam proses atau barang jadi yang dikendalikan pelanggan yang tidak termasuk dalam pengukuran *output*.

PP16. Sebagai panduan praktis, jika entitas memiliki hak atas imbalan dari pelanggan dalam jumlah yang berkaitan langsung dengan nilai bagi pelanggan atas kinerja entitas yang telah diselesaikan sampai saat ini (sebagai contoh, kontrak jasa di mana entitas menagih jumlah tetap untuk setiap jam jasa yang diberikan), entitas dapat mengakui pendapatan dalam jumlah di mana entitas memiliki hak untuk menagih.

PP17. Kelemahan dari metode *output* adalah *output* yang digunakan untuk mengukur kemajuan mungkin tidak dapat diobservasi secara langsung dan informasi yang disyaratkan untuk menerapkannya mungkin tidak tersedia bagi entitas tanpa biaya yang berlebihan (*undue cost*). Oleh karena itu, metode *input* mungkin diperlukan.

Metode *Input*

PP18. Metode *input* mengakui pendapatan berdasarkan usaha atau *input* entitas atas penyelesaian kewajiban pelaksanaan (sebagai contoh, sumber daya yang dikonsumsi, jam tenaga kerja yang dibebankan, biaya yang terjadi, waktu yang berlalu atau jam mesin yang digunakan) secara relatif terhadap total *input* yang diharapkan untuk menyelesaikan kewajiban pelaksanaan tersebut. Jika usaha atau *input* entitas dibebankan merata sepanjang periode kinerja, mungkin sesuai bagi entitas untuk mengakui pendapatan dengan dasar garis lurus.

PP19. Kelemahan dari metode *input* adalah mungkin tidak ada hubungan langsung antara *input* entitas dan pengalihan pengendalian atas barang atau jasa kepada pelanggan. Oleh karena itu, entitas mengecualikan dari metode input dampak setiap input yang, sesuai dengan tujuan pengukuran kemajuan dalam paragraf 39, tidak menggambarkan kinerja entitas dalam mengalihkan pengendalian barang atau jasa kepada pelanggan. Sebagai contoh, ketika menggunakan metode *input* berdasarkan biaya (*a cost-based input method*), penyesuaian untuk mengukur kemajuan mungkin disyaratkan dalam keadaan berikut:

(a) Ketika biaya yang terjadi tidak berkontribusi terhadap kemajuan entitas dalam menyelesaikan kewajiban pelaksanaan. Sebagai contoh, entitas tidak mengakui pendapatan berdasarkan biaya yang terjadi yang dapat diatribusikan pada inefisiensi signifikan dalam kinerja entitas yang tidak tercermin dalam harga kontrak (sebagai contoh, biaya dari jumlah yang tidak diharapkan dari pemborosan bahan baku, tenaga kerja,

EXPOSURE DRAFT

atau sumber daya lainnya yang terjadi untuk menyelesaikan kewajiban pelaksanaan).

(b) Ketika biaya yang terjadi tidak sesuai dengan kemajuan entitas dalam menyelesaikan kewajiban pelaksanaan. Dalam keadaan tersebut, penggambaran terbaik atas kinerja entitas dapat dilakukan dengan menyesuaikan metode *input* untuk mengakui pendapatan hanya sejauh biaya yang terjadi. Sebagai contoh, penggambaran tepat dari kinerja entitas dapat dilakukan dengan mengakui pendapatan pada jumlah yang sama dengan biaya dari barang yang digunakan untuk menyelesaikan kewajiban pelaksanaan jika entitas mengharapkan seluruh kondisi pada awal kontrak berikut terpenuhi:
   (i) barang yang tidak bersifat dapat dibedakan;
   (ii) pelanggan diharapkan untuk memperoleh pengendalian atas barang secara signifikan sebelum menerima jasa yang terkait dengan barang;
   (iii) biaya dari barang alihan adalah relatif signifikan terhadap total biaya yang diharapkan untuk menyelesaikan kewajiban pelaksanaan secara penuh; dan
   (iv) entitas melakukan pengadaan barang dari pihak ketiga dan tidak terlibat secara signifikan dalam merancang dan memproduksi barang tersebut (tetapi entitas bertindak sebagai prinsipal sesuai dengan paragraf PP34-PP38).

Penjualan dengan Hak Retur

PP20. Dalam beberapa kontrak, entitas mengalihkan pengendalian atas produk kepada pelanggan dan juga memberikan pelanggan hak retur produk dengan berbagai alasan (seperti ketidakpuasan terhadap produk) dan menerima kombinasi dari hal berikut:
(a) pengembalian penuh atau sebagian atas imbalan yang dibayarkan;
(b) kredit yang dapat diperhitungkan terhadap jumlah terutang, atau yang akan terutang, terhadap entitas; dan
(c) produk lain dalam pertukaran.

PP21. Untuk mencatat pengalihan produk dengan hak retur (dan untuk beberapa jasa yang diberikan yang tunduk pada ketentuan pengembalian dana), entitas mengakui seluruh hal berikut:
(a) pendapatan atas produk alihan dalam sejumlah imbalan yang diharapkan menjadi hak entitas (oleh karena itu, pendapatan tidak akan diakui untuk produk yang diperkirakan akan diretur);
(b) liabilitas pengembalian dana; dan
(c) aset (dan penyesuaian terkait dengan biaya penjualan) atas hak untuk memulihkan produk dari pelanggan dalam penyelesaian liabilitas pengembalian dana.

EXPOSURE DRAFT

PP22. Janji entitas untuk siap menerima produk yang diretur selama periode retur tidak dicatat sebagai kewajiban pelaksanaan sebagai tambahan atas kewajiban untuk menyediakan pengembalian.

PP23. Entitas menerapkan persyaratan dalam paragraf 47-72 (mencakup persyaratan untuk membatasi estimasi imbalan variabel dalam paragraf 56-58) untuk menentukan jumlah imbalan yang diharapkan menjadi hak entitas (yaitu tidak termasuk produk yang diperkirakan akan diretur). Untuk jumlah yang diterima (atau piutang) yang tidak diharapkan menjadi hak entitas, entitas tidak mengakui pendapatan ketika entitas mengalihkan produk kepada pelanggan tetapi mengakui jumlah yang diterima (atau piutang) tersebut sebagai liabilitas pengembalian. Selanjutnya, pada setiap akhir periode pelaporan, entitas memperbarui penilaian atas jumlah yang diharapkan menjadi hak entitas dalam pertukaran dengan produk alihan dan membuat perubahan yang terkait dengan harga transaksi dan, oleh karena itu, dalam jumlah pendapatan yang diakui.

PP24. Entitas memperbarui pengukuran liabilitas pengembalian pada setiap akhir periode pelaporan untuk perubahan dalam perkiraan atas jumlah pengembalian. Entitas mengakui penyesuaian terkait sebagai pendapatan (atau pengurangan pendapatan).

PP25. Aset diakui atas hak entitas untuk memulihkan produk dari pelanggan dalam penyelesaian liabilitas pengembalian yang awalnya diukur dengan referensi pada jumlah tercatat terdahulu (sebagai contoh, persediaan) dikurangi biaya ekspektasian lain untuk memulihkan produk tersebut (termasuk penurunan potensial dalam nilai bagi entitas atas produk yang diretur). Pada setiap akhir periode pelaporan, entitas memperbarui pengukuran aset yang timbul dari perubahan dalam perkiraan tentang produk yang akan diretur. Entitas menyajikan aset secara terpisah dari liabilitas pengembalian.

PP26. Pertukaran oleh pelanggan atas satu produk dengan produk lain dengan jenis, kualitas, kondisi dan harga yang sama (sebagai contoh, warna atau ukuran yang sama) tidak dipertimbangkan sebagai retur untuk tujuan penerapan Pernyataan ini.

PP27. Kontrak di mana pelanggan dapat meretur produk yang rusak untuk dipertukarkan dengan produk yang berfungsi dievaluasi sesuai dengan pedoman garansi dalam paragraf PP28-PP33.

EXPOSURE DRAFT

Garansi

PP28. Adalah umum bagi entitas untuk memberikan (sesuai dengan kontrak, hukum atau praktik bisnis umum entitas) garansi yang berkaitan dengan penjualan produk (apakah barang atau jasa). Sifat garansi dapat bervariasi secara signifikan antar industri dan kontrak. Beberapa garansi memberikan pelanggan keyakinan bahwa produk terkait akan berfungsi sebagaimana yang dimaksudkan oleh para pihak karena memenuhi spesifikasi yang disepakati. Garansi lain memberikan pelanggan jasa sebagai tambahan atas keyakinan bahwa produk memenuhi spesifikasi yang disepakati.

PP29. Jika pelanggan memiliki opsi untuk membeli garansi secara terpisah (sebagai contoh, karena garansi dihargai atau dinegosiasikan secara terpisah), maka garansi merupakan jasa yang bersifat dapat dibedakan karena entitas berjanji menyediakan jasa kepada pelanggan sebagai tambahan atas produk yang memiliki fungsionalitas yang dideskripsikan dalam kontrak. Dalam keadaan tersebut, entitas mencatat garansi yang dijanjikan sebagai kewajiban pelaksanaan sesuai dengan paragraf 22-30 dan mengalokasikan bagian dari harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan sesuai dengan paragraf 73-86.

PP30. Jika pelanggan tidak memiliki opsi untuk membeli garansi secara terpisah, maka entitas mencatat garansi sesuai dengan PSAK 57: *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi* kecuali garansi yang dijanjikan, atau bagian dari garansi yang dijanjikan, memberikan pelanggan jasa sebagai tambahan atas keyakinan bahwa produk memenuhi spesifikasi yang disepakati.

PP31. Dalam menilai apakah garansi memberikan pelanggan jasa sebagai tambahan keyakinan atas bahwa produk memenuhi spesifikasi yang disepakati, entitas mempertimbangkan faktor seperti:

(a) Apakah garansi disyaratkan oleh hukum – jika entitas disyaratkan oleh hukum untuk menyediakan garansi, maka keberadaan hukum mengindikasikan bahwa garansi yang dijanjikan bukan kewajiban pelaksanaan karena persyaratan tersebut pada umumnya ada untuk melindungi pelanggan dari risiko membeli barang rusak.

(b) Lamanya periode pertanggungan garansi – semakin lama periode pertanggungan, semakin besar kemungkinan bahwa garansi yang dijanjikan adalah kewajiban pelaksanaan karena semakin besar kemungkinan untuk memberikan jasa sebagai tambahan atas keyakinan bahwa produk memenuhi spesifikasi yang disepakati.

(c) Sifat tugas yang dijanjikan oleh entitas untuk dilaksanakan – jika diperlukan bagi entitas untuk melaksanakan tugas spesifik untuk memberikan keyakinan bahwa produk memenuhi

EXPOSURE DRAFT

spesifikasi yang disepakati (sebagai contoh, jasa pengiriman retur untuk barang rusak), maka tugas tersebut cenderung tidak menimbulkan kewajiban pelaksanaan.

PP32. Jika garansi, atau sebagian dari garansi, memberikan pelanggan suatu jasa sebagai tambahan atas keyakinan bahwa produk memenuhi spesifikasi yang disepakati, maka jasa yang dijanjikan adalah kewajiban pelaksanaan. Oleh karena itu, entitas mengalokasikan harga transaksi terhadap produk dan jasa. Jika entitas menjanjikan jenis garansi keyakinan (*assurance-type warranty*) dan jenis garansi jasa (*service-type warranty*) tetapi tidak dapat secara wajar mencatatnya secara terpisah, entitas mencatat kedua garansi secara bersamaan sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal.

PP33. Hukum yang mensyaratkan entitas untuk membayar kompensasi jika produknya menyebabkan bahaya atau kerusakan tidak menimbulkan kewajiban pelaksanaan. Sebagai contoh, produsen dapat menjual produk dalam yurisdiksi di mana hukum tersebut mengharuskan produsen bertanggung jawab atas kerusakan (sebagai contoh, terhadap properti pribadi) yang dapat disebabkan oleh pelanggan yang menggunakan produk sesuai dengan tujuan yang dimaksudkan. Demikian pula, janji entitas untuk membebaskan pelanggan dari liabilitas dan penggantian kerugian yang timbul dari klaim atas paten, hak cipta, merek dagang, atau pelanggaran lainnya karena produk entitas tidak menimbulkan kewajiban pelaksanaan. Entitas mencatat kewajiban tersebut sesuai dengan PSAK 57*:Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi*.

Imbalan Prinsipal dibandingkan dengan Agen

PP34. Ketika pihak lain terlibat dalam penyediaan barang atau jasa kepada pelanggan, entitas menentukan apakah sifat janjinya merupakan kewajiban pelaksanaan untuk menyediakan sendiri barang atau jasa tertentu (yaitu entitas adalah prinsipal) atau mengatur barang atau jasa tersebut untuk disediakan oleh pihak lain (yaitu entitas adalah agen). Entitas menentukan apakah entitas merupakan prinsipal atau agen untuk masing-masing barang atau jasa tertentu yang dijanjikan kepada pelanggan. Barang atau jasa tertentu adalah barang atau jasa (atau sepaket barang atau jasa) yang bersifat dapat dibedakan yang disediakan kepada pelanggan (lihat paragraf 27-30). Jika kontrak dengan pelanggan mencakup lebih dari satu barang atau jasa tertentu, maka entitas dapat menjadi prinsipal untuk beberapa barang atau jasa dan agen untuk yang lainnya.

PP34A. Untuk menentukan sifat barang atau jasa yang dijanjikan (sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP34), entitas:

(a) mengidentifikasikan barang atau jasa tertentu yang disediakan kepada pelanggan (di mana, sebagai contoh, dapat berupa hak

EXPOSURE DRAFT

untuk memperoleh barang atau jasa yang disediakan oleh pihak lain (lihat paragraf 26)); dan

(b) menilai apakah entitas mengendalikan (sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 33) masing-masing barang atau jasa tertentu sebelum barang atau jasa tersebut dialihkan kepada pelanggan.

PP35. Entitas adalah prinsipal jika entitas mengendalikan barang atau jasa tertentu sebelum barang atau jasa tersebut dialihkan kepada pelanggan. Akan tetapi, entitas tidak perlu mengendalikan barang tertentu jika entitas memperoleh hak kepemilikan legal atas barang tersebut secara sementara sebelum hak kepemilikan legal tersebut dialihkan kepada pelanggan. Entitas yang merupakan prinsipal dapat menyelesaikan kewajiban pelaksanaannya untuk menyediakan sendiri barang atau jasa tertentu atau dapat mempekerjakan pihak lain (sebagai contoh, subkontraktor) untuk menyelesaikan sebagian atau seluruh kewajiban pelaksanaan atas namanya.

PP35A. Ketika pihak lain terlibat dalam penyediaan barang atau jasa kepada pelanggan, entitas yang bertindak sebagai prinsipal memperoleh pengendalian atas salah satu hal berikut ini:

(a) barang atau aset lain dari pihak lain yang kemudian dialihkan kepada pelanggan.

(b) hak untuk memperoleh jasa yang akan dilakukan oleh pihak lain, yang memberikan entitas kemampuan untuk mengarahkan pihak tersebut untuk menyediakan jasa kepada pelanggan atas nama entitas.

(c) barang atau jasa dari pihak lain yang dikombinasikan dengan barang atau jasa lainnya dalam menyediakan barang atau jasa tertentu kepada pelanggan. Sebagai contoh, jika entitas menyediakan jasa yang signifikan untuk mengintegrasikan barang atau jasa (lihat paragraf 29 (a)) yang disediakan oleh pihak lain menjadi barang atau jasa tertentu di mana pelanggan telah berkontrak, entitas mengendalikan barang atau jasa tertentu sebelum barang atau jasa tersebut dialihkan kepada pelanggan. Hal ini karena entitas pertama kali memperoleh pengendalian atas *input* untuk barang atau jasa tertentu (yang mencakup barang atau jasa dari pihak lain) dan mengarahkan penggunaannya untuk menciptakan *output* kombinasian yang merupakan barang atau jasa tertentu.

PP35B. Ketika (atau selama) entitas yang bertindak sebagai prinsipal menyelesaikan kewajiban pelaksanaannya, entitas mengakui pendapatan dalam jumlah bruto imbalan yang diperkirakan menjadi hak dalam pertukaran dengan barang atau jasa tertentu yang dialihkan.

PP36. Entitas merupakan agen jika kewajiban pelaksanaan entitas adalah mengatur penyediaan barang atau jasa tertentu oleh pihak lain. Entitas

EXPOSURE DRAFT

yang merupakan agen tidak mengendalikan barang atau jasa tertentu yang disediakan oleh pihak lain sebelum barang atau jasa tersebut dialihkan kepada pelanggan. Ketika entitas yang merupakan agen menyelesaikan kewajiban pelaksanaan, entitas mengakui pendapatan sejumlah *fee* atau komisi yang diharapkan menjadi haknya dalam pertukaran untuk mengatur barang atau jasa. *Fee* atau komisi entitas dapat berupa jumlah imbalan neto yang diperoleh entitas setelah membayar pihak lain imbalan yang diterima dalam pertukaran barang atau jasa yang disediakan oleh pihak tersebut.

PP37. Indikator bahwa entitas mengendalikan barang atau jasa tertentu sebelum dialihkan kepada pelanggan (dan oleh karena itu merupakan prinsipal (lihat paragraf PP35)) mencakup, tetapi tidak terbatas pada, hal berikut:

(a) entitas secara utama bertanggung jawab atas pemenuhan janji untuk menyediakan barang atau jasa tertentu. Hal ini biasanya mencakup tanggung jawab atas penerimaan barang atau jasa tertentu (sebagai contoh, tanggung jawab utama atas terpenuhinya spesifikasi pelanggan atas barang atau jasa). Jika entitas memiliki tanggung jawab utama memenuhi janji untuk menyediakan barang atau jasa tertentu, hal tersebut dapat mengindikasikan bahwa pihak lain yang terlibat dalam penyediaan barang atau jasa tertentu bertindak atas nama entitas.

(b) entitas memiliki risiko persediaan sebelum barang atau jasa tertentu dialihkan kepada pelanggan, atau setelah pengalihan pengendalian kepada pelanggan (sebagai contoh, jika pelanggan memiliki hak atas pengembalian). Sebagai contoh, jika entitas memperoleh, atau berkomitmen untuk mendapatkan, barang atau jasa tertentu sebelum memperoleh kontrak dengan pelanggan, hal tersebut dapat mengindikasikan bahwa entitas memiliki kemampuan untuk mengarahkan penggunaan, dan memperoleh secara substansial seluruh manfaat yang tersisa dari barang atau jasa sebelum dialihkan kepada pelanggan.

(c) entitas memiliki diskresi dalam menetapkan harga barang atau jasa tertentu. Penetapan harga yang akan dibayar pelanggan atas barang atau jasa tertentu dapat mengindikasikan bahwa entitas memiliki kemampuan untuk mengarahkan penggunaan barang atau jasa dan memperoleh secara substansial semua manfaat yang tersisa. Akan tetapi, dalam beberapa kasus agen dapat memiliki diskresi untuk menetapkan harga. Sebagai contoh, agen mungkin memiliki fleksibilitas tertentu dalam menetapkan harga untuk menghasilkan tambahan pendapatan dari jasanya dalam mengatur barang atau jasa yang akan disediakan oleh pihak lain kepada pelanggan.

(d) dikosongkan.

(e) dikosongkan.

EXPOSURE DRAFT

PP37A. Indikator dalam paragraf PP37 dapat menjadi lebih atau kurang relevan terhadap penilaian atas pengendalian berdasarkan sifat barang atau jasa tertentu serta syarat dan kondisi kontrak. Selain itu, indikator yang berbeda dapat memberikan bukti yang lebih persuasif dalam kontrak yang berbeda.

PP38. Jika entitas lain mengambil alih kewajiban pelaksanaan dan hak kontraktual entitas dalam kontrak sehingga entitas tidak lagi berkewajiban menyelesaikan kewajiban pelaksanaan untuk mengalihkan barang atau jasa tertentu kepada pelanggan (yaitu entitas tidak lagi berperan sebagai prinsipal), maka entitas tidak mengakui pendapatan atas kewajiban pelaksanaan tersebut. Sebaliknya, entitas mengevaluasi apakah mengakui pendapatan atas pemenuhan kewajiban pelaksanaan untuk memperoleh kontrak bagi pihak lain (yaitu apakah entitas bertindak sebagai agen).

Opsi Pelanggan untuk Barang atau Jasa Tambahan

PP39. Opsi pelanggan untuk memperoleh barang atau jasa tambahan secara gratis atau dengan diskon muncul dalam berbagai bentuk, termasuk insentif penjualan, hadiah kredit (poin) pelanggan, opsi perpanjangan kontrak atau diskon lain atas barang atau jasa masa depan.

PP40. Jika, dalam kontrak, entitas memberikan pelanggan opsi untuk memperoleh barang atau jasa tambahan, maka opsi tersebut menimbulkan kewajiban pelaksanaan dalam kontrak hanya jika opsi tersebut memberikan pleanggan hak yang material yang tidak akan diterimanya tanpa menyepakati kontrak tersebut (sebagai contoh, diskon yang ditambahkan terhadap rentang diskon yang umumnya diberikan untuk barang atau jasa tersebut untuk kelas pelanggan dalam area geografis atau pasar tersebut). Jika opsi memberikan pelanggan hak yang material, maka pelanggan sebenarnya membayar entitas di muka untuk barang atau jasa masa depan dan entitas mengakui pendapatan ketika barang atau jasa masa depan tersebut dialihkan atau ketika opsi kedaluwarsa.

PP41. Jika pelanggan memiliki opsi untuk memperoleh tambahan barang atau jasa pada harga yang mencerminkan harga jual berdiri sendiri untuk barang atau jasa tersebut, maka opsi tersebut tidak memberikan pelanggan hak yang material bahkan jika opsi tersebut hanya dapat dilaksanakan dengan menyepakati kontrak sebelumnya. Dalam kasus tersebut, entitas telah membuat penawaran pemasaran yang dicatat sesuai dengan Pernyataan ini hanya ketika pelanggan melaksanakan opsi untuk membeli barang atau jasa tambahan.

PP42. Paragraf 74 mensyaratkan entitas untuk mengalokasikan harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan berdasarkan harga jual

EXPOSURE DRAFT

berdiri sendiri relatif. Jika harga jual berdiri sendiri atas opsi pelanggan untuk memperoleh tambahan barang atau jasa tidak dapat diobservasi secara langsung, maka entitas mengestimasinya. Estimasi mencerminkan diskon yang akan diperoleh pelanggan ketika melaksanakan opsi, yang disesuaikan untuk kedua hal berikut:

(a) diskon yang dapat diterima pelanggan tanpa melaksanakan opsi; dan

(b) kemungkinan opsi akan dilaksanakan.

PP43. Jika pelanggan memiliki hak yang material untuk memperoleh barang atau jasa masa depan dan barang atau jasa tersebut serupa dengan barang atau jasa awal dalam kontrak dan disediakan sesuai dengan persyaratan awal dalam kontrak, maka entitas dapat, sebagai alternatif praktis atas pengestimasian harga jual tersendiri dari opsi, mengalokasikan harga transaksi terhadap barang atau jasa yang bersifat pilihan dengan merujuk pada barang atau jasa yang diharapkan disediakan dan imbalan ekspektasian yang terkait. Pada umumnya, jenis opsi tersebut adalah untuk perpanjangan kontrak.

Hak Pelanggan yang Tidak Dilaksanakan

PP44. Sesuai dengan paragraf 106, setelah menerima uang muka dari pelanggan, entitas mengakui liabilitas kontrak dalam sejumlah uang muka atas kewajiban pelaksanaan untuk mengalihkan, atau siap mengalihkan, barang atau jasa di masa depan. Entitas menghentikan pengakuan liabilitas kontrak (dan mengakui pendapatan) ketika entitas mengalihkan barang atau jasa tersebut dan, oleh karena itu, menyelesaikan kewajiban pelaksanaan.

PP45. Uang muka pelanggan kepada entitas yang tidak dapat dikembalikan memberikan pelanggan hak untuk menerima barang atau jasa di masa depan (dan mewajibkan entitas siap mengalihkan barang atau jasa). Akan tetapi, pelanggan dapat tidak melaksanakan seluruh hak kontraktualnya. Hak kontraktual yang tidak dilaksanakan tersebut sering disebut sebagai penyelesaian (*breakage*).

PP46. Jika entitas mengharapkan untuk memperoleh hak atas jumlah *breakage* dalam liabilitas kontrak, maka entitas mengakui jumlah *breakage* ekspektasian sebagai pendapatan dalam proporsi dengan pola hak yang dilaksanakan pelanggan. Jika entitas tidak mengharapkan untuk memperoleh hak atas jumlah *breakage*, maka entitas mengakui jumlah *breakage* ekspektasian sebagai pendapatan ketika kecil kemungkinan pelanggan melaksanakan sisa haknya. Untuk menentukan apakah pelanggan entitas mengharapkan untuk memperoleh hak atas jumlah *breakage*, entitas mempertimbangkan persyaratan dalam paragraf 56-58 berkaitan dengan estimasi pembatas imbalan variabel.

EXPOSURE DRAFT

PP47. Entitas mengakui liabilitas (dan bukan pendapatan) atas imbalan yang diterima yang dapat diatribusikan kepada hak pelanggan yang tidak dilaksanakan di mana entitas disyaratkan untuk menyerahkan ke pihak lain, sebagai contoh, entitas pemerintah sesuai dengan hukum yang berlaku atas properti yang tidak diklaim.

Biaya Dibayar di Muka yang Tidak Dapat Dikembalikan (dan Beberapa Biaya Terkait)

PP48. Dalam beberapa kontrak, entitas membebani pelanggan *fee* dibayar di muka (*upfront fee*) yang tidak dapat dikembalikan pada atau mendekati awal kontrak. Contohnya mencakup *fee* bergabung dalam kontrak keanggotaan klub kesehatan, *fee* aktivasi dalam kontrak telekomunikasi, *fee* pemasangan dan *fee* awal dalam beberapa kontrak penyediaan.

PP49. Untuk mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan dalam kontrak tersebut, entitas menilai apakah *fee* yang terkait dengan pengalihan barang atau jasa dijanjikan. Dalam banyak kasus, meskipun *fee* dibayar di muka yang tidak dapat dikembalikan berkaitan dengan aktivitas yang disyaratkan untuk dilakukan oleh entitas pada atau mendekati awal kontrak untuk memenuhi kontrak, aktivitas tersebut tidak menghasilkan pengalihan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan (lihat paragraf 25). Sebaliknya, *fee* dibayar di muka merupakan pembayaran uang muka atas barang atau jasa masa depan dan, oleh karena itu, akan diakui sebagai pendapatan ketika barang atau jasa masa depan tersebut disediakan. Periode pengakuan pendapatan akan melampaui periode kontraktual awal jika entitas memberikan pelanggan opsi untuk memperpanjang kontrak dan opsi tersebut memberikan pelanggan hak yang material sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP40.

PP50. Jika *fee* dibayar di muka yang tidak dapat dikembalikan berkaitan dengan barang atau jasa, maka entitas mengevaluasi apakah mencatat barang atau jasa tersebut sebagai kewajiban pelaksanaan terpisah sesuai dengan paragraf 22-30.

PP51. Entitas dapat membebankan *fee* yang tidak dapat dikembalikan sebagaian sebagai kompensasi atas biaya yang terjadi dalam penyiapan kontrak (atau tugas administratif lainnya sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 25). Jika aktivitas persiapan tersebut tidak memenuhi kewajiban pelaksanaan, maka entitas mengabaikan aktivitas tersebut (dan biaya terkait) ketika mengukur kemajuan sesuai dengan paragraf PP19. Hal ini karenak biaya aktivitas persiapan tidak menggambarkan pengalihan jasa kepada pelanggan. Entitas menilai apakah biaya yang terjadi dalam mempersiapkan kontrak menghasilkan aset yang diakui sesuai dengan paragraf 95.

EXPOSURE DRAFT

Lisensi

PP52. Lisensi menetapkan hak pelanggan terhadap kekayaan intelektual entitas. Lisensi kekayaan intelektual mencakup, tetapi tidak terbatas pada, lisensi atas hal berikut:
(a) perangkat lunak dan teknologi;
(b) film, musik dan bentuk media dan hiburan lain;
(c) waralaba; dan
(d) paten, merek dagang dan hak cipta.

PP53. Sebagai tambahan atas janji memberikan lisensi kepada pelanggan, entitas juga berjanji mengalihkan barang atau jasa lain kepada pelanggan. Janji tersebut secara eksplisit dinyatakan dalam kontrak atau secara tersirat dalam praktik bisnis umum entitas, kebijakan yang dipublikasikan, atau pernyataan spesifik (lihat paragraf 24). Sebagaimana jenis kontrak lainnya, ketika kontrak dengan pelanggan mencakup janji untuk memberikan lisensi sebagai tambahan atas barang atau jasa yang dijanjikan, entitas menerapkan paragraf 22-30 untuk mengidentifikasi setiap kewajiban pelaksanaan dalam kontrak.

PP54. Jika janji memberikan lisensi yang tidak bersifat dapat dibedakan dari barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak sesuai dengan paragraf 26-30, maka entitas mencatat janji untuk memberikan lisensi dan barang atau jasa lain yang dijanjikan tersebut secara bersamaan sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal. Contoh lisensi yang tidak bersifat dapat dibedakan dari barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak mencakup hal sebagai berikut:
(a) lisensi yang membentuk komponen barang berwujud dan merupakan bagian takterpisahkan dari fungsionalitas barang; dan
(b) lisensi yang hanya akan memberikan manfaat bagi pelanggan secara bersamaan dengan jasa terkait (seperti jasa *online* yang disediakan oleh entitas yang memungkinkan, dengan memberikan lisensi, pelanggan untuk mengakses konten).

PP55. Jika lisensi tidak bersifat dapat dibedakan, maka entitas menerapkan paragraf 31-38 untuk menentukan apakah kewajiban pelaksanaan (yang mencakup lisensi yang dijanjikan) adalah kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan sepanjang waktu atau diselesaikan pada waktu tertentu.

PP56. Jika janji memberikan lisensi dapat dibedakan dari barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak dan, oleh karena itu, janji memberikan lisensi adalah kewajiban pelaksanaan terpisah, maka entitas menentukan apakah lisensi dialihkan kepada pelanggan pada waktu tertentu atau sepanjang waktu. Dalam membuat penentuan ini, entitas mempertimbangkan apakah sifat dari janji entitas dalam memberikan lisensi kepada pelanggan adalah memberikan pelanggan:

EXPOSURE DRAFT

(a) hak untuk mengakses kekayaan intelektual entitas yang tersedia selama periode lisensi; atau
(b) hak untuk menggunakan kekayaan intelektual entitas yang tersedia pada waktu tertentu saat lisensi diberikan.

Menentukan Sifat Janji Entitas

PP57. Dikosongkan.

PP58. Sifat dari janji entitas dalam memberikan lisensi adalah janji menyediakan akses atas kekayaan intelektual entitas jika seluruh kriteria berikut terpenuhi:
(a) kontrak mensyaratkan, atau pelanggan secara wajar mengharapkan, bahwa entitas akan melaksanakan aktivitas yang secara signifikan mempengaruhi kekayaan intelektual yang dimiliki pelanggan (lihat paragraf PP59 dan PP59A);
(b) hak yang diberikan oleh lisensi secara langsung mengekspos pelanggan atas dampak positif atau negatif dari aktivitas entitas yang diidentifikasi dalam paragraf PP58(a); dan
(c) aktivitas tersebut tidak menghasilkan pengalihan barang atau jasa bagi pelanggan selama aktivitas tersebut berlangsung (lihat paragraf 25).

PP59. Faktor yang dapat mengindikasikan bahwa pelanggan secara wajar mengharapkan entitas akan melaksanakan aktivitas yang secara signifikan mempengaruhi kekayaan intelektual mencakup praktik bisnis umum entitas, kebijakan yang dipublikasikan atau pernyataan spesifik. Walaupun tidak determinatif, keberadaan kepentingan ekonomik bersama (sebagai contoh, royalti berbasis penjualan) antara entitas dan pelanggan berkaitan dengan hak kekayaan intelektual yang dimiliki pelanggan juga mengindikasikan bahwa pelanggan secara wajar mengharapkan bahwa entitas akan melaksanakan aktivitas tersebut.

PP59A. Aktivitas entitas secara signifikan mempengaruhi kekayaan intelektual, di mana pelanggan mempunyai hak atasnya, ketika:
(a) aktivitas tersebut diharapkan mengubah secara signifikan bentuk (sebagai contoh, desain atau konten) atau fungsinya (sebagai contoh, kemampuan untuk melakukan fungsi atau tugas) kekayaan intelektual tersebut; atau
(b) kemampuan pelanggan untuk memperoleh manfaat dari kekayaan intelektual secara substansial berasal dari, atau bergantung pada, kegiatan tersebut. Sebagai contoh, manfaat dari merek sering berasal dari, atau bergantung pada, aktivitas entitas yang sedang berlangsung yang mendukung atau mempertahankan nilai kekayaan intelektual.

Sejalan dengan hal tersebut, jika kekayaan intelektual di mana pelanggan memiliki hak atasnya, memiliki fungsionalitas berdiri

EXPOSURE DRAFT

sendiri yang signifikan, porsi substansial manfaat dari kekayaan intelektual berasal dari fungsionalitas tersebut. Akibatnya, kemampuan pelanggan untuk memperoleh manfaat dari kekayaan intelektual tersebut tidak akan terpengaruh secara signifikan oleh kegiatan entitas kecuali kegiatan tersebut secara signifikan mengubah bentuk atau fungsionalitasnya. Jenis kekayaan intelektual yang seringkali memiliki fungsionalitas berdiri sendiri yang signifikan mencakup perangkat lunak, senyawa biologis atau formula obat, dan konten media lengkap (sebagai contoh, film, acara televisi dan rekaman musik).

PP60. Jika kriteria dalam paragraf PP58 terpenuhi, maka entitas mencatat janji untuk memberikan lisensi sebagai kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan sepanjang waktu karena pelanggan menerima dan mengonsumsi manfaat secara simultan atas pelaksanaan entitas dalam menyediakan akses atas kekayaan intelektual selama pelaksanaan tersebut berlangsung (lihat paragraf 35(a)). Entitas menerapkan paragraf 39-45 dalam memilih metode yang sesuai untuk mengukur kemajuan terhadap penyelesaian kewajiban pelaksanaan untuk menyediakan akses.

PP61. Jika kriteria dalam paragraf PP58 tidak terpenuhi, maka sifat dari janji entitas adalah untuk menyediakan hak untuk menggunakan kekayaan intelektual entitas selama kekayaan intelektual tersedia (dalam hal bentuk dan fungsionalitas) pada waktu tertentu saat lisensi tersebut diberikan kepada pelanggan. Hal ini berarti bahwa pelanggan dapat mengarahkan penggunaan atas, dan secara substansi memperoleh seluruh sisa manfaat dari, lisensi pada waktu tertentu saat lisensi dialihkan. Entitas mencatat janji untuk menyediakan hak untuk menggunakan kekayaan intelektual entitas selama kewajiban pelaksanaan diselesaikan pada waktu tertentu. Entitas menerapkan paragraf 38 untuk menentukan waktu tertentu di mana lisensi dialihkan kepada pelanggan. Akan tetapi, pendapatan tidak dapat diakui untuk lisensi yang menyediakan hak untuk menggunakan kekayaan intelektual entitas sebelum awal periode di mana pelanggan dapat menggunakan dan memperoleh manfaat dari lisensi. Sebagai contoh, jika periode lisensi perangkat lunak dimulai sebelum entitas memberikan (atau dalam keadaan lain membuatnya tersedia) bagi pelanggan sebuah kode yang memungkinkan pelanggan untuk segera menggunakan perangkat lunak tersebut, entitas tidak akan mengakui pendapatan sebelum kode tersebut diberikan (atau dalam keadaan lain dibuat menjadi tersedia).

PP62. Entitas tidak memperhatikan faktor berikut ketika menentukan apakah lisensi memberikan hak untuk mengakses kekayaan intelektual entitas atau hak untuk menggunakan kekayaan intelektual entitas:

(a) Pembatasan atas waktu, kawasan geografis atau penggunaan – pembatasan tersebut menentukan atribut dari lisensi yang

EXPOSURE DRAFT

dijanjikan, daripada menentukan apakah entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan pada waktu tertentu atau sepanjang waktu.

(b) Jaminan yang disediakan oleh entitas bahwa entitas memiliki hak paten yang valid atas kekayaan intelektual dan mempertahankan paten dari penggunaan yang takterotorisasi – janji untuk mempertahankan hak paten tersebut bukan merupakan kewajiban pelaksanaan karena tindakan mempertahankan paten melindungi nilai aset kekayaan intelektual dan memberikan keyakinan kepada pelanggan bahwa lisensi yang dialihkan memenuhi spesifikasi lisensi yang dijanjikan dalam kontrak.

Royalti Berbasis Penjualan atau Penggunaan

PP63. Meskipun terdapat persyaratan dalam paragraf 56-59, entitas mengakui pendapatan untuk royalti berbasis penjualan atau berbasis penggunaan yang dijanjikan dalam pertukaran dengan lisensi kekayaan intelektual hanya ketika (atau selama) peristiwa berikut terjadi kemudian:

(a) penjualan atau penggunaan selanjutnya terjadi; dan

(b) kewajiban pelaksanaan di mana beberapa atau seluruh royalti berbasis penjualan atau penggunaan dialokasikan telah diselesaikan (atau diselesaikan sebagian).

PP63A. Persyaratan atas royalti berbasis penjualan atau royalti berbasis penggunaan dalam paragraf PP63 diterapkan ketika royalti hanya berkaitan dengan lisensi kekayaan intelektual atau ketika lisensi kekayaan intelektual adalah *item* dominan di mana royalti terkait (sebagai contoh, lisensi kekayaan intelektual mungkin merupakan *item* dominan yang royaltinya berkaitan ketika entitas memiliki perkiraan yang wajar bahwa pelanggan akan mengatribusikan secara signifikan nilai yang lebih banyak untuk lisensi daripada barang atau jasa lain yang royaltinya berkaitan).

PP63B Ketika persyaratan dalam paragraf PP63A terpenuhi, pendapatan dari royalti berbasis penjualan atau royalti berbasis penggunaan diakui seluruhnya sesuai dengan paragraf PP63. Ketika persyaratan dalam paragraf PP63A tidak terpenuhi, persyaratan imbalan variabel dalam paragraf 50-59 diterapkan untuk royalti berbasis penjualan atau royalti berbasis penggunaan.

Perjanjian Pembelian Kembali

PP64. Perjanjian pembelian kembali adalah kontrak di mana entitas menjual suatu aset dan juga berjanji atau memiliki opsi (baik dalam kontrak yang sama atau kontrak lain) untuk membeli kembali aset tersebut. Aset yang dibeli kembali mungkin merupakan aset yang awalnya

EXPOSURE DRAFT

dijual kepada pelanggan, aset yang secara substansi sama dengan aset tersebut, atau aset lain di mana aset yang sebelumnya dijual merupakan komponennya.

PP65. Perjanjian pembelian kembali umumnya muncul dalam tiga bentuk:
(a) kewajiban entitas untuk membeli kembali aset (*forward*);
(b) hak entitas untuk membeli kembali aset (opsi beli/ *call option*); dan
(c) kewajiban entitas untuk membeli kembali aset berdasarkan permintaan pelanggan (opsi jual/ *put option*).

Forward atau Opsi Beli

PP66. Jika entitas memiliki kewajiban atau hak untuk membeli aset kembali (*forward* atau opsi beli), maka pelanggan tidak memperoleh pengendalian atas aset karena pelanggan terbatas dalam kemampuannya untuk mengarahkan penggunaan atas, dan memperoleh secara substansi seluruh sisa manfaat dari, aset walaupun pelanggan mungkin memiliki kepemilikan fisik atas aset tersebut. Sebagai kosekuensinya, entitas mencatat kontrak sebagai salah satu hal berikut:
(a) sewa sesuai dengan PSAK 30 *Sewa* jika entitas dapat atau harus membeli kembali aset dalam sejumlah yang kurang dari harga jual sebenarnya dari aset; atau
(b) pengaturan pendanaan sesuai dengan paragraf PP68 jika entitas dapat atau harus membeli kembali aset dengan sejumlah yang sama dengan atau lebih dari harga jual awal asset tersebut.

PP67. Ketika membandingkan harga pembelian kembali dengan harga jual, maka entitas mempertimbangkan nilai waktu uang.

PP68. Jika perjanjian pembelian kembali adalah pengaturan pendanaan, maka entitas melanjutkan mengakui aset dan juga mengakui liabilitas keuangan untuk imbalan yang diterima dari pelanggan. Entitas mengakui perbedaan antara jumlah imbalan yang diterima dari pelanggan dan jumlah imbalan yang dibayarkan kepada pelanggan sebagai bunga dan, jika dapat diterapkan, sebagai biaya pemrosesan dan biaya penanganan (*holding cost*) (sebagai contoh, asuransi).

PP69. Jika opsi berlalu (*lapses*) tanpa dilaksanakan, maka entitas menghentikan pengakuan liabilitas dan mengakui pendapatan.

Opsi Jual

PP70. Jika entitas memiliki kewajiban untuk membeli kembali aset berdasarkan permintaan pelanggan (opsi jual) pada harga yang lebih rendah dari harga jual awal asset tersebut, maka pada awal kontrak entitas mempertimbangkan apakah pelanggan memiliki insentif

EXPOSURE DRAFT

ekonomik yang signifikan untuk melaksanakan hak tersebut. Pelaksanaan hak tersebut oleh pelanggan mengakibatkan pelanggan secara efektif membayar kepada entitas imbalan atas hak untuk menggunakan aset tertentu selama suatu periode waktu. Oleh karena itu, jika pelanggan memiliki insentif ekonomik yang signifikan atas pelaksanaan hak, maka entitas mencatat perjanjian sebagai sewa sesuai dengan PSAK 30: *Sewa*.

PP71. Untuk menentukan apakah pelanggan memiliki insentif ekonomik yang signifikan atas pelaksanaan hak, entitas mempertimbangkan berbagai faktor, termasuk hubungan harga pembelian kembali dengan nilai pasar ekspektasian dari aset pada tanggal pembelian kembali dan jangka waktu hingga hak kedaluwarsa. Sebagai contoh, jika harga pembelian kembali secara signifikan diharapkan melampaui harga pasar aset, hal ini mengindikasikan bahwa pelanggan memiliki insentif ekonomik yang signifikan atas pelaksanaan opsi jual.

PP72. Jika pelanggan tidak memiliki insentif ekonomik yang signifikan atas pelaksanaan haknya pada harga yang lebih rendah daripada harga jual awal aset tersebut, maka entitas mencatat perjanjian seolah-olah merupakan penjualan produk yang memiliki hak retur sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP20-PP27.

PP73. Jika harga pembelian kembali aset sama dengan atau lebih besar dari harga jual sebenarnya dan lebih dari nilai pasar ekspektasian dari aset, kontrak tersebut sebenarnya merupakan suatu pengaturan pendanaan dan, oleh karena itu, dicatat sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP68.

PP74. Jika harga pembelian kembali aset sama dengan atau lebih besar dari harga jual sebenarnya dan kurang dari nilai pasar ekspektasian dari aset, dan pelanggan tidak memiliki insentif ekonomik yang signifikan atas pelaksanaan haknya, maka entitas mencatat perjanjian seolah-olah merupakan penjualan produk yang memiliki hak retur sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP20-PP27.

PP75. Ketika membandingkan harga pembelian kembali dengan harga jual, entitas mempertimbangkan nilai waktu uang.

PP76. Jika opsi hilang tanpa dilaksanakan, maka entitas menghentikan pengakuan liabilitas dan mengakui pendapatan.

Pengaturan Konsinyasi

PP77. Ketika entitas mengirimkan produk kepada pihak lain (seperti *dealer* atau distributor) untuk penjualan kepada pelanggan akhir, entitas mengevaluasi apakah pihak lain memiliki pengendalian atas produk pada waktu tertentu. Produk yang dikirimkan ke pihak lain dapat

EXPOSURE DRAFT

dimiliki dalam pengaturan konsinyasi jika pihak lain tidak memperoleh pengendalian atas produk tersebut. Oleh karena itu, entitas tidak mengakui pendapatan setelah pengiriman produk kepada pihak lain jika produk yang dikirimkan dimiliki secara konsinyasi.

PP78. Indikator bahwa pengaturan adalah pengaturan konsinyasi mencakup, tetapi tidak terbatas pada, hal berikut:

(a) produk yang dikendalikan oleh entitas hingga peristiwa tertentu terjadi, seperti penjualan produk kepada pelanggan dari *dealer* atau hingga periode tertentu kedaluwarsa.

(b) entitas dapat mensyaratkan retur produk atau pengalihan produk kepada pihak lain (seperti *dealer* lain); dan

(c) *dealer* tidak memiliki kewajiban tak bersyarat untuk membayar produk (meskipun dapat disyaratkan untuk membayar deposit).

Pengaturan *Bill-and-Hold*

PP79. Pengaturan *bill-and-hold* adalah kontrak di mana entitas menagih pelanggan untuk suatu produk tetapi entitas mempertahankan kepemilikan fisik produk hingga produk tersebut dialihkan kepada pelanggan pada waktu tertentu di masa depan. Sebagai contoh, pelanggan dapat meminta entitas menyepakati kontrak karena kurang tersedianya tempat untuk produk atau karena keterlambatan jadwal produksi pelanggan.

PP80. Entitas menentukan kapan entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaannya untuk mengalihkan produk dengan mengevaluasi kapan pelanggan memperoleh pengendalian atas produk tersebut (lihat paragraf 38). Untuk beberapa kontrak, pengendalian dialihkan baik ketika produk dikirim ke tempat pelanggan atau ketika produk dikirimkan, bergantung pada syarat kontrak (termasuk syarat pengiriman dan pengapalan). Akan tetapi, untuk beberapa kontrak, pelanggan dapat memperoleh pengendalian produk walaupun produk masih berada dalam kepemilikan fisik entitas. Dalam kasus tersebut, pelanggan memiliki kemampuan mengarahkan penggunaan atas, dan memperoleh secara substansi seluruh sisa manfaat dari, produk walaupun pelanggan memutuskan tidak melaksanakan hak untuk mengambil kepemilikan fisik atas produk tersebut. Sebagai konsekuensinya, entitas tidak mengendalikan produk. Sebaliknya, entitas menyediakan jasa kustodian kepada pelanggan atas aset pelanggan.

PP81. Selain menerapkan persyaratan dalam paragraf 38, untuk pelanggan yang telah memperoleh pengendalian atas produk dalam pengaturan *bill-and-hold*, seluruh kriteria berikut harus terpenuhi:

(a) alasan pengaturan *bill-and-hold* harus substantif (sebagai contoh, pelanggan meminta pengaturan tersebut);

EXPOSURE DRAFT

(b) produk harus diidentifikasi secara terpisah sebagai milik pelanggan;
(c) produk tersebut saat ini harus siap untuk pengalihan fisik kepada pelanggan; dan
(d) entitas tidak memiliki kemampuan untuk menggunakan produk atau mengarahkannya kepada pelanggan lain.

PP82. Jika entitas mengakui pendapatan atas penjualan produk dengan dasar *bill-and-hold*, entitas mempertimbangkan apakah entitas memiliki sisa kewajiban pelaksanaan (sebagai contoh, untuk jasa kustodian) sesuai dengan paragraf 22-30 di mana entitas mengalokasikan sebagian harga transaksi sesuai dengan paragraf 73-86.

Penerimaan Pelanggan

PP83. Sesuai dengan paragraf 38(e), penerimaan pelanggan atas suatu aset mengindikasikan bahwa pelanggan memperoleh pengendalian atas aset. Klausul penerimaan pelanggan mengizinkan pelanggan membatalkan kontrak atau mensyaratkan entitas untuk mengambil tindakan perbaikan jika barang atau jasa tidak memenuhi spesifikasi yang disepakati. Entitas mempertimbangkan klausul tersebut ketika mengevaluasi kapan pelanggan memperoleh pengendalian atas barang atau jasa.

PP84. Jika entitas dapat menentukan secara objektif bahwa pengendalian barang atau jasa telah dialihkan kepada pelanggan sesuai dengan spesifikasi yang disepakati dalam kontrak, maka penerimaan pelanggan adalah formalitas yang tidak akan mempengaruhi penentuan oleh entitas atas kapan pelanggan memperoleh pengendalian atas barang atau jasa. Sebagai contoh, jika klausul penerimaan pelanggan berdasarkan pemenuhan karakteristik ukuran dan bobot tertentu, entitas dapat menentukan apakah kriteria tersebut telah terpenuhi sebelum menerima konfirmasi penerimaan pelanggan. Pengalaman entitas dengan kontrak untuk barang atau jasa serupa dapat memberikan bukti bahwa barang atau jasa yang disediakan kepada pelanggan sesuai dengan spesifikasi yang disepakati dalam kontrak. Jika pendapatan diakui sebelum penerimaan pelanggan, entitas masih harus mempertimbangkan apakah ada sisa kewajiban pelaksanaan (sebagai contoh, pemasangan peralatan) dan mengevaluasi apakah mencatatnya secara terpisah.

PP85. Akan tetapi, jika entitas tidak dapat menentukan secara objektif bahwa barang atau jasa yang disediakan kepada pelanggan sesuai dengan spesifikasi yang disepakati dalam kontrak, maka entitas tidak akan dapat menyimpulkan bahwa pelanggan telah memperoleh pengendalian hingga entitas memperoleh penerimaan pelanggan. Hal ini karena dalam keadaan tersebut entitas tidak dapat menentukan bahwa pelanggan memiliki kemampuan mengarahkan penggunaan,

EXPOSURE DRAFT

dan memperoleh secara substansi seluruh manfaat dari, barang atau jasa.

PP86. Jika entitas mengirimkan produk kepada pelanggan untuk tujuan uji coba atau evaluasi dan pelanggan tidak berkomitmen untuk membayar imbalan hingga periode uji coba berlalu, maka pengendalian produk tidak dialihkan kepada pelanggan hingga pelanggan menerima produk atau periode uji coba berlalu.

Pengungkapan Pemisahan Pendapatan

PP87. Paragraf 114 mensyaratkan entitas untuk memisahkan pendapatan dari kontrak dengan pelanggan ke dalam kategori yang menggambarkan bagaimana sifat, jumlah, waktu, dan ketidakpastian pendapatan dan arus kas dipengaruhi oleh faktor ekonomik. Sebagai konsekuensinya, rentang pemisahan pendapatan entitas untuk tujuan pengungkapan bergantung pada fakta dan keadaan yang berhubungan dengan kontrak entitas dengan pelanggan. Beberapa entitas perlu menggunakan lebih dari satu jenis kategori dalam memenuhi tujuan dalam paragraf 114 untuk memisahkan pendapatan. Entitas lainnya dapat memenuhi tujuan tersebut dengan menggunakan hanya satu jenis kategori untuk memisahkan pendapatan.

PP88. Ketika memilih jenis kategori yang digunakan untuk memisahkan pendapatan, entitas mempertimbangkan bagaimana informasi tentang pendapatan entitas telah disajikan untuk tujuan lain, termasuk seluruh hal berikut:

(a) pengungkapan yang disajikan di luar laporan keuangan (sebagai contoh, dalam rilis laba, laporan tahunan atau presentasi kepada investor);
(b) informasi yang ditelaah secara regular oleh pengambil keputusan operasional untuk mengevaluasi kinerja keuangan segmen operasi; dan
(c) informasi lain yang serupa dengan jenis informasi yang diidentifikasi dalam paragraf PP88(a) dan (b) dan digunakan oleh entitas atau pengguna laporan keuangan entitas untuk mengevaluasi kinerja keuangan entitas atau membuat keputusan alokasi sumber daya.

PP89. Contoh kategori yang mungkin sesuai mencakup, tetapi tidak terbatas pada, seluruh hal berikut:

(a) jenis barang atau jasa (sebagai contoh, lini produk utama);
(b) daerah geografis (sebagai contoh, negara atau kawasan);
(c) pasar atau jenis pelanggan (sebagai contoh, pelanggan pemerintah dan nonpemerintah);
(d) jenis kontrak (sebagai contoh, kontrak harga tetap dan kontrak berbasis waktu dan bahan);

EXPOSURE DRAFT

(e) jangka waktu kontrak (sebagai contoh, kontrak jangka pendek dan kontrak jangka panjang);

(f) waktu pengalihan barang atau jasa (sebagai contoh, pendapatan dari barang atau jasa yang dialihkan kepada pelanggan pada waktu tertentu dan pendapatan dari barang atau jasa yang dialihkan sepanjang waktu); dan

(g) saluran penjualan (sebagai contoh, barang dijual secara langsung kepada pelanggan dan barang dijual melalui perantara).

EXPOSURE DRAFT

LAMPIRAN C

TANGGAL EFEKTIF DAN KETENTUAN TRANSISI

Lampiran ini merupakan bagian tidak terpisahkan dari ED PSAK 72 dan memiliki kekuatan mengatur yang sama dengan bagian lain dari ED PSAK 72.

Tanggal Efektif

C01. Entitas menerapkan Pernyataan ini untuk periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2019. Penerapan dini diperkenankan. Jika entitas menerapkan Pernyataan ini lebih dini, maka entitas mengungkapkan fakta tersebut.

C01A. Dikosongkan.

C01B. Dikosongkan.

Ketentuan Transisi

C02. Untuk tujuan persyaratan transisi dalam paragraf C03 – C08A:

(a) tanggal penerapan awal adalah dimulainya periode pelaporan di mana entitas menerapkan pertama kali Pernyataan ini; dan

(b) kontrak selesaian (*completed contract*) adalah kontrak di mana entitas telah mengalihkan seluruh barang atau jasa yang diidentifikasi sesuai dengan PSAK 34: *Kontrak Konstruksi*, PSAK 23: *Pendapatan*, dan Interpretasi terkait.

C03. Entitas menerapkan Pernyataan ini menggunakan satu dari dua metode berikut:

(a) secara retrospektif untuk setiap periode pelaporan sajian sebelumnya sesuai dengan PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan* tunduk pada panduan (*expedients*) dalam paragraf C05; atau

(b) secara retrospektif dengan dampak kumulatif atas penerapan awal Pernyataan ini diakui pada tanggal penerapan awal sesuai dengan paragraf C07-C08.

C04. Terlepas dari persyaratan dalam PSAK 25 *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan* paragraf 28, ketika Pernyataan ini pertama kali diterapkan, entitas hanya perlu menyajikan informasi kuantitatif yang disyaratkan oleh PSAK 25 paragraf 28(f) untuk periode tahun buku yang terdekat sebelum periode tahun buku penerapan pertama kali dari Pernyataan ini ("periode terdekat sebelumnya") dan hanya jika entitas menerapkan Pernyataan ini secara retrospektif sesuai dengan paragraf C03(a). Entitas dapat juga menyajikan informasi ini untuk

EXPOSURE DRAFT

periode berjalan atau periode komparatif lebih awal, tetapi tidak disyaratkan untuk melakukannya.

C05. Entitas dapat menggunakan satu atau lebih panduan praktis di bawah ini ketika menerapkan Pernyataan ini secara retrospektif sesuai dengan paragraf C03(a):

(a) untuk kontrak selesaian, entitas tidak perlu menyajikan kembali kontrak yang:
  (i) dimulai dan berakhir dalam periode pelaporan tahunan yang sama; atau
  (ii) merupakan kontrak selesaian pada permulaan periode sajian paling awal.

(b) untuk kontrak selesaian yang memiliki imbalan variabel, entitas dapat menggunakan harga transaksi pada tanggal kontrak telah diselesaikan daripada mengestimasi jumlah imbalan variabel dalam periode pelaporan komparatif

(c) untuk kontrak yang dimodifikasi sebelum permulaan periode sajian paling awal, entitas tidak perlu menyajikan kembali kontrak secara retrospektif untuk modifikasi kontrak sesuai dengan paragraf 20-21. Sebaliknya, entitas harus mencerminkan dampak gabungan atas seluruh modifikasi yang terjadi sebelum permulaan dari periode sajian paling awal ketika:
  (i) mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan yang terpenuhi dan tidak terpenuhi;
  (ii) menentukan harga transaksi; dan
  (iii) mengalokasikan harga transaksi kepada kewajiban pelaksanaan yang terpenuhi dan tidak terpenuhi.

(d) untuk seluruh periode pelaporan yang disajikan sebelum tanggal penerapan awal, entitas tidak perlu mengungkapkan jumlah harga transaksi yang dialokasikan pada sisa kewajiban pelaksanaan dan penjelasan kapan entitas mengharapkan untuk mengakui jumlah tersebut sebagai pendapatan (lihat paragraf 120).

C06. Untuk panduan praktis dalam paragraf C05 yang digunakan entitas, entitas menerapkan panduan tersebut secara konsisten terhadap seluruh kontrak dalam seluruh periode pelaporan yang disajikan. Sebagai tambahan, entitas mengungkapkan seluruh informasi berikut:

(a) panduan yang telah digunakan; dan

(b) sepanjang cukup memungkinkan, penilaian kualitatif atas dampak estimasian atas penerapan masing-masing panduan tersebut.

C07. Jika entitas memilih untuk menerapkan Pernyataan ini secara retrospektif sesuai dengan paragraf C03(b), maka entitas mengakui dampak kumulatif pada awal penerapan Pernyataan ini sebagai penyesuaian terhadap saldo laba awal (atau komponen ekuitas lainnya, yang sesuai) atas periode pelaporan tahunan yang mencakup tanggal penerapan pertama kali. Dalam metode transisi ini, entitas dapat memilih untuk menerapkan Pernyataan ini secara retrospektif hanya terhadap kontrak yang bukan merupakan kontrak

EXPOSURE DRAFT

selesaian pada tanggal penerapan awal (sebagai contoh, 1 Januari 2019 untuk entitas dengan tahun buku yang berakhir 31 Desember).

C07A. Entitas yang menerapkan Pernyataan ini secara retrospektif sesuai dengan paragraf C03(b) dapat juga menggunakan panduan praktis sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf C05(c), baik:

(a) untuk seluruh modifikasi kontrak yang terjadi sebelum permulaan dari periode sajian paling awal; atau

(b) untuk seluruh modifikasi kontrak yang terjadi sebelum tanggal penerapan awal.

Jika entitas menggunakan panduan praktis ini, maka entitas menerapkan panduan tersebut secara konsisten terhadap seluruh kontrak dan mengungkapkan informasi yang disyaratkan oleh paragraf C06.

C08. Untuk periode pelaporan yang mencakup tanggal penerapan awal, entitas menyediakan kedua pengungkapan tambahan berikut jika Pernyataan ini diterapkan secara restrospektif sesuai dengan paragraf C03(b):

(a) jumlah dalam setiap pos laporan keuangan dalam periode pelaporan berjalan yang terpengaruh oleh penerapan Pernyataan ini dibandingkan dengan PSAK 34: *Kontrak Konstruksi*, PSAK 23: *Pendapatan*, dan Interpretasi terkait yang berlaku sebelum perubahan; dan

(b) penjelasan alasan perubahan signifikan yang diidentifikasi dalam C08(a).

C08A. Dikosongkan.

Referensi terhadap ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan*

C09. Jika entitas menerapkan Pernyataan ini tetapi belum menerapkan ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan* Instrumen Keuangan, referensi dalam Pernyataan terhadap ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan* dibaca sebagai referensi terhadap PSAK 55 *Instrumen Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran.*

Penarikan Pernyataan Lain

C10. Pernyataan ini menggantikan Pernyataan berikut:

(a) PSAK 23: *Pendapatan*;

(b) PSAK 34: *Kontrak Konstruksi*;

(c) ISAK 10: *Program Loyalitas Pelanggan*;

(d) ISAK 21: *Perjanjian Kontruksi Real Estate*;

(e) ISAK 27: *Pengalihan Aset dari Pelanggan*;

(f) Dikosongkan

EXPOSURE DRAFT

DAFTAR ISI **Dari Paragraf**

PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN 72 PENDAPATAN DARI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

CONTOH ILUSTRATIF

MENGIDENTIFIKASI KONTRAK **CI02**
Contoh 1 – Kolektabilitas Imbalan
Contoh 2 – Imbalan Bukan Berdasarkan Harga Tertulis – Konsesi Harga Implisit
Contoh 3 – Konsesi Harga Implisit
Contoh 4 – Penilaian Kembali Kriteria untuk Mengidentifikasi Kontrak

MODIFIKASI KONTRAK **CI18**
Contoh 5 – Modifikasi Kontrak untuk Barang
Contoh 6 – Perubahan Harga Transaksi Setelah Modifikasi Kontrak
Contoh 7 – Modifikasi Kontrak Jasa
Contoh 8 – Modifikasi yang Menghasilkan Penyesuaian *Catch Up* Kumulatif Terhadap Pendapatan
Contoh 9 – Perubahan dalam Ruang Lingkup dan Harga yang Tidak Disetujui

MENGIDENTIFIKASI KEWAJIBAN PELAKSANAAN **CI44**
Contoh 10 – Barang dan Jasa Tidak Bersifat Dapat Dibedakan
Contoh 11 – Menentukan Apakah Barang atau Jasa Bersifat Dapat Dibedakan
Contoh 12 – Janji Eksplisit dan Implisit dalam Kontrak

KEWAJIBAN PELAKSANAAN YANG DISELESAIKAN SEPANJANG WAKTU **CI66**
Contoh 13 – Pelanggan Menerima dan Mengonsumsi Manfaat Secara Simultan
Contoh 14 – Menilai Penggunaan Alternatif dan Hak atas Pembayaran
Contoh 15 – Aset yang Tidak Memiliki Penggunaan Alternatif Bagi Entitas
Contoh 16 – Hak yang Dapat Dipaksakan atas Pembayaran Pelaksanaan yang Diselesaikan Sampai Saat Ini
Contoh 17 – Penilaian Apakah Kewajiban Pelaksanaan Diselesaikan Pada Waktu Tertentu atau Sepanjang Waktu

MENGUKUR KEMAJUAN TERHADAP PENYELESAIAN KEWAJIBAN PELAKSANAAN SECARA PENUH **CI91**
Contoh 18 – Mengukur Kemajuan Ketika Membuat Barang atau Jasa Tersedia

EXPOSURE DRAFT

Contoh 19 – Bahan Baku Belum Terpakai

IMBALAN VARIABEL **CI101**
Contoh 20 – Denda Menyebabkan Kenaikan Imbalan Variabel
Contoh 21 – Mengestimasi Imbalan Variabel

MEMBATASI ESTIMASI IMBALAN VARIABEL **CI109**
Contoh 22 – Hak Pengembalian
Contoh 23 – Konsesi Harga
Contoh 24 – Insentif Diskon Berdasarkan Volume
Contoh 25 – *Fees* Manajemen yang Bergantung pada Pembatasan

KEBERADAAN KOMPONEN KEUANGAN SIGNIFIKAN DI DALAM KONTRAK **CI134**
Contoh 26 – Komponen Keuangan Signifikan dan Hak Pengembalian
Contoh 27 – Pembayaran Ditahan Dalam Kontrak Jangka Panjang
Contoh 28 – Menentukan Tingkat Diskonto
Contoh 29 – Pembayaran di Muka dan Penilaian Tingkat Diskonto
Contoh 30 – Pembayaran di Muka

IMBALAN NONKAS **CI155**
Contoh 31 – Pemberian Hak atas Imbalan Nonkas

UTANG IMBALAN KEPADA PELANGGAN **CI159**
Contoh 32 – Utang Imbalan Kepada Pelanggan

MENGALOKASIKAN HARGA TRANSAKSI KEPADA KEWAJIBAN PELAKSANAAN **CI163**
Contoh 33 – Metodologi Alokasi
Contoh 34 – Mengalokasikan Diskon
Contoh 35 – Alokasi Imbalan Variabel

BIAYA KONTRAK **CI188**
Contoh 36 – Biaya Inkremental dalam Memperoleh Kontrak
Contoh 37 – Biaya yang Menyebabkan Kenaikan Aset

PENYAJIAN **CI197**
Contoh 38 – Liabilitas dan Piutang Kontrak
Contoh 39 – Aset Kontrak Diakui untuk Pelaksanaan Entitas
Contoh 40 – Piutang Diakui atas Pelaksanaan Entitas

PENGUNGKAPAN **CI209**
Contoh 41 – Pemisahan Pendapatan – Pengungkapan Kuantitatif
Contoh 42 – Pengungkapan Harga Transaksi yang Dialokasikan ke Sisa Kewajiban Pelaksanaan

EXPOSURE DRAFT

Contoh 43 – Pengungkapan Harga Transaksi yang Dialokasikan ke Sisa Kewajiban Pelaksanaan – Pengugkapan Kualitatif

GARANSI **CI222**
Contoh 44 – Garansi

IMBALAN PRINSIPAL DIBANDINGKAN DENGAN IMBALAN AGEN **CI230**
Contoh 45 – Mengatur Provisi Barang atau Jasa (Entitas merupakan Agen)
Contoh 46 – Janji untuk Menyediakan Barang atau Jasa (Entitas merupakan Prinsipal)
Contoh 46A - Janji untuk Menyediakan Barang atau Jasa (Entitas merupakan Prinsipal)
Contoh 47 – Janji untuk Menyediakan Barang atau Jasa (Entitas merupakan Prinsipal)
Contoh 48 – Mengatur Provisi Barang atau Jasa (Entitas merupakan Agen)
Contoh 48A – Entitas merupakan Prinsipal dan Agen Dalam Kontrak yang Sama

OPSI PELANGGAN ATAS BARANG DAN JASA TAMBAHAN **CI249**
Contoh 49 – Opsi yang Memberikan Pelanggan Hak Material (Voucher Diskon)
Contoh 50 – Opsi yang Tidak Memberikan Pelanggan Hak yang Bersifat Material (Tambahan Barang atau Jasa)
Contoh 51 – Opsi yang Memberikan Pelanggan Hak Material (Opsi Pembaharuan)
Contoh 52 – Program Loyalitas Pelanggan

***FEES* DIMUKA YANG TIDAK DAPAT DIKEMBALIKAN** **CI271**
Contoh 53 – *Fee* Dimuka yang Tidak Dapat Dikembalikan

LISENSI **CI275**
Contoh 54 – Hak Menggunakan Kekayaan Intelektual
Contoh 55 – Lisensi Kekayaan Intelektual
Contoh 56 – Mengidentifikasi Lisensi yang Bersifat Dapat dibedakan
Contoh 57 – Hak Waralaba
Contoh 58 – Akses ke Lisensi Intelektual
Contoh 59 – Hak Menggunakan Kekayaan Intelektual
Contoh 60 – Royalti Berbasis Penjualan untuk Lisensi Kekayaan Intelektual
Contoh 61 – Akses Kekayaan Intelektual

PERJANJIAN JUAL BELI KEMBALI **CI314**

EXPOSURE DRAFT

Contoh 62 – Perjanjian Jual Beli Kembali

PENGATURAN *BILL-AND-HOLD* **CI322**

Contoh 63 – Pengaturan *Bill-and-Hold*

EXPOSURE DRAFT

CONTOH ILUSTRATIF

Contoh ilustratif ini melengkapi, tetapi bukan merupakan bagian dari, ED PSAK 72. Contoh ini mengilustrasikan aspek ED PSAK 72, tetapi tidak diintensikan untuk memberikan pedoman interpretatif.

CI01. Contoh berikut menggambarkan situasi hipotetis yang mengilustrasikan bagaimana entitas dapat menerapkan beberapa persyaratan dalam ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* terhadap aspek-aspek tertentu dalam kontrak dengan pelanggan berdasarkan fakta terbatas yang disajikan. Analisis dalam setiap contoh tidak diintensikan untuk merepresentasikan satu-satunya cara di mana persyaratan dapat diterapkan, maupun contoh tersebut diintensikan untuk diterapkan hanya untuk industri ilustrasian spesifik. Walaupun beberapa aspek pada contoh tersebut dapat hadir dalam pola fakta aktual, seluruh fakta dan keadaan terkait dari pola fakta tertentu perlu untuk dievaluasi ketika menerapkan ED PSAK 72.

MENGIDENTIFIKASI KONTRAK

CI02. Contoh 1 – 4 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 09 – 16 dalam mengidentifikasi kontrak. Sebagai tambahan, persyaratan tersebut diilustrasikan dalam contoh berikut ini:

(a) hubungan antara ED PSAK 72 paragraf 9 dengan ED PSAK 72 paragraf 47 dan 52 dalam mengestimasi imbalan variabel (Contoh 2 – 3); dan

(b) ED PSAK 72 paragraf PP63 mengenai imbalan dalam bentuk royalti berbasis penjualan atau royalti berbasis penggunaan pada lisensi kekayaan intelektual (Contoh 4)

Contoh 1 – Kolektabilitas Imbalan

CI03. Entitas, pengembang real estat, menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk penjualan bangunan sebesar Rp1 juta. Pelanggan memiliki intensi untuk membuka restoran dalam bangunan tersebut. Bangunan tersebut terletak di daerah di mana restoran baru menghadapi tingkat persaingan yang tinggi dan pelanggan memiliki sedikit pengalaman dalam industri restoran.

CI04. Pelanggan membayar uang muka yang tidak dapat dikembalikan sebesar Rp50.000 pada awal kontrak dan menyepakati perjanjian pembiayaan jangka panjang dengan entitas untuk sisa 95% dari imbalan yang telah dijanjikan. Pengaturan pembiayaan diberikan dengan dasar *non-recourse*, yang berarti bahwa jika pelanggan gagal bayar, maka entitas dapat memiliki kembali bangunannya, tetapi tidak dapat mengharapkan kompensasi lebih lanjut dari pelanggan, walaupun jika agunan tidak dapat menutupi nilai penuh utang. Biaya

EXPOSURE DRAFT

bangunan entitas tersebut adalah Rp600.000. Pelanggan memperoleh pengendalian atas bangunan pada saat awal kontrak.

CI05. Dalam menilai apakah kontrak memenuhi kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 09, entitas menyimpulkan bahwa kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 09(e) tidak terpenuhi karena kemungkinan besar entitas tidak dapat menagih imbalan yang menjadi haknya atas transaksi pengalihan bangunan. Dalam mencapai kesimpulan ini, entitas mengamati bahwa kemampuan dan intensi pelanggan untuk membayar dapat diragukan oleh karena faktor berikut:

(a) pelanggan mempunyai intensi untuk membayar kembali pinjaman (yang mempunyai saldo signifikan) terutama dari penghasilan yang berasal dari usaha restoran (merupakan bisnis yang menghadapi risiko signifikan karena tingkat persaingan yang tinggi dalam industri serta terbatasnya pengalaman pelanggan);
(b) pelanggan tidak memiliki penghasilan lain atau aset yang dapat digunakan untuk membayar kembali pinjaman; dan
(c) liabilitias pelanggan dalam pinjaman terbatas karena pinjaman tersebut bersifat *non-recourse*.

CI06. Karena kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 09 tidak terpenuhi, entitas menerapkan PSAK 72 paragraf 15 – 16 untuk menentukan pencatatan deposit yang tidak dikembalikan sebesar Rp50.000. Entitas mengamati bahwa tidak ada kejadian yang dideskripsikan dalam paragraf 15 yang terjadi – yaitu, entitas tidak menerima secara substansial seluruh imbalan dan belum mengakhiri kontrak. Sebagai akibatnya, sesuai dengan paragraf 16, entitas mencatat pembayaran yang tidak dapat dikembalikan sebesar Rp50.000 sebagai liabilitas deposit. Entitas melanjutkan untuk mencatat deposit awal dan juga setiap pembayaran masa depan atas pokok dan bunga, sebagai liabilitas deposit sampai suatu waktu entitas menyimpulkan bahwa kriteria di paragraf 09 telah terpenuhi (yaitu, entitas dapat menyimpulkan bahwa kemungkinan besar entitas dapat menagih imbalan) atau salah satu peristiwa dalam paragraf 15 telah terjadi. Entitas melanjutkan untuk menilai kontrak sesuai dengan paragraf 14 untuk menentukan apakah kriteria dalam paragraf 09 terpenuhi untuk pengukuran selanjutnya atau apakah peristiwa dalam PSAK 72 paragraf 15 telah terjadi.

Contoh 2 – Imbalan Bukan Berdasarkan Harga Tertulis – Konsesi Harga Implisit (*Implicit Price Consession*)

CI07. Entitas menjual 1.000 unit resep obat kepada pelanggan untuk imbalan yang dijanjikan sebesar Rp1 juta. Ini adalah penjualan pertama entitas kepada pelanggan di daerah baru yang mengalami kesulitan ekonomik signifikan. Oleh karena itu, entitas memperkirakan bahwa tidak memungkinkan untuk menagih imbalan

EXPOSURE DRAFT

yang dijanjikan secara penuh dari pelanggan. Walaupun ada kemungkinan untuk tidak dapat menagih dengan jumlah penuh, entitas mengharapkan pemulihan ekonomi daerah tersebut dalam jangka waktu dua sampai tiga tahun mendatang dan menentukan bahwa hubungan dengan pelanggan dapat membantu untuk membuka hubungan dengan pelanggan potensial lain di daerah tersebut.

CI08. Saat menilai apakah kriteria dalam PSAK 72 paragraf 9(e) terpenuhi, entitas juga mempertimbangkan PSAK 72 paragraf 47 dan 52(b). Berdasarkan penilaian fakta dan keadaan, entitas menentukan bahwa entitas memperkirakan untuk memberikan konsesi harga dan menerima imbalan dengan jumlah lebih rendah dari pelanggan. Sejalan dengan hal tersebut, entitas menyimpulkan bahwa harga transaksi bukan Rp1 juta dan oleh karena itu, imbalan yang dijanjikan bersifat variabel. Entitas mengestimasi imbalan variabel dan menentukan bahwa imbalan yang diharapkan untuk diterima sebesar Rp400.000.

CI09. Entitas mempertimbangkan kemampuan dan intensi pelanggan untuk membayar imbalan dan menyimpulkan bahwa, walaupun daerah tersebut mengalami kesulitan ekonomi, kemungkinan besar entitas menagih Rp400.000 dari pelanggan. Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 09(e) terpenuhi berdasarkan estimasi imbalan variabel sebesar Rp400.000. Sebagai tambahan, berdasarkan evaluasi syarat kontak dan fakta dan keadaan lainnya, entitas menyimpulkan bahwa kriteria lain dalam ED PSAK 72 paragraf 09 juga telah dipenuhi. Sebagai akibatnya, entitas mencatat kontrak dengan pelanggan berdasarkan persyaratan dalam PSAK 72.

Contoh 3 – Konsesi Harga Implisit

CI10. Sebuah entitas, rumah sakit, menyediakan jasa medis kepada pasien yang tidak berasuransi di ruangan gawat darurat. Entitas sebelumnya belum pernah memberikan jasa medis kepada pasien tersebut tetapi disyaratkan oleh hukum untuk menyediakan jasa medis kepada seluruh pasien ruang gawat darurat. Karena keadaan pasien saat kedatangannya di rumah sakit, entitas menyediakan jasa dengan segera dan, oleh karena itu, sebelum entitas dapat menentukan apakah pasien berkomitmen untuk memenuhi kewajibannya berdasarkan kontrak sebagai ganti jasa medis yang diberikan. Sebagai akibatnya, kontrak tidak memenuhi kriteria dalam PSAK 72 paragraf 09, dan sesuai dengan PSAK 72 paragraf 14, entitas akan melanjutkan untuk menilai kesimpulan tersebut berdasarkan fakta dan keadaaan yang telah dimutakhirkan.

EXPOSURE DRAFT

CI11. Setelah menyediakan jasa, entitas memperoleh informasi tambahan mengenai pasien termasuk hasil reviu jasa yang disediakan, tarif standar atas jasa tersebut serta kemampuan dan intensi pasien untuk membayar entitas atas jasa yang disediakan. Selama reviu, entitas mencatat tarif standar atas jasa yang diberikan di ruang gawat darurat tersebut adalah sebesar Rp10.000. Entitas juga mereviu informasi pasien, dan agar konsisten dengan kebijakan, pasien ditetapkan ke dalam kelas pelanggan tertentu sesuai dengan penilaian kemampuan pasien dan intensi untuk membayar.

CI12. Sebelum menilai kembali apakah kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 09 telah dipenuhi, entitas mempertimbangkan PSAK 72 paragraf 47 dan 52(b). Walaupun tarif standar atas jasa adalah sebesar Rp10.000 (yang mungkin merupakan jumlah yang ditagihkan kepada pasien), entitas memperkirakan untuk menerima jumlah lebih rendah dari imbalan atas jasanya. Sejalan dengan hal tersebut, entitas menyimpulkan bahwa harga transaksi bukan Rp10.000 dan, oleh karena itu, nilai imbalan yang dijanjikan bersifat variabel. Entitas mereviu kolektabilitas kas historis dari kelas pelanggan tersebut dan dari informasi relevan lainnya mengenai pasien tersebut. Entitas mengestimasi imbalan variabel dan menentukan bahwa entitas memperkirakan untuk menerima Rp1.000.

CI13. Sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 09(e), entitas mengevaluasi kemampuan dan intensi pasien untuk membayar (yaitu risiko kredit pasien). Berdasarkan histori kolektabilitas dari pasien yang berada dalam kelompok pelanggan tersebut, entitas menyimpulkan bahwa entitas akan menagih Rp 1.000 (yang merupakan estimasi dari imbalan variabel). Sebagai tambahan, berdasarkan penilaian syarat kontrak beserta dengan fakta dan kondisi lainnya, entitas menyimpulkan bahwa kriteria lainnya dalam ED PSAK 72 paragraf 09 juga terpenuhi. Sebagai akibatnya, entitas mencatat kontrak dengan pasien berdasarkan persyaratan yang ada dalam ED PSAK 72.

Contoh 4 – Penilaian Kembali Kriteria untuk Mengidentifikasi Kontrak

CI14. Entitas melisensikan paten kepada pelanggan dengan membebankan royalti berbasis pemakaian. Pada saat kontrak dimulai, kontrak tersebut memenuhi seluruh kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 09 dan entitas mencatat kontrak dengan pelanggan berdasarkan persyaratan dalam ED PSAK 72. Entitas mengakui pendapatan ketika penggunaan selanjutnya pelanggan terjadi sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP63.

EXPOSURE DRAFT

CI15. Sepanjang tahun pertama kontrak, pelanggan menyediakan laporan penggunaan triwulanan dan membayar dalam periode waktu yang telah ditentukan.

CI16. Pada tahun kedua kontrak, pelanggan melanjutkan penggunaan paten entitas, tetapi kondisi keuangan pelanggan menurun. Akses pelanggan saat ini terhadap kredit dan kas di tangan yang tersedia terbatas. Entitas melanjutkan untuk mengakui pendapatan berdasarkan penggunaan pelanggan sepanjang tahun kedua. Pelanggan membayar royalti triwulan pertama tetapi melakukan pembayaran nominal atas penggunaan paten di triwulan 2 – 4. Entitas mencatat penurunan nilai atas piutang yang ada sesuai dengan ED PSAK 71 *Instrumen keuangan*.

CI17. Selama tahun ketiga kontrak, pelanggan melanjutkan menggunakan paten milik entitas. Akan tetapi, entitas mengetahui bahwa pelanggan telah kehilangan akses terhadap kredit dan pelanggan utamanya, dan oleh karena itu, kemampuan pelanggan untuk membayar menurun secara signifikan. Entitas kemudian menyimpulkan bahwa kemungkinan kecil pelanggan tersebut akan mampu membayar royalti di kemudian hari atas penggunaan paten entitas secara terus-menerus. Sebagai akibat dari perubahan fakta dan keadaan yang signifikan ini, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 13, entitas menilai kembali kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 09 dan menentukan bahwa kriteria tersebut tidak terpenuhi karena entitas tidak lagi kemungkinan besar akan menagih imbalan yang menjadi haknya. Sejalan dengan hal tersebut, entitas tidak mengakui setiap pendapatan yang berkaitan dengan penggunaan paten pelanggan di masa depan. Entitas mencatat penurunan nilai atas piutang yang ada sesuai dengan ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan*.

MODIFIKASI KONTRAK

CI18. Contoh 5–9 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 18–21 mengenai modifikasi kontrak. Sebagai tambahan, persyaratan berikut ini diilustrasikan dalam contoh berikut ini:

(a) ED PSAK 72 paragraf 22–30 mengenai identifikasi kewajiban pelaksanaan (Contoh 7 – 8);
(b) ED PSAK 72 paragraf 56–58 mengenai batasan estimasi imbalan variabel (Contoh 6 dan 8 – 9); dan
(c) ED PSAK 72 paragraf 87–90 mengenai perubahan harga transaksi (Contoh 6).

Contoh 5 – Modifikasi Kontrak untuk Barang

CI19. Entitas menjanjikan untuk menjual 120 produk kepada pelanggan sebesar Rp12.000 (Rp100 per produk). Produk dialihkan kepada pelanggan dalam periode 6 bulan. Entitas mengalihkan pengendalian

EXPOSURE DRAFT

setiap produk pada waktu tertentu. Setelah entitas mengalihkan pengendalian 60 produk kepada pelanggan, kontrak dimodifikasi untuk menyerahkan 30 produk tambahan (total 150 produk identik) kepada pelanggan. Tambahan 30 produk tidak termasuk dalam kontrak awal.

Kasus A – Produk Tambahan dengan Harga yang Mecerminkan Harga Jual Berdiri Sendiri

CI20. Saat kontrak dimodifikasi, harga modifikasi kontrak untuk tambahan 30 produk adalah tambahan sebesar Rp2.850 atau Rp95 per produk. Penetapan harga untuk produk tambahan mecerminkan harga jual berdiri sendiri produk saat modifikasi kontrak dan produk tambahan adalah bersifat dapat dibedakan (sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27) dari produk awal.

CI21. Sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 20, modifikasi kontrak untuk tambahan 30 produk adalah, sebagai dampak, sebuah kontrak baru dan terpisah untuk produk masa depan yang tidak mempengaruhi pencatatan kontrak yang ada. Entitas mengakui pendapatan sebesar Rp100 per produk untuk 120 produk kontrak awal dan Rp95 per produk untuk 30 produk dalam kontrak baru.

Kasus B – Produk Tambahan dengan Harga yang Tidak Mecerminkan Harga Jual Berdiri Sendiri

CI22. Selama proses negosiasi pembelian 30 produk tambahan, para pihak pada awalnya setuju dengan harga Rp80 per produk. Akan tetapi, pelanggan menemukan bahwa terdapat cacat kecil yang unik pada 60 produk awal yang telah diserahkan. Entitas menjanjikan kredit parsial sebesar Rp15 per produk untuk mengompensasi pelanggan atas rendahnya kualitas produk tersebut. Entitas dan pelanggan setuju untuk memasukkan kredit Rp900 (kredit Rp15 x 60 produk) ke dalam harga yang entitas bebankan untuk tambahan 30 produk tersebut. Sebagai akibatnya, modifikasi kontrak menjelaskan bahwa harga tambahan 30 produk adalah Rp1.500 atau Rp50 per produk. Harga tersebut terdiri dari harga awal yang disetujui untuk 30 produk sebesar Rp2.400 atau Rp80 per produk, dikurangi kredit sebesar Rp900.

CI23. Pada saat modifikasi, entitas mengakui Rp900 sebagai pengurang harga transaksi, dan oleh karena itu, sebagai pengurang pendapatan dari 60 produk awal yang dialihkan. Dalam pencatatan penjualan tambahan 30 produk, entitas menentukan harga negosiasi sebesar Rp80 per produk tidak mecerminkan harga jual berdiri sendiri dari tambahan produk. Sebagai akibatnya, modifikasi kontrak tidak memenuhi ketentuan dalam ED PSAK 72 paragraf 20 untuk dicatat sebagai kontrak terpisah. Karena sisa produk yang akan dialihkan

EXPOSURE DRAFT

bersifat dapat dibedakan dari produk yang telah dialihkan, entitas menerapkan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 21(a) dan mencatat modifikasi sebagai terminasi kontrak awal dan pembuatan kontrak baru.

CI24. Sebagai akibatnya, jumlah yang diakui sebagai pendapatan untuk setiap sisa produk merupakan harga campuran sebesar Rp93,33 {[(Rp100 x 60 produk yang belum dialihkan berdasarkan kontrak awal) + (Rp80 x 30 produk yang akan dialihkan di bawah modifikasi kontrak)] ÷ 90 sisa produk}.

Contoh 6 – Perubahan Harga Transaksi Setelah Modifikasi Kontrak

CI25. Pada 1 Juli 20X0, entitas berjanji untuk mengalihkan dua produk yang bersifat dapat dibedakan kepada pelanggan. Produk X dialihkan kepada pelanggan pada awal kontrak dan Produk Y dialihkan pada 31 Maret 20X1. Imbalan yang dijanjikan oleh pelanggan termasuk imbalan tetap sebesar Rp1.000 dan imbalan variabel yang diestimasikan sebesar Rp200. Entitas memasukkan estimasi imbalan variabel ke dalam harga transaksi karena entitas menyimpulkan bahwa sangat besar kemungkinan pembalikan yang signifikan dalam pengakuan pendapatan kumulatif tidak akan terjadi sampai ketidakpastian diselesaikan.

CI26. Harga tansaksi sebesar Rp1.200 dialokasikan secara merata ke kewajiban pelaksanaan atas Produk X dan kewajiban pelaksanaan Produk Y. Hal ini dikarenakan kedua produk tersebut memiliki harga jual berdiri sendiri yang sama dan imbalan variabel tidak memenuhi kriteria yang ada dalam paragraf 85 yang mensyaratkan alokasi imbalan variabel ke satu kewajiban pelaksanaan bukan kedua kewajiban pelaksanaan.

CI27. Ketika Produk X dialihkan kepada pelanggan pada awal kontrak, entitas mengakui pendapatan sebesar Rp600.

CI28. Pada 30 November 20X0, ruang lingkup kontrak dimodifikasi untuk memasukkan janji untuk mengalihkan Produk Z (sebagai tambahan untuk produk Y yang tidak dikirim) kepada pelanggan pada 30 Juni 20X1, dan harga kontrak naik sebesar Rp300 (imbalan tetap), yang tidak merepresentasikan harga jual berdiri sendiri Produk Z. Harga jual berdiri sendiri Produk Z sama dengan harga jual berdiri sendiri Produk X dan Y.

CI29. Entitas mencatat modifikasi diatas seolah-olah modifikasi tersebut adalah terminasi kontrak yang ada dan pembuatan kontrak baru. Hal ini karena sisa Produk Y dan Z bersifat dapat dibedakan dengan Produk X, yang telah dialihkan kepada pelanggan sebelum

EXPOSURE DRAFT

modifikasi, dan imbalan yang dijanjikan untuk tambahan Produk Z tidak merepresentasikan harga jual berdiri sendiri. Sebagai akibatnya, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 21(a), imbalan dialokasikan ke sisa kewajiban pelaksanaan yang termasuk imbalan yang telah dialokasikan ke kewajiban pelaksanaan Produk Y (yang diukur berdasarkan alokasi harga transaksi sebesar Rp600) dan imbalan yang dijanjikan dalam modifikasi (imbalan tetap sebesar Rp300). Harga transaksi untuk kontrak modifikasian adalah sebesar Rp900 dan jumlah yang dialokasikan secara merata ke kewajiban pelaksanaan Produk Y dan kewajiban pelaksanaan produk Z (yaitu Rp450 dialokasikan untuk setiap kewajiban pelaksanaan).

CI30. Setelah modifikasi, tetapi sebelum pengiriman Produk Y dan Z, entitas merevisi estimasi jumlah imbalan variabel yang diperkirakan untuk diterima sebesar Rp240 (bukan Rp200 seperti estimasi sebelumnya). Entitas menyimpulkan bahwa perubahan estimasi imbalan variabel dapat dimasukkan dalam harga transaksi, karena sangat besar kemungkinan pembalikan yang signifikan tidak terjadi dalam pendapatan kumulatif yang diakui sampai ketidakpastian terselesaikan. Walaupun modifikasi dicatat seolah-olah seperti pengakhiran kontrak yang ada dan pembuatan kontrak baru sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 21(a), kenaikan harga transaksi sebesar Rp40 diatribusikan ke dalam imbalan variabel yang dijanjikan sebelum modifikasi. Oleh karena itu, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 90, perubahan dalam harga transaksi dialokasikan ke kewajiban pelaksanaan Produk X dan Y dengan dasar yang sama dengan pada saat awal kontrak. Sebagai akibatnya, entitas mengakui pendapatan sebesar Rp20 untuk Produk X pada periode di mana perubahan harga transaksi terjadi. Karena Produk Y belum dialihkan kepada pelanggan sebelum modifikasi kontrak, perubahan harga transaksi yang diatribusikan ke Produk Y dialokasikan ke sisa kewajiban pelaksanaan pada saat modifikasi kontrak. Hal ini konsisten dengan pencatatan yang disyaratkan dalam ED PSAK 72 paragraf 21(a) jika jumlah imbalan variabel telah diestimasikan dan dimasukkan ke dalam harga transaksi pada saat modifikasi kontrak.

CI31. Entitas juga mengalokasikan kenaikan sebesar Rp20 ke dalam harga transaksi untuk kontrak modifikasian secara merata untuk kewajiban pelaksanaan Produk X dan Produk Z. Hal ini karena produk memiliki harga jual berdiri sendiri yang sama, dan imbalan variabel juga tidak memenuhi kriteria dalam paragraf 85 yang mensyaratkan alokasi imbalan variabel ke salah satu kewajiban pelaksanaan, dan bukan kedua kewajiban pelaksanaan. Sebagai akibatnya, jumlah harga transaksi yang dialokasikan ke dalam kewajiban pelaksanaan Produk X dan Produk Z meningkat sebesar Rp10 hingga Rp460 per produk.

CI32. Pada 31 Maret 20X1, Produk Y dialihkan kepada pelanggan dan entitas mengakui pendapatan sebesar Rp460. Pada 30 Juni 20X1,

EXPOSURE DRAFT

Produk Z dialihkan kepada pelanggan dan entitas mengakui pendapatan sebesar Rp460.

Contoh 7 – Modifikasi Kontrak Jasa

CI33. Entitas menyepakati kontrak 3 tahun untuk membersihkan kantor pelanggan setiap minggu. Pelanggan berjanji untuk membayar Rp100.000 per tahun. Harga jual berdiri sendiri jasa pada awal kontrak adalah Rp 100.000 per tahun. Entitas mengakui pendapatan sebesar Rp 100.000 per tahun pada dua tahun pertama penyediaan jasa. Pada akhir tahun kedua, kontrak dimodifikasi dan *fee* untuk tahun ketiga dikurangi sebesar Rp80.000. Sebagai tambahan, pelanggan setuju untuk untuk memperpanjang kontrak untuk tiga tahun tambahan dengan imbalan sebesar Rp200.000 yang terutang dalam tiga angsuran tahunan dengan nilai yang sama per tahun sebesar Rp66.667 pada awal tahun keempat, kelima, dan keenam. Setelah modifikasi, kontrak memiliki empat tahun tersisa sebagai ganti total imbalan sebesar Rp280.000. Harga jual berdiri sendiri jasa pada awal tahun ketiga adalah sebesar Rp80.000 per tahun. Harga jual berdiri sendiri entitas pada awal tahun ketiga, dikali dengan jumlah tahun tersisa untuk menyediakan jasa, dianggap sebagai estimasi yang sesuai dengan harga jual berdiri sendiri kontrak beberapa tahun (*multi-year contract*) (yaitu harga jual berdiri sendiri adalah 4 tahun x Rp80.000 per tahun = Rp320.000)

CI34. Pada awal kontrak, entitas menilai bahwa setiap minggu atas jasa kebersihan tersebut adalah bersifat dapat dibedakan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27. Meskipun jasa kebersihan setiap minggu bersifat dapat dibedakan, entitas mencatat kontrak kebersihan sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 22(b). Hal ini karena jasa kebersihan secara mingguan merupakan serangkaian jasa yang bebeda, yang secara substansial sama dan memiliki pola pengalihan yang sama kepada pelanggan (pengalihan jasa kepada pelanggan diberikan sepanjang waktu dan menggunakan metode yang sama untuk mengukur kemajuan – yaitu mengukur kemajuan berbasis waktu).

CI35. Pada tanggal modifikasi, entitas menilai sisa jasa yang akan diberikan dan menyimpulkan bahwa jasa tersebut bersifat dapat dibedakan. Akan tetapi, jumlah sisa imbalan yang akan dibayarkan (Rp280.000) tidak mecerminkan harga jual berdiri sendiri jasa yang akan diberikan (Rp 320.000).

CI36. Sebagai akibatnya, entitas mencatat modifikasi sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 21(a) sebagai terminasi kontrak awal dan pembuatan kontrak baru dengan imbalan sebesar Rp280.000 untuk empat tahun jasa kebersihan. Entitas mengakui pendapatan sebesar

EXPOSURE DRAFT

Rp70.000 per tahun (Rp 280.000 ÷ 4 tahun) sebagai jasa yang disediakan dalam empat tahun sisa berikutnya.

Contoh 8 – Modifikasi yang Menghasilkan Penyesuaian *Catch Up* Kumulatif Terhadap Pendapatan

CI37. Entitas, perusahaan konstruksi, menyepakati kontrak untuk membangun bangunan komersial untuk pelanggan di atas tanah milik pelanggan dengan imbalan yang dijanjikan sebesar Rp1 juta dan bonus sebesar Rp200.000 jika bangunan diselesaikan dalam jangka waktu 24 bulan. Entitas mencatat serangkaian barang dan jasa yang dijanjikan sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal yang dipenuhi sepanjang waktu sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 35(b) karena pelanggan mengendalikan bangunan selama konstruksi. Pada awal kontrak, entitas memperkirakan sebagai berikut:

	Rp
Harga transaksi	1.000.000
Biaya ekspektasian	700.000
Laba ekspektasian (30%)	300.000

CI38. Pada awal kontrak, entitas mengeluarkan bonus sebesar Rp200.000 dari harga transaksi karena tidak dapat disimpulkan bahwa sangat besar kemungkinan pembalikan yang signifikan dalam jumlah pendapatan kumulatif yang diakui tidak akan terjadi. Penyelesaian pembangunan sangat mudah terpengaruh oleh faktor diluar pengaruh entitas, termasuk cuaca dan persetujuan surat keputusan dari regulator. Sebagai tambahan, entitas memiliki pengalaman yang terbatas dengan jenis kontrak serupa.

CI39. Entitas menentukan bahwa ukuran *input*, berdasarkan biaya yang terjadi, menyediakan ukuran yang sesuai atas kemajuan pemenuhan kewajiban pelaksanaan yang selesai. Pada akhir tahun pertama, entitas telah memenuhi 60% kewajiban pelaksanaannya berdasarkan biaya yang timbul sampai saat ini (Rp420.000) secara relatif terhadap total biaya ekspektasian (Rp 700.000). Entitas menilai kembali imbalan variabel dan menyimpulkan bahwa jumlah masih terbatas berdasarkan ED PSAK 72 paragraf 56–58. Sebagai akibatnya, pendapatan kumulatif dan biaya diakui pada tahun pertama adalah sebagai berikut:

	Rp
Pendapatan	600.000
Biaya	420.000
Laba bruto	180.000

CI40. Pada triwulan pertama tahun kedua, para pihak yang terkait dalam kontrak menyetujui untuk memodifikasi kontrak dengan mengubah rencana denah bangunan. Sebagai akibatnya, imbalan tetap dan

EXPOSURE DRAFT

ekspektasi biaya masing-masingnya meningkat sebesar Rp150.000 dan Rp120.000. Total imbalan potensial setelah modifikasi adalah Rp1.350.000 (Rp1.150.000 imbalan tetap + Rp200.000 bonus atas penyelesaian). Sebagai tambahan, waktu yang diperbolehkan untuk mendapatkan bonus Rp200.000 diperpanjang selama 6 bulan hingga 30 bulan dari tanggal saat kontrak awal dimulai. Pada tanggal modifikasi, berdasarkan pengalaman dan sisa pekerjaan yang akan dilakukan, yang sebagian besar di dalam bangunan dan tidak terpengaruh oleh keadaan cuaca, entitas menyimpulkan bahwa sangat besar kemungkinan bonus termasuk dalam harga transaksi tidak akan berakhir dengan pembalikan yang signifikan dalam jumlah pendapatan kumulatif yang diakui sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 56 dan termasuk Rp200.000 di dalam harga transaksi.

Dalam menilai kontrak modifikasi, entitas mempertimbangkan ED PSAK 72 paragraf 27(b) dan menyimpulkan (berdasarkan beberapa faktor dalam ED PSAK 72 paragraf 29) bahwa sisa barang dan jasa yang akan disediakan berdasarkan kontrak modifikasi tidak bersifat dapat dibedakan dari barang dan jasa yang dialihkan pada atau sebelum tanggal modifikasi kontrak; yang di mana kontrak tetap merupakan kewajiban pelaksanaan tunggal.

CI41. Sebagai akibatnya, entitas mencatat modifikasi kontrak seolah-olah modifikasi kontrak tersebut merupakan bagian dari kontrak awal (sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 21(b)). Entitas memperbaharui ukuran kemajuan dan mengestimasi bahwa 51,2% dari kewajiban pelaksanaan telah terpenuhi (biaya aktual yang timbul Rp420.000 ÷ total ekspektasi biaya sebesar Rp820.000). Entitas mengakui pendapatan tambahan sebesar Rp91.200 [(51,2% selesai x Rp1.350.000 harga transaksi modifikasi) – Rp600.000 pendapatan yang telah diakui hingga tanggal tersebut] pada tanggal modifikasi sebagai penyesuaian kumulatif *catch up* (*cumulative catch-up adjustment)*.

Contoh 9 – Perubahan dalam Ruang Lingkup dan Harga yang Tidak Disetujui

CI42. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk membangun bangunan di tanah milik pelanggan. Kontrak tersebut menyatakan bahwa pelanggan dapat memberikan entitas akses ke tanah tersebut dalam jangka waktu 30 hari setelah kontrak dimulai. Akan tetapi, entitas tidak diberikan akses hingga 120 hari setelah awal kontrak karena kerusakan yang diakibatkan oleh badai terjadi setelah awal kontrak. Kontrak tersebut secara khusus mengidentifikasikan segala keterlambatan (termasuk *force majeur*) dalam akses entitas ke tanah milik pelanggan sebagai sebuah kejadian yang memberikan entitas hak atas kompensasi yang setara dengan biaya yang timbul sebagai akibat langsung dari keterlambatan. Entitas dapat menunjukkan

EXPOSURE DRAFT

bahwa biaya langsung yang spesifik tersebut timbul sebagai akibat dari keterlambatan sesuai dengan persyaratan dalam kontrak dan menyiapkan tagihan. Pelanggan pada awalnya tidak setuju dengan tagihan entitas.

CI43. Entitas menilai dasar hukum klaim dan menentukan, berdasarkan persyaratan kontraktual, bahwa klaim tersebut mempunyai hak yang dapat dipaksakan. Sebagai akibatnya, klaim dicatat sebagai modifikasi kontrak sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 18–21. Modifikasi tidak mengakibatkan penambahan barang dan jasa apapun yang disediakan kepada pelanggan. Sebagai tambahan, seluruh sisa barang dan jasa setelah modifikasi tidak bersifat dapat dibedakan dan merupakan bagian dari kewajiban pelaksanaan tunggal. Sebagai akibatnya, entitas mencatat modifikasi sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 21(b) dengan memperbaharui harga transaksi dan mengukur kemajuan terhadap penyelesaian kewajiban pelaksanaan secara penuh. Entitas mempertimbangkan pembatasan perkiraan imbalan variabel dalam ED PSAK 72 paragraf 56 – 58 saat mempertimbangkan harga transaksi.

MENGIDENTIFIKASI KEWAJIBAN PELAKSANAAN

CI44. Contoh 10–12 mengilustrasikan persyaratan yang ada dalam ED PSAK 72 paragraf 22 – 30 tentang mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan.

Contoh 10 – Barang dan Jasa Tidak Bersifat Dapat Dibedakan

Kasus A – Jasa integrasi yang signifikan

CI45. Entitas, kontraktor, menyepakati kontrak untuk membangun rumah sakit bagi pelanggan. Entitas bertanggung jawab atas seluruh manajemen proyek dan mengidentifikasi berbagai barang dan jasa yang dijanjikan, termasuk keahlian teknik, pembersihan lahan, pembuatan pondasi, pengadaan, struktur konstruksi, instalasi pipa dan kabel, instalasi peralatan serta penyelesaian.

CI46. Barang dan jasa yang dijanjikan dapat dianggap bersifat dapat dibedakan, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27(a). Yaitu, pelanggan memperoleh manfaat dari barang dan jasa baik secara terpisah maupun bersama dengan sumber daya yang tersedia lainnya. Hal ini dibuktikan dengan fakta bahwa entitas atau pesaing entitas secara rutin menjual banyak barang dan jasa tersebut secara terpisah kepada pelanggan lain. Sebagai tambahan, pelanggan dapat menghasilkan manfaat ekonomik dari barang dan jasa secara individu dengan menggunakan, mengonsumsi, menjual atau menyimpan barang atau jasa tersebut.

EXPOSURE DRAFT

CI47. Akan tetapi, janji untuk mengalihkan barang dan jasa tidak dapat diidentifikasi secara terpisah sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27(b) (berdasarkan faktor yang ada dalam ED PSAK 72 paragraf 29). Hal ini dibuktikan dengan fakta bahwa entitas menyediakan jasa signifikan untuk mengintegrasikan barang dan jasa (*input*) ke rumah sakit (*output* gabungan) di mana pelanggan terkontrak.

CI48. Karena kedua kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27 tidak dipenuhi, barang dan jasa tidak bersifat dapat dibedakan. Entitas mencatat seluruh barang dan jasa di dalam kontrak sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal.

Kasus B – Jasa integrasi yang signifikan

CI48A. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan yang mengakibatkan pengiriman beragam unit peralatan yang sangat kompleks dan terspesialisasi. Persyaratan kontrak mensyaratkan entitas untuk menetapkan proses manufaktur untuk memproduksi unit dalam kontrak. Spesifikasi bersifat unik untuk pelanggan, berdasarkan rancangan khusus yang dimiliki oleh pelanggan dan yang dikembangkan di bawah persyaratan kontrak tersendiri yang bukan merupakan bagian dari pertukaran yang dinegosiasikan saat ini. Entitas bertanggung jawab atas keseluruhan manajemen kontrak, yang mensyaratan pelaksanaanpelaksanaan dan integrasi berbagai aktivitas termasuk pengadaan bahan baku, mengidentifikasi dan memanajemen subkontraktor, dan melakukan manufaktur, instalasi dan pengujian.

CI48B. Entitas menilai janji dalam kontrak dan menentukan bahwa setiap peralatan yang dijanjikan dapat bersifat dapat dibedakan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27(a) karena pelanggan dapat memperoleh manfaat dari setiap alat secara tersendiri. Hal ini karena setiap unit dapat berfungsi secara independen dengan unit lainnya.

CI48C. Entitas mengamati bahwa sifat janjinya adalah untuk menetapkan dan menyediakan jasa memproduksi seluruh pelengkap peralatan di mana pelanggan terkontrak sesuai dengan spesifikasi pelanggan. Entitas mempertimbangkan bahwa entitas bertanggung jawab atas keseluruhan manajemen kontrak dan untuk menyediakan jasa signifikan untuk mengintegrasikan berbagai barang dan jasa (*input*) ke dalam keseluruhan jasa dan peralatan terkait (*output* gabungan) dan, oleh karena itu, peralatan dan berbagai barang dan jasa dijanjikan yang inheren dalam menghasilkan peralatan tidak dapat diidentifikasi secara terpisah sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27(b) dan paragraf 29. Dalam kasus ini, proses manufaktur yang disediakan oleh entitas bersifat spesifik terhadap kontraknya dengan pelanggan. Sebagai tambahan, sifat pelaksanaan entitas, dan secara khusus, jasa integrasi signifikan dari berbagai aktivitas berarti bahwa

EXPOSURE DRAFT

perubahan dalam satu aktivitas entitas untuk menyediakan peralatan memiliki dampak signifikan terhadap aktivitas lain yang disyaratkan untuk menghasilkan peralatan yang sangat kompleks, terspesialisasi sehingga aktivitas entitas sangat saling tergantung dan sangat saling berkaitan. Karena kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27(b) tidak terpenuhi, barang dan jasa yang disediakan oleh entitas tidak dapat diidentifikasi secara terpisah dan, oleh karena itu, tidak bersifat dapat dibedakan. Entitas mencatat seluruh barang dan jasa yang dijanjikan dalam kontrak sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal.

CI48B. Entitas menilai janji dalam kontrak dan menentukan bahwa setiap peralatan yang dijanjikan mampu menjadi bersifat dapat dibedakan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27 (a) karena pelanggan bisa mendapatkan manfaat dari masing-masing peralatan itu sendiri. Hal ini karena setiap unit dapat berfungsi secara independen dari unit lain.

CI48C. Entitas mengamati bahwa sifat janjinya adalah untuk membangun dan menyediakan jasa untuk memproduksi lengkap peralatan yang pelanggan memiliki kontrak sesuai dengan spesifikasi pelanggan. Entitas mempertimbangkan bahwa entitas bertanggung jawab untuk keseluruhan manajemen kontrak dan untuk menyediakan jasa signifikan untuk mengintegrasikan berbagai barang dan jasa (*input*) ke dalam layanan secara keseluruhan dan peralatan yang dihasilkan (*output* gabungan) dan, oleh karena itu, peralatan dan berbagai barang dan jasa yang dijanjikan melekat dalam memproduksi peralatan tidak dapat diidentifikasi secara terpisah sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27 (b) dan paragraf 29. Dalam hal ini, proses manufaktur yang disediakan oleh entitas adalah khusus untuk kontrak dengan pelanggan. Sebagai tambahan, sifat pelaksanaan entitas dan, khususnya, jasa integrasi signifikan dari berbagai aktivitas berarti bahwa perubahan dalam salah satu aktivitas entitas untuk menghasilkan peralatan memiliki dampak signifikan pada aktivitas lain yang disyaratkan untuk menghasilkan peralatan yang sangat kompleks, khusus seperti bahwa aktivitas entitas sangat saling tergantung dan saling terkait. Karena kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27 (b) tidak terpenuhi, barang dan jasa yang akan disediakan oleh entitas tidak diidentifikasikan secara terpisah dan, oleh karena itu, tidak bersifat dapat dibedakan. Entitas mencatat untuk seluruh barang dan jasa yang dijanjikan dalam kontrak sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal.

EXPOSURE DRAFT

Contoh 11 – Menentukan Apakah Barang atau Jasa Bersifat Dapat Dibedakan

Kasus A – Barang atau jasa bersifat dapat dibedakan

CI49. Entitas, pengembang perangkat lunak, menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk mengalihkan lisensi perangkat lunak, menyediakan jasa instalasi dan menyediakan pembaharuan perangkat lunak yang tidak dispesifikasi serta memberikan dukungan teknis (secara *online* maupun melalui telepon) dalam jangka waktu dua tahun. Entitas menjual lisensi, jasa instalasi dan dukungan teknis secara terpisah. Jasa instalasi meliputi mengubah *web screen* untuk setiap jenis pengguna (sebagai contoh, pemasaran, manajemen persediaan dan teknologi informasi). Jasa instalasi dilakukan secara rutin oleh entitas lainnya dan tidak secara signifikan memodifikasi perangkat lunak tersebut. Perangkat lunak tetap dapat digunakan tanpa pembaharuan atau dukungan teknis.

CI50. Entitas menilai barang dan jasa yang dijanjikan kepada pelanggan untuk menentukan barang dan jasa mana yang bersifat dapat dibedakan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27. Entitas mengamati bahwa perangkat lunak dikirimkan sebelum barang dan jasa lainnya dan tetap dapat berfungsi tanpa adanya pembaharuan maupun dukungan teknis. Pelanggan mendapatkan manfaat dari pembaharuan bersamaan dengan lisensi perangkat lunak yang dialihkan pada saat kontrak dimulai. Oleh karena itu, entitas menyimpulkan bahwa pelanggan mendapatkan manfaat dari setiap barang dan jasa baik secara terpisah maupun bersama dengan barang dan jasa yang tersedia lainnya dan kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27(a) telah dipenuhi.

CI51. Entitas juga mempertimbangkan prinsip dan faktor dalam ED PSAK 72 paragraf 29 dan menentukan apakah janji untuk mengalihkan setiap barang dan jasa kepada pelanggan dapat diidentifikasi secara terpisah dari setiap janji lainnya (oleh karena itu, kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27(b) terpenuhi). Dalam mencapai keputusan ini, entitas mempertimbangkan bahwa, walaupun entitas mengintegrasikan perangkat lunak ke dalam sistem pelanggan, jasa instalasi tidak mempengaruhi kemampuan pelanggan untuk menggunakan dan menerima manfaat dari lisensi perangkat lunak secara signifikan karena jasa instalasi bersifat rutin dan dapat diperoleh dari penyedia lainnya. Pembaharuan perangkat lunak tidak secara signifikan mempengaruhi kemampuan pelanggan untuk menggunakan dan menerima manfaat dari lisensi perangkat lunak selama periode lisensi. Entitas mengamati lebih lanjut bahwa tidak ada barang atau jasa yang dijanjikan memodifikasi atau menyesuaikan (*customise*) secara signifikan satu dengan yang lainnya, maupun entitas menyediakan jasa signifikan atas integrasi

EXPOSURE DRAFT

perangkat lunak dan jasa untuk *output* gabungan. Terakhir, entitas menyimpulkan bahwa perangkat lunak dan jasa tidak dapat secara signifikan mempengaruhi satu dengan yang lain dan, oleh karena itu, tidak saling tergantung atau sangat berkaitan, karena entitas dapat memenuhi janjinya untuk mengalihkan lisensi perangkat lunak awal secara independen dari janjinya untuk menyediakan jasa instalasi, pembaharuan perangkat lunak atau dukungan teknis secara subsekuen.

CI52. Berdasarkan penilaian ini, entitas mengidentifikasi empat kewajiban pelaksanaan dalam kontrak untuk barang dan jasa berikut ini:
(a) lisensi perangkat lunak;
(b) jasa instalasi;
(c) pembaharuan perangkat lunak; dan
(d) dukungan teknis.

CI53. Entitas menerapkan ED PSAK 72 paragraf 31–38 untuk menentukan apakah setiap kewajiban pelaksanaan untuk jasa instalasi, pembaharuan perangkat lunak dan dukungan teknis dipenuhi pada waktu tertentu atau sepanjang waktu. Entitas juga menilai sifat janji entitas untuk mengalihkan lisensi perangkat lunak sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP58 (lihat contoh 54 dalam paragraf CI276 – CI277)

Kasus B – Penyesuaian yang signifikan

CI54. Barang dan jasa yang dijanjikan sama dengan Kasus A, kecuali kontrak menspesifikasikan bahwa sebagai bagian dari jasa instalasi, perangkat lunak dapat disesuaikan secara substansial untuk menambah fungsi baru yang signifikan untuk memungkinkan perangkat lunak terhubung dengan aplikasi perangkat lunak lainnya yang telah disesuaikan yang digunakan oleh pelanggan. Jasa instalasi yang telah disesuaikan dapat disediakan oleh entitas lainnya.

CI55. Entitas menilai barang dan jasa yang dijanjikan kepada pelanggan untuk menentukan apakah barang dan jasa bersifat dapat dibedakan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27. Entitas pertama kali menilai apakah kriteria dalam paragraf 27(a) telah terpenuhi. Untuk alasan yang sama sebagaimana dalam Kasus A, entitas menentukan bahwa lisensi perangkat lunak, instalasi, pembaharuan perangkat lunak dan dukungan teknis masing-masing memenuhi kriteria tersebut. Entitas selanjutnya menilai apakah kriteria dalam paragraf 27(b) telah terpenuhi dengan mengevaluasi prinsip dan faktor dalam ED PSAK 72 paragraf 29. Entitas mengamati bahwa syarat kontrak yang mengakibatkan janji untuk menyediakan jasa signifikan atas integrasi perangkat lunak berlisensi ke dalam sistem perangkat lunak yang sudah ada dengan melaksanakan jasa instalasi yang telah disesuaikan sebagaimana yang diatur dalam kontrak. Dengan kata

EXPOSURE DRAFT

lain, entitas menggunakan lisensi dan jasa instalasi yang disesuaikan sebagai *input* untuk menghasilkan *output* gabungan (yaitu sistem perangkat lunak fungsional dan terintegrasi) yang telah ditentukan dalam kontrak (lihat ED PSAK 72 paragraf 29(a)). Perangkat lunak yang dimodifikasi secara signifikan dan disesuaikan dengan jasa tersebut (lihat ED PSAK 72 paragraf 29(b)). Sebagai akibatnya, entitas menentukan bahwa janji untuk mengalihkan lisensi tidak dapat diidentifiasi secara terpisah dari jasa instalasi dan, oleh karena itu, kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27(b) tidak terpenuhi. Oleh karena itu, lisensi perangkat lunak dan jasa instalasi yang disesuaikan tidak bersifat dapat dibedakan.

CI56. Berdasarkan analisis yang sama sebagaimana dalam Kasus A, entitas menyimpulkan bahwa pembaharuan perangkat lunak dan dukungan teknis bersifat dapat dibedakan dari janji lainnya dalam kontrak.

CI57. Berdasarkan penilaian ini, entitas mengidentifikasi tiga kewajiban pelaksanaan dalam kontrak untuk barang atau jasa di bawah ini:

(a) penyesuaian perangkat lunak (yang terdiri dari lisensi perangkat lunak dan jasa instalasi yang disesuaikan)
(b) pembaharuan perangkat lunak; dan
(c) dukungan teknis.

CI58. Entitas menerapkan ED PSAK 72 paragraf 31–38 untuk menentukan apakah setiap kewajiban pelaksanaan dipenuhi pada waktu tertentu atau sepanjang waktu.

Kasus C – Janji yang dapat diidentifikasi secara terpisah (instalasi)

CI58A. Kontrak entitas dengan pelanggan untuk menjual bagian peralatan dan jasa instalasi. Peralatan beroperasi tanpa adanya penyesuaian atau modifikasi. Instalasi tersebut disyaratkan tidak bersifat kompleks dan dapat dilaksanakan dengan beberapa alternatif penyedia jasa.

CI58B. Entitas mengidentifikasi dua barang dan jasa yang dijanjikan dalam kontrak: (a) peralatan dan (b) instalasi. Entitas menilai kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27 untuk menentukan apakah setiap barang atau jasa yang dijanjikan bersifat dapat dibedakan. Entitas menentukan bahwa peralatan dan setiap instalasi memenuhi kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27(a). Pelanggan dapat menerima manfaat dari peralatannya sendiri, dengan menggunakannya atau menjualnya kembali untuk jumlah yang lebih besar dari nilai sisa, atau secara bersamaan dengan sumber daya siap tersedia (sebagai contoh, jasa instalasi tersedia dari penyedia alternatif). Pelanggan juga dapat menerima manfaat dari jasa instalasi bersama dengan sumber daya lain yang pelanggan akan berhak memperoleh dari entitas (yaitu peralatan).

EXPOSURE DRAFT

CI58C. Entitas kemudian menentukan bahwa janjinya untuk mengalihkan peralatan dan untuk menyediakan jasa instalasi masing-masing diidentifikasi secara terpisah (sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27 (b)). Entitas mempertimbangkan prinsip dan faktor-faktor dalam ED PSAK 72 paragraf 29 dalam menentukan bahwa peralatan dan jasa instalasi bukan merupakan *input* untuk item gabungan dalam kontrak ini. Dalam hal ini, masing-masing faktor dalam ED PSAK 72 paragraf 29 berkontribusi untuk, tetapi tidak menentukan secara individual atas, kesimpulan bahwa peralatan dan jasa instalasi diidentifikasi secara terpisah sebagai berikut:

(a) Entitas tidak menyediakan jasa integrasi signifikan. Hal tersebut berarti bahwa entitas telah berjanji untuk menyerahkan peralatan dan kemudian menginstalnya; entitas akan mampu memenuhi janjinya untuk mengalihkan peralatan secara terpisah dari janjinya untuk selanjutnya menginstal peralatan tersebut. Entitas belum berjanji untuk menggabungkan peralatan dan jasa instalasi dala suatu cara yang akan mengubah peralatan dan jasa instalasi ke dalam *output* gabungan.

(b) Jasa instalasi entitas tersebut tidak akan menyesuaikan atau memodifikasi peralatan secara signifikan.

(c) Walaupun pelanggan mendapatkan manfaat dari jasa instalasi hanya setelah pelanggan memperoleh pengendalian atas peralatan, jasa instalasi tidak secara signifikan mempengaruhi peralatan karena entitas akan mampu memenuhi janjinya untuk mengalihkan peralatan secara independen dari janjinya untuk menyediakan jasa instalasi. Karena peralatan dan jasa instalasi masing-masing tidak secara signifikan mempengaruhi yang lain, peralatan dan jasa instalasi tidak sangat saling tergantung atau saling terkait.

Berdasarkan penilaian ini, entitas mengidentifikasi dua kewajiban pelaksanaan dalam kontrak untuk barang atau jasa berikut:

(i) peralatan; dan

(ii) jasa instalasi.

CI58D. Entitas menerapkan ED PSAK 72 paragraf 31-38 untuk menentukan apakah setiap kewajiban pelaksanaan dipenuhi pada waktu tertentu atau sepanjang waktu.

Kasus D – Janji yang dapat diidentifikasi secara terpisah (pembatasan kontraktual)

CI58E. Asumsikan fakta-fakta yang sama sebagaimana dalam kasus C, kecuali bahwa pelanggan secara kontraktual disyaratkan untuk menggunakan jasa instalasi entitas.

EXPOSURE DRAFT

CI58F. Persyaratan kontraktual untuk menggunakan jasa instalasi entitas tidak mengubah evaluasi apakah barang dan jasa yang dijanjikan adalah bersifat dapat dibedakan dalam kasus ini. Hal ini karena persyaratan kontraktual untuk menggunakan jasa instalasi entitas tidak mengubah karakteristik barang atau jasa itu sendiri, juga tidak mengubah janji-janji entitas kepada pelanggan. Meskipun pelanggan disyaratkan untuk menggunakan jasa instalasi entitas, peralatan dan jasa instalasi dapat bersifat dapat dibedakan (yaitu peralatan dan jasa instalasi masing-masing memenuhi kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27 (a)) dan janji-janji entitas untuk menyediakan peralatan dan menyediakan jasa instalasi masing-masing dapat diidentifikasi secara terpisah, yaitu peralatan dan jasa instalasi masing-masing memenuhi kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27 (b). Analisis entitas dalam hal ini konsisten dengan Kasus C.

Kasus E – Janji yang dapat diidentifikasi secara terpisah (*bahan habis pakai*)

CI58G. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk menyediakan sebuah peralatan *off-the-shelf* (yaitu peralatan operasional tanpa penyesuaian atau modifikasi signifikan) dan untuk menyediakan bahan habis pakai terspesialisasi untuk digunakan dalam peralatan pada interval yang telah ditentukan sebelumnya selama tiga tahun berikutnya. Bahan habis pakai diproduksi hanya oleh entitas, tetapi dijual secara terpisah oleh entitas.

CI58H. Entitas menentukan bahwa pelanggan bisa mendapatkan manfaat dari peralatan secara bersama dengan bahan habis pakai yang siap tersedia. Bahan habis pakai yang siap tersedia sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf ayat 28, karena bahan habis pakai secara teratur dijual terpisah oleh entitas (yaitu melalui penawaran isi ulang untuk pelanggan yang sebelumnya membeli peralatan). Pelanggan bisa mendapatkan manfaat dari bahan habis pakai yang akan dikirimkan berdasarkan kontrak secara bersama dengan peralatan yang dikirimkan yang awalnya dialihkan ke pelanggan berdasarkan kontrak. Oleh karena itu, peralatan dan bahan habis pakai masing-masing dapat menjadi bersifat yang dapat dibedakan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27 (a).

CI58I. Entitas menentukan bahwa janjinya untuk mengalihkan peralatan dan untuk menyediakan bahan habis pakai selama periode tiga tahun masing-masing dapat diidentifikasi secara terpisah sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27 (b). Dalam menentukan bahwa peralatan dan bahan habis pakai bukan merupakan *input* untuk *item* gabungan dalam kontrak ini, entitas mempertimbangkan bahwa entitas tidak menyediakan jasa integrasi signifikan yang mengubah peralatan dan bahan habis pakai dalam *output* gabungan. Sebagai tambahan, baik peralatan maupun bahan habis pakai secara signifikan, disesuaikan

EXPOSURE DRAFT

atau dimodifikasi oleh yang lain. Terakhir, entitas menyimpulkan bahwa peralatan dan bahan habis pakai tidak sangat saling tergantung atau sangat saling terkait karena mereka tidak secara signifikan mempengaruhi satu sama lain. Meskipun pelanggan bisa mendapatkan manfaat dari bahan habis pakai dalam kontrak ini hanya setelah memperoleh pengendalian atas peralatan (yaitu bahan habis pakai tidak akan memiliki manfaat tanpa peralatan) dan bahan habis pakai disyaratkan bagi peralatan untuk berfungsi, peralatan dan bahan habis pakai masing-masing tidak secara signifikan mempengaruhi yang lain. Hal ini karena entitas akan dapat memenuhi setiap janjinya dalam kontrak secara independen dari yang lain. Artinya, entitas akan mampu memenuhi janjinya untuk mengalihkan peralatan bahkan jika pelanggan tidak membeli bahan habis pakai apapun dan akan mampu memenuhi janjinya untuk menyediakan bahan habis pakai, bahkan jika pelanggan memperoleh peralatan secara terpisah.

CI58J Berdasarkan penilaian ini, entitas mengidentifikasi dua kewajiban pelaksanaan dalam kontrak untuk barang atau jasa berikut:
(a) peralatan; dan
(b) bahan habis pakai

CI58K. Entitas menerapkan ED PSAK 72 paragraf 31-38 untuk menentukan apakah setiap kewajiban pelaksanaan dipenuhi pada waktu tertentu atau sepanjang waktu.

Contoh 12 – Janji Eksplisit dan Implisit dalam Kontrak

CI59. Entitas, perusahaan manufaktur, menjual produk kepada distributor (yaitu pelanggannya) yang akan menjual kembali kepada pelanggan akhir.

Kasus A – Janji eksplisit atas jasa

CI60. Dalam kontraknya dengan distributor, entitas berjanji untuk menyediakan jasa pemeliharaan tanpa imbalan tambahan (yaitu "gratis") kepada pihak manapun (yaitu pelanggan akhir) yang membeli produk dari distributor. Entitas mengalihdayakan pelaksanaan jasa pemeliharaan kepada distributor dan membayar distributor dengan jumlah yang telah disetujui untuk menyediakan jasa tersebut sebagai perwakilan entitas. Jika pelanggan akhir tidak menggunakan jasa pemeliharaan, entitas tidak diwajibkan untuk membayar distributor.

CI61. Kontrak dengan pelanggan mencakup dua barang atau jasa yang dijanjikan – (a) produk dan (b) jasa pemeliharaan. Janji jasa pemeliharaan adalah janji untuk mengalihkan barang atau jasa di masa depan dan merupakan bagian dari pertukaran yang

EXPOSURE DRAFT

dinegosiasikan antara entitas dan distributor. Entitas menilai apakah barang atau jasa bersifat dapat dibedakan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27. Entitas menentukan bahwa keduanya yaitu produk dan jasa pemeliharaan memenuhi kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27(a). Entitas secara teratur menjual produk secara terpisah, yang mengindikasikan bahwa pelanggan memperoleh manfaat dari produknya sendiri. Pelanggan memperoleh manfaat dari jasa pemeliharaan secara bersama dengan sumber daya pelanggan yang telah diperoleh dari entitas (yaitu produk).

CI61A. Entitas selanjutnya menentukan bahwa janjinya untuk mengalihkan produk dan menyediakan jasa pemeliharaan diidentifikasikan secara terpisah (sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27 (b)) berdasarkan prinsip dan faktor-faktor dalam ED PSAK 72 paragraf 29. Produk dan jasa pemeliharaan bukan merupakan *input* untuk *item* gabungan dalam kontrak. Entitas tidak menyediakan jasa integrasi signifikan karena kehadiran produk dan jasa bersama dalam kontrak ini tidak menghasilkan fungsi tambahan atau gabungan apapun. Sebagai tambahan, baik produk maupun jasa tidak memodifikasi atau menyesuaikan dengan produk atau jasa lainnya. Terakhir, produk dan jasa pemeliharaan tidak sangat saling tergantung atau sangat saling terkait karena entitas dapat memenuhi setiap janji dalam kontrak secara independen dari upaya untuk memenuhi yang lain (yaitu entitas dapat mengalihkan produk bahkan jika pelanggan menurunkan jasa pemeliharaan dan dapat menyediakan jasa pemeliharaan terkait dengan produk yang dijual sebelumnya melalui distributor lain). Entitas juga mengamati, dalam menerapkan prinsip dalam ED PSAK 72 paragraf 29, bahwa janji entitas untuk menyediakan pemeliharaan tidak diperlukan untuk produk untuk melanjutkan menyediakan manfaat signifikan kepada pelanggan. Sebagai akibatnya, entitas mengalokasikan bagian dari harga transaksi untuk masing-masing dua kewajiban pelaksanaan (yaitu produk dan jasa pemeliharaan) dalam kontrak.

Kasus B – Janji implisit atas jasa

CI62. Entitas secara historis telah menyediakan jasa pemeliharaan tanpa imbalan tambahan (yaitu “gratis”) kepada pelanggan akhir yang membeli produk entitas dari distributor. Entitas tidak secara eksplisit menjanjikan jasa pemeliharaan pada saat negosiasi dengan distributor dan kontrak akhir antara entitas dan distributor juga tidak menspesifikasikan syarat atau ketentuan jasa tersebut.

CI63. Walaupun demikian, berdasarkan praktik bisnis pada umumnya, entitas menentukan pada saat kontrak dimulai bahwa entitas telah membuat janji implisit untuk menyediakan jasa pemeliharaan sebagai bagian dari pertukaran yang dinegosiasikan dengan distributor. Hal tersebut adalah, praktik masa lalu entitas dalam

EXPOSURE DRAFT

menyediakan jasa tersebut menciptakan ekspektasi yang berlaku bagi pelanggan entitas (yaitu distributor dan pelanggan akhir) sesuai dengan PSAK 72 paragraf 24. Sebagai akibatnya, entitas menilai apakah janji jasa pemeliharaan adalah kewajiban pelaksanaan. Untuk alasan yang sama sebagaimana dalam Kasus A, entitas menentukan bahwa produk dan jasa pemeliharaan adalah kewajiban pelaksanaan yang terpisah.

Kasus C – Jasa yang bukan merupakan jasa terjanji

CI64. Dalam kontraknya dengan distributor, entitas tidak berjanji untuk menyediakan jasa pemeliharaan apapun. Sebagai tambahan, entitas tidak secara khusus menyediakan jasa pemeliharaan, dan oleh karena itu praktik bisnis pada umumnya entitas, peraturan yang telah dipublikasi dan pernyataan spesifik saat menyepakati kontrak tidak menciptakan janji implisit untuk menyediakan barang atau jasa kepada pelanggannya. Entitas mengalihkan pengendalian atas produk kepada distributor dan, oleh karena itu, kontrak telah terpenuhi. Akan tetapi, sebelum penjualan kepada pelanggan akhir, entitas mengajukan permohonan untuk menyediakan jasa pemeliharaan kepada entitas manapun yang membeli produk dari distributor tanpa imbalan yang dijanjikan tambahan.

CI65. Janji pemeliharaan tidak terdapat dalam kontrak antara entitas dan distributor pada saat kontrak dimulai. Yaitu, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 24, entitas tidak secara eksplisit atau implisit menjanjikan untuk menyediakan jasa pemeliharaan kepada distributor maupun kepada pelanggan akhir. Sebagai akibatnya, entitas tidak mengidentifikasi janji untuk menyediakan jasa pemeliharaan sebagai kewajiban pelaksanaan. Sebaliknya kewajiban untuk menyediakan jasa pemeliharaan dicatat sesuai dengan PSAK 57: *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi.*

CI65A. Meskipun jasa pemeliharaan bukan merupakan jasa yang dijanjikan dalam kontrak saat ini, dalam kontrak masa depan dengan pelanggan entitas akan menilai apakah kontrak masa depan menciptakan praktik bisnis yang mengakibatkan janji tersirat untuk menyediakan jasa pemeliharaan.

KEWAJIBAN PELAKSANAAN YANG DISELESAIKAN SEPANJANG WAKTU

CI66. Contoh 13–17 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 35–37 dan PP02–PP13 tentang kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan sepanjang waktu. Sebagai tambahan, persyaratan berikut diilustrasikan dalam contoh berikut:

(a) ED PSAK 72 paragraf 35(a) dan PP03 – PP04 tentang pelanggan yang secara simultan menerima dan mengonsumsi

EXPOSURE DRAFT

manfaat yang disediakan dari pelaksanaan entitas selama entitas melaksanakan kewajibannya (Contoh 13 – 14);

(b) ED PSAK 72 paragraf 35(c), 36–37 dan PP06 – PP13 tentang pelaksanaan entitas yang tidak menyediakan aset dengan fungsi alternatif dan hak yang dapat dipaksakan entitas atas pembayaran pelaksanaanpelaksanaan yang diselesaikan sampai saat inisaat ini (Contoh 14 – 17); dan

(c) ED PSAK 72 paragraf 38 tentang kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan pada waktu tertentu (Contoh 17).

Contoh 13 – Pelanggan Menerima dan Mengonsumsi Manfaat Secara Simultan

CI67. Entitas menyepakati kontrak untuk menyediakan jasa pengelolaan gaji bulanan kepada pelanggan selama satu tahun.

CI68. Jasa pengelolaan gaji bulanan dicatat sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 22(b). Kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan sepanjang waktu sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 35(a) karena pelanggan menerima dan mengonsumsi manfaat secara simultan dari pelaksanaanpelaksanaan entitas dalam memproses setiap transaksi gaji yang dilakukan pada saat dan ketika setiap transaksi diproses. Fakta bahwa entitas lain tidak perlu menyediakan kembali jasa pemrosesan gaji dari jasa yang disediakan oleh entitas hingga saat ini juga menunjukkan bahwa pelanggan menerima dan mengonsumsi keuntungan yang disediakan oleh entitas secara simultan. (Entitas mengabaikan seluruh keterbatasan praktis dalam mengalihkan sisa kewajiban pelaksanaan, termasuk aktivitas pengaturan yang perlu untuk dilakukan oleh entitas lainnya.) Entitas mengakui pendapatan sepanjang waktu dengan mengukur kemajuan penyelesaian kewajiban pelaksanaan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 39–45 dan PP14 – PP19.

Contoh 14 – Menilai Penggunaan Alternatif dan Hak atas Pembayaran

CI69. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk menyediakan jasa konsultasi yang mengakibatkan entitas menyediakan opini profesional kepada pelanggan. Opini profesional tersebut terkait dengan fakta dan kondisi yang spesifik kepada pelanggan. Jika pelanggan mengakhiri kontrak konsultasi dengan alasan selain dari kegagalan entitas untuk menjalankan sesuai dengan yang dijanjikan, maka kontrak mensyaratkan pelanggan untuk memberikan kompensasi kepada entitas atas biaya yang timbul ditambah dengan 15% marjin. Lima belas persen margin tersebut mendekati marjin laba yang diterima entitas dari kontrak serupa.

EXPOSURE DRAFT

CI70. Entitas mempertimbangkan kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 35(a) dan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf PP03 dan PP04 untuk menentukan apakah pelanggan menerima dan mengonsumsi manfaat atas pelaksanaan entitas secara simultan. Jika entitas tidak dapat menyelesaikan kewajibannya dan pelanggan merekrut perusahaan konsultan lainnya untuk memberikan opini, maka perusahaan konsultasi lainnya perlu secara substansial untuk mengerjakan ulang tugasnya yang telah diselesaikan entitas hingga saat itu, karena perusahaan konsultasi lainnya tidak akan menerima keuntungan dari pekerjaan dalam proses yang dikerjakan entitas. Sifat opini profesional yaitu pelanggan menerima keuntungan dari pelaksanaan entitas hanya ketika pelanggan menerima opini profesional. Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 35(a) tidak terpenuhi.

CI71. Akan tetapi, kewajiban pelaksanaan entitas memenuhi kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 35(c) dan merupakan kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu karena kedua faktor berikut ini:

(a) sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 36 dan PP06– PP08, perkembangan opini profesional tidak menciptakan aset dengan kegunaan alternatif bagi entitas, karena opini profesional didasarkan pada fakta dan kondisi tertentu bagi pelanggan. Oleh karena itu, ada keterbatasan praktis bagi kemampuan entitas untuk mengalihkan aset secara langsung kepada pelanggan lainnya.

(b) sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 37 dan PP09–PP13, entitas memiliki hak yang dapat dipaksakan atas pembayaran pelaksanaan yang diselesaikan sampai saat ini untuk biaya ditambah dengan marjin sewajarnya, di mana mendekati marjin laba dalam kontrak lainnya.

CI72. Sebagai akibatnya, entitas mengakui pendapatan sepanjang waktu dengan mengukur kemajuan terhadap penyelesaian kewajiban pelaksanaan secara penuh sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 39 – 45 dan PP14 – PP19.

Contoh 15 – Aset yang Tidak Memiliki Penggunaan Alternatif bagi Entitas

CI73. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan, agen pemerintahan, untuk merakit satelit khusus. Entitas merakit satelit bagi berbagai jenis pelanggan seperti pemerintah dan entitas komersial. Rancangan dan konstruksi masing-masing satelit bersifat dapat dibedakan secara substansial, berdasarkan pada kebutuhan pelanggan dan jenis teknologi yang dipakai untuk masing-masing satelitnya.

CI74. Pada saat awal kontrak , entitas mempertimbangkan apakah kewajiban pelaksanaan untuk merakit satelit merupakan kewajiban

EXPOSURE DRAFT

pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 35.

CI75. Sebagai bagian dari pertimbangan tersebut, entitas mempertimbangkan apakah satelit yang selesai dibuat memiliki penggunaan alternatif bagi entitas. Walaupun kontrak tidak menghalangi entitas dalam mengalihkan satelit yang telah selesai dirakit kepada pelanggan lainnya, entitas menimbulkan biaya signifikan untuk mengerjakan ulang rancangan dan fungsi satelit dalam mengalihkan aset kepada pelanggan lainnya. Sebagai akibatnya, aset tidak memiliki penggunaan alternatif bagi entitas (lihat ED PSAK 72 paragraf 35(c), 36 dan PP06 – PP08) karena rancangan pelanggan yang spesifik untuk satelit tersebut membatasi kemampuan entitas dalam mengalihkan satelit kepada entitas lainnya.

CI76. Untuk kewajiban pelaksanaan entitas yang diselesaikan sepanjang waktu pada saat perakitan satelit, dalam ED PSAK 72 paragraf 35(c) juga mensyaratkan entitas untuk memiliki hak yang dapat dipaksakan atas pembayaran pelaksanaan yang diselesaikan sampai saat ini. Ketentuan ini tidak diilustrasikan dalam contoh ini.

Contoh 16 – Hak yang Dapat Dipaksakan atas Pembayaran Pelaksanaan yang Diselesaikan Sampai Saat Ini

CI77. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk merakit suatu *item* peralatan. Skedul pembayaran dalam kontrak mengatur bahwa pelanggan diharuskan melakukan pembayaran di muka pada saat kontrak dimulai sebesar 10% dari harga kontak, pembayaran berkala selama periode konstruksi (hingga 50% dari harga kontrak) serta pembayaran akhir sebesar 40% dari harga kontrak setelah konstruksi selesai dan peralatan telah melewati uji pelaksanaan yang telah ditentukan. Pembayaran tidak dapat dikembalikan kecuali apabila pelaksanaan entitas tidak sesuai yang dijanjikan. Jika pelanggan mengakhiri kontrak, maka entitas hanya berhak untuk menahan pembayaran atas kemajuan yang telah diterimanya dari pelanggan. Entitas tidak lagi berhak atas kompensasi dari pelanggan.

CI78. Pada saat awal kontrak , entitas menilai apakah kewajiban pelaksanaan untuk merakit peralatan merupakan kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan sepanjang waktu sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 35.

CI79. Sebagai bagian dari penilaian, entitas mempertimbangkan apakah entitas memiliki hak yang dapat dipaksakan atas pembayaran pelaksanaan yang diselesaikan sampai saat ini sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 35(c), 37 dan PP09 – PP13 jika pelanggan menghentikan kontrak dengan alasan selain entitas gagal dalam

EXPOSURE DRAFT

menyelesaikan sesuai dengan yang dijanjikan. Walaupun pembayaran yang dilakukan pelanggan tidak dapat dikembalikan, jumlah kumulatif pembayaran tersebut tidak diperkirakan, sepanjang masa kontrak, agar setidaknya sesuai dengan jumlah yang diperlukan untuk mengompensasikan entitas atas pelaksanaan yang diselesaikan sampai saat ini. Hal ini karena pada saat tertentu dalam konstruksi, jumlah kumulatif imbalan yang dibayarkan oleh pelanggan bisa saja lebih rendah dari harga jual peralatan yang sebagian telah selesai saat itu. Sebagai akibatnya, entitas tidak memiliki hak atas pembayaran pelaksanaan yang diselesaikan sampai saat ini.

CI80. Karena entitas tidak memilki hak atas pembayaran untuk pelaksanaan yang diselesaikan sampai saat ini, kewajiban pelaksanaan entitas tidak dipenuhi sepanjang waktu sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 35 (c). Sejalan dengan hal tersebut, entitas tidak perlu menilai apakah peralatan memilki penggunaan alternatif bagi entitas. Entitas juga menyimpulkan bahwa hal tersebut tidak memenuhi kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 35 (a) atau (b) dan dengan demikian entitas mencatat konstruksi peralatan sebagai kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi pada waktu tertentu sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 38.

Contoh 17 – Penilaian Apakah Kewajiban Pelaksanaan Dipenuhi pada Waktu Tertentu atau Sepanjang Waktu

CI81. Entitas membangun kompleks perumahan multi-unit. Pelanggan menyepakati kontrak penjualan mengikat dengan entitas untuk unit yang ditentukan yang sedang dalam konstruksi. Setiap unit memiliki rencana pembangunan yang serupa dan ukuran yang serupa, tetapi atribut unit lainnya bersifat dapat dibedakan (sebagai contoh, lokasi unit berada di dalam kompleks).

Kasus A – Entitas tidak memiliki hak yang dapat dipaksakan atas pembayaran pelaksanaan yang diselesaikan sampai saat ini

CI82. Pelanggan membayar deposito pada saat menyepakati kontrak dan deposito tersebut hanya dapat dikembalikan apabila entitas gagal menyelesaikan konstruksi sesuai dengan yang tertulis dalam kontrak. Sisa harga kontrak dibayarkan saat kontrak telah terselesaikan ketika pelanggan memperoleh kepemilikan secara fisik atas unit tersebut. Jika pelanggan gagal dalam pembayaran kontrak sebelum unit selesai dibangun, entitas hanya memilki berhak untuk mendapatkan deposito.

CI83. Pada saat kontrak dimulai, entitas menerapkan ED PSAK 72 paragraf 35(c) untuk menentukan apakah janji untuk membangun dan mengalihkan unit kepada pelanggan merupakan kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu. Entitas menentukan

EXPOSURE DRAFT

bahwa entitas tidak memiliki hak yang dapat dipaksakan atas pembayaran pelaksanaan yang diselesaikan sampai saat ini karena, sampai konstruksi unit selesai, entitas hanya berhak atas deposito yang telah dibayarkan pelanggan. Karena pelanggan tidak memiliki hak atas pembayaran pelaksanaan yang telah diselesaikan, kewajiban pelaksanaan entitas bukanlah kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 35(c). Sebaliknya, entitas mencatat penjualan unit sebagai kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi pada waktu tertentu sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 38.

Kasus B – Entitas memiliki hak yang dapat dipaksakan atas pembayaran pelaksanaan yang diselesaikan sampai saat ini

CI84. Pelanggan membayar deposito yang tidak dapat dikembalikan pada saat menyepakati kontrak dan akan melakukan pembayaran atas kemajuan selama konstruksi unit. Kontrak memiliki syarat substantif yang menghalangi entitas dalam mengalihkan unit kepada pelanggan lain. Sebagai tambahan, pelanggan tidak memiliki hak untuk mengakhiri kontrak, kecuali entitas gagal melaksanakan sesuai dengan yang dijanjikan. Jika pelanggan gagal bayar atas kewajibannya dengan cara gagal untuk melakukan pembayaran atas kemajuan sesuai dengan yang dijanjikan saat dan ketika jatuh tempo, maka entitas memiliki hak atas seluruh imbalan yang dijanjikan dalam kontrak ketika konstruksi unit selesai. Pengadilan telah menegakkan hak serupa sebelumnya yang memberikan hak kepada pengembang untuk mensyaratkan pelanggan memenuhi kewajiban sesuai dengan pemenuhan kewajiban yang dilakukan entitas sesuai dengan kontrak.

CI85. Pada saat kontrak dimulai, entitas menerapkan ED PSAK 72 paragraf 35(c) untuk menentukan apakah janji untuk membangun dan mengalihkan unit kepada pelanggan merupakan kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu. Entitias menentukan bahwa aset (unit) yang diciptakan dari pelaksanaan entitas tidak memiliki penggunaan alternatif bagi entitas karena kontrak menghalangi entitas dari mengalihkan unit yang ditentukan kepada pelanggan lainnya. Entitas tidak mempertimbangkan kemungkinan untuk mengakhiri kontrak dalam penilaian apakah entitas dapat mengarahkan aset kepada pelanggan lainnya.

CI86. Entitas juga memiliki hak atas pembayaran pelaksanaan yang diselesaikan sampai saat ini sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 37 dan PP09–PP13. Hal ini dikarenakan apabila pelanggan gagal dalam memenuhi kewajibannya, entitas memiliki hak yang dapat dipaksakan atas seluruh imbalan yang dijanjikan berdasarkan kontrak apabila entitas terus melaksanakan sesuai perjanjian.

EXPOSURE DRAFT

CI87. Oleh karena itu, persyaratan kontrak dan praktik dalam yuridiksi hukum mengindikasikan adanya hak atas pembayaran pelaksanaan yang diselesaikan sampai saat ini. Sebagai akibatnya, kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 35(c) telah dipenuhi dan entitas memiliki kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu. Untuk mengakui pendapatan atas kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu, entitas mengukur kemajuan dari pemenuhan kewajiban pelaksanaan yang selesai sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 39–45 dan PP14 – PP19.

CI88. Dalam konstruksi komplek perumahan multi-unit, entitas dapat memiliki banyak kontrak dengan pelanggan individu atas konstruksi setiap unit dalam komplek tersebut. Entitas akan mencatat setiap kontrak secara terpisah. Akan tetapi, tergantung dari sifat konstruksi tersebut, pelaksanaan entitas dalam menjalankan pekerjaan konstruksi awal (yaitu pondasi dan struktur dasar), sebagaimana konstruksi pada area umum, perlu untuk dicerminkan ketika mengukur kemajuan terhadap pemenuhan kewajiban pelaksanaan yang selesai dalam setiap kontrak.

Kasus C – Entitas memiliki hak yang dapat dipaksakan atas pembayaran pelaksanaan yang diselesaikan sampai saat ini

CI89. Fakta yang sama seperti dalam kasus B diterapkan ke dalam kasus C, kecuali dalam hal gagal bayar oleh pelanggan, baik entitas mensyaratkan pelanggan untuk melaksanakan sesuai dengan kontrak atau entitas membatalkan kontrak sebagai ganti aset dalam konstruksi dan hak atas denda dalam proporsi harga kontrak.

CI90. Meskipun entitas dapat membatalkan kontrak (di mana kewajiban pelanggan kepada entitas terbatas pada pengalihan pengendalian aset yang telah dipenuhi sebagian kepada entitas dan pembayaran atas denda yang telah ditentukan), entitas memiliki hak atas pembayaran pelaksanaan yang diselesaikan sampai saat ini karena entitas dapat menentukan untuk memaksakan haknya atas pembayaran secara penuh untuk kontrak tersebut. Fakta bahwa entitas dapat memilih untuk membatalkan kontrak jika pelanggan gagal bayar atas kewajibannya tidak akan mempengaruhi penilaian (lihat ED PSAK 72 paragraf PP11), di mana hak entitas untuk mensyaratkan pelanggan untuk melanjutkan melaksanakan sebagaimana yang tertulis dalam kontrak (yaitu pembayaran imbalan yang dijanjikan) dapat dipaksakan.

EXPOSURE DRAFT

MENGUKUR KEMAJUAN TERHADAP PENYELESAIAN KEWAJIBAN PELAKSANAAN SECARA PENUH

CI91. Contoh 18–19 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 39–45 dalam mengukur kemajuan terhadap pemenuhan kewajiban pelaksanaan yang selesai yang dipenuhi sepanjang waktu. Contoh 19 juga mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf PP19 mengenai bahan baku belum terpakai ketika biaya yang timbul tidak proporsional dengan kemajuan entitas dalam pemenuhan kewajiban pelaksanaan.

Contoh 18 – Mengukur Kemajuan Ketika Membuat Barang atau Jasa Tersedia

CI92. Entitas, pemilik dan manajer klub kesehatan, menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk akses satu tahun ke klub kesehatan manapun milik entitas. Pelanggan memiliki kebebasan tidak terbatas untuk menggunakan klub kesehatan dan berjanji untuk membayar sebesar Rp100 per bulan.

CI93. Entitas menentukan bahwa janjinya kepada pelanggan adalah untuk menyediakan jasa klub kesehatan yang tersedia bagi pelanggan untuk digunakan saat dan ketika pelanggan menginginkannya. Hal ini karena seberapa lama pelanggan menggunakan klub kesehatan tidak akan mempengaruhi jumlah sisa barang atau jasa yang menjadi hak pelanggan. Entitas menyimpulkan bahwa pelanggan secara terus menerus menerima dan mengonsumsi manfaat atas pelaksanaan entitas ketika entitas klub melaksanakan dengan membuat klub kesehatan yang tersedia bagi pelanggan. Sebagai akibatnya, kewajiban pelaksanaan entitas dipenuhi sepanjang waktu, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 35(a).

CI94. Entitas juga menentukan manfaat yang diberikan kepada pelanggan dari jasa entitas yang memungkinkan klub kesehatan tersedia sepanjang tahun. (Yaitu, pelanggan memperoleh manfaat atas tersedianya klub kesehatan, terlepas dari apakah pelanggan menggunakannya atau tidak.) Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa ukuran terbaik untuk kemajuan pemenuhan kewajiban pelaksanaan yang selesai sepanjang waktu adalah ukuran berbasis waktu (*time-based measure*) dan entitas mengakui pendapatan dengan dasar garis lurus sepanjang tahun sebesar Rp100 per bulan.

EXPOSURE DRAFT

Contoh 19 – Bahan Baku Belum Terpakai

CI95. Pada November 20X2, entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk menata ulang bangunan tiga lantai dan memasang lift baru dengan jumlah imbalan Rp5 juta. Jasa penataan yang dijanjikan, meliputi instalasi lift baru, yang merupakan kewajiban pelaksanaan tunggal yang dipenuhi sepanjang waktu. Jumlah ekspektasi biaya adalah Rp4 juta, termasuk Rp1,5 juta untuk lift. Entitas menentukan bahwa entitas bertindak sebagai prinsipal, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP34 – PP38, karena entitas mempunyai pengendalian atas lift sebelum lift tersebut dialihkan kepada pelanggan.

CI96. Ringkasan harga transaksi dan ekspektasi biaya adalah sebagai berikut:

	Rp
Harga transaksi	5.000.000
Biaya ekspektasian:	
Lift	1.500.000
Biaya lainnya	2.500.000
Jumlah biaya ekspektasian	4.000.000

CI97. Entitas menggunakan metode *input* berdasarkan biaya yang terjadi untuk mengukur kemajuan penyelesaian kewajiban pelaksanaan secara penuh. Entitas menilai apakah biaya yang terjadi untuk melakukan pengadaan lift proporsional dengan kemajuan dalam memenuhi kewajiban pelaksanaan, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP10. Pelanggan memiliki pengendalian atas lift ketika lift dikirimkan ke tempat pada Desember 20X2, meskipun lift tidak akan dipasang hingga Juni 20X3. Biaya untuk mengadakan lift (Rp1,5 juta) tergantung dari jumlah ekspektasi biaya untuk menyelesaikan kewajiban pelaksanaan (Rp 4 juta). Entitas tidak terlibat dalam merancang atau memproduksi lift.

CI98. Entitas menyimpulkan bahwa memasukkan biaya untuk mengadakan lift sebagai ukuran kemajuan akan menyebabkan pelaksanaan entitas lebih saji (*overstate*). Sebagai akibatnya, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP19, entitas menyesuaikan ukuran kemajuan dengan mengeluarkan biaya untuk mengadakan lift dari ukuran biaya yang terjadi dan dari harga transaksi. Entitas mengakui pendapatan atas pengalihan lift sebesar biaya untuk mengadakan lift (yaitu pada marjin nol).

EXPOSURE DRAFT

CI99. Per tanggal 31 Desember 20X2, entitas mengamati bahwa:

(a) biaya lainnya yang terjadi (tidak termasuk lift) adalah Rp500.000; dan

(b) pelaksanaan adalah 20% selesai (yaitu Rp500.000 ÷ Rp 2.500.000).

CI100. Sebagai akibatnya, pada 31 Desember 20X2, entitas mengakui hal berikut:

	Rp	
Pendapatan	2.200.000	(a)
Harga pokok penjualan	2.000.000	(b)
Laba	200.000	

(a) Pendapatan yang diakui adalah (20 persen × Rp 3.500.000) + Rp 1.500.000. (Rp 3.500.000 adalah Rp 5.000.000 harga transaksi – Rp 1.500.000 biaya elevator.)

(b) Harga pokok penjualan adalah Rp 500.000 biaya yang terjadi + Rp 1.500.000 biaya elevator.

EXPOSURE DRAFT

IMBALAN VARIABEL

CI101. Contoh 20 – 21 mengilurstrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 50 – 54 dalam mengidentifikasi imbalan variabel.

Contoh 20 – Denda Menyebabkan Kenaikan Imbalan Variabel

CI102. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk membangun aset sebesar Rp1 juta. Sebagai tambahan, syarat kontrak meliputi denda sebesar Rp100.000 jika konstruksi tidak diselesaikan dalam jangka waktu tiga bulan dari tanggal yang ditentukan dalam kontrak.

CI103. Entitas menyimpulkan bahwa imbalan yang dijanjikan dalam kontrak meliputi jumlah tetap sebesar Rp900.000 dan jumlah variabel sebesar Rp100.000 (sebagai akibat dari denda).

CI104. Entitas mengestimasi imbalan variabel sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 50 – 54 dan mempertimbangkan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 56 – 58 megenai pembatasan estimasi imbalan variabel.

Contoh 21 – Mengestimasi Imbalan Variabel

CI105. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk membangun aset sesuaian (*customised assets*). Janji untuk mengalihkan aset merupakan kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu. Imbalan yang dijanjikan adalah Rp2,5 juta, tetapi jumlah akan dikurangi atau ditambah bergantung pada waktu pemenuhan aset. Secara khusus, setiap hari setelah tanggal 31 Maret 20X7 jika aset belum selesai, maka imbalan yang dijanjikan akan dikurangi sebesar Rp10.000. Untuk setiap harinya sebelum 31 Maret 20X7 jika aset telah selesai dibangun, imbalan yang dijanjikan meningkat sebesar Rp 10.000

CI106. Sebagai tambahan, pada saat aset selesai dibangun, pihak ketiga akan menginspeksi aset dan menentukan rating berdasarkan kriteria yang ditentukan dalam kontrak. Jika aset mendapatkan peringkat (*rating*) yang ditentukan, maka entitas berhak menerima bonus insentif sebesar Rp150.000

CI107. Dalam menentukan harga transaksi, entitas menyiapkan estimasi terpisah untuk setiap elemen imbalan variabel di mana entitas berhak menggunakan metode estimasi yang dijelaskan dalam ED PSAK 72 paragraf 53:

(a) entitas memutuskan untuk menggunakan metode nilai ekspekstasian *(expected value method*) untuk mengestimasi imbalan variabel yang dikaitkan dengan denda harian atau insentif (yaitu Rp2,5 juta, ditambah atau dikurang Rp10.000

EXPOSURE DRAFT

per hari). Hal ini karena metode tersebut diharapkan entitas untuk memprediksi jumlah imbalan yang menjadi hak entitas.

(b) entitas memutuskan untuk menggunakan jumlah yang paling memungkinkan untuk mengestimasi imbalan variabel terkait bonus insentif. Hal ini dikarenakan hanya ada dua kemungkinan (Rp150.000 atau Rp0) dan dengan metode ini, entitas mengharapkan untuk dapat memprediksikan nilai imbalan yang akan diberikan dengan lebih tepat.

CI108. Entitas mempertimbangkan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 56 – 58 mengenai batasan estimasi imbalan variabel untuk menentukan apakah entitas memasukkan sebagian atau seluruh estimasinya atas imbalan variabel dalam harga transaksi.

MEMBATASI ESTIMASI IMBALAN VARIABEL

CI109. Contoh 22 – 25 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 56 – 58 mengenai pembatasan estimasi imbalan variabel. Sebagai tambahan, persyaratan di bawah ini diilustrasikan dalam contoh berikut ini:

(a) ED PSAK 72 paragraf 55 tentang liabilitas pengembalian (*refund liabilities*) (Contoh 22);

(b) ED PSAK 72 paragraf PP20 – PP27 atas penjualan dengan hak pengembalian (Contoh 22); dan

(c) ED PSAK 72 paragraf 84 – 86 dalam mengalokasikan imbalan variabel ke kewajiban pelaksanaan (Contoh 25).

Contoh 22 – Hak Pengembalian (*Right of Return*)

CI110. Entitas meyepakati 100 kontrak dengan pelanggan. Setiap kontrak meliputi penjualan satu produk sebesar Rp100 (100 total produk x Rp100 = Rp10.000 total imbalan). Kas diterima ketika pengendalian produk dialihkan. Praktik bisnis entitas pada umumnya memungkinkan pelanggan untuk mengembalikan produk tidak terpakai dalam jangka waktu 30 hari dan menerima pengembalian penuh. Biaya setiap produk entitas adalah Rp60.

CI111. Entitas menerapkan persyaratan dalam ED PSAK 72 ke portfolio atas 100 kontrak karena entitas mengharapkan secara rasional bahwa, sesuai dengan paragraf 04, dampak pada laporan keuangan dari penerapan persyaratan portfolio tidak akan berbeda secara material dari penerapan persyaratan kepada masing-masing kontrak dalam portfolio.

CI112. Karena kontrak tersebut memungkinkan pelanggan untuk mengembalikan produk, imbalan yang diterima pelanggan bersifat variabel. Untuk mengestimasi imbalan variabel yang akan diterima entitas, entitas memutuskan untuk menggunakan metode nilai

EXPOSURE DRAFT

ekspektasian (lihat ED PSAK 72 paragraf 53(a)) karena metode ini yang diharapkan entitas untuk memprediksikan secara lebih baik atas jumlah imbalan yang akan menjadi hak entitas. Dengan menggunakan metode nilai ekspektasian, entitas memperkirakan bahwa 97 produk tidak akan dikembalikan.

CI113. Entitas juga mempertimbangkan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 56–58 mengenai batasan estimasi imbalan variabel untuk menentukan apakah jumlah variabel estimasian adalah Rp9.700 (Rp100 x 97 produk yang tidak diekspektasikan untuk dikembalikan) dapat dimasukkan ke dalam harga transaksi. Entitas mempertimbangkan faktor dalam ED PSAK 72 paragraf 57 dan menentukan bahwa meskipun pengembalian adalah diluar pengaruh entitas, namun hal tersebut berpengaruh signifikan dalam mengestimasi pengembalian produk dan kelompok pelanggan ini. Sebagai tambahan, ketidakpastian akan diselesaikan dalam jangka waktu singkat (yaitu 30 hari periode pengembalian). Oleh karena itu, entitas menyimpulkan bahwa sangat besar kemungkinan pembalikan yang signifikan atas jumlah pendapatan kumulatif yang diakui (yaitu Rp9.700) tidak akan terjadi karena ketidakpastian diselesaikan (yaitu dalam periode pengembalian).

CI114. Entitas mengestimasi bahwa biaya untuk menerima kembali produk tidak material dan diharapkan produk yang dikembalikan tersebut dapat dijual kembali dengan memperoleh keuntungan.

CI115. Pada saat pengalihan pengendalian 100 produk, entitas tidak mengakui pendapatan untuk tiga produk yang diekspektasikan untuk dikembalikan. Sebagai akibatnya, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 55 dan PP21, entitas mengakui hal berikut ini:

(a) pendapatan sebesar Rp9.700 (Rp100 x 97 produk tidak diekspektasikan untuk dikembalikan);
(b) liabilitas pengembalian sebesar Rp300 (Rp100 pengembalian x 3 produk yang diekspektasikan untuk dikembalikan); dan
(c) aset sebesar Rp180 (Rp60 x 3 produk atas haknya untuk mendapatkan kembali produk dari pelanggan dalam menyelesaikan kewajiban pengembalian)

Contoh 23 – Konsesi Harga

CI116. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan, seorang distributor, pada 1 Desember 20X7. Entitas mengalihkan 1.000 produk pada saat kontrak dimulai dengan harga tertulis di kontrak sebesar Rp100 per produk (total imbalan sebesar Rp100.000). Pembayaran dari pelanggan jatuh tempo ketika pelanggan menjual produk kepada pelanggan akhir. Pelanggan entitas pada umumnya menjual produk 90 hari setelah menerima produk tersebut. Pengendalian atas produk dialihkan kepada pelanggan pada 1 Desember 20X7.

EXPOSURE DRAFT

CI117. Berdasarkan praktik masa lalu dan untuk menjaga hubungan entitas dengan pelanggan, entitas mengantisipasi dengan memberikan konsesi harga kepada pelanggan karena hal ini akan memungkinkan pelanggan untuk memberikan diskon untuk produk tersebut dan dengan demikian memindahkan produk dalam rantai distribusi. Sebagai akibatnya, imbalan atas kontrak bersifat variabel.

Kasus A – Estimasi imbalan variabel tidak dibatasi

CI118. Entitas memiliki pengalaman yang signifikan dalam menjual produk ini dan produk serupa. Data yang dapat diamati mengindikasikan bahwa secara historis, entitas memberikan konsesi harga sekitar 20% dari harga jual produk tersebut. Informasi pasar saat ini menunjukkan bahwa 20% pengurangan harga akan memadai untuk memindahkan produk tersebut dalam rantai distribusi. Entitas belum pernah memberikan konsesi harga secara signifikan melebihi 20% dalam kurun waktu beberapa tahun.

CI119. Untuk mengestimasi imbalan variabel yang akan diterima entitas, entitas memutuskan untuk menggunakan metode *nilai ekspektasian* (lihat ED PSAK 72 paragraf 53(a)) karena metode ini diharapkan entitas untuk memberikan prediksi yang lebih baik atas nilai imbalan yang akan diterima entitas. Dengan menggunakan metode nilai ekspektasian, entitas mengestimasi harga transaksi sebesar Rp80.000 (Rp80 x 1.000 produk)

CI120. Entitas juga mempertimbangkan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 56 – 58 mengenai batasan estimasi imbalan variabel untuk menentukan apakah jumlah imbalan variabel estimasian sebesar Rp80.000 dapat dimasukkan ke dalam harga transaksi. Entitas mempertimbangkan faktor dalam ED PSAK 72 paragraf 57 dan menentukan bahwa entitas memiliki pengalaman signifikan sebelumnya dengan produk tersebut dan informasi pasar saat ini mendukung estimasi tersebut. Sebagai tambahan, walaupun ada ketidakpastian yang muncul dari faktor diluar pengaruh entitas, berdasarkan estimasi pasar pada saat ini, entitas mengharapkan harga tersebut dapat ditentukan dalam waktu singkat. Oleh sebab itu, entitas menyimpulkan sangat besar kemungkinan pembalikan yang signifikan dalam jumlah pendapatan kumulatif yang diakui sangat mungkin terjadi (yaitu Rp 80.000) tidak akan terjadi ketika ketidakpastian diselesaikan (yaitu ketika total konsesi harga ditentukan). Sebagai akibatnya, entitas mengakui Rp80.000 sebagai pendapatan ketika produk dialihkan pada 1 Desember 20X7.

Kasus B – Estimasi imbalan variabel dibatasi

CI121. Entitas memiliki pengalaman dalam menjual produk serupa. Namun demikian, produk entitas mempunyai risiko keusangan yang tinggi

EXPOSURE DRAFT

dan entitas mempunyai pengalaman volatilitas tinggi dalam penetapan harga produknya. Data yang dapat diobservasi mengindikasikan bahwa secara historis entitas memberikan kisaran harga konsesi yang beragam dari 20 – 60% dari harga penjualan produk serupa. Informasi pasar pada saat ini juga menunjukkan 15%–50% penurunan harga mungkin diperlukan untuk memindahkan produk dalam rantai distribusi.

CI122. Untuk mengestimasi imbalan variabel yang akan diterima entitas, entitas memutuskan untuk menggunakan metode nilai ekspektasian (lihat ED PSAK 72 paragraf 53(a)) karena metode ini diharapkan entitas untuk dapat memberikan prediksi yang lebih baik atas jumlah imbalan yang akan menjadi hak entitas. Dengan menggunakan metode nilai ekspekstasian, entitas mengestimasi bahwa diskon 40% akan diberikan, oleh karena itu, estimasi imbalan variabel adalah Rp60.000 (Rp60 x 1.000 produk).

CI123. Entitas juga mempertimbangkan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 56 – 58 mengenai batasan estimasi imbalan variabel untuk menentukan apakah sebagian atau seluruh estimasi nilai imbalan variabel sebesar Rp60.000 dapat dimasukkan dalam harga transaksi. Entitas mempertimbangkan faktor dalam ED PSAK 72 paragraf 57 dan mengamati bahwa jumlah imbalan sangat rentan terhadap faktor diluar pengaruh entitas (yaitu risiko keusangan) dan kemungkinan entitas disyaratkan untuk menyediakan kisaran harga konsesi yang luas untuk memindahkan produk dalam rantai distribusi. Sebagai akibatnya, entitas tidak memasukkan estimasi sebesar Rp60.000 (yaitu diskon 40%) dalam harga transaksi karena tidak dapat disimpulkan bahwa sangat besar kemungkinan pembalikan signifikan dalam pendapatan kumulatif yang diakui tidak akan terjadi. Walaupun konsesi harga historis berkisar dari 20% – 60%, informasi pasar saat ini menyarankan harga konsesi sebesar 15% – 50% akan diperlukan. Hasil aktual entitas konsisten dengan informasi pasar saat hal tersebut berlangsung sebelumnya untuk transaksi serupa. Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa sangat mungkin bahwa pembalikan signifikan dalam jumlah pendapatan kumulatif yang diakui tidak akan terjadi jika entitas memasukkan Rp50.000 ke dalam harga tansaksi (Rp100 harga transaksi dan 50% harga konsesi) dan oleh karena itu, mengakui pendapatan pada jumlah tersebut. Oleh sebab itu, entitas mengakui pendapatan Rp50.000 ketika produk dialihkan dan menilai kembali harga transaksi pada setiap tanggal laporan, sampai ketidakpastian diselesaikan, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 59.

EXPOSURE DRAFT

Contoh 24 – Insentif Diskon Berdasarkan Volume

CI124 Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan pada 1 Januari 20X8 untuk menjual Produk A sebesar Rp100 per unit. Jika pelanggan membeli lebih dari 1.000 unit produk A dalam 1 tahun kalender, kontrak menentukan harga per unit secara retrospektif dikurangi Rp90 per unit. Sebagai akibatnya, imbalan kontrak bersifat variabel.

CI125 Pada triwulan pertama yang berakhir pada 31 Maret 20X8, entitas menjual 75 unit Produk A kepada pelanggan. Entitas mengestimasi bahwa pembelian pelanggan tidak akan mencapai batas 1.000 unit yang disyaratkan untuk diskon dalam tahun kalender.

CI126 Entitas mempertimbangkan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 56 – 58 mengenai batasan estimasi imbalan variabel, mencakup faktor yang ada dalam ED PSAK 72 paragraf 57. Entitas menentukan bahwa entitas memiliki pengalaman signifikan untuk produk tersebut dan dengan pola pembelian entitas. Oleh karena itu, entitas menyimpulkan bahwa sangat besar kemungkinan bahwa pembalikan signifikan dalam jumlah kumulatif pendapatan yang diakui (Rp 100 per unit) tidak akan terjadi sampai ketidakpastian diselesaikan (yaitu ketika jumlah pembelian diketahui). Sebagai akibatnya, entitas mengakui pendapatan sebesar Rp7.500 (75 unit x Rp100 per unit) untuk triwulan yang berakhir pada 31 Maret 20X8.

CI127 Pada Mei 20X8, pelanggan entitas mengakuisisi perusahaan lain dan pada triwulankedua yang berakhir pada 30 Juni 20X8, entitas menjual 500 unit tambahan Produk A kepada pelanggan. Berdasarkan fakta baru tersebut, entitas mengestimasi pembelian pelanggan dapat melebihi batas 1.000 unit dalam tahun kalender dan, oleh karena itu, disyaratkan untuk mengurangi harga per unit menjadi Rp90 per unit secara retrospektif.

CI128 Sebagai akibatnya, entitas mengakui pendapatan sebesar Rp44.250 untuk triwulan yang berakhir pada 30 Juni 20X8. Jumlah tersebut dihitung dari Rp45.000 dari penjualan 500 unit (500 unit x Rp90 per unit) dikurangi perubahan dalam harga transaksi sebesar Rp750 (75 unit x pengurangan harga Rp10) untuk pengurangan pendapatan terkait unit terjual dalam triwulan yang berakhir pada 31 Maret 20X8 (lihat ED PSAK 72 paragraf 87 dan 88)

Contoh 25 – *Fees* Manajemen yang Bergantung pada Pembatasan

CI129 Pada 1 Januari 20X8, entitas menyepakati kontrak dengan klien untuk menyediakan jasa manajemen aset selama lima tahun. Entitas menerima 2% *fee* manajemen setiap triwulan berdasarkan aset klien di bawah manajemen pada akhir setiap triwulan. Sebagai tambahan, entitas menerima insentif berdasarkan pelaksanaan sebesar 20% atas kelebihan dana dari pengembalian indeks pasar yang dapat diamati selama jangka

EXPOSURE DRAFT

waktu lima tahun. Sebagai akibatnya, kedua biaya manajemen dan biaya pelaksanaan dalam kontrak merupakan imbalan variabel.

CI130. Entitas mencatat jasa atas kewajiban pelaksanaan tunggal sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 22(b), karena entitas menyediakan serangkaian jasa yang bersifat dapat dibedakan yang secara substansial sama dan memiliki pola pengalihan (pengalihan jasa kepada pelanggan sepanjang waktu yang sama dan menggunakan metode yang sama untuk mengukur kemajuan - yaitu mengukur kemajuan berbasis waktu)

CI131. Pada saat awal kontrak , entitas mempertimbangkan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 50 – 54 dalam mengestimasi imbalan variabel dan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 56 – 58 mengenai batasan estimasi imbalan variabel, termasuk faktor yang ada dalam ED PSAK 72 paragraf 57. Entitas mengamati bahwa imbalan yang dijanjikan tergantung pada pasar dan, oleh sebab itu, sangat rentan terhadap faktor diluar pengaruh entitas. Sebagai tambahan, *fee* insentif yang besar dan rentang jumlah imbalan yang lebar. Entitas juga mengamati bahwa meskipun entitas memiliki pengalaman dengan kontrak serupa, yaitu pengalaman tersebut memiliki nilai prediktif yang rendah dalam menentukan pelaksanaan pasar di masa depan. Oleh karena itu, pada awal kontrak, entitas tidak dapat menyimpulkan bahwa sangat besar kemungkinan ada pembalikan signifikan dalam jumlah pendapatan kumulatif yang diakui tidak akan terjadi jika entitas memasukkan estimasi *fee* manajemen atau biaya insentif dalam harga transaksi.

CI132. Pada setiap tanggal pelaporan, entitas memperbarui estimasi harga transaksi. Sebagai akibatnya, pada setiap akhir triwulan, entitas menyimpulkan bahwa entitas dapat memasukkan harga transaksi ke dalam jumlah aktual *fee* manajemen setiap triwulan karena ketidakpastian terselesaikan. Akan tetapi, entitas menyimpulkan bahwa entitas tidak memasukkan estimasi *fee* insentif ke dalam harga transaksi pada tanggal tersebut. Hal ini karena tidak ada perubahan dalam penilaian dari awal kontrak – variabilitas biaya berdasarkan indeks pasar mengidentifikasikan bahwa entitas tidak dapat menyimpulkan bahwa sangat besar kemungkinan ada pembalikan yang signifikan dalam jumlah pendapatan kumulatif yang diakui tidak akan terjadi jika entitas memasukkan estimasi *fee* insentif dalam harga transaksi. Pada tanggal 31 Maret 20X8, aset kelolaan klien dibawah manajemen adalah sebesar Rp1 juta. Oleh karena itu, *fee* manajemen kuarteran dan harga transaksi adalah Rp2 juta.

CI133. Pada setiap akhir triwulan, entitas mengalokasikan *fee* manajemen triwulanan kepada jasa yang dapat dibedakan yang disediakan selama triwulan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 84(b) dan 85. Hal ini karena *fee* terkait secara spesifik kepada usaha untuk mengalihkan jasa pada triwulan tersebut, yang yang dapat dibedakan dari jasa yang disediakan dalam triwulan lainnya, dan hasilnya alokasi akan konsisten

EXPOSURE DRAFT

dengan tujuan alokasi dalam ED PSAK 72 paragraf 73. Sebagai akibatnya, entitas mengakui Rp2 juta sebagai pendapatan selama triwulan yang berakhir 31 Maret 20X8.

KEBERADAAN KOMPONEN KEUANGAN SIGNIFIKAN DI DALAM KONTRAK

CI134. Contoh 26 – 30 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 60 – 65 mengenai keberadaan komponen keuangan signifikan dalam kontrak. Sebagai tambahan persyaratan ini diilustrasikan di dalam Contoh 26:

(a) ED PSAK 72 paragraf 56 – 58 tentang batasan estimasi imbalan variabel; dan

(b) ED PSAK 72 paragraf PP20 – PP27 tentang penjualan dengan hak pengembalian.

Contoh 26 – Komponen Keuangan Signifikan dan Hak Pengembalian

CI135. Entitas menjual produk kepada pelanggan seharga Rp121 yang jatuh tempo 24 bulan setelah pengiriman. Pelanggan memperoleh pengendalian atas produk pada awal kontrak. Kontrak mengizinkan pelanggan untuk mengembalikan produk dalam jangka waktu 90 hari. Produk tersebut adalah baru dan entitas tidak memiliki bukti historis mengenai pengembalian produk atau bukti yang tersedia di pasar lainnya.

CI136. Harga jual kas atas produk tersebut adalah Rp100, yang mewakili jumlah di mana pelanggan akan membayar pada saat pengiriman produk yang sama yang terjual dengan persyaratan dan ketentuan yang identik dengan kontrak awal. Biaya entitas atas produk tersebut adalah Rp80.

CI137. Entitas tidak mengakui pendapatan ketika pengendalian atas produk dialihkan kepada pelanggan. Hal ini karena adanya hak pengembalian (*right of return*) dan kurangnya bukti historis yang berarti bahwa entitas tidak dapat menyimpulkan bahwa sangat besar kemungkinan pembalikan signifikan dalam jumlah pendapatan kumulatif terakui tidak akan terjadi sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 56 – 58. Sebagai akibatnya, pendapatan diakui tiga bulan setelah hilangnya hak pengembalian.

CI138. Kontrak tersebut mencakup komponen pembiayaan signifikan, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 60 – 62. Hal ini merupakan bukti dari perbedaan antara jumlah imbalan yang dijanjikan sebesar Rp121 dan harga jual kas sebesar Rp100 pada tanggal barang dialihkan kepada pelanggan.

CI139. Kontrak tersebut memiliki suku bunga implisit 10 % (yaitu suku bunga selama 24 bulan untuk mendiskontokan imbalan terjanji sebesar Rp121

EXPOSURE DRAFT

kepada harga jual kas sebesar Rp100). Entitas mengevaluasi suku bunga dan menyimpulkan bahwa suku bunga tersebut setara dengan suku bunga yang dicerminkan dalam transaksi pembiayaan lainnya antara entitas dan pelanggannya pada awal kontrak. Jurnal berikut ini mengilustrasikan bagaimana entitas mencatat kontrak tersebut sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP20 – PP27.

(a) Ketika produk dialihkan kepada pelanggan, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 21:

Aset atas hak untuk memulihkan produk yang akan dikembalikan	Rp 80 [(a)]	
Persediaan		Rp 80

(a) Contoh ini tidak mempertimbangkan ekspektasi biaya untuk memperoleh aset kembali.

(b) Selama tiga bulan periode hak pengembalian, tidak ada bunga yang diakui sesuai ED PSAK 15 paragraf 65 karena tidak ada aset kontrak atau piutang yang telah diakui.

(c) Ketika hilangnya hak pengembalian (produk tidak dikembalikan)

Piutang	Rp 100[(a)]	
Pendapatan		Rp 100
Beban pokok penjualan	Rp 80	
Aset atas produk yang akan dikembalikan		Rp 80

(a) Piutang terakui diukur sesuai dengan ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan*. Contoh ini mengasumsikan tidak ada perbedaan material antara nilai wajar piutang pada saat awal kontrak dengan nilai wajar piutang ketika diakui setelah kehilangan hak pengembalian. Sebagai tambahan, contoh ini tidak mempertimbangkan pencatatan atas piutang.

CI140. Hingga entitas menerima pembayaran kas dari pelanggan, pendapatan bunga diakui sesuai dengan ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan*. Dalam menentukan suku bunga efektif sesuai dengan ED PSAK 71, entitas mempertimbangkan jangka waktu kontraktual yang tersisa.

Contoh 27 – Pembayaran Ditahan dalam Kontrak Jangka Panjang

CI141. Entitas menyepakati kontrak untuk konstruksi bangunan yang meliputi tonggak pembayaran yang telah dijadwalkan atas pelaksanaan entitas selama tiga tahun periode kontrak. Kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu dan tonggak pembayaran dijadwalkan sesuai dengan ekspektasi pelaksanaan entitas. Kontrak tersebut menyediakan persentase spesifik untuk setiap tonggak pembayaran untuk yang akan ditahan oleh pelanggan selama waktu pengaturan dan dibayar ke entitas hanya ketika pembangunan selesai.

CI142. Entitas menyimpulkan bahwa kontrak tersebut tidak mencakup komponen pembiayaan signifikan. Tonggak pembayaran sesuai dengan

EXPOSURE DRAFT

pelaksanaan entitas dan kontrak mensyaratkan jumlah yang ditahan untuk alasan selain provisi pembiayaan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 62 (c). Penahanan sebesar persentase spesifik dari setiap tonggak pembayaran ditujukan untuk melindungi pelanggan dari kontraktor yang gagal untuk menyelesaikan kewajiban sesuai dengan kontrak.

Contoh 28 – Menentukan Tingkat Diskonto

CI143. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk menjual peralatan. Pengendalian atas peralatan dialihkan kepada pelanggan ketika kontrak ditandatangani. Harga yang tertulis dalam kontrak adalah Rp1 juta ditambah 5% suku bunga kontraktual, terutang dengan cicilan dalam 60 bulanan sebesar Rp18.871.

Kasus A – Tingkat diskonto kontraktual mecerminkan suku bunga dalam transaksi pembiayaan lainnya

CI44. Dalam mengevaluasi tingkat diskonto kontrak yang memiliki komponen pembiayaan signifikan, entitas mengamati bahwa 5% suku bunga kontraktual mecerminkan suku bunga yang akan digunakan dalam transaksi pembiayaan terpisah antara entitas dengan pelanggannya pada awal kontrak (yaitu suku bunga kontraktual 5% mecerminkan karakter kredit pelanggan).

CI145. Istilah pasar dari pembiayaan adalah harga jual kas atas peralatan sebesar Rp1 juta. Jumlah ini diakui sebagai pendapatan dan sebagai piutang pinjaman ketika pengendalian atas peralatan dialihkan kepada pelanggan. Entitas mencatat piutang sesuai dengan ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan*.

Kasus B – Tingkat diskonto kontraktual tidak mecerminkan suku bunga dalam transaksi pembiayaan terpisah

CI146. Dalam mengevaluasi tingkat diskonto kontrak yang memiliki komponen pembiayaan signifikan, entitas mengamati bahwa 5% suku bunga kontraktual jauh lebih rendah dari 12 % suku bunga yang akan dipakai dalam transaksi pembiayaan terpisah antara entitas dengan pelanggan pada saat awal kontrak (yaitu 5% suku bunga kontraktual tidak mecerminkan karakteristik kredit pelanggan). Hal ini berarti harga jual kas kurang dari Rp1 juta.

CI147. Sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 64, entitas menentukan harga transaksi dengan menyesuaikan jumlah imbalan terjanji untuk mecerminkan pembayaran kontraktual dengan menggunakan suku bunga 12 % yang mecerminkan karakteristik pelanggan. Sebagai akibatnya, entitas menentukan harga transaksi adalah Rp 848.357 (pembayaran cicilan 60 kali sebesar Rp18.871 per bulan, diskonto 12 %). Entitas

EXPOSURE DRAFT

mengakui pendapatan dan piutang pinjaman sejumlah demikian. Entitas mencatat piutang pinjaman sesuai dengan ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan*.

Contoh 29 – Pembayaran di Muka dan Penilaian Tingkat Diskonto

CI148. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk menjual aset. Pengendalian atas aset dialihkan kepada pelanggan dalam jangka waktu dua tahun (yaitu kewajiban pelaksanaan akan dipenuhi pada waktu tertentu). Kontrak meliputi dua opsi pembayaran: pembayaran Rp5.000 dalam dua tahun ketika pelanggan menerima pengendalian atas aset atau pembayaran sebesar Rp4.000 ketika kontrak ditandatangani. Pelanggan memilih membayar Rp4.000 ketika kontrak ditandatangani.

CI149. Entitas menyimpulkan bahwa kontrak memiliki komponen pembiayaan signifikan karena jangka waktu antara ketika pelanggan membayar untuk aset dan ketika entitas mengalihkan aset kepada pelanggan, serta suku bunga di pasar yang berlaku.

CI150. Suku bunga implisit transaksi adalah 11,8%, di mana suku bunga diperlukan agar kedua opsi pembayaran secara ekonomis seimbang. Akan tetapi, entitas menentukan bahwa, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 64, suku bunga yang seharusnya digunakan dalam menyesuaikan imbalan yang diterima adalah 6%, yang merupakan suku bunga pinjaman inkremental entitas.

CI151. Jurnal di bawah ini mengilustrasikan bagaimana entitas dapat mencatat komponen pembiayaan signifikan:

(a) mengakui liabilitas kontrak sebesar Rp4.000 pembayaran diterima saat kontrak dimulai:

Kas	Rp4.000	
Liabilitas kontrak		Rp4.000

(b) selama dua tahun dari awal kontrak sampai pengalihan aset, entitas menyesuaikan jumlah imbalan yang dijanjikan (sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 65) dan mengakumulasikan liabilitas kontrak dengan mengakui bunga pada 6% selama dua tahun sebesar Rp4.000:

Beban bunga	Rp494[(a)]	
Liabilitas kontrak		Rp494

(a) Rp494 = Rp4.000 liabilitas kontrak × (6 % bunga per tahun selama dua tahun).

mengakui pendapatan untuk pengalihan aset:

Liabilitas kontrak	Rp4.494	
Pendapatan		Rp4.494

EXPOSURE DRAFT

Contoh 30 – Pembayaran di Muka

CI152. Entitas, pabrikan produk teknologi, menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk menyediakan pendukung teknologi telepon global dan cakupan perbaikan selama tiga tahun untuk produk teknologinya. Pelanggan membeli jasa pendukung (*support service*) pada saat membeli produk. Imbalan atas jasa adalah tambahan sebesar Rp300. Pelanggan memilih untuk membeli jasa tersebut harus membayar jasa tersebut di muka (yaitu opsi pembayaran bulanan tidak tersedia)

CI153. Untuk menentukan apakah ada komponen pembiayaan signifikan dalam kontrak, entitas memperhitungakan sifat dari jasa yang ditawarkan dan tujuan dari syarat pembayaran. Entitas membebankan jumlah tunggal di muka, bukan dengan tujuan utama untuk memperoleh pembiayaan dari pelanggan, melainkan untuk memaksimalkan keuntungan, dengan mempertimbangkan risiko terkait dengan penyediaan jasa. Secara spesifik, jika pelanggan dapat membayar secara bulanan, pelanggan semakin kecil peluangnya untuk memperbaharui dan populasi pelanggan yang melanjutkan untuk menggunakan jasa dukungan bertahun-tahun kemudian dapat menjadi lebih sedikit dan kurang beragam sepanjang waktu (yaitu pelanggan dapat memilih untuk memperbaharui secara historis adalah mereka yang dapat menggunakan jasa dengan baik, yang meningkatkan biaya entitas). Sebagai tambahan, pelanggan cenderung menggunakan jasa lebih jika mereka melakukan pembayaran secara bulanan daripada melakukan pembayaran di muka. Pada akhirnya, entitas menanggung biaya administrasi lebih tinggi seperti biaya terkait dengan pembaharuan administrasi dan kolektabilitas pembayaran bulanan.

CI154. Dalam menilai persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 62(c), entitas menentukan bahwa syarat pembayaran distruktur secara utama dengan alasan selain ketentuan pembiayaan entitas. Entitas membebankan jumlah tunggal di muka atas jasa karena syarat pembayaran lainnya (seperti rencana pembayaran bulanan) dapat mempengaruhi sifat risiko yang diasumsikan oleh entitas untuk menyediakan jasa dan dapat mengakibatkan jasa yang tidak ekonomis. Sebagai hasil dari analisa ini, entitas menyimpulkan bahwa tidak ada komponen pembiayaan signifikan.

IMBALAN NONKAS

CI155. Contoh 31 mengilustrasikan persyaratan di ED PSAK 72 paragraf 66 – 69 mengenai imbalan nonkas. Sebagai tambahan, persyaratan berikut diilustrasikan dalam contoh berikut ini:

(a) ED PSAK 72 paragraf 22 dalam mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan; dan

(b) ED PSAK 72 paragraf 56 – 58 dalam membatasi estimasi imbalan variabel.

EXPOSURE DRAFT

Contoh 31 – Pemberian Hak atas Imbalan Nonkas

CI156. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk menyediakan jasa mingguan selama satu tahun. Kontrak ditandatangani pada 1 Jauari 20X1 dan pengerjaannya dimulai dengan segera. Entitas menyimpulkan bahwa jasa tersebut merupakan kewajiban pelaksanaan tunggal sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 22(b). Hal ini karena entitas menyediakan serangkaian jasa yang dapat dibedakan yang secara substansial sama dan memiliki pola pengalihan yang sama (jasa dialihan kepada pelanggan sepanjang waktu dan menggunakan metote yang sama untuk mengukur kemajuan – yaitu pengukuran kemajuan berbasis waktu).

CI157. Dalam pertukaran dengan jasa, pelanggan menjanjikan 100 lembar saham biasa per minggu atas jasa (total 5.200 lembar saham untuk kontrak tersebut). Syarat dalam kontrak mensyaratkan saham harus dibayar atas penyelesaian yang suskses atas jasa setiap minggu.

CI158. Entitas mengukur kemajuannya atas pemenuhan kewajiban pelaksanaan setiap minggu jasa yang selesai. Untuk menentukan harga transaksi (dan jumlah pendapatan yang diakui), entitas mengukur nilai wajar 100 lembar saham yang diterima atas jasa yang diberikan setiap minggunya. Entitas tidak mecerminkan perubahan berikutnya dalam nilai wajar saham yang diterima (atau piutang) dalam pendapatan.

UTANG IMBALAN KEPADA PELANGGAN

CI159. Contoh 22 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 70 – 72 atas utang imbalan kepada pelanggan.

EXPOSURE DRAFT

Contoh 32 – Utang Imbalan Kepada Pelanggan

CI160. Entitas yang memproduksi *consumer goods* menyepakati kontrak satu tahun untuk menjual barang kepada pelanggan yang merupakan jaringan took eceran global. Pelanggan berkomitmen untuk membeli minimal Rp15 juta produk selama tahun berjalan. Kontrak tersebut juga mensyaratkan entitas untuk melakukan pembayaran yang tidak dapat dikembalikan sebesar Rp1,5 juta kepada pelanggan pada awal kontrak. Pembayaran Rp1,5 juta akan mengompensasikan pelanggan atas perubahan yang dibutuhkan untuk menyimpan produk entitas.

CI161. Entitas mempertimbangkan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 70 – 72 dan menyimpulkan bahwa pembayaran kepada pelanggan bukan merupakan penggantian atas barang atau jasa yang yang dapat dibedakan yang dialihkan kepada entitas. Hal ini karena entitas tidak memperoleh pengendalian atas hak atas penyimpanan pelanggan. Sebagai konsekuensingya, entittas menentukan bahwa, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 70, pembayaran sebesar Rp1,5 juta merupakan pengurangan dari harga transaksi.

CI162. Entitas menerapkan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 72 dan menyimpulkan bahwa utang imbalan dicatat sebagai pengurangan harga transaksi ketika entitas mengakui pendapatan atas pengalihan barang. Sebagai akibatnya, seiring dengan entitas mengalihkan barang kepada pelanggan, entitas mengurangi harga transaksi untuk setiap barang sebesar 10% (1,5 juta ÷ Rp 15 juta). Oleh karena itu, dalam bulan pertama di mana entitas mengalihkan barang kepada pelanggan, entitas mengakui pendapatan sebesar Rp 1,8 juta (Rp2 juta yang ditagihkan dikurangi Rp 200 ribu utang imbalan kepada pelanggan).

MENGALOKASIKAN HARGA TRANSAKSI KEPADA KEWAJIBAN PELAKSANAAN

CI163. Contoh 33 – 35 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 73 – 86 dalam mengalokasikan harga transaksi kepada kewajiban pelaksanaan. Sebagai tambahan, persyaratan berikut ini diilustrasikan dalam Contoh 35:

(a) ED PSAK 72 paragraf 53 mengenai imbalan variabel; dan
(b) ED PSAK 72 paragraf PP63 mengenai imbalan lisensi kekayaan intelektual berdasarkan penjualan atau berdasarkan penggunaan.

Contoh 33 – Metodologi Alokasi

CI164. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk menjual Produk A, B, dan C sebagai pertukaran dengan Rp 100. Entitas akan memenuhi kewajiban pelaksanaan untuk setiap produk pada titik

EXPOSURE DRAFT

waktu yang berbeda. Entitas secara rutin menjual produk A secara terpisah dan oleh karena itu harga jual berdiri sendiri dapat diamati secara langsung. Harga jual berdiri sendiri Produk B dan C tidak dapat diamati secara langsung.

CI165. Karena harga jual berdiri sendiri Produk B dan C tidak dapat diamati secara langsung, entitas harus mengestimasinya. Untuk mengestimasi harga jual berdiri sendiri, entitas menggunakan pendekatan penilaian pasar sesuaian (*the adjusted market assessment approach*) untuk Produk B dan pendekatan biaya ekspektasian ditambah marjin (*the expected cost plus a margin approach)* untuk Produk C. Dalam membuat estimasi tersebut, entitas memaksimalkan penggunaan *input* yang dapat diamati (sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 78). Entitas mengestimasi harga jual berdiri sendiri sebagai berikut:

Produk	**Harga jual berdiri sendiri**	**Metode**
	Rp	
Produk A	50	Dapat diamati secara langsung (lihat ED PSAK 72 paragraf 77)
Produk B	25	Pendekatan penilaian pasar sesuaian (lihat ED PSAK 72 paragraf 79(a))
Produk C	75	Pendekatan biaya ekspektasian ditambah marjin (lihat ED PSAK 72 paragraf 79(b))
Total	150	

CI166. Pelanggan menerima diskon untuk pembelian sepaket barang karena jumlah harga jual berdiri sendiri (Rp150) melebihi imbalan terjanji (Rp100). Entitas mempertimbangkan apakah terdapat bukti yang dapat diamati mengenai kewajiban pelaksanaan di mana seluruh diskon berlaku (sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 82) dan menyimpulkan bahwa tidak demikian. Sebagai akibatnya, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 76 dan 81, diskon dialokasikan secara proposional dalam Produk A, B, dan C. Diskon dan harga transaksi dialokasikan sebagai berikut:

Produk	**Alokasi harga transaksi**	
	Rp	
Produk A	33	(Rp50 ÷ Rp150 × Rp100)
Produk B	17	(Rp25 ÷ Rp150 × Rp100)
Produk C	50	(Rp75 ÷ Rp150 × Rp100)
Total	100	

Contoh 34 – Mengalokasikan Diskon

CI167. Entitas secara rutin menjual Produk A, B dan C secara terpisah, dan dengan demikian menetapkan harga jual berdiri sendiri berikut ini:

EXPOSURE DRAFT

Produk	Harga jual berdiri sendiri
	Rp
Produk A	40
Produk B	55
Produk C	45
	14
Total	0

CI168. Sebagai tambahan, entitas secara rutin menjual Produk B dan C secara bersamaan sebesar Rp60.

Kasus A – Mengalokasikan diskon kepada satu atau lebih kewajiban pelaksanaan

CI169. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk menjual Produk A, B, dan C sebagai pertukaran dengan Rp 100. Entitas akan memenuhi kewajiban pelaksanaan untuk setiap produk pada titik waktu yang berbeda.

CI170. Kontrak tersebut termasuk diskon Rp40 untuk keseluruhan transaksi, yang dapat dialokasikan secara proposional pada seluruh ketiga kewajiban pelaksanaan ketika mengalokasikan harga transaksi menggunakan metode harga jual berdiri sendiri relatif (sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 81). Akan tetapi, karena entitas secara rutin menjual Produk B dan C secara bersamaan seharga Rp 60 dan Produk A untuk Rp40, hal tersebut membuktikan bahwa seluruh diskon harus dialokasikan kepada janji untuk mengalihkan Produk B dan C sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 82.

CI171. Jika entitas mengalihkan pengendalian Produk B dan C pada titik waktu yang sama, maka entitas dapat, secara praktis, mencatat pengalihan produk tersebut sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal. Yaitu, entitas dapat mengalokasikan Rp60 harga transaksi kepada kewajiban pelaksanaan tunggal dan mengakui pendapatan sebesar Rp60 ketika produk B dan C secara simultan dialihkan kepada pelanggan.

CI172. Jika kontrak mensyaratkan entitas untuk mengalihkan pengendalian Produk B dan C pada titik waktu yang berbeda, maka jumlah yang dialokasikan sebesar Rp60 dialokasikan secara individual kepada janji pengalihan Produk B (harga jual berdiri sendiri Rp55) dan Produk C (harga jual berdiri sendiri Rp45) sebagai berikut ini:

EXPOSURE DRAFT

Produk	Alokasi harga transaksi	
	Rp	
Produk B	33	(Rp55 ÷ Rp 100 total harga jual berdiri sendiri× Rp60)
Produk C	27	(Rp45 ÷ Rp 100 total harga jual berdiri sendiri × Rp60)
Total	60	

Kasus B – Pendekatan residual adalah tepat

CI173. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk menjual Produk A, B, dan C seperti yang dideskripsikan dalam Kasus A. Kontrak tersebut juga meliputi janji untuk mengalihkan Produk D. Total imbalan dalam kontrak adalah Rp130. Harga jual berdiri sendiri Produk D sangat variabel (lihat ED PSAK 72 paragraf 79(c)) karena entitas menjual Produk D kepada pelanggan yang berbeda dengan jumlah kisaran yang luas (Rp15 – Rp45). Sebagai akibatnya, entitas memutuskan untuk mengestimasi harga jual berdiri sendiri Produk D menggunakan pendekatan residual.

CI174. Sebelum mengestimasi harga jual berdiri sendiri produk D menggunakan pendekatan residual, entitas menentukan apakah terdapat diskon yang harus dialokasikan kepada kewajiban pelaksanaan dalam kontrak lainnya sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 82 dan 83.

CI175. Seperti dalam Kasus A, karena entitas secara rutin menjual produk B dan C secara bersamaan sebesar Rp60 dan produk A sebesar Rp40, terdapat bukti yang dapat diamati bahwa Rp100 dapat dialokasikan kepada ketiga produk tersebut dan diskon Rp40 harus dialokasikan kepada janji untuk mengalihkan Produk B dan C sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 82. Dengan menggunakan pendekatan residual, entitas mengestimasi harga jual berdiri sendiri produk D menjadi Rp30 sebagai berikut:

Produk	Harga jual berdiri sendiri	Metode
	Rp	
Produk A	40	Dapat diamati secara langsung (lihat ED PSAK 72 paragraf 77)
Produk B dan C	60	Dapat diamati dengan diskon (lihat ED PSAK 72 paragraf 82)
Produk D	30	Pendekatan residual (lihat ED PSAK 72 paragraf 79(c))
Total	130	

CI176. Entitas mengamati bahwa hasil Rp30 dialokasikan ke Produk D berada dalam kisaran harga jual yang dapat diamati (Rp15 – Rp45). Oleh karena itu, hasil alokasi (lihat tabel diatas) konsisten dengan

EXPOSURE DRAFT

tujuan alokasi dalam ED PSAK 72 paragraf 73 dan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 78.

Kasus C – Pendekatan residual adalah tidak tepat

CI177. Fakta yang sama dengan Kasus B dapat diterapkan di dalam Kasus C, kecuali harga transaksi adalah Rp105, bukan Rp130. Sebagai akibatnya, penerapan pendekatan residual menghasilkan harga jual berdiri sendiri sebesar Rp5 untuk Produk D (harga transaksi Rp105 dikurangi Rp100 dialokasikan ke produk A, B, dan C). Entitas menyimpulkan bahwa Rp5 tidak secara tepat menggambarkan jumlah imbalan di mana entitas harapkan menjadi hak sebagai pertukaran untuk pemenuhan kewajiban pelaksanaannya untuk mengalihkan Produk D, karena Rp5 tidak dapat dijadikan perkiraan harga jual berdiri sendiri Produk D, yang berkisar antara Rp15 – Rp45. Sebagai akibatnya, entitas mengkaji data yang dapat diamati, termauk penjualan dan laporan marjin, untuk mengestimasi harga jual berdiri sendiri Produk D dengan menggunakan metode lain yang sesuai. Entitas mengalokasikan harga transaksi sebesar Rp105 kepada Produk A, B, C dan D menggunakan harga jual berdiri sendiri relatif produk tersebut sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 73 – 80.

Contoh 35 – Alokasi Imbalan Variabel

CI178. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk dua lisensi kekayaan intelektual (Lisensi X dan Y), di mana entitas menentukan untuk merepresentasikan dua kewajiban pelaksanaan yang masing-masing dipenuhi pada waktu tertentu. Harga jual berdiri sendiri Lisensi X dan Y adalah Rp 800 dan Rp 1.000.

Kasus A – Imbalan variabel teralokasi seluruhnya kepada satu kewajiban pelaksanaan

CI179. Harga yang tertulis di kontrak untuk Lisensi X adalah jumlah tetap sebesar Rp800 dan untuk Lisensi Y imbalannya adalah 3% dari penjualan masa depan pelanggan atas produk yang menggunakan Lisensi Y. Untuk tujuan alokasi, entitas mengestimasi royalti berdasarkan penjualannya (yaitu imbalan variabel) menjadi Rp1.000, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 53.

CI180. Untuk mengalokasikan harga transaksi, entitas mempertimbangkan kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 85 dan menyimpulkan bahwa imbalan variabel (yaitu royalti berdasarkan penjualan) harus dialokasikan seluruhnya ke Lisensi Y. Entitas menyimpulkan bahwa kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 85 terpenuhi dengan alasan berikut:

EXPOSURE DRAFT

(a) pembayaran variabel terkait secara spesifik kepada hasil kewajiban pelaksanaan untuk mengalihkan Lisensi Y (yaitu penjualan selanjutnya pelanggan atas produk yang menggunakan lisensi Y)

(b) mengalokasikan jumlah royalti yang diharapkan sebesar Rp1.000 seluruhnya ke Lisensi Y adalah konsisten dengan tujuan alokasi dalam ED PSAK 72 paragraf 73. Hal ini karena estimasi entitas mengenai jumlah royalti berdasarkan penjualan (Rp1.000) memperkirakan harga jual berdiri sendiri Lisensi Y dan jumlah tetap sebesar Rp800 memperkirakan harga jual berdiri sendiri Lisensi X. Entitas mengalokasikan Rp800 kepada Lisensi X sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 86. Hal ini karena, berdasarkan penilaian fakta dan kondisi terkait dengan kedua lisesi tersebut, mengalokasikan beberapa imbalan tetap ke Lisensi Y sebagai tambahan kepada seluruh imbalan variabel tidak akan memenuhi tujuan alokasi dalam ED PSAK 72 paragraf 73.

CI181. Entitas mengalihkan Lisensi Y pada awal dan mengalihkan Lisensi X satu bulan kemudian. Pada saat pengalihan Lisensi Y, entitas tidak mengakui pendapatan karena imbalan yang dialokasikan ke Lisensi Y berbentuk royalti berbasis penjualan. Oleh karena itu, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP63, entitas mengakui pendapatan untuk royalti berbasis penjualan ketika penjualan selanjutnya terjadi.

CI182. Ketika Lisensi X dialihkan, entitas mengakui pendapatan sebesar Rp800 teralokasi ke Lisensi X.

Kasus B – Imbalan variabel yang dialokasikan berdasarkan harga jual berdiri sendiri

CI183. Harga yang tertulis di kontrak untuk Lisensi X adalah jumlah tetap sebesar Rp300, dan untuk Lisensi Y imbalannya adalah 5% dari penjualan masa depan produk pelanggan yang menggunakan Lisensi Y. Estimasi entitas atas royalti berbasis penjualan (yaitu imbalan variabel) adalah Rp1.500 sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 53.

CI184. Untuk mengalokasikan harga transaksi, entitas menerapkan kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 85 untuk menentukan apakah untuk mengalokasi imbalan variabel (yaitu royalti atas dasar penjualan) seluruhnya ke lisensi Y. Dalam menerapkan kriteria tersebut, entitas menyimpulkan bahwa meskipun pembayaran variabel terkait secara spesifik dengan keluaran dari kewajiban pelaksanaan untuk mengalihkan Lisensi Y (yaitu penjualan selanjutnya pelanggan atas produk yang menggunakan Lisensi Y), mengalokasikan seluruh imbalan variabel ke Lisensi Y akan tidak konsisten dengan prinsip untuk mengalokasikan harga transaksi. Mengalokasikan Rp300 ke Lisensi X dan Rp1.500 ke Lisensi Y tidak mecerminkan alokasi

EXPOSURE DRAFT

rasional atas harga transaksi berdasarkan harga jual berdiri sendiri Lisensi X dan Y masing-masing sebesar Rp800 dan Rp1.000. Sebagai akibatnya, entitas menerapkan persyaratan alokasi umumnya dalam ED PSAK 72 paragraf 76 – 80.

CI185. Entitas mengalokasikan harga transaksi Rp300 ke Lisensi X dan Y berdasarkan harga jual berdiri sendiri relatif masing-masing sebesar Rp800 dan Rp1.000. Entitas juga mengalokasikan imbalan berdasarkan royalti berbasis penjualan pada harga jual berdiri sendiri relatif. Namun demikian, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP63, ketika entitas melisensikan kekayaan intelektual di mana imbalan adalah dalam bentuk royalti berbasis penjualan, entitas tidak mengakui pendapatan hingga peristiwa berikutnya: penjualan selanjutnya terjadi atau kewajiban pelaksanaan terpenuhi (atau terpenuhi sebagian).

CI186. Lisensi Y dialihkan kepada pelanggan pada saat awal kontrak dan Lisensi X dialihkan tiga bulan kemudian. Ketika Lisensi Y dialihkan, entitas mengakuinya sebagai pendapatan Rp167 (Rp1.000 ÷ Rp1.800 × Rp300) dialokasikan ke Lisensi Y. Ketika Lisensi X dialihkan, entitas mengakui sebagai pendapatan Rp133 (Rp800 ÷ Rp1.800 × Rp300) dialokasikan ke Lisensi X.

CI187. Pada bulan pertama, royalti yang jatuh tempo dari penjualan bulan pertama pelanggan sebesar Rp200. Sebagai akibatnya, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP63, entitas mengakui sebagai pendapatan Rp111 (Rp1.000 ÷ Rp1.800 × Rp200) dialokasikan ke Lisensi Y (yang telah dialihkan kepada pelanggan dan oleh karena itu kewajiban pelaksanaan terpenuhi). Entitas mengakui liabilitas kontrak sebesar Rp89 (Rp800 ÷ Rp1.800 × Rp200) dialokasikan ke Lisensi X. Hal ini karena, walaupun penjualan selanjutnya oleh pelanggan entitas telah terjadi, kewajiban pelaksanaan di mana royalti telah dialokasikan belum terpenuhi.

BIAYA KONTRAK

CI188. Contoh 36 – 37 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 91 – 94 mengenai biaya inkremental dalam memperoleh kontrak, ED PSAK 72 paragraf 95 – 98 tentang biaya untuk memenuhi kontrak dan ED PSAK 72 paragraf 99 – 104 tentang amortisasi dan penurunan nilai biaya kontrak.

Contoh 36 – Biaya Inkremental dalam Memperoleh Kontrak

CI189. Entitas, penyedia jasa konsultasi, memenangkan tawaran kompetitif untuk menyediakan jasa konsultasi kepada pelanggan baru. Biaya berikut ini dikeluarkan oleh entitas dalam mendapatkan kontrak:

EXPOSURE DRAFT

	Rp
Fees hukum eksternal untuk *due diligence*	15.000
Biaya perjalanan untuk menyerahkan proposal	25.000
Komisi kepada pegawai penjualan	10.000
Total biaya yang timbul	50.000

CI190. Sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 91, entitas mengakui aset atas Rp10.000 biaya inkremental dalam memperoleh kontrak yang muncul dari komisi pegawai penjualan karena entitas berharap untuk memulihkan biaya tersebut melalui *fees* masa depan untuk jasa konsultasi. Entitas juga membayar bonus tahunan tidak mengikat kepada pengawas penjualan berdasarkan target penjualan tahunan, keseluruhan keuntungan entitas dan evaluasi pelaksanaan individual. Sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 91, entitas tidak mengakui aset atas bonus yang dibayarkan kepada pengawas penjualan karena bonus bukan inkremental untuk mendapatkan kontrak. Jumlah tersebut tidak terikat dan didasarkan pada faktor lain, termasuk keuntungan entitas dan pelaksanaan individual. Bonus tidak diatribusikan secara langsung ke kontrak yang dapat teridentifikasi.

CI191. Entitas mengamati bahwa *fees* hukum eksternal dan biaya perjalanan dapat timbul terlepas dari apakah kontrak diperoleh. Oleh karena itu, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 93, biaya tersebut diakui sebagai beban ketika timbul, kecuali biaya tersebut dalam ruang lingkup Pernyataan lain, seperti dalam kasus, provisi yang relevan di mana Pernyataan tersebut diterapkan.

Contoh 37 – Biaya yang Menyebabkan Kenaikan Aset

CI192. Entitas menyepakati kontrak jasa untuk mengatur sentral data teknologi informasi pelanggan selama lima tahun. Kontrak dapat diperbaharui untuk periode satu tahun selanjutnya. Jangka waktu pelanggan rata-rata adalah tujuh tahun. Entitas membayar pelanggan Rp10.000 komisi penjualan kepada pelanggan yang menandatangani kontrak. Sebelum menyediakan jasa, entitas merancang dan membangun *platform* teknologi untuk penggunaan internal entitas yang terhubung dengan sistem pelanggan. *Platform* tersebut tidak dialihkan kepada pelanggan, namun akan digunakan untuk menyerahkan jasa kepada pelanggan.

Biaya Inkremental dalam Memperoleh Kontrak

CI193. Sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 91, entitas mengakui aset atas Rp10.000 biaya inkremental dalam memperoleh kontrak untuk komisi penjualan karena entitas mengharapkan untuk memulihkan biaya tersebut melalui *fees* masa depan atas jasa yang disediakan. Entitas mengamortisasi aset selama tujuh tahun sesuai dengan ED

EXPOSURE DRAFT

PSAK 72 paragraf 99, karena aset menghubungkan jasa yang dialihkan kepada pelanggan selama masa kontrak lima tahun dan entitas mengantisipasi bahwa kontrak tersebut akan diperbaharui untuk dua periode satu tahunan selanjutnya.

Biaya untuk Memenuhi Kontrak

CI194. Biaya awal yang timbul untuk membangun *platform* teknologi adalah sebagai berikut:

	Rp
Jasa rancangan	40.000
Perangkat keras	120.000
Perangkat lunak	90.000
Migrasi dan pengujian pusat data	100.000
Total biaya	350.000

CI195. Biaya pengaturan awal pada dasarnya terkait dengan aktifitas untuk memenuhi kontrak tetapi tidak mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan. Entitas mencatat biaya pengaturan awal sebagai berikut:

(a) biaya perangkat keras – dicatat sesuai dengan PSAK 16: *Aset Tetap*
(b) biaya perangkat lunak – dicatat sesuai dengan PSAK 19: *Aset Takberwujud*
(c) biaya perancangan, migrasi, dan pengujian pusat data – dinilai sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 95 untuk menentukan apakah aset dapat diakui berdasarkan biaya untuk memenuhi kontrak. Hasil aset apapun akan diamortisasi secara sistematis selama periode tujuh tahun (yaitu jangka kontrak lima tahun dan dua periode antisipasian pembaharuan satu tahunan) yang entitas harapkan untuk menyediakan jasa terkait pusat data.

CI196. Sebagai tambahan kepada biaya awal untuk memasang platform teknologi, entitas juga menetapkan dua pegawai yang pada dasarnya bertanggung jawab untuk menyediakan jasa kepada pelanggan. Walaupun biaya untuk dua pegawai timbul sebagai bagian penyediaan jasa kepada pelanggan, entitas menyimpulkan bahwa biaya tidak menghasilkan atau meningkatkan sumber daya entitas (lihat ED PSAK 72 paragraf 95(b)). Oleh karena itu, biaya tersebut tidak memenuhi kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 95 dan tidak dapat diakui sebagai aset dengan menggunakan ED PSAK 72. Sesuai dengan paragraf 98, entitas mengakui beban gaji untuk kedua pelanggan ketika terjadi.

EXPOSURE DRAFT

PENYAJIAN

CI197. Contoh 38 – 40 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 105 – 109 tentang penyajian saldo kontrak.

Contoh 38 – Liabilitas dan Piutang Kontrak

Kasus A – Kontrak yang dapat dibatalkan

CI198. Pada 1 Januari 20X9, entitas menyepakati kontrak yang dapat dibatalkan untuk mengalihkan produk kepada pelanggan pada 31 Maret 20X9. Kontrak mensyaratkan pelanggan untuk membayar imbalan sebesar Rp1.000 di muka pada 31 Januari 20X9. Pelanggan membayar imbalan pada 1 Maret 20X9. Entitas mengalihkan produk pada 31 Maret 20X9. Jurnal berikut ini mengilustrasikan bagaimana entitas mencatat kontrak tersebut:

(a) Entitas menerima kas Rp1.000 pada 1 Maret 20X9 (Kas diterima dimuka sebelum pelaksanaan):

Kas	Rp1.000	
Liabilitas Kontrak		Rp1.000

(b) Entitas memenuhi kewajiban pelaksanaan pada 31 Maret 20X9:

Liabilitas Kontrak	Rp1.000	
Pendapatan		Rp1.000

Kasus B – Kontrak yang tidak dapat dibatalkan

CI199. Fakta yang sama dengan Kasus A diterapkan pada Kasus B kecuali bahwa kontrak tidak dapat dibatalkan. Ayat jurnal berikut ini mengilustraksikan bagaimana entitas mencatat kontrak tersebut:

(a) Jumlah imbalan jatuh tempo pada 31 Januari 20X9 (di mana ketika entitas mengakui piutang karena piutang karena kontrak tersebut memiliki hak atas imbalan tidak bersyarat)

Piutang	Rp1.000	
Liabilitas kontrak		Rp1.000

(b) Entitas menerima kas pada 1 Maret 20X9:

Kas	Rp1.000	
Piutang		Rp1.000

(b) Entitas memenuhi kewajiban pelaksanaan pada 31 Maret 20X9:

Liabilitas Kontrak	Rp1.000	
Pendapatan		Rp1.000

CI200. Jika entitas menerbitkan tagihan sebelum 31 Januari 20X9 (jatuh tempo imbalan), entitas tidak menyajikan piutang dan liabilitas kontrak bruto dalam laporan posisi keuangan karena entitas belum memiliki hak atas imbalan yang tidak bersyarat.

EXPOSURE DRAFT

Contoh 39 –Aset Kontrak Diakui untuk Pelaksanaan Entitas

CI201. Pada 1 Januari 20X8, entitas menyepakati kontrak untuk mengalihkan Produk A dan B kepada pelanggan sebagai pertukaran dengan Rp1.000. Kontrak tersebut mensyaratkan Produk A untuk dikirimkan terlebih dahulu dan menyatakan bahwa pembayaran pengiriman Produk A bergantung pada pengiriman produk B. Dengan kata lain, imbalan sebesar Rp1.000 jatuh tempo hanya setelah entitas telah mengalihkan kedua Produk A dan B kepada pelanggan. Sebagai akibatnya, entitas tidak memiliki hak atas imbalan yang tidak bersyarat (piutang) sampai kedua Produk A dan B dialihkan kepada pelanggan.

CI202. Entitas mengidentifikasi janji untuk mengalihkan Produk A dan B sebagai kewajiban pelaksanaan dan mengalokasikan Rp400 ke kewajiban pelaksanaan untuk mengalihkan Produk A dan Rp600 ke kewajiban pelaksanaan untuk mengalihkan Produk B berdasarkan harga jual berdiri sendiri relatif. Entitas mengakui pendapatan untuk setiap masing-masing kewajiban pelaksanaan tersebut ketika pengendalian atas produk dialihkan kepada pelanggan.

CI203. Entitas memenuhi kewajiban pelaksanaan untuk mengalihkan Produk A:

Aset Kontrak	Rp400	
	Pendapatan	Rp400

CI204. Entitas memenuhi kewajiban pelaksanaan untuk mengalihkan Produk B dan mengakui hak tanpa syarat terhadap imbalan:

Piutang	Rp 1.000	
	Aset Kontrak	Rp400
	Pendapatan	Rp600

Contoh 40 – Piutang Diakui atas Pelaksanaan Entitas

CI205. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan pada 1 Januari 20X9 untuk mengalihkan produk kepada pelanggan sebesar Rp150 per produk. Jika pelanggan membeli lebih dari 1 juta produk dalam satu tahun kalender, maka kontrak mengindikasikan bahwa harga per unit secara retrospektif dikurangi menjadi Rp125 per produk.

CI206. Imbalan jatuh tempo ketika pengendalian atas produk dialihkan kepada pelanggan. Oleh karena itu, entitas memiliki hak tanpa syarat atas imbalan (yaitu piutang) sebesar Rp150 per produk sampai pengurangan harga secara retrospektif diterapkan (yaitu setelah 1 juta kontrak dikirimkan).

CI207. Dalam menentukan harga transaksi, entitas menyimpulkan pada saat awal kontrak bahwa pelanggan akan memenuhi batas 1 juta produk dan oleh karena itu, mengestimasi bahwa harga transaksi adalah Rp125 per

EXPOSURE DRAFT

produk. Sebagai akibatnya, atas pengiriman 100 produk pertama kepada pelanggan, entitas mengakui berikut ini:

Piutang	Rp15.000(a)	
Pendapatan		Rp12.500[(b)]
Liabilitas pengembalian (liabilitas kontrak)		Rp2.500

(a) Rp150 per produk x 100 produk
(b) Rp125 harga transaksi per produk x 100 produk

CI208. Liabilitas pengembalian (lihat paragraf 55 dalam ED PSAK 72) merepresentasikan pengembalian sebesar Rp 25 per produk, yang diekspektasikan untuk disediakan kepada pelanggan untuk rebat berbasis volum (yaitu selisih antara Rp 150 harga tertulis pada kontrak di mana entitas tidak memiliki hak tidak bersyarat untuk menerima dan estimasi harga transaksi Rp 125).

PENGUNGKAPAN

CI209. Contoh 41 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 114 – 115 dan PP87 – PP89 atas pemisahan pengungkapan pendapatan. Contoh 42 – 43 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 120 – 122 untuk pengungkapan harga transaksi alokasikan kepada sisa kewajiban pelaksanaan. Sebagai tambahan, persyaratan berikut ini diilustrasikan dalam Contoh 42:

(a) ED PSAK 72 paragraf 57 tentang pembatasan estimasi imbalan variabel; dan
(b) ED PSAK 72 paragraf PP16 tentang metode untuk mengukur kemajuan terhadap pemenuhan kewajiban pelaksanaan yang selesai.

Contoh 41 – Pemisahan Pendapatan – Pengungkapan Kuantitatif

CI210. Entitas melaporkan segmen berikut ini: produk konsumen, transportasi dan energi, sesuai dengan PSAK 5: *Segmen Operasi*. Ketika entitas menyiapkan penyajian pelanggannya, penyajian tersebut memisahkan pendapatan ke dalam pasar geografis primer, lini produk utama dan waktu pengakuan pendapatan (yaitu barang dialihkan pada waktu tertentu atau jasa dialihkan sepanjang waktu)

EXPOSURE DRAFT

Segmen	Produk Konsumen	Transportasi	Energi	Total
	Rp	Rp	Rp	Rp
Pasar Geografis Primer				
America Utara	990	2.250	5.250	8,490
Eropa	300	750	1.000	2,050
Asia	700	260	–	960
	1,990	3,260	6,250	11,500
Lini barang/jasa utama				
Perlengkapan kantor	600	–	–	600
Peralatan	990	–	–	990
Pakaian	400	–	–	400
Motor	–	500	–	500
Automobil	–	2.760	–	2,760
Panel surya	–	–	1.000	1.000
Pembangkit energy	–	–	5.250	5.250
	1.990	3.260	6.250	11.500
Waktu pengakuan pendapatan				
Barang dialihkan pada waktu tertentu	1.990	3.260	1.000	6.250
Jasa dialihkan sepanjang waktu	–	–	5.250	5.250
	1.990	3.260	6.250	11.500

CI211. Entitas menentukan bahwa kategori yang digunakan dalam penyajian investor dapat digunakan untuk memenuhi tujuan pemisahan persyaratan pengungkapan dalam ED PSAK 72 paragraf 114, yaitu untuk memisahkan pendapatan dari kontrak dengan pelanggan ke dalam kategori yang menggambarkan sifat, jumlah, waktu, dan ketidakpastian pendapatan serta arus kas yang dipengaruhi oleh faktor ekonomi. Tabel berikut ini mengilustrasikan pemisahan pengungkapan berdasarkan pasar geografis primer, lini produk utama dan waktu pengakuan pendapatan, termasuk rekonsiliasi bagaimana pendapatan disagregasi dikaitkan dengan consumer product, segmen transportasi dan energi, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 115.

Contoh 42 – Pengungkapatn Harga Transaksi yang Dialokasikan ke Sisa Kewajiban Pelaksanaan

CI212. Pada 30 Juni 20X7, entitas mengadakan tiga kontrak (kontrak A, B dan C) dengan pelanggan yang berbeda-beda untuk memberikan jasa. Setiap kontrak memiliki jangka waktu dua tahun yang tidak dapat dibatalkan. Entitas mempertimbangkan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 120 – 122 dalam menentukan informasi pada setiap kontrak untuk dimasukkan ke dalam pengungkapan harga transaksi yang dialokasikan kepada sisa kewajiban pelaksanaan pada 31 Desember 20X7.

Kontrak A

CI213. Jasa pembersihan (*cleaning service*) diberikan selama dua tahun kemudian setidaknya sekali per bulan. Pelanggan membayar Rp 25 per jam atas jasa yang diberikan.

EXPOSURE DRAFT

CI214. Oleh karena entitas menagih jumlah yang tetap setiap jam jasa yang diberikan, entitas memiliki hak untuk menagih pelanggan sesuai dengan nilai pelaksanaan entitas yang diselesaikan pada saat ini, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP16. Sebagai akibatnya, pengungkapan tidak diperlukan jika entitas memilih untuk menerapkan panduan praktis dalam ED PSAK 72 paragraf 121(b).

Kontrak B

CI215. Jasa pembersihan dan jasa pemeliharaan disediakan ketika dan saat dibutuhkan dengan maksimum kunjungan per empat bulan selama dua tahun mendatang. Pelanggan membayara harga tetap Rp 400 per bulan untuk kedua jasa. Entitas mengukur kemajuan terhadap pemenuhan kewajiban pelaksanaan yang selesai menggunakan ukuran berbasis waktu.

CI216. Entitas mengungkapkan jumlah harga transaksi yang belum diakui sebagai pendapatan pada tabel dengan garis waktu kuantitatif yang diilustrasikan ketika entitas mengharapkan untuk mengakui jumlah harga transaksi sebagai pendapatan. Informasi atas Kontrak B dimasukkan ke dalam pengungkapan keseluruhan sebagai berikut:

Kontrak C

CI217. Jasa pembersihan diberikan sebagai dan ketika diperlukan selama dua tahun mendatang. Pelanggan membayar imbalan tetap sebesar Rp 100 per bulan ditambah dengan satu kali pembayaran imbalan variabel berkisar dari CU 0 – Rp 1.000 sesuai dengan satu kali tinjauan peraturan dan sertifikasi fasilitas pelanggan (yaitu bonus atas konerja). Entitas mengestimasi bahwa entitas berhak atas Rp 750 imbalan variabel. Berdasarkan penilaian entitas atas faktor yang ada dalam paragraf 57 dalam ED PSAK 72, entitas memasukkan estimasi Rp 570 sebagai imbalan variabel ke dalam harfa transaksi karena sangat besar kemungkinan pembalikan yang signifikan dalam pendapatan kumulatif yang diakui tidak terjadi. Entitas mengukur kemajuan atas pemenuhan kewajiban pelaksanaan yang selesai menggunakan ukuran berbasis waktu.

CI218. Entitas mengungkapkan jumlah harga transaksi yang belum diakui sebagai pendapatan pada tabel dengan baris waktu yang diilustrasikan ketiak entitas mengharapkan untuk mengakui jumlah harga transaksi tersebut sebagai pendapatan. Entitas juga memasukkan diskusi kualitatif mengenai imbalan variabel signifikan lainnya yang tidak termasuk dalam pengungakapan tersebut. Infromasi kontrak C dimasukkan ke dalam pengungkapan di bawah ini:

EXPOSURE DRAFT

	20X8 Rp	20X9 Rp	Total Rp
Pendapatan yang diharapkan untuk diakui pada kontrak ini per tanggal 31 December 20X7	4.800[(a)]	2.400[(b)]	7.200

(a) Rp4.800 = Rp400 × 12 bulan.

(b) Rp2.400 = Rp400 × 6 bulan.

CI219. Sebagai tambahan, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 122, entitas mengungkapkan secara kualitatif bahwa bagian bonus atas pelaksanaan tidak dimasukkan ke dalam pengungkapan karena hal tersebut tidak dimasukkan ke dalam harga transaksi. Bagian dari bonus pelaksanaan tidak dimasukkan ke dalam harga transaksi sesuai dengan persyaratan untuk estimasi pembatasan imbalan variabel.

Contoh 43 – Pengungkapan Harga Transaksi Dialokasikan ke Sisa Kewajiban Pelaksanaan – Pengugkapan Kualitatif

CI220. Pada 1 Januari 20X2, entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk membangun bangunan komersial untuk imbalan tetap sebesar Rp10 juta. Konstruksi bangunan merupakan kewajiban pelaksanaan tunggal yang entitas penuhi sepanjang waktu. Per tanggal 31 Desember 20X2, entitas mengakui pendapatan sebesar Rp3,2 juta. Entitas mengestimasi bahwa konstruksi akan selesai pada 20X3, tetapi mungkin juga proyek tersebut selesai pada semesterpertama tahun 20X4.

CI221. Pada 31 Desember 20X2, entitas mengungkapkan jumlah harga transaksi yang belum diakui sebagai pendapatan pada pengungkapan harga transaksi yang dialokasikan kepada sisa kewajiban pelaksanaan. Entitas juga mengungkapkan penjelasan tentang kapan entitas mengaharapkan untuk mengakui jumlah tersebut sebagai pendapatan. Penjelasan tersebut dapat diungkapkan baik dengan berbasis kuantitatif dengan baris waktu yang paling tepat untuk durasi sisa kewajiban pelaksanaan atau dengan menyediakan penjelasan kualitatif. Oleh karena entitas belum memiliki kepastian mengenai timing pengakuan pendapatan, entitas mengungkapkan informasi ini secara kualitatif sebagai berikut:

> ‘Per tanggal 31 Desember 20X2, jumlah penggabungan harga transaksi dialokasikan kepada sisa kewajiban pelaksanaan sebesar Rp 6,8 juta dan entitas akan mengakui pendapatan ini sebagai bangunan yang selesai dibangun, yang diharapkan untuk terjadi dalam jangka waktu 12 – 18 bulan berikutnya.’

GARANSI

CI222. Contoh 44 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf PP28 – PP33 tentang garansi. Sebagai tambahan, contoh 44 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 27 – 29 tentang mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan.

EXPOSURE DRAFT

Contoh 44 – Garansi

CI223. Entitas, perusahan manufaktur, menyediakan garansi kepada pelanggan untuk membeli produk. Garansi tersebut memberikan jaminan bahwa produk sesuai dengan spesifikasi yang telah disetujui dan akan dioperasikan sesuai janji selama satu tahun dari tanggal pembelian. Kontrak juga menyediakan pelanggan dengan hak untuk menerima hingga 20 jam jasa pelatihan mengenai bagaimana mengoperasikan produk tanpa biaya tambahan.

CI224. Entitas menilai barang dan jasa dalam kontrak untuk menentukan apakah barang dan jasa bersifat dapat dibedakan dan oleh sebab itu menaikkan kewajiban pelaksanaan lainnya.

CI225. Produk dan jasa pelatihan masing-masing dapat dianggap bersifat dapat dibedakan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27(a) dan 28, karena pelanggan mendapatkan manfaat dari produknya sendiri tanpa jasa pelatihan dan mendapatkan manfaat dari jasa pelatihan bersama dengan produk yang siap dialihkan oleh entitas. Entitas secara reguler menjual produk secara terpisah tanpa jasa pelatihan.

CI226. Entitas selanjutnya menilai apakah janji untuk mengalihkan produk dan menyediakan jasa pelatihan dapat diidentifikasi secara terpisah sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27(b) dan 29. Entitas tidak menyediakan jasa signifikan atas integrasi jasa pelatihan dengan produk (lihat ED PSAK 72 paragraf 29(a)). Jasa pelatihan dan produk tidak memodifikasi atau menyesuaikan secara signifikan satu sama lain (lihat ED PSAK 72 paragraf 29(b)). Produk dan jasa pelatihan tidak sangat saling tergantung, atau sangat saling terkait (lihat ED PSAK 72 paragraf 29(c)). Entitas dapat memenuhi janjinya untuk mengalihkan produk secara indipenden dari upaya selanjutnya menyediakan jasa pelatihan, dan dapat menyediakan jasa pelatihan untuk setiap pelanggan yang sebelumnya telah memperoleh produknya. Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa janjinya untuk mengalihkan produk dan janjinya untuk menyediakan jasa pelatihan bukan merupakan *input* untuk *item* gabungan, dan, oleh karena itu, masing-masing diidentifikasi secara terpisah.

CI227. Produk dan jasa pelatihan masing-masing bersifat dapat dibedakan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27 dan oleh karena itu meningkatkan kedua kewajiban pelaksanaan yang terpisah.

CI228. Terakhir, entitas menilai janji untuk menyediakan garansi dan mengamati bahwa garansi memberikan pelanggan jaminan bahwa produk dapat berfungsi sesuai yang diharapkan selama satu tahun. Entitas menyimpulkan, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP28–PP33, bahwa garansi tidak menyediakan pelanggan barang atau jasa sebagai tambahan dari jaminan tersebut dan oleh karena itu, entitas tidak

EXPOSURE DRAFT

mencatat hal tersebut sebagai kewajiban pelaksanaan. Entitas mencatat garansi jenis jaminan sesuai dengan persyaratan dalam PSAK 57: *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi.*

CI229. Sebagai hasilnya, entitas mengalokasikan harga transaksi ke dua kewajiban pelaksanaan (produk dan jasa pelatihan) dan mengakui pendapatan ketika (atau sebagai) kewajiban pelaksanaan tersebut terpenuhi.

IMBALAN PRINSIPAL DIBANDINGKAN DENGAN IMBALAN AGEN

CI230. Contoh 45 – 48 mengilustrasikan persyaratan yang ada dalam ED PSAK 72 paragraf PP34 – PP38 mengenai imbalan prinsipal dibandingkan dengan imbalan agen

Contoh 45 – Mengatur Provisi Barang atau Jasa (Entitas merupakan Agen)

CI231. Entitas mengoperasikan laman yang memungkinkan pelanggan untuk membeli barang dari berbagai pemasok yang menyerahkan barang secara langsung kepda pelanggan. Dalam persyaratan atas kontrak entitas dengan pemasok, ketika barang dibeli melalui laman, entitas berhak mendapatkan komisi setara dengan 10% dari harga penjualan. Laman entitas memfasilitasi pembayaran antara pemasok dan pelanggan pada harga yang ditentukan oleh pemasok. Entitas mensyaratkan pembayaran dari pelanggan sebelum permintaan diproses dan seluruh permintaan uangnya tidak dapat dikembalikan. Entitas tidak memiliki kewajiban lebih lanjut kepada pelanggan setelah mengatur produk yang akan disediakan kepada pelanggan.

CI232. Untuk menentukan apakah kewajiban entitas untuk menyediakan barang yang ditentukan sendiri (yaitu entitas sebagai prinsipal) atau mengatur barang yang disediakan oleh pemasok (yaitu entitas sebagai agen), entitas mengidentifikasi barang atau jasa tertentu yang disediakan kepada pelanggan dan menilai apakah pengendalian barang atau jasa sebelum barang atau jasa dialihkan kepada pelanggan.

CI232A. Laman yang dioperasikan oleh entitas adalah pasar di mana pemasok menawarkan barang mereka dan pelanggan membeli barang yang ditawarkan oleh pemasok. Sejalan dengan hal tersebut, entitas mengamati bahwa barang tertentu yang disediakan kepada pelanggan yang menggunakan laman adalah barang yang disediakan oleh pemasok, dan tidak ada barang atau jasa lainnya yang dijanjikan kepada pelanggan oleh entitas.

CI232B. Entitas menyimpulkan bahwa tidak ada pengendalian barang tertentu sebelum mereka mengalihkan kepada pelanggan bahwa pemesanan barang menggunakan laman. Entitas tidak setiap saat memiliki

EXPOSURE DRAFT

kemampuan untuk mengarahkan penggunaan barang yang dialihkan kepada pelanggan. Sebagai contoh, tidak bisa mengarahkan barang kepada pihak lain dari pelanggan atau mencegah pemasok dari mengalihkan barang tersebut kepada pelanggan. Entitas tidak mengendalikan persediaan pemasok atas barang yang digunakan untuk memenuhi pemesanan yang dilakukan oleh pelanggan yang menggunakan laman.

CI232C. Sebagai bagian dari mencapai kesimpulan bahwa, entitas mempertimbangkan indikator berikut dalam ED PSAK 72 paragraf PP37. Entitas menyimpulkan bahwa indikator ini menyediakan bukti lebih lanjut bahwa hal tersebut tidak mengendalikan barang tertentu sebelum mereka dialihkan kepada pelanggan:

(a) pemasok utamanya bertanggung jawab untuk memenuhi janji untuk menyediakan barang kepada pelanggan. Entitas yang tidak berkewajiban untuk menyediakan barang jika pemasok gagal untuk mengalihkan barang kepada pelanggan, tidak bertanggung jawab atas penerimaan barang.

(b) entitas tidak mengambil risiko persediaan setiap saat sebelum atau setelah barang dialihkan kepada pelanggan. Entitas tidak berkomitmen sendiri untuk memperoleh barang dari pemasok sebelum barang dibeli oleh pelanggan, dan tidak menerima tanggung jawab atas setiap barang yang rusak atau dikembalikan.

(c) entitas tidak memiliki kebijaksanaan dalam menetapkan harga untuk barang pemasok. Harga jual ditetapkan oleh pemasok.

CI233. Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa agen dan kewajiban pelaksanaannya untuk mengatur Provisi barang oleh pemasok. Ketika entitas memenuhi janjinya untuk mengatur barang yang akan disediakan oleh pemasok kepada pelanggan (yaitu, dalam contoh ini, jetuja barang dibeli oleh pelanggan), entitas mengakui pendapatan sesuai dengan jumlah komisi yang berhak diterima.

EXPOSURE DRAFT

Contoh 46 – Janji untuk Menyediakan Barang atau Jasa (Entitas merupakan Prinsipal)

CI234. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan atas peralatan dengan spesifikasi yang unik. Entitias dan pelanggan menetapkan spesifikasi peralatannya, yang entitas sampaikan kepada pemasok yang entitas melakukan kontrak dengan, untuk memanufaktur peralatan. Entitas juga mengatur untuk menerima pengiriman peralatan dari pemasok secara langsung kepada pelanggan. Pada saat pengiriman kepada pelanggan, persyaratan kontrak mensyaratkan entitas untuk membayar pemasok sesuai dengan harga yang disetujui oleh entitas dan pemasok untuk memanufaktur peralatan.

CI235. Entitas dan pelanggan menegosiasikan harga jual dan entitas menagih pelanggan dengan harga yang telah disetujui dengan jangka waktu pembayaran 30 hari. Laba entitas didasarkan dari selisih harga jual yang dinegosiasikan kepada pelanggan dan harga yang ditagihkan kepada pemasok.

CI236. Kontrak antara entitas dan pelanggan mensyaratkan pelanggan untuk mencari pergantian atas cacat peralatan dari pemasok dengan garansi pemasok. Akan tetapi, entitas bertanggung jawab atas perbaikian peralatan yang disyaratkan akibat kesalahan dalam spesifikasi.

CI237. Untuk menentukan apakah kewajiban pelaksanaan entitas untuk menyediakan barang atau jasanya sendiri yang telah ditentukan (dengan kata lain, entitas sebagai prinsipal) atau untuk mengatur barang atau jasa yang disediakan oleh pihak lain (yaitu entitas sebagai agen), entitas mengidentifikasi barang atau jasa tertentu yang disediakan kepada pelanggan dan menilai apakah pengendalian barang atau jasa sebelum barang atau jasa dialihkan kepada pelanggan.

CI237A. Entitas menyimpulkan bahwa entitas telah berjanji untuk menyediakan pelanggan dengan peralatan khusus yang dirancang oleh entitas. Meskipun entitas telah mensubkontrakkan perakitan peralatan kepada pelanggan, entitas menyimpulkan bahwa rancangan dan perakitan peralatan tidak bersifat dapat dibedakan, karena peralatan tersebut tidak diidentifikasikan secara terpisah (yaitu terdapat kewajiban pelaksanaan tunggal). Entitas bertanggung jawab atas manajemen keseluruhan dari kontrak (sebagai contoh, dengan meyakinkan bahwa jasa manufaktur sesuai dengan spesifikasi) dan, oleh karena itu, menyediakan jasa signifikan atas integrasi *item* tersebut ke dalam output gabungan – peralatan khusus -di mana pelanggan telah dikontrak. Sebagai tambahan, aktivitas tersebut sangat saling terkait. Jika modifikasi yang diperlukan untuk spesifikasi diidentifikasi sebagai peralatan yang diproduksi, entitas bertanggung jawab untuk mengembangkan dan mengomunikasikan

EXPOSURE DRAFT

revisi kepada pemasok dan untuk meyakinkan bahwa setiap pengerjaan ulang terkait yang disyaratkan sesuai dengan spesifikasi yang telah direvisi. Sejalan dengan hal tersebut, entitas mengidentifikasi barang tertentu yang disediakan kepada sebagai peralatan khusus.

CI237B. Entitas menyimpulkan bahwa entitas mengendalikan peralatan khusus sebelum peralatan yang dialihkan kepada pelanggan (lihat paragraf PP35A (c)). Entitas menyediakan jasa integrasi signifikan diperlukan untuk menghasilkan peralatan khusus dan, oleh karena itu, mengendalikan peralatan khusus sebelum dialihkan kepada pelanggan. Entitas mengarahkan penggunaan jasa manufaktur pemasok sebagai *input* dalam menciptakan *output* gabungan yang merupakan peralatan khusus. Dalam mencapai kesimpulan bahwa entitas mengendalikan peralatan khusus sebelum peralatan dialihkan kepada pelanggan, entitas juga mengamati bahwa, meskipun pemasok menyerahkan peralatan khusus kepada pelanggan, pemasok tidak memiliki kemampuan untuk mengarahkan penggunaannya (yaitu istilah kontrak antara entitas dan pemasok menghalangi pemasok dari menggunakan peralatan khusus untuk tujuan lain atau mengarahkan peralatan kepada pelanggan lain). Entitas juga memperoleh sisa manfaat dari peralatan khusus dengan berhak terhadap imbalan dalam kontrak dengan pelanggan.

CI238. Oleh karena itu, entitas menyimpulkan bahwa entitas merupakan prinsipal dalam transaksi. Entitas tidak mempertimbangkan indikator dalam ED PSAK 72 paragraf PP37 karena evaluasi diatas adalah konklusif tanpa mempertimbangkan indikator. Entitas mengakui pendapatan sebesar jumlah imbalan bruto yang merupakan hak pelanggan sebagai ganti peralatan khusus.

Contoh 46A – Janji untuk Menyediakan Barang atau Jasa (Entitas merupakan prinsipal)

CI238A. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk menyediakan jasa pemeliharaan kantor. Entitas dan pelanggan menentukan dan menyepakati ruang lingkup jasadan menegosiasikan harga. Entitas bertanggung jawab untuk meyakinkan bahwa jasa yang dilaksanakan sesuai dengan syarat dan ketentuan dalam kontrak. Faktur entitas pelanggan untuk kesepakatan harga secara bulanan dengan syarat pembayaran 10 hari.

CI238B. Entitas secara regular terlibat dengan penyedia jasa pihak ketiga untuk menyediakan jasa pemeliharaan kantor kepada pelanggannya. Ketika entitas memperoleh kontrak dari pelanggan, entitas menyepakati kontrak dengan salah satu penyedia jasa, mengarahkan penyedia jasa untuk melaksanakan jasa pemeliharaan kantor bagi pelanggan. Syarat pembayaran dalam kontrak dengan penyedia jasa

EXPOSURE DRAFT

umumnya sejajar dengan syarat pembayaran dalam kontrak entitas dengan pelanggan. Akan tetapi, entitas wajib membayar penyedia jasa bahkan jika pelanggan gagal untuk membayar.

CI238C. Untuk menentukan apakah entitas adalah prinsipal atau agen, entitas mengidentifikasi barang atau jasa tertentu yang akan disediakan kepada pelanggan dan menilai apakah entitas mengendalikan bahwa barang atau jasa sebelum barang atau jasa yang dialihkan kepada pelanggan.

CI238D. Entitas mengamati bahwa jasa tertentu yang akan disediakan kepada pelanggan adalah jasa pemeliharaan kantor yang pelanggan dikontrak, dan bahwa tidak ada barang atau jasa lainnya yang dijanjikan kepada pelanggan. Sementara entitas memperoleh hak untuk jasa pemeliharaan kantor dari penyedia jasa setelah menyepakati kontrak dengan pelanggan, hak tersebut tidak dialihkan kepada pelanggan. Artinya, entitas mempertahankan kemampuan untuk mengarahkan penggunaan atas, dan memperoleh secara substansial seluruh manfaat yang tersisa dari, hak tersebut. Sebagai contoh, entitas dapat memutuskan apakah akan mengarahkan penyedia jasa untuk menyediakan jasa pemeliharaan kantor untuk pelanggan itu, atau untuk pelanggan lain, atau pada fasilitasnya sendiri. Pelanggan tidak memiliki hak untuk mengarahkan penyedia jasa untuk melakukan jasa yang entitas belum setuju untuk menyediakannya. Oleh karena itu, hak untuk jasa pemeliharaan kantor yang diperoleh oleh entitas dari penyedia jasa bukan merupakan barang atau jasa tertentu dalam kontrak dengan pelanggan.

CI238E. Entitas menyimpulkan bahwa entitas mengendalikan jasa tertentu sebelum jasa tersebut disediakan kepada pelanggan. Entitas memperoleh pengendalian atas hak untuk jasa pemeliharaan kantor setelah menyepakati kontrak dengan pelanggan tetapi sebelum jasa tersebut diberikan kepada pelanggan. Persyaratan kontrak entitas dengan penyedia jasa memberikan entitas kemampuan untuk mengarahkan penyedia jasa untuk menyediakan layanan tertentu atas nama entitas sendiri (lihat paragraf PP35A (b)). Sebagai tambahan, entitas menyimpulkan bahwa indikator berikutnya dalam ED PSAK 72 paragraf PP37 memberikan bukti lebih lanjut bahwa entitas mengendalikan jasa pemeliharaan kantor sebelum mereka diberikan kepada pelanggan:

(a) entitas terutama bertanggung jawab untuk memenuhi janji untuk menyediakan jasa pemeliharaan kantor. Meskipun entitas telah menyewa penyedia jasa untuk melakukan jasa yang dijanjikan kepada pelanggan, hal tersebut adalah entitas sendiri yang bertanggung jawab untuk meyakinkan bahwa jasa yang dilakukan dan diterima pelanggan (yaitu entitas bertanggung jawab untuk pemenuhan janji dalam kontrak,

EXPOSURE DRAFT

terlepas apakah entitas melakukan jasa itu sendiri atau melibatkan penyedia jasa pihak ketiga untuk melakukan jasa).

(b) entitas memiliki kebijaksanaan dalam menetapkan harga untuk jasa kepada pelanggan.

CI238F. Entitas mengamati bahwa entitas tidak berkomitmen sendiri untuk memperoleh jasa dari penyedia jasa sebelum memperoleh kontrak dengan pelanggan. Oleh karena itu, entitas telah memitigasi risiko persediaan sehubungan dengan jasa pemeliharaan kantor. Meskipun demikian, entitas menyimpulkan bahwa entitas mengendalikan jasa pemeliharaan kantor sebelum mereka diberikan kepada pelanggan berdasarkan bukti dalam paragraf CI238E.

CI238G. Oleh karena itu, entitas merupakan prinsipal dalam transaksi tersebut dan mengakui pendapatan dalam jumlah atas imbalan yang entitas berhak dari pelanggan dalam pertukaran jasa pemeliharaan kantor.

Contoh 47 – Janji untuk Menyediakan Barang atau Jasa (Entitas merupakan Prinsipal)

CI239. Entitas menegosiasikan dengan maskapai penerbangan utama untuk membeli tiket dengan harga kurang dari harga tiket yang dijual secara langsung oleh maskapai penerbangan kepada publik. Entitas setuju untuk membeli tiket dalam jumlah tertentu dan harus membayar untuk tiket tersebut baik apakah entitas dapat menjualnya kembali atau tidak. Tingkat harga yang dikurangi yang dibayar oleh entitas atas setiap tiket yang dibeli dinegosiasikan dan disetujui sebelumnya.

CI240. Entitas menentukan harga tiket maskapai penerbangan yang akan dijual kepada pelanggan. Entitas menjual tiket dan mengumpulkan imbalan dari pelanggan ketika tiket dibeli.

CI241. Entitas juga membantu pelanggan dalam menyelesaikan pengaduan atas jasa yang disediakan maskapai penerbangan. Akan tetapi, setiap maskapai penerbangan bertanggung jawab dalam memenuhi kewajibannya yang berkaitan degan tiket, termasuk mengobati pelanggan atas ketidakpuasan pelanggan.

CI242. Untuk menentukan apakah kewajiban pelaksanaan entitas adalah untuk menyediakan barang atau jasa tertentu oleh dirinya sendiri (yaitu entitas adalah prinsipal) atau mengatur barang atau jasa tersebut untuk disediakan oleh pihak lain (yaitu entitas adalah agen), entitas mengidentifikasi barang atau jasa tertentu yang disediakan kepada pelanggan dan menilai apakah entitas mengendalikan barang atau jasa sebelum barang atau jasa dialihkan kepada pelanggan.

EXPOSURE DRAFT

CI242A. Entitas menyimpulkan bahwa, dengan setiap tiket yang entitas berkomitmen sendiri untuk membeli dari maskapai penerbangan, entitas memperoleh pengendalian atas hak untuk terbang pada penerbangan tertentu (dalam bentuk tiket) bahwa entitas kemudian mengalihkan ke salah satu pelanggan (lihat paragraf PP35A (a)). Sebagai akibatnya, entitas menentukan bahwa barang atau jasa tertentu yang akan diberikan kepada pelanggan adalah hak (untuk kursi pada penerbangan tertentu) bahwa entitas mengendalikan. Entitas mengamati bahwa tidak ada barang atau jasa lainnya yang dijanjikan untuk pelanggan.

CI242B. Entitas mengendalikan hak untuk setiap penerbangan sebelum entitas mengalihkan hak tertentu untuk salah satu pelanggan karena entitas memiliki kemampuan untuk mengarahkan penggunaan hak tersebut dengan memutuskan apakah akan menggunakan tiket untuk memenuhi kontrak dengan pelanggan dan, dengan demikian, kontrak entitas akan terpenuhi. Entitas juga memiliki kemampuan untuk memperoleh manfaat yang tersisa dari hak tersebut baik menjual kembali tiket dan memperoleh seluruh hasil penjualan atau, secara alternatif, menggunakan tiket tersebut sendiri.

CI242C. Indikator dalam ED PSAK 72 paragraf PP37 (b)-(c) juga menyediakan bukti yang relevan bahwa entitas mengendalikan masing-masing hak tertentu (tiket) sebelum dialihkan kepada pelanggan. Entitas memiliki risiko persediaan sehubungan dengan tiket karena entitas berkomitmen sendiri untuk memperoleh tiket dari maskapai penerbangan sebelum memperoleh kontrak dengan pelanggan untuk membeli tiket. Hal ini karena entitas wajib membayar maskapai penerbangan untuk hak tersebut terlepas dari apakah entitas mampu memperoleh pelanggan untuk menjual kembali tiket atau apakah entitas dapat memperoleh harga yang menguntungkan untuk tiket. Entitas juga menetapkan harga yang pelanggan akan membayar tiket tertentu.

CI243. Oleh karena itu, entitas menyimpulkan bahwa entitas adalah prinsipal dalam transaksi dengan pelanggan. Entitas mengakui pendapatan dalam jumlah bruto atas imbalan yang merupakan hak sebagai ganti tiket yang dialihkan kepada pelanggan.

Contoh 48 – Mengatur Provisi Barang atau jasa (Entitas merupakan Agen)

CI244. Entitas menjual voucher yang memberikan hak kepada pelanggan untuk makan di restoran yang ditentukan. Harga jual voucher memberikan pelanggan diskon dengan jumlah yang signifikan ketika dibandingkan dengan harga jual makanan normal (sebagai contoh, pelanggan membayar Rp 100 untuk voucher yang memberikan hak kepada pelanggan untuk makan pada restoran yang seharusnya

EXPOSURE DRAFT

seharga Rp 200). Entitas tidak membeli atau berkomitmen sendiri untuk membeli voucher dalam dalam penjualan dimuka atas voucher kepada pelanggan; voucher dimuka, melainkan, entitas membeli voucher hanya saat diminta oleh pelanggan. Entitas menjual voucher melalui laman dan voucher tidak dapat diuangkan kembali.

CI245. Entitas dan restoran bersama-sama menentukan harga voucher yang akan dijual kepada pelanggan. Dalam persyaratan kontrak dengan restauran, entitas berhak atas 30% harga voucher ketika entitas menjual voucher.

CI246. Entitas juga membantu pelanggan dalam menyelesiakan pengaduan mengenai makanan dan memiliki program kepuasan pelanggan. Akan tetapi, restoran yang bertanggung jawab dalam memenuhi kewajiban berkaitan dengan voucher, termasuk mengobati pelanggan atas ketidakpuasan atas jasanya.

CI247. Untuk menentukan apakah entitas merupakan prinsipal atau agen, entitas mengidentifikasi barang atau jasa yang disediakan kepada pelanggan dan menilai apakah entitas mengendalikan barang atau jasa tertentu sebelum barang atau jasa dialihkan kepada pelanggan.

CI247A. Pelanggan memperoleh voucher untuk restoran yang entitas pilih. Entitas tidak melibatkan restoran untuk menyediakan makanan untuk pelanggan atas nama entitas sendiri sebagaimana dideskripsikan dalam indikator pada ED PSAK 72 paragraf PP37 (a). Oleh karena itu, entitas mengamati bahwa barang atau jasa tertentu yang akan diberikan kepada pelanggan adalah hak untuk makan (dalam bentuk voucher) di sebuah restoran atau restoran spesifik, di mana pelanggan membeli dan kemudian dapat menggunakannya sendiri atau dialihkan kepada orang lain. Entitas juga mengamati bahwa tidak ada barang atau jasa (selain voucher) yang dijanjikan kepada pelanggan.

CI247B. Entitas menyimpulkan bahwa entitas tidak mengendalikan voucher (hak untuk makan) setiap saat. Dalam mencapai kesimpulan ini, entitas secara prinsip mempertimbangkan berikut:

(a) voucher yang diciptakan hanya pada waktu itu di mana voucher dialihkan kepada pelanggan dan, oleh karena itu, tidak ada sebelum pengalihan tersebut. Oleh karena itu, entitas tidak setiap saat memiliki kemampuan untuk mengarahkan penggunaan voucher, atau memperoleh secara substansial seluruh manfaat yang tersisa dari voucher, sebelum voucher dialihkan kepada pelanggan.

(b) entitas tidak membeli, atau berkomitmen sendiri untuk membeli, voucher sebelum dijual kepada pelanggan. Entitas juga tidak bertanggung jawab untuk menerima setiap pengembalian voucher. Oleh karena itu, entitas tidak memiliki risiko persediaan sehubungan dengan voucher

EXPOSURE DRAFT

sebagaimana dideskripsikan dalam indikator dalam ED PSAK 72 paragraf pada PP37 (b).

CI248. Oleh karena itu, entitas menyimpulkan bahwa entitas adalah agen sehubungan dengan voucher. Entitas mengakui pendapatan dalam jumlah neto imbalan di mana entitas berhak dalam pertukaran pengaturan untuk restauran untuk menyediakan voucher kepada pelanggan untuk makanan restauran, di mana 30 % komisi merupakan hak atas penjualan setiap voucher.

Contoh 48A – Entitas Merupakan Prinsipal dan Agen Dalam Kontrak yang Sama

CI248A. Entitas menjual jasa untuk membantu pelanggan menargetkan calon potensial untuk posisi pekerjaan yang dibuka secara efektif. Entitas melakukan beberapa jasa itu sendiri, seperti mewawancarai kandidat dan melakukan pemeriksaan latar belakang (*background checks*). Sebagai bagian dari kontrak dengan pelanggan, pelanggan setuju untuk memperoleh lisensi untuk mengakses database pihak ketiga atas informasi tentang calon potensial. Entitas mengatur lisensi ini dengan pihak ketiga, tetapi kontrak pelanggan secara langsung dengan penyedia database untuk lisensi. Entitas menagih pembayaran atas nama penyedia database pihak ketiga sebagai bagian dari faktur entitas keseluruhan kepada pelanggan. Penyedia database menetapkan harga yang dikenakan kepada pelanggan untuk lisensi, dan bertanggung jawab untuk memberikan dukungan teknis dan kredit di mana pelanggan berhak untuk jasa *down time* atau masalah teknis lainnya.

CI248B. Untuk menentukan apakah entitas adalah prinsipal atau agen, entitas mengidentifikasi barang atau jasa tertentu yang akan diberikan kepada pelanggan, dan menilai apakah entitas mengendalikan barang atau jasa sebelum mereka dipindahkan ke pelanggan.

CI248C. Untuk tujuan contoh ini, diasumsikan bahwa entitas menyimpulkan bahwa jasa rekrutmen dan lisensi akses *database* masing-masing bersifat dapat dibedakan berdasarkan penilaian atas persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 27-30. Sejalan dengan hal tersebut, terdapat dua barang atau jasa yang dispesifikasikan yang akan diberikan kepada pelanggan-akses ke database dan jasa rekrutmen pihak ketiga.

CI248D. Entitas menyimpulkan bahwa entitas tidak mengendalikan akses ke database sebelum diberikan kepada pelanggan. Entitas tidak setiap saat memiliki kemampuan untuk mengarahkan penggunaan lisensi karena kontrak pelanggan untuk lisensi secara langsung dengan penyedia database. Entitas tidak mengendalikan akses ke penyedia database – entitas tidak dapat, sebagai contoh, memberikan akses ke

EXPOSURE DRAFT

database untuk pihak selain pelanggan, atau mencegah penyedia database dari menyediakan akses ke pelanggan.

CI248E. Sebagai bagian dari mencapai kesimpulan bahwa, entitas juga mempertimbangkan indikator dalam ED PSAK 72 paragraf PP37. Entitas menyimpulkan bahwa indikator ini memberikan bukti lebih lanjut bahwa entitas tidak mengendalikan akses ke database sebelum akses diberikan kepada pelanggan:

(a) entitas tidak bertanggung jawab untuk memenuhi janji untuk menyediakan jasa akses database. Kontrak pelanggan untuk lisensi secara langsung dengan penyedia database pihak ketiga dan penyedia database bertanggung jawab untuk penerimaan akses database (sebagai contoh, dengan memberikan dukungan teknis atau jasa kredit).

(b) entitas tidak memiliki risiko persediaan karena tidak membeli, atau berkomitmen untuk membeli, akses database sebelum kontrak pelanggan untuk mengakses database secara langsung dengan penyedia database.

(c) entitas tidak memiliki kebijaksanaan dalam menetapkan harga untuk mengakses database dengan pelanggan karena penyedia database menetapkan harga.

CI248F. Oleh karena itu, entitas menyimpulkan bahwa entitas adalah agen dalam kaitannya dengan jasa database pihak ketiga. Sebaliknya, entitas menyimpulkan bahwa entitas adalah prinsipal dalam kaitannya dengan jasa rekrutmen karena entitas melakukan jasa tersebut sendiri dan tidak ada pihak lain yang terlibat dalam menyediakan jasa tersebut kepada pelanggan.

OPSI PELANGGAN ATAS BARANG DAN JASA TAMBAHAN

CI249. Contoh 49 – 52 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf PP39 – PP43 tentang opsi pelanggan atas barang dan jasa tambahan. Contoh 50 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 27 – 29 tentang identifikasi kewajiban pelaksanaan. Contoh 52 mengilustrasikan program loyalitas pelanggan. Contoh itu tidak berlaku bagi seluruh perjanjian program loyalitas pelanggan karena syarat dan ketentuian dapat berbeda. Khususnya, ketika ada dua pihak atau lebih dalam perjanjian, entitas harus mempertimbangakn seluruh fakta dan kondisi untuk menentukan pelanggan dalam transaksi yang meningkatkan penghargaan.

Contoh 49 – Opsi yang Memberikan Pelanggan Hak Material (Voucher Diskon)

CI250. Entitas menyepakati kontrak atas penjualan Produk A seharga Rp 100. Sebagai bagian dari kontrak, entitas memberikan pelanggan

EXPOSURE DRAFT

voucher diskon sebesar 40% untuk 30 hari mendatang. Entitas berniat untuk menawarkan diskon 10% atas smua penjualan selama 30 hari mendatang sebagai penawaran musiman. Diskon 10% tidak dapat digunakan sebagai penambah voucher diskon 40%.

CI251. karena seluruh pelanggan akan menerima diskon atas pembelian sebesar 10% untuk 30 hari mendatang, diskon yang memberikan pelanggan hak dengan jumlah yang material hanyalah diskon tambahan dari 10% diskon tersebut (yaitu tambahan diskon 30%). Entitas mencatat sebagai janji untuk menyediakan tambahan diskon sebagai kewajiban pelaksanaan dalam kontrak penjualan Produk A.

CI252. Untuk mengestimasi harga jual berdiri sendiri voucher diskon sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP42, entitas memperkirakan ada 80% kemungkinan bahwa pelanggan menggunakan voucher dan pelanggan rata-rata akan membeli Rp50 tambahan produk. Sebagai akibatnya, entitas memperkirakan harga jual berdiri sendiri voucher diskon sebesar Rp12 (Rp50 rata-rata harga tambahan produk x 30% diskon tambahan x 80% kemungkinan untuk menggunakan opsi tersebut). Harga jual berdiri sendiri Produk A dan voucher diskon serta hasil alokasi harga transaksi Rp100 adalah sebagai berikut:

Kewajiban pelaksanaan	**Harga jual berdiri sendiri**	
	Rp	
Produk A	100	
Voucher diskon	12	
Total	112	
	Alokasi harga transaksi	
Produk A	89	(Rp 100 ÷ Rp 112 × Rp 100)
Voucher diskon	11	(Rp 12 ÷ Rp 112 × Rp 100)
Total	100	

CI253. Entitas mengalokasikan Rp89 ke produk A dan mengakui pendapatan atas produk A ketika pengendalian dialihkan. Entitas mengalokasikan voucher diskon Rp11 dan mengakui pendapatan untuk voucher tersebut ketika pelanggan memakainya untuk barang atau jasa sebelum masa berlaku voucher tersebut berakhir.

Contoh 50 – Opsi Tidak Memberikan Pelanggan Hak yang Bersifat Material (Tambahan Barang atau Jasa)

CI254. Entitas dalam industri telekomunikasi menyepakati kontrak dengan pelnaggan untuk menyediakan handset dan jasa jaringan bulanan selama dua tahun. Jasa jaringan termasuk hingga 1.000 menit panggilan dan 1.500 pesan teks setiap bulan dengan *fee* bulanan tetap. Kontrak menspesifikasikan harga untuk setiap menit panggilan atau

EXPOSURE DRAFT

teks bahwa pelanggan dapat memilih untuk membeli setiap bulan. Harga jasa tersebut setara dengan harga jual berdiri sendirinya.

CI255. Entitas menentukan bahwa janji untuk menyediakan handset dan jasa jaringan merupakan kewajiban pelaksanaan bersifat dapat dibedakan. Hal ini dikarenakan pelanggan dapat memperoleh manfaat dari handset dan jasa jaringan baik secara tersendiri atau bersama-sama dengan sumber daya lain yang tersedia bagi pelanggan sesuai dengan kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27(a). Sebagai tambahan, handset dan jasa jaringan dapat diidentifikasi secara terpisah sesuai dengan kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27(b) (berdasarkan faktor dalam ED PSAK 72 paragraf 29).

CI256. Entitas menentukan bahwa opsi untuk membeli tambahan menit panggilan dan pesan teks tidak memberikan hak yang bersifat material di mana pelanggan tidak akan terima tanpa menyepakati kontrak (lihat ED PSAK 72 paragraf PP41). Hal ini dikarenakan harga tambahan menit panggilan dan pesan teks mecerminkan harga jual berdiri sendiri jasa tersebut. Karena opsi tambahan menit panggilan dan pesan teks tidak memberikan pelanggan hak material, entitas menyimpulkan bahwa hal tersebut bukan merupakan kewajiban pelaksanaan dalam kontrak. Sebagai akibatnya, entitas tidak mengalokasikan harga transaksi ke opsi untuk tambahan menit panggilan atau pesan teks. Entitas mengakui pendapatan untuk setiap menit panggilan atau pesan teks jika dan ketika entitas menyediakan jasa tersebut.

Contoh 51 – Opsi yang Memberikan Pelanggan Hak Material (Opsi Pembaharuan)

CI257. Entitas mengadakan 100 kontrak terpisah dengan pelanggan untuk menyediakan satu tahun jasa pemeliharaan seharga Rp 1.000 per kontrak. Syarat kontrak menyatakan bahwa pada akhir taun, setiap pelanggan memiliki opsi untuk memperbaharui kontrak pemeliharaan untuk tahun kedua dengan membayar Rp1.000 tambahan. Pelanggan yang memperbaharui pada tahun kedua juga diberikan opsi untuk memperbaharui pada tahun ketiga seharga Rp1.000. Entitas membebankan harga yang secara signifikan lebih tinggi untuk jasa pemeliharaan kepada pelanggan yang pada awalnya tidak mendaftar untuk jasa pemeliharaan (yaitu ketika produk masih baru). Yaitu, entitas membebankan Rp3.000 pada tahun kedua dan Rp5.000 pada tahun ketiga untuk jasa pemeliharaan tahunan jika pelanggan pada awalnya tidak membeli jasa atau kehilangan jasa tersebut.

CI258. Entitas menyimpulkan bahwa opsi pembaharuan menyediakan hak material kepada pelanggan yang tidak akan diterima tanpa menyepakati kontrak, karena harga jasa pembaharuan lebih tinggi

EXPOSURE DRAFT

secara signifikan jika pelanggan memilih untuk baru membeli jasa pada tahun kedua atau ketiga. Sebagai bagian dari pembayaran pelanggan sebesar Rp1.000 maka pada tahun pertama pembayaran awal yang tidak dapat dikembalikan atas jasa disediakan pada tahun berikutnya. Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa janji untuk menyediakan opsi merupakan kewajiban pelaksanaan.

CI259. Opsi pembaharuan merupakan lanjuatan dari jasa pemeliharaan dan jasa tersebut diberikan sesuai dengan syarat dalam kontrak yang ada. Daripada menentukan harga jual berdiri sendiri untuk pembaharuan opsi secara langsung, entitas mengalokasikan harga transaksi dengan menentukan imbalan yang diekspektasikan untuk menerima penggantian atas seluruh jasa yang diekspektasikan untuk disediakan, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP43.

CI260. Entitas mengharapkan 90 pelanggan untuk memperbaharui pada akhir tahun pertama (90% dari kontrak terjual) dan 81 pelanggan memperbaharui pada akhir tahun kedua (90% dari kontrak terjual pada tahun pertama yang juga memperbaharui pada akhir tahun kedua, yaitu 81% kontrak terjual).

CI261. Pada saat kontrak dimulai, entitas menentukan ekspektasi ombalan setiap kontrak adalah Rp2.710 [Rp1.000 + (90% x Rp1.000) + (90% x Rp1.000) + (81% x Rp1.000)]. Entitas juga menentukan bahwa pengakuan pendapatan berdasarkan biaya relatif yang terjadi dengan total ekspektasi biaya menggambarkan pengalihan jasa kepada pelanggan. Estimasi biaya untuk kontrak tiga tahun adalah sebagai berikut:

	Rp
Tahun ke-1	600
Tahun ke-2	750
Tahun ke-3	1.000

EXPOSURE DRAFT

CI262. Maka dari itu, pola pengakuan pendapatan yang diharapkan pada saat kontrak dimulai untuk setiap kontrak adalah sebagai berikut:

	Ekspektasi biaya yang disesuaikan dengan kemungkinan pembaharuan kontrak		**Alokasi ekspektasi imbalan**	
	Rp		**Rp**	
Tahun ke- 1	600	(Rp600 × 100%)	780	[(Rp600 ÷ Rp2.085) × Rp 2.710]
Tahun ke- 2	675	(Rp750 × 90%)	877	[(Rp675 ÷ Rp 2.085) × Rp 2.710]
Tahun ke- 3	810	(Rp1.000 × 81%)	1,053	[(Rp810 ÷ Rp 2.085) × Rp 2.710]
Total	2.085		2.710	

CI263. Sebagai akibatnya, pada saat kontrak dimulai, entitas mengalokasikan ke opsi untuk memperbaharui pada akhir tahu ke-1 sebesar Rp 22.000 imbalan yang diterima [kas sebesar Rp 100.000 – pendaptan yang diakui pada tahun ke 1 sebesar Rp 78.000 (Rp 780 x 100)].

CI264. Diasumsikan bahwa tidak ada perubahan dalam ekspektasi entitas dan 90 pelanggan memperbaharui seperti yang diharapkan, pada akhir tahun pertama, entitas mengumpulkan kas sebanyak Rp 190.000 [(100 x Rp 1.000) + (90 x Rp 1.000)], telah mengakui pendapatan sebesar Rp 78.000 (Rp780 x 100) dan telah mengakui liabilitas kontrak sebesar CU112.000.

CI265. Sebagai akibatnya, pada saat pembaharuan di akhir tahun pertama, entitas mengalokasikan Rp24.300 ke opsi untuk memperbaharui pada akhir tahun kedua [kumulatif kas Rp190.000 dikurangi pendapatan kumulatif yang diakui pada tahun pertama dan akan diakui pada tahun kedua sebesar Rp165.700 (Rp78.000 + Rp887 x 100)].

CI266. Jika jumlah pembaharuan kontrak secara aktual yang dapat dibedakan dengan yang diharapkan entitas, entitas akan memperbaharui harga transaksi dan pendapatan diakui.

Contoh 52 – Program Loyalitas Pelanggan

CI267. Entitas memiliki program loyalitas pelanggan yang menghadiahi pelanggan satu poin loyalitas pelanggan atas setiap pembelian sebesar Rp10. Setiap poin dapat dipakai sebagai diskon sebesar Rp1

EXPOSURE DRAFT

atas pembelian produk entitas di masa depan. Pada periode pelaporan, pelanggan membeli produk seharga Rp100.000 dan mendapatkan 10.000 poin yang dapat digunakan pada penjualan di masa depan. Imbalan bersifat tetap dan harga jual berdiri sendiri produk yang dibeli adalah Rp100.000. Entitas mengekspektasikan 9.500 poin yang akan digunakan. Entitas mengestimasi harga jual berdiri sendiri sebesar Rp0.95 per pon (total Rp9.500) berdasarkan kemungkinan digunakan, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP42.

CI268. Poin memberikan hak material kepada pelanggan yang tidak akan diterima tanpa menyepakati kontrak. Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa janji untuk menyediakan poin kepada pelanggan merupakan kewajiban pelaksanaan. Entitas mengalokasikan harga transaksi (Rp 100.000) ke produk dan poin pada harga jual berdiri sendiri relatif adalah sebagai berikut:

	Rp	
Produk	91.324	[Rp100.000 × (Rp100.000 harga jual berdiri sendiri ÷ Rp109.500)]
Poin	8.676	[Rp100.000 × (Rp9.500 harga jual berdiri sendiri ÷ Rp109.500)]

CI269. Pada akhir periode pertama pelaporan, 4.500 poin telah dipakai dan entitas terus mengekspektasikan total 9.500 poin dipakai. entitas mengakui pendapatan untuk poin loyalitas sebesar Rp4.110 [(4.500 poin ÷ 9.500 poin) x Rp8.676 – Rp4.110] untuk poin yang tidak dipakai hingga akhir periode pelaporan pertama.

CI270. Pada akhir periode pelaporan kedua, kumulatif 8.500 poin telah dipakai. Entitas menmperbaharui estimasi poin yan akan dipakai dan sekarang mengestimasi 9.700 poin akan dipakai. Entitas mengakui pendaptan untuk poin loyalitas sebesar Rp3.493 {[(8.500 poin dipakai ÷ 9.700 total poin yang diekspektasikan untuk dipakai) x Rp8.676 alokasi awal] – Rp4.110 diakui pada periode pertama pelaporan}. Saldo liabilitas kontrak adalah Rp1.073 (Rp8.676 alokasi awal - Rp7.603 pendapatan kumulatif yang diakui).

FEES DIMUKA YANG TIDAK DAPAT DIKEMBALIKAN

CI271. Contoh 53 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf PP48 – PP51 mengenai biaya dibayar di muka yang tidak dapat dikembalikan.

Contoh 53 – *Fee* Dimuka yang Tidak Dapat Dikembalikan

CI272. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan pada tahun pertama jasa pemrosesan transaksi. Kontrak entitas mempunyai persyaratan dengan standar yang sama dengan seluruh pelanggan. Kontrak mensyaratkan pelanggan untuk membayar biaya dibayar dimuka untuk memasukkan pelanggan ke dalam sistem dan proses entitas.

EXPOSURE DRAFT

Biaya dibayar dalam jumlah nominal dan tidak dapat dikembalikan. Pelanggan dapat memperbaharui kontrak setiap tahun tanpa membayar *fee* tambahan.

CI273. Aktivitas instalasi entitas tidak mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan dan tidak meningkatkan kewajiban pelaksanaan.

CI274. Entitas menyimpulkan bahwa pembaharuan opsi tidak memberikan hak material kepada pelanggan karena pelanggan tidak menerimanya tanpa menyepakati kontrak (lihat ED PSAK 72 paragraf PP40). Maka, biaya dibayar dimuka adalah pembayaran yang dilakukan sebelum jasa pemrosesan transaksi dilakukan di masa depan. Sebagai akibatnya, entitas menentukan harga transaski, meliputi biaya dibayar dimuka yang tidak dapat dikembalikan dan mengakui pendapatan atas jasa pemrosesan transaksi karena jasa tersebut disediakan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP49.

LISENSI

CI275. Contoh 54 – 61 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 22 – 30 mengenai mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan dan ED PSAK 72 paragraf PP52 – PP63 mengenai lisensi. Contoh berikut juga mengilustrasikan persyaratan berikut ini:

(a) ED PSAK 72 paragraf 39 – 45 mengenai pengukuran kemajuan terhadap pemenuhan kewajiban pelaksanaan yang selesai (contoh 58);
(b) ED PSAK 72 paragraf 84 – 86 mengenai alokasi imbalan variabel ke kewajiban pelaksanaan (Contoh 57); dan
(c) ED PSAK 72 paragraf PP63-PP63B mengenai imbalan dalam bentuk royalti berbasis penjualan atau berbasis penggunaan atas lisensi kekayaan intelektual (contoh 57 dan 61).

Contoh 54 – Hak Menggunakan Kekayaan Intelektual

CI276. Dengan menggunakan fakta yang sama dengan Kasus A dalam Contoh 11 (lihat paragraf CI49 – CI53), entitas mengidentifikasi empat kewajiban pelaksanaan dalam kontrak:

(a) lisensi perangkat lunak;
(b) jasa instalasi;
(c) pembaharuan perangkat lunak; dan
(d) dukungan teknis.

CI277. Entitas menilai sifat dari janji untuk mengalihkan lisensi perangkat lunak sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP58. Entitas tidak mempertimbangkan penilaiannya atas kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf PP58 janji untuk menyediakan pembaharuan perangkat

EXPOSURE DRAFT

lunak, karena entitas mengalihkan atas tambahan barang atau jasa kepada pelanggan (lihat paragraf PP58 (c)). Entitas juga mengamati bahwa entitas tidak memiliki kewajiban kontraktual atau kewajiban implisit (independen atas pembaharuan dan dukungan teknis) untuk melakukan aktivitas yang akan mengubah fungsi perangkat lunak selama periode lisensi. Entitas mengamati bahwa perangkat lunak yang sisa fungsionalnya tanpa pembaharuan dan dukungan teknis dan, oleh karena itu, kemampuan pelanggan untuk memperoleh manfaat atas perangkat lunak ini tidak substansial berasal dari, atau tergantung pada, kegiatan entitas yang sedang berlangsung. Oleh karena itu, entitas menentukan bahwa kontrak tidak mensyaratkan, dan pelanggan tidak mengharapkan secara rasional, entitas untuk melakukan kegiatan yang secara signifikan mempengaruhi perangkat lunak (independen atas pembaharuan dan dukungan teknis). Entitas menyimpulkan bahwa perangkat lunak yang lisensinya terkait memiliki fungsi berdiri sendiri yang signifikan dan tidak ada kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf PP58 yang terpenuhi. Entitas selanjutnya menyimpulkan bahwa sifat dari janji entitas untuk mengalihkan lisensi adalah untuk menyediakan hak menggunakan kekayaan intelektual entitas karena hal tersebut muncul pada waktu tertentu. Sebagai akibatnya, entitas mencatat lisensi sebagai kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi pada waktu tertentu.

Contoh 55 – Lisensi Kekayaan Intelektual

CI278. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk melisensikan (selama periode tiga tahun) kekayaan intelektual terkait dengan rancangan dan proses produksi barang. Kontrak juga menyatakan bahwa pelanggan akan memperoleh pembaharuan untuk kekayaan intelektual atas proses rancangan dan proses produksi baru yang dikembangkan oleh entitas. Pemutakhiran adalah terpisah terhadap kemampuan pelanggan untuk mendapatkan manfaat dari lisensi selama periode lisensi, karena kekayaan intelektual yang digunakan dalam industri dengan perubahan teknologi yang cepat.

CI279. Entitas menilai barang dan jasa yang dijanjikan kepada pelanggan untuk menentukan barang dan jasa yang bersifat dapat dibedakan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27. Entitas menentukan bahwa pelanggan mendapatkan manfaat dari (a) lisensinya sendiri tanpa pembaharuan dan (b) pemutakhiran bersama dengan lisensi awal. Meskipun manfaat pelanggan dapat berasal dari lisensinya sendiri (yaitu tanpa pemutakhiran) adalah terbatas karena pemutakhiran adalah terpisah terhadap kemampuan pelanggan untuk melanjutkan menggunakan kekayaan intelektual dalam industri di mana teknologi berubah secara cepat, lisensi dapat digunakan dalam cara yang menghasilkan beberapa manfaat ekonomik. Oleh karena itu, kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27(a) terpenuhi untuk lisensi dan pemutakhiran.

EXPOSURE DRAFT

CI279A. Fakta bahwa manfaat pelanggan dapat berasal dari lisensinya sendiri (yaitu tanpa pemutakhiran) terbatas (karena pemutakhiran merupakan bagian tidak terpisah terhadap kemampuan pelanggan untuk terus menggunakan lisensi di lingkungan teknologi yang berubah secara cepat) juga dipertimbangkan dalam menilai apakah kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27 (b) terpenuhi. Karena manfaat di mana pelanggan dapat memperoleh dari lisensi selama jangka waktu tiga tahun tanpa pemutakhiran akan secara signifikan terbatas, entitas berjanji untuk memberikan lisensi dan untuk menyediakan pemutakhiran ekspektasian adalah, pada dasarnya, input yang bersama-sama memenuhi janji tunggal untuk menyerahkan *item* gabungan untuk pelanggan. Artinya, sifat janji entitas dalam kontrak adalah untuk memberikan akses berkelanjutan ke kekayaan intelektual entitas terkait dengan rancangan dan proses produksi untuk barang selama jangka waktu tiga tahun kontrak. Janji dalam *item* gabungan (yaitu untuk memberikan lisensi dan untuk menyediakan saat-dan-jika-tersedia pembaharuan), oleh karena itu, tidak diidentifikasi secara terpisah sesuai dengan kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27 (b).

CI280. Sifat atas barang atau jasa gabungan yang entitas berjanji untuk mengalihkan kepada pelanggan adalah akses berkelanjutan terhadap kekayaan intelektual entitas yang terkait dengan rancangan dan proses produksi untuk barang selama jangka waktu tiga tahun kontrak. Berdasarkan kesimpulan ini, entitas menerapkan ED PSAK 72 paragraf 31 – 38 untuk menentukan apakah kewajiban pelaksanaan tunggal yang dipenuhi pada waktu tertentu atau sepanjang waktu. Entitas menyimpulkan bahwa karena pelanggan secara terus-menerus menerima dan mengonsumsi manfaat dari hasil pelaksanaan entitas saat terjadi, kewajiban pelaksanaan terpenuhi sepanjang waktu, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 35(a).

Contoh 56 – Mengidentifikasi Lisensi yang Bersifat Dapat Dibedakan

CI281. Entitas, perusahaan farmasi, melisensikan hak paten kepada pelanggan untuk senyawa obat-obatan (*drug compound*) yang disetujui selama sepuluh tahun dan menjanjikan untuk memproduksi obat tersebut kepada pelanggan. Obat tersebut adalah produk sempurna; oleh karena itu, entitas tidak perlu untuk melakukan aktivitas apapun untuk mendukung obat tersebut, yang konsisten dengan praktik bisnis pada umumnya.

Kasus A – lisensiyang bersifat tidak dapat dibedakan

CI282. Dalam kasus ini, tidak ada entitas lain yang dapat memproduksi obat tersebut karena sifatnya proses pembuatannya yang sangat khusus.

EXPOSURE DRAFT

Sebagai hasilnya, lisensi tidak dapat dibeli secara terpisah dari jasa pembuatannya.

CI283. Entitas menilai barang dan jasa yang dijanjikan kepada pelanggan untuk menentukan barang dan jasa mana yang bersifat dapat dibedakan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27. Entitas menentukan bahwa pelanggan tidak dapat memperoleh manfaat dari lisensi tanpa jasa produksi; oleh karena itu, kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27(a) tidak dapat dipenuhi. Sebagai akibatnya, lisensi dan jasa produksi tidak bersifat dapat dibedakan dan entitas dicatat sebagai lisensi dan jasa manufaktur sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal.

CI284. Entitas menerapkan ED PSAK 72 paragraf 31 – 38 untuk menentukan apakah kewajiban pelaksanaan (yaitu rangkaian lisensi dan jasa manufaktur) merupakan kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi pada waktu tertentu atau sepanjang waktu.

Kasus B – Lisensi yang bersifat dapat dibedakan

CI285. Dalam kasus ini, proses produksi yang digunakan untuk memproduksi obat adalah tidak unik atau khusus dan beberapa entitas juga dapat memproduksi obat tersebut untuk pelanggan.

CI286. Entitas menilai barang dan jasa yang dijanjikan untuk pelanggan untuk menentukan barang dan jasa mana yang bersifat dapat dibedakan dan menyimpulkan bahwa kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27 terpenuhi untuk masing-masing jasa lisensi dan manufaktur. Entitas menyimpulkan bahwa kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27(a) terpenuhi karena pelanggan dapat memperoleh manfaat dari lisensi bersama dengan sumber daya yang siap tersedia selain jasa produksi entitas (karena terdapat entitas lain yang dapat memberikan jasa manufaktur), dan memperoleh manfaat dari jasa produksi bersama dengan lisensi yang dialihkan kepada pelanggan pada awal kontrak.

CI286A. Entitas juga menyimpulkan bahwa janjinya untuk memberikan lisensi dan untuk menyediakan jasa produksi yang diidentifikasikan secara terpisah (yaitu kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27 (b) terpenuhi). Entitas menyimpulkan bahwa lisensi dan jasa produksi bukan merupakan *input* untuk *item* gabungan dalam kontrak ini berdasarkan prinsip dan faktor-faktor dalam ED PSAK 72 paragraf 29. Dalam mencapai kesimpulan ini, entitas mempertimbangkan bahwa pelanggan dapat membeli lisensi secara terpisah tanpa mempengaruhi secara signifikan kemampuan entitas pembelian lisensi tanpa secara signifikan mempengaruhi kemampuannya untuk mendapatkan manfaat dari lisensi. Baik lisensi, maupun jasa produksi, dimodifikasi atau disesuaikan secara signifikan dengan

EXPOSURE DRAFT

yang lain dan entitas tidak menyediakan jasa signifikan atas integrasi *item* tersebut ke dalam *output* gabungan. Entitas selanjutnya mempertimbangkan bahwa lisensi dan jasa produksi tidak sangat saling tergantung atau sangat saling terkait karena entitas akan mampu memenuhi janjinya untuk mengalihkan lisensi secara independen memenuhi janjinya untuk kemudian memproduksi obat bagi pelanggan. Serupa dengan hal tersebut, entitas akan mampu memproduksi obat untuk pelanggan bahkan jika pelanggan sebelumnya telah memperoleh lisensi dan awalnya digunakan pabrikan yang bersifat dapat dibedakan. Oleh karena itu, meskipun jasa produksi tergantung pada lisensi dalam kontrak ini (yaitu entitas tidak akan menyediakan jasa manufaktur tanpa pelanggan memperoleh lisensi), lisensi dan jasa produksi tidak secara signifikan mempengaruhi satu sama lain. Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa janjinya untuk memberikan lisensi dan untuk menyediakan jasa produksi yang bersifat dapat dibedakan dan bahwa terdapat dua kewajiban pelaksanaan:

(a) lisensi hak paten; dan
(b) jasa produksi.

CI287. Entitas menilai, sesuai dengan paragraf PP58 dalam ED PSAK 72, sifat janji entitas untuk memberikan lisensi. Obat merupakan produk matang (dengan kata lain, telah disetujui, yang sekarang sedang diproduksi dan telah dijual secara komersial selama beberapa tahun). Untuk jenis-jenis produk matang tersebut, praktik bisnis pada umumnya entitad tidak dapat melakukan aktivitas apapun untuk mendukung obat tersebut. Senyawa obat memiliki fungsi berdiri sendiri yang signifikan (yaitu kemampuannya untuk memproduksi obat yang memperlakukan penyakit atau kondisi). Sebagai akibatnya, pelanggan memperoleh bagian substansial atas manfaat senyawa obat dari fungsi tersebut, dan bukan dari aktivitas entitas yang sedang berlangsung. Entitas menyimpulkan bahwa kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf PP58 tidak dapat dipernuhi karena kontrak tidak diharuskan dan pelanggan tidak secara rasional mengharapkan entitas untuk melakukan aktivitas yang mempengaruhi kekayaan intelektual secara signifikan yang merupakan haknya pelanggan. Dalam penilaian kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf PP58, entitas tidak mempertimbangkan kewajiban pelaksanaan terpisah menjanjikan menyediakan jasa manufaktur. Sebagai akibatnya, sifat janji entitas dalam mengalihkan lisensi adalah menyediakan hak untuk menggunakan kekayaan intelektual entitas dalam bentuk dan kegunaan yang ada pada titik waktu saat ini yang diberikan kepada pelanggan. Sebagai akibatnya, entitas mencatat lisensi sebagai kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi pada waktu tertentu.

CI288. Entitas menerapkan ED PSAK 72 paragraf 31 – 38 untuk menentukan apakah jasa manufaktur merupakan kewajiban

EXPOSURE DRAFT

pelaksanaan yang dipenuhi pada waktu tertentu atau sepanjang waktu.

Contoh 57 – Hak Waralaba

CI289. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan dan menjanjikan untuk memberikan lisensi waralaba yang menyediakan hak menggunakan nama dagang entitas dan produk entitas selama sepuluh tahun kepada entitas. Sebagai tambahan kepada lisensi tersbut, entitas juga menjanjikan untuk menyediakan peralatan yang dibutuhkan untuk mengoperasikan toko waralaba. Sebagai ganti pemberian lisensi, entitas menerima royalti berbasis penjualan 5% dari penjualan bualan pelanggan. Imbalan tetap peralatan adalah Rp150.000 secara utang dengan peralatan yang dikirimkan.

Mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan

CI290. Entitas menilai barang dan jasa yang dijanjikan kepada pelanggan untuk menentukan barang dan jasa mana yang bersifat dapat dibedakan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27. Entitas mengamati bahwa entitas sebagai *franchisor* telah membentuk praktik bisnis pada umumnya untuk melakukan aktivitas seperti menganalisis perubahan preferensi pelanggan dan implementasi perkembangan produk, strategi penentuan harga, kampanye pemasaran dan efisiensi operasional untuk mendukung nama waralaba. Akan tetapi, entitas menyimpulkan bahwa aktivitas tersebut tidak mengalihkan secara langsung barang atau jasa kepada pelanggan karena aktivitas tersebut merupakan bagian dari janji entitas untuk memberikan lisensi.

CI291. Entitas menentukan bahwa ada dua janji untuk mengalihkan barang atau jasa: janji untuk memberikan lisensi dan janji untuk mengalihkan peralatan. Sebagai tambahan, entitas menyimpulkan bahwa janji untuk memberikan lisensi dan janji untuk mengalihkan peralatan masing-masing bersifat dapat dibedakan. Hal ini karena pelanggan dapat memperoleh manfaat dari setiap barang atau jasa (yaitu lisensi dan peralatan) secara terpisah atau bersamaan dengan sumber daya lain yang siap tersedia (lihat ED PSAK 72 paragraf 27(a)). (Pelanggan mendapatkan manfaat dari lisensi bersama dengan peralatan yang dikirimkan sebelum pembukaan waralaba dan peralatan dapat digunakan dalam waralaba atau dijual sejumlah tertentu lebih dari nilai sisa.) Entitas juga menentukan bahwa janji untuk memberikan lisensi waralaba dan untuk mengalihkan peralatan dapat diidentifikasi secara terpisah, sesuai dengan kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 27(b). Entitas menyimpulkan bahwa lisensi dan peralatan bukan merupakan *input* untuk *item* gabungan (yaitu mereka tidak memenuhi apa yang, pada dasarnya, janji tunggal untuk pelanggan). Dalam mencapai kesimpulan ini, entitas

EXPOSURE DRAFT

mempertimbangkan bahwa entitas tidak menyediakan jasa signifikan atas integrasi lisensi dan peralatan ke *item* gabungan (yaitu kekayaan intelektual yang berlisensi yang bukan merupakan atas, dan tidak memodifikasi secara signifikan, peralatan). Sebagai tambahan, lisensi dan peralatan yang tidak sangat saling tergantung atau sangat saling terkait karena entitas akan dapat memenuhi setiap janji (yaitu untuk lisensi waralaba atau untuk mengalihkan peralatan) secara independen dari yang lain. Sebagai akibatnya, entitas memiliki dua kewajiban pelaksanaan:

(a) lisensi waralaba; dan
(b) peralatan

Alokasi harga transaksi

CI292. Entitas menentukan bahwa harga transaksi termasuk imbalan tetap Rp150.000 dan imbalan variabel (5% dari penjualan pelanggan). Harga jual yang berdiri sendiri atas peralatan sebesar Rp150,000 dan entitas secara reguler melisensikan waralaba dalam pertukaran untuk 5% dari penjualan pelanggan.

CI293. Entitas menerapkan ED PSAK 72 paragraf 85 untuk menentukan apakah imbalan variabel seharusnya dialokasikan seluruhnya ke dalam kewajiban pelaksanaan untuk mengalihkan lisensi waralaba. Entitas menyimpulkan bahwa imbalan variabel (yaitu royalti berbasis penjualan) seharusnya dialokasikan seluruhnya ke lisensi waralaba karena imbalan variabel berkaiyan seutuhnya dengan janji entitas untuk memberikan lisensi waralaba. Sebagai tambahan, entitas mengamati bahwa alokasi Rp150.000 ke peralatan dan royalti berbasis penjualan ke lisensi waralaba akan konsisten dengan alokasi berdasarkan harga jual berdiri sendiri relative entitas dalam kontrak serupa. Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa imbalan variabel (yaitu royalti berbasi penjualan) seharusnya dialokasikan seluruhnya ke kewajiban pelaksanaan untul memberikan lisensi waralaba.

Petunjuk Aplikasi : Lisensi

CI294. Entitas menilai, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP58, sifat dari janji entitas untuk memebrikan lisensi waralaba. Entitas menyimpulkan bahwa kriteria dalam paragraf PP58 tidak dipenuhi dan sifat dari janji entitas adalah untuk memberikan akses kepada kekayaan intelektual entitas dalam wujud saat ini selama periode lisensi. Hal ini dikarenakan:

(a) entitas menyimpulkan bahwa pelanggan dapat mengekspektasikan secara rasional bahwa entitas akan melakukan aktivitas yang secara signifikan akan mempengaruhi kekayaan intelektual yang merupakan hak pelanggan. Kemampuan pelanggan untuk memperoleh

EXPOSURE DRAFT

manfaat dari kekayaan intelektual yang pelanggan memiliki hak secara substansial berasal dari, atau tergantung pada, aktivitas yang diharapkan dari entitas. Hal ini berdasarkan praktik bisnis pada umumnya untuk melakukan aktivitas seperti menganalisis perubahan preferensi pelanggan dan implementasi peningkatan produk, strategi penentuan harga, kampanye pemasaran dan efisiensi operasional. Sebagai tambahan, entitas mengamati bahwa karena bagian dari kompensasi bergantung pada kesuksesan *franchisee* (seperti yang dibuktikan melalui royalti berbasis penjualan), entitas memiliki ketertarikan dlam hal ekonomi yang sama dengan pelanggan yang mengindikasikan bahwa pelanggan akan berekspektasi bahwa entitas melakukan aktivitas tersebut untuk memaksimalkan pendapatan.

(b) Entitas juga mengamati bahwa lisensi waralaba mensyaratkan pelanggan untuk mengimplementasikan perubahan apapun yang merupakan akibat dari aktivitas tersbeut dan oleh karena itu mengekspos pelanggan kepada efek positif atau negatif dari aktivitas tersebut.

(c) Entitas juga mengamati bahwa walaupun pelanggan dapat memperoleh manfaat dari aktivitas melalui hak yang dipenuhi oleh lisensi, mereka tidak dapat mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan ketika aktivitas tersebut terjadi.

CI295. Oleh karena kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf PP58 terpenuhi, entitas menyimpulkan bahwa janji untuk mengalihkan lisensi merupakan kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 35(a).

CI296. Entitas juga menyimpulkan bahwa karena imbalan dalam bentuk royalti berbasis penjualan secara spesifik terkait dengan lisensi waralaba (lihat paragraf PP63A), entitas menerapkan ED PSAK 72 paragraf PP63. Setelah pengalihan lisensi waralaba, entitas mengakui pendapatan sebagai dan saat penjualan kepada terjadi karena entitas menyimpulkan bahwa hal ini menggambarkan secara rasional kemajuan entitas terhadap penyelesaian kewajiban pelaksanaan lisensi waralaba secara penuh.

Contoh 58 – Akses ke Lisensi Intelektual

CI297. Entitas, pencipta *comic strip*, melisensikan penggunaan gambar dan nama karakter dalam tiga komiknya kepada pelanggan selama empat tahun. Ada karakter utama yang terlibat dalam setiap komik. Akan tetapi, karakter yang baru dikreasikan muncul secara rutin dan gambar karakter tersebut berubah sepanjang waktu. Pelanggan, operator kapal layar, dapat menggunakan karakter entitas dengan cara yang bervariasi, seperti dalam pertunjukan parade, berdasarkan

EXPOSURE DRAFT

pedoman yang wajar. Kontrak mensyaratkan pelanggan untuk menggunakan gambar terbaru karakternya.

CI298. Sebagai ganti lisensi, entitas menerima pembayaran tetap sebesar Rp1 juta setiap tahun dalam jangka waktu empat tahun.

CI299. Sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27, entitas menilai barang dan jasa yang diberikan kepada pelanggan untuk menntukan barang dan jasa mana yang bersifat dapat dibedakan. Entitas menyimpulkan bahwa tidak ada kewajiban pelaksanaan selain janji untuk memberikan lisensi tersebut. Yaitu, aktivitas tambahan berhubungan dengan lisensi tidak mengalihkan secara langsung barang atau jasa kepada pelanggan karena mereka merupakan bagian dari janji entitas untuk memberikan lisensi.

CI300. Entitas menilai sifat dari janji entitas untuk mengalihkan lisensi sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP58. Dalam menilai kriteria entitas mempertimbangkan hal-hal berikut ini:

(a) Pelanggan mengekspektasikan secara rasional (muncul dari praktik bisnis entitas pada umumnya) bahwa entitas dapat melakukan aktivitas yang akan mempengaruhi secara signifikan kekayaan intelektual yang merupakan hak pelanggan (yaitu karakter). Hal ini karena aktivitas entitas (yaitu pengembangan karakter) mengubah bentuk kekayaan intelektual di mana pelanggan memiliki hak. Sebagai tambahan, kemampuan pelanggan untuk memperoleh manfaat dari kekayaan intelektual yang pelanggan memiliki hak secara substansial berasal dari, atau tergantung pada, aktivitas entitas yang sedang berlangsung (yaitu penerbitan *comic strip*).

(b) Hak yang diberikan oleh lisensi mengekspos secara langsung kepada pelanggna efek positif atau negative kepada aktivitas entitas karena kontrak mensyaratkan pelanggan untuk menggunakan karakter terbaru.

(c) Walaupun pelanggan dapat memperoleh manfaat dari aktivitas melalui hak yang diberikan oleh lisensi, mereka tidak dapat mengalihkan barang atau jasa keapda pelanggan pada saat aktivitas berlangsung.

CI301. Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf PP58 dipenuhi dan sifat dari janji entitas untuk mengalihkan lisensi adalah untuk memberikan pelanggan akses kepada kekayaan intelektual entitas seperti halnya hal tersebut ada dalam masa lisensi. Sebagai akibatnya, entitas mencata lisensi yang dijanjikan sebagai kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu (dengan kata lain, kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf PP35(a) terpenuhi)

EXPOSURE DRAFT

CI302. Entitas menerapkan ED PSAK 72 paragraf 39 – 45 untuk mengidentifikasi metode yang paling menggambarkan pelaksanaannya dalam lisensi. Karena kontrak memberikan pelanggan penggunaan karakter berlisensi yang tidak terbatas dalam jangka waktu tetap, entitas mementukan bahwa metode berdasarkan waktu merupakan ukuran paling tepat untuk mengukur kemajuan terhadap pemenuhan kewajiban pelaksanaan yang selesai.

Contoh 59 – Hak Menggunakan Kekayaan Intelektual

CI303. Entitas, label rekaman musik, melisensikan rekaman simfoni klasik tahun 1957 oleh orkestra terkenal kepada pelanggan. Pelanggan, konsumen produk perusahaan, memiliki hak untuk menggunakan rekaman simfoni tersebut dalam seluruh iklannya, termasuk televisi, radio, iklan *online* selama dua tahun dalam negara A. Sebagai ganti penyediaan lisensi, entitas menerima imbalan tetap Rp10.000 per bulan. Kontrak tidak termasuk barang atau jasa lainnya yang disediakan entitas. Kontrak tidak dapat dibatalkan.

CI304. Entitas menilai barang dan jasa yang dijanjikan kepada pelanggan untuk menentukan barang dan jasa mana yang bersifat dapat dibedakan, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27. Entitas menyimpulkan bahwa kewajiban pelaksanaannya hanyalah memberikan lisensi. Entitas menentukan bahwa istilah lisensi (dua tahun), ruang lingkup geografis (hak pelanggan untuk menggunakan rekaman hanya di Negara A), dan penggunaan yang diizinkan ditetapkan (*defined permitted use*) untuk rekaman (dalam iklan) adalah seluruh atribut dari lisensi yang dijanjikan dalam kontrak.

CI305. Sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP58, entitas menilai sifat janji entitas untuk memberikan lisensi. Entitas tidak memilki kontrak atau kewajiban untuk mengubah catatan lisensi. Rekaman berlisensi memiliki fungsi berdiri sendiri yang signifikan (yaitu kemampuan untuk dimainkan) dan, oleh karena itu, kemampuan pelanggan untuk memperoleh manfaat dari rekaman tidak secara substansial berasal dari aktivitas entitas yang sedang berlangsung. Oleh karena itu entitas menentukan bahwa kontrak tidak mensyaratkan, dan pelanggan tidak cukup berharap, entitas untuk melakukan aktivitas yang secara signifikan mempengaruhi rekaman berlisensi (yaitu kriteria dalam paragraf PP58 (a) tidak terpenuhi). Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa sifat dari janji untuk mengalihkan lisensi adalah untuk memberikan pelanggan hak untuk menggunakan kekayaan intelektual karena hal tersebut ada pada titik waktu saat diberikan. Oleh karena itu, janji untuk memberikan lisensi adalah kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi pada waktu tertentu. Entitas mengakui seluruh pendapatan pada waktu tertentu ketika pelanggan dapat mengalihkan kegunaannya dan memperoleh seluruh sisa manfaat lainnya, lisensi kekayaan intelektual.

EXPOSURE DRAFT

CI306. Kerena jangka waktu antara pelaksanaan entitas (pada awal periode) dan pembayaran bulanan pelanggan selama dua tahun (yang tidak dapat dibatalkan), entitas mempertimbangkan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf 60 – 65 untuk nenetukan apakah komponen pembiayaan signifikan ada.

Contoh 60 – Royalti Berbasis Penjualan untuk Lisensi Kekayaan Intelektual

CI307. Entitas, perusahaan distribusi film, melisensikan film XYZ kepada pelanggan. Pelanggan, operator bioskop memiliki hak untuk menunjukkan film dalam bioskop selama enam minggu. Sebagai tambahan, entitas telah setuju untuk (a) memberikan memorabilia dari film ke pelanggan untuk dipajang di bioskop pelanggan sebelum awal atas enam minggu periode penayangan (*screening*); dan (b) mensponsori iklan radio untuk Film XYZ di stasiun radio populer di area geografis pelanggan selama periode penayangan enam minggu. Dalam pertukaran untuk memberikan lisensi serta promosi tambahan barang dan jasa, entitas akan menerima sebagian tiket penjualan operator dalam film XYZ (berupa imbalan variabel dalam bentuk royalti berbasis penjualan).

CI308. Entitas menyimpulkan bahwa lisensi untuk menunjukkan Film XYZ adalah *item* dominan di mana royalti berbasis penjualan berkaitan karena entitas memiliki ekspektasi yang wajar bahwa pelanggan akan menganggap nilai signifikan lebih untuk lisensi daripada promosi barang atau jasa terkait. Entitas mengakui pendapatan dari royalty berbasis penjualan, hanya pertimbangan di mana entitas berhak berdasarkan kontrak, yang sepenuhnya sesuai dengan paragraf PP63. Jika lisensi, memorabilia dan aktivitas periklanan adalah kewajiban pelaksanaan terpisah, entitas akan mengalokasikan royalti berbasis penjualan untuk setiap kewajiban pelaksanaan.

Contoh 61 – Akses Kekayaan Intelektual

CI309. Entitas, tim olahraga terkenal, melisensikan penggunaan nama dan logo kepada pelanggan. Pelanggan, rancanganer pakaian, memiliki hak untuk menggunakan nama dan logo tim dalam barang-barang seperti t-shirt, topi, gelas dan handuk dalam satu tahun. Sebagai ganti memberikan lisensi, entitas menerima imbalan tetap sebesar Rp2 juta dan royalti sebesar 5% harga penjualan atas barang apapun yang menggunakan nama tim atau logo tersebut. Pelanggan berekspektasi bahwa pelanggan terus bermain dalam permainan dan menyediakan tim yang kompetitif.

CI310. Entitas menilai barang dan jasa yang dijanjikan kepada pelanggan untuk menentukan barang dan jasa mana yang yang dapat dibedakan,

EXPOSURE DRAFT

sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 27. Entitas menyimpulkan bahwa kewajiban pelaksanaannya hanyalah mengalihkan lisensi. Tambahan aktivitas berkaitan dengan lisnsi (yaitu melanjutkan untuk memainkan permainan dan menyediakan tim yang kompetitif) tidak mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan karena meraka bukan merupakan bagian dari janji untuk memberikan lisensi.

CI311. Entitas menilai sifat dari janji entitas untuk mengalihkan lisensi, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP58. Dalam menilai kriteria, entitas memperitmbangkan hal berikut ini:

(a) Entitas menyimpulkan bahwa pelanggan dapat secara rasional berekspektasi bahwa entitas melakukan aktivitas yang akan secara signifikan mempengaruhi kekayaan intelektual (yaitu nama dan logo tim) yang merupakan hak pelanggan. Hal ini berdasarkan pada praktik bisnis pada umumnya untuk melakukan aktivitas yang mendukung dan menjaga nilai atas nama dan logo seperti melanjutkan permainan dan menyediakan tim yang kompetitif. Entitas menentukan bahwa kemampuan pelanggan untuk memperoleh manfaat dari nama dan logo secara substansial berasal dari, atau tergantung pada, aktivitas yang diharapkan dari entitas. Sebagai tambahan, entitas mengamati bahwa karena beberapa imbalan bergantung pada kesuksesan pelanggan (melalui royalti berbasis penjualan), entitas memiliki ketertarikan ekonomi yang sama dengan pelanggan, yang mengindikasikan bahwa pelanggan akan mengharapkan entitas untuk melakukan aktivitas tersebut untuk memaksimalkan pendapatan.

(b) Entitas mengamati bahwa hak yang diberikan dalam lisensi (yaitu penggunaan nama dan logo) mengekspos pelanggan secara langsung terhadap setiap dampak positif dan negatif dari aktivitas entitas.

(c) Entitas juga mengamati bahwa walaupun pelanggan memperoleh manfaat dari aktivitas melalui hak yang dikabulkan dalam lisensi, mereka tidak dapat mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan karena aktivitas tersebut terjadi.

CI312. Entitas menyimpulkan bahwa kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf PP58 terpenuhi dan sifat dari janji entitas untuk memberikan lisensi adalah untuk menyediakan akses kepada pelanggan atas kekayaan intelektual entitas selama periode lisensi. Sebagai akibatnya, entitas mencatat janji lisensi sebagai kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu (dengan kata lain, kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf 35(a) terpenuhi).

CI313. Entitas menerapkan ED PSAK 72 paragraf 39 – 45 untuk menentukan kemajuan yang menggambarkan pelaksanaan entitas.

EXPOSURE DRAFT

Untuk imbalan berbentuk royalti berbasis penjualan, ED PSAK 72 paragraf PP63 diterapkan karena royalti berbasis penjualan semata-mata terkait terhadap lisensi, yang merupakan satu-satunya kewajiban pelaksanaan dalam kontrak. Entitas menyimpulkan bahwa pengakuan atas imbalan tetap sebesar Rp 2 juta sebagai pendapatan proporsional lembur ditambah pengakuan dari royalti sebagai pendapatan; sebagai dan ketika penjualan pelanggan atas *item* menggunakan nama atau logo tim terjadi secara wajar menggambarkan kemajuan entitas terhadap penyelesaian atas kewajiban pelaksanaan lisensi secara penuh.

PERJANJIAN JUAL BELI KEMBALI

CI314. Contoh 62 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf PP64 – PP76 mengenai perjanjian jual beli kembali.

Contoh 62 – Perjanjian Jual Beli Kembali

CI315. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan atas penjualan aset berwujud pada 1 Januari 20X7 sebesar Rp1 juta.

Kasus A – Opsi Beli: Pembiayaan

CI316. Kontrak mencakup opsi beli yang memberikan hak kepada entitas untuk membeli kembali aset seharga Rp1,1 juta atau sebelum 31 Desember 20X7.

CI317. Pengendalian atas aset tidak dialihkan kepada pelanggan pada 1 Januari 20X7 karena entitas memiliki hak untuk membeli kembali aset dan oleh karena itu, pelanggan memiliki kemampuan terbatas dalam mengalihkan kegunaan aset tersebut, dan memperoleh seluruh sisa manfaat substansial tersisa dari aset. Sebagai akibatnya, sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP66(b), entitas mencatat transaksi sebagai perjanjian pembiayaan, karena harga pelaksanaan lebih dari harga jual semula. Sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP68, entitas tidak mengakui aset dan sebaliknya mengakui kas yang diterima sebagai liabilitias keuangan. Entitas juga mengakui beban bunga sebesar selisih antara harga pelaksanaan (Rp1,1 juta) dan kas diterima (Rp1 juta), yang meningkatkan liabilitas.

CI318. Pada 31 Desember 20X7, opsi hilang karena tidak dilaksanakan; oleh sebab itu, entitas melakukan perhentian pengakuan liabilitas dan mengakui pendapatan sebesar Rp1,1 juta.

Kasus B – Opsi Jual: sewa

CI319. Daripada memiliki opsi beli, kontrak memasukkan opsi jual yang mengharuskan entitas untuk membeli kembali aset sesuai permintaan

EXPOSURE DRAFT

pelanggan seharga Rp900.000 pada atau sebelum 31 Desember 20X7. Nilai pasar diperkirakan sebesar Rp750.000 pada 31 Desember 20X7.

CI320. Pada saat kontrak dimulai, entitas menilai apakah pelanggan memiliki insentif ekonomi yang signifikan untuk melaksanakan opsi jual untuk menentukan pencatatan pengalihan aset (lihat ED PSAK 72 paragraf PP70 – PP76). Entitas menyimpulkan bahwa pelanggan memiliki insentif ekonomi yang signifikan untuk melaksanakan opsi jual karena harga beli kembali secara signifikan melebihi kisaran nilai pasar aset pada tanggal pembelian kembali. Entitas menentukan bahwa tidak ada faktor relevan lainnya untuk dipertimbangkan ketika menilai apakah pelanggan memiliki insentif ekonomik signifikan untuk melaksanakan opsi jual. Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa pengendalian aset tidak dialihkan kepada pelanggan, karena pelanggan memiliki keterbatasan dalam hal kemampuan untuk mengalihkan penggunaan aset dan memperoleh seluruh sisa manfaat yang substansial dari aset.

CI321. Sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf PP70 – PP71, entitas mencatat transaksi sebagai sewa sesuai dengan PSAK 30: *Sewa*.

PENGATURAN *BILL-AND-HOLD*

CI322. Contoh 63 mengilustrasikan persyaratan dalam ED PSAK 72 paragraf PP79 – PP82 mengenai pengaturan *bill-and-hold*.

Contoh 63 – Pengaturan *Bill-and-Hold*

CI323. Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan pada 1 Januari 20X8 atas penjualan mesin dan suku cadang. Waktu pembuatan mesin dan suku cadang adalah dua tahun.

CI324. Pada penyelesaian manufaktur, entitas menunjukkan bahwa mesin dan suku cadang memenuhi spesifikasi yang telah disetujui dalam kontrak. Janji untuk mengalihkan mesin dan suku cadang adalah bersifat dapat dibedakan dan menghasilkan dua kewajiban pelaksanaan yang masing-masing akan dipenuhi pada waktu tertentu. Pada 31 Desember 20X9, pelanggan membayar mesin dan suku cadang, tetapi secara fisik hanya mendapatkan mesin. Walaupun, pelanggan memeriksa dan menerima suku cadang, pelanggan meminta agar suku cadang disimpan dalam gudang entitas karena jarak yang dekat dengan pabrik entitas. Pelanggan memiliki kewenangan secara hukum atas suku cadang dan hal tersebut dapat diidentifikasi sebagai kepunyaan pelanggan. Selanjutnya, entitas menyimpan suku cadang dalam bagian yang bersifat dapat dibedakan dalam gudangnya dan suku cadang dapat dikirimkan sesegera mungkin sesuai permintaan pelanggan. Entitas

EXPOSURE DRAFT

mengekspektasikan untuk menyimpan suku cadang selama dua hingga empat tahun dan entitas tidak memiliki kewenangan untuk menggunakan suku cadang atau mengalihkannya kepada pelanggan lain.

CI325. Entitas mengidentifikasi janji untuk menyediakan jasa penyimpanan sebagai kewajiban pelaksanaan karena hal tersebut merupakan jasa yang diberikan kepada pelanggan dan bersifat dapat dibedakan dari mesin dan suku cadang. Sebagai akibatnya, entitas mencatat ketiga kewajiban pelaksanaan dalam kontrak (janji untuk menyediakan mesin, suku cadang dan jasa penyimpanan). Harga transaksi dialokasikan ke dalam ketiga kewajiban pelaksanaan dan pendapatan diakui ketika (atau pada saat) pengendalian dialihkan kepada pelanggan.

CI326. Pengendalian atas pengalihan mesin kepada pelanggan pada 31 Desember 20X9 ketika pelanggan mendapatkan kepemilikan secara fisik. Entitas menilai indicator dalam ED PSAK 72 paragraf 38 untuk menentukan titik waktu di mana pengendalian atas suku cadang beralih ke pelanggan, mengingat bahwa entitas telah menerima pembayaran dan pelanggan memiliki hak hukum atas suku cadang dan pelanggan mengecek dan menerima suku cadang. Sebagai tambahan, entitas menyimpulkan bahwa seluruh kriteria dalam ED PSAK 72 paragraf PP81 telah terpenuhi, yang diperlukan agar entitas mengakui pendapatan dalam perjanjian *bill-and-hold*. Entitas mengakui pendapatan atas suku cadang pada 31 Desember 20X9 ketika pengendalian beralih ke pelanggan.

CI327. Kewajiban pelaksanaan untuk menyediakan jasa penyimpanan yang dipenuhi sepanjang waktu saat jasa diberikan. Entitas menentukan apakah syarat pembayaran termasuk komponen pembiayaan signifikan sesuai dengan ED PSAK 72 paragraf 60 – 65.

EXPOSURE DRAFT

LAMPIRAN D

PENYESUAIAN TERHADAP PERNYATAAN LAIN

Paragraf yang diamandemen ditunjukkan dengan kalimat yang digaris bawah adalah kalimat yang ditambahkan, sedangkan kalimat yang dicoret adalah kalimat yang dihapus.

PSAK 1: PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN

Saling Hapus

34. ~~PSAK 23: *Pendapatan*~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* ~~mendefinisikan pendapatan dan~~ mensyaratkan entitas untuk mengukur~~nya~~ pendapatan dari kontrak dengan pelanggan berdasarkan ~~nilai wajar dari jumlah yang diterima atau akan diterima,~~ jumlah imbalan yang diharapkan menjadi hak entitas dalam pertukaran untuk mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan.~~dengan memperhitungkan jumlah~~ Sebagai contoh, jumlah pendapatan yang diakui mencerminkan potongan dagang dan rabat volume yang diperkenankan oleh entitas. Dalam aktivitas normal, entitas juga melakukan transaksi lain yang tidak menghasilkan pendapatan tetapi insidental terhadap aktivitas penghasil utama pendapatan. Entitas menyajikan hasil dari transaksi tersebut dengan mengurangkan setiap penghasilan dengan beban terkait yang timbul dari transaksi yang sama sepanjang penyajian tersebut mencerminkan substansi dari transaksi atau peristiwa lain tersebut. Sebagai contoh:

(a) entitas menyajikan keuntungan dan kerugian atas pelepasan aset tidak lancar, termasuk aset investasi dan aset operasional, sebesar jumlah imbalan pelepasan dikurangi jumlah tercatat dan beban pelepasan terkait;

Tanggal Efektif dan Ketentuan Transisi

139M. Dikosongkan

139N. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*, mengamandemen paragraf 34. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

EXPOSURE DRAFT

PSAK 3: LAPORAN KEUANGAN INTERIM

15B. Berikut adalah daftar peristiwa dan transaksi yang perlu diungkapkan jika signifikan: daftar ini tidak terbatas pada.

(b) pengakuan rugi penurunan nilai atas aset keuangan, aset tetap, aset takberwujud, aset yang timbul dari kontrak dengan pelanggan, atau aset lain, dan pembalikan rugi penurunan nilai tersebut;

Pengungkapan Lain

16A. ***Sebagai tambahan atas pengungkapan peristiwa dan transaksi yang signifikan sesuai dengan paragraf 15-15C, entitas mengikutsertakan informasi berikut, dalam catatan atas laporan keuangan interim, ~~jika tidak diungkapkan~~ atau di bagian manapun dalam laporan keuangan interim. Pengungkapan berikut diberikan dalam laporan keuangan interim atau melalui referensi silang dari laporan keuangan interim pada beberapa laporan lainnya (seperti komentar manajemen atau laporan risiko) yang tersedia untuk pengguna laporan keuangan dengan persyaratan yang sama seperti laporan keuangan interim dan pada saat yang sama. Jika pengguna laporan keuangan tidak memiliki akses atas informasi yang ada pada referensi silang dengan persyaratan yang sama dan waktu yang sama, maka laporan keuangan interim tersebut tidak lengkap. Informasi tersebut umumnya dilaporkan secara kumulatif dari awal tahun buku sampai tanggal pelaporan.***

(l) pemisahan pendapatan dari kontrak dengan pelanggan yang disyaratkan oleh ED PSAK 72: Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan paragraf 114- 115.

Tanggal efektif

55. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamandemen paragraf 15B dan 16A. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

EXPOSURE DRAFT

PSAK 13: PROPERTI INVESTASI

Ruang Lingkup

03. Pernyataan ini juga diterapkan untuk pengukuran hak atas properti investasi dalam sewa yang dicatat sebagai sewa pembiayaan dalam laporan keuangan *lessee* dan untuk pengukuran properti investasi yang disediakan untuk *lessee* yang dicatat sebagai sewa operasi dalam laporan keuangan *lessor*. Pernyataan ini tidak mencakup hal yang diatur dalam PSAK 30: *Sewa*, antara lain:

(a) pengklasifikasian sewa sebagai sewa pembiayaan atau sewa operasi;

(b) pengakuan penghasilan sewa dari properti investasi (lihat juga ~~23: *Pendapatan*~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*-);

(c) pengukuran hak atas properti dalam sewa yang dicatat sebagai sewa operasi dalam laporan keuangan *lessee*;

(d) pengukuran investasi neto *lessor* yang dicatat sebagai sewa pembiayaan dalam laporan keuangan *lessor*;

(e) akuntansi untuk transaksi jual dan sewa-balik; dan

(f) pengungkapan tentang sewa pembiayaan dan sewa operasi.

Klasifikasi Properti sebagai Properti Investasi atau Properti yang Digunakan Sendiri

09. Berikut adalah contoh aset yang bukan merupakan properti investasi dan oleh karena itu tidak termasuk dalam ruang lingkup Pernyataan ini:

(b) dikosongkan ~~properti dalam proses pembangunan atau pengembangan atas nama pihak ketiga (lihat PSAK 34: *Kontrak Konstruksi*).~~

Pelepasan

67. Pelepasan properti investasi dapat dilakukan dengan cara dijual atau disewakan secara sewa pembiayaan. ~~Untuk menentukan~~ ~~t~~Tanggal pelepasan properti investasi~~, entitas menggunakan kriteria yang diatur dalam PSAK 23: *Pendapatan* dalam mengakui pendapatan dari penjualan barang dan jasa dan mempertimbangkan pedoman terkait dalam Contoh Ilustratif yang menyertai PSAK 23~~ adalah tanggal penerima memperoleh pengendalian atas properti investasi sesuai dengan persyaratan untuk menentukan kapan kewajiban pelaksanaan diselesaikan sesuai dengan ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan.* PSAK 30: *Sewa* diterapkan untuk pelepasan yang dilakukan dengan sewa pembiayaan dan jual dan sewa-balik.

EXPOSURE DRAFT

70. Jumlah ~~I~~imbalan ~~yang dapat diterima atas pelepasan~~ termasuk keuntungan atau kerugian yang timbul dari penghentian pengakuan properti investasi ~~diakui awalnya pada nilai wajar. Jika pembayaran atas properti investasi ditangguhkan, imbalan yang dapat diterima diakui awalnya pada setara harga tunai. Selisih antara jumlah nominal imbalan dan nilai setara harga tunai diakui sebagai pendapatan bunga sesuai dengan PSAK 23: *Pendapatan* dengan menggunakan metode suku bunga efektif~~. ditentukan sesuai dengan persyaratan untuk menentukan harga transaksi dalam ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* paragraf 47-72. Perubahan selanjutnya terhadap jumlah imbalan yang diestimasi termasuk dalam keuntungan atau kerugian yang dicatat sesuai dengan persyaratan untuk perubahan harga transaksi dalam ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan.*

Tanggal efektif

85E. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamandemen paragraf 3(b), 9, 67 dan 70. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

EXPOSURE DRAFT

PSAK 14: PERSEDIAAN

Ruang Lingkup

02. ***Pernyataan ini diterapkan untuk seluruh persediaan, kecuali:***

(a) ***dikosongkan*** ~~***pekerjaan dalam proses yang timbul dalam kontrak konstruksi, termasuk kontrak jasa yang terkait langsung (lihat PSAK 34:*** **Kontrak Konstruksi)*;***~~

Definisi

08. Persediaan meliputi barang yang dibeli dan dimiliki untuk dijual kembali termasuk, sebagai contoh, barang dagangan yang dibeli oleh pengecer untuk dijual kembali, atau pengadaan tanah dan properti lainnya untuk dijual kembali. Persediaan juga meliputi barang jadi yang diproduksi, atau barang dalam penyelesaian yang sedang diproduksi, oleh entitas serta termasuk bahan serta perlengkapan yang akan digunakan dalam proses produksi. ~~Bagi perusahaan jasa, persediaan meliputi biaya jasa seperti dideskripsikan dalam paragraf 19, di mana entitas belum mengakui pendapatan yang terkait (lihat PSAK 23: *Pendapatan*).~~ Biaya yang terjadi untuk memenuhi kontrak dengan pelanggan yang tidak menimbulkan persediaan (atau aset dalam ruang lingkup Pernyataan lain) dicatat sesuai dengan ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan.*

PENGUKURAN PERSEDIAAN

Biaya Persediaan Pemberi Jasa

19. Dikosongkan ~~Sepanjang pemberi jasa memiliki persediaan, mereka mengukur persediaan tersebut pada biaya produksinya. Biaya persediaan tersebut terutama terdiri dari biaya tenaga kerja dan biaya personalia lainnya yang secara langsung menangani pemberian jasa, termasuk personalia penyelia, dan *overhead* yang dapat diatribusikan. Biaya tenaga kerja dan biaya lainnya yang terkait dengan personalia penjualan dan administrasi umum tidak termasuk sebagai biaya persediaan tetapi diakui sebagai beban pada periode terjadinya. Biaya persediaan pemberi jasa tidak termasuk marjin laba atau *overhead* yang tidak dapat diatribusikan yang seringkali merupakan faktor pembebanan harga oleh pemberi jasa~~.

Nilai Realisasi Neto

29. Nilai persediaan biasanya diturunkan ke nilai realisasi neto secara terpisah untuk setiap unit dalam persediaan. Akan tetapi, dalam beberapa keadaan, penurunan nilai persediaan mungkin lebih sesuai jika dihitung terhadap kelompok unit yang serupa atau berkaitan. Kasus ini dapat terjadi pada barang-barang yang termasuk dalam lini

EXPOSURE DRAFT

produk dengan tujuan atau penggunaan akhir yang serupa, yang diproduksi dan dipasarkan di wilayah yang sama, dan tidak dapat dievaluasi terpisah dari unit-unit lain dalam lini produk tersebut. Penurunan nilai persediaan tidak sesuai jika dihitung berdasarkan klasifikasi persediaan, sebagai contoh, barang jadi, atau seluruh persediaan dalam suatu industri atau segmen geografis tertentu. ~~Pemberi jasa pada umumnya mengakumulasikan biaya-biaya untuk setiap jasa di mana harga jual terpisah ditentukan. Oleh karena itu, masing-masing jasa tersebut diperlakukan secara terpisah.~~

PENGUNGKAPAN

37. Informasi tentang jumlah tercatat yang disajikan dalam berbagai klasifikasi persediaan dan tingkat perubahannya masing-masing berguna bagi pengguna laporan keuangan. Klasifikasi persediaan yang biasa digunakan adalah barang dagangan, perlengkapan produksi, bahan, barang dalam proses, dan barang jadi. ~~Persediaan entitas pemberi jasa biasanya disebut pekerjaan dalam proses.~~

Tanggal efektif

40E. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamandemen paragraf 02, 08, 29 dan 37 dan menghapus paragraf 19. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

EXPOSURE DRAFT

PSAK 16: ASET TETAP

Penghentian Pengakuan

68A. Akan tetapi, entitas yang kegiatan usaha sehari-hari adalah menjual aset yang sebelumnya direntalkan kepada pihak lain, maka entitas memindahkan aset tetap tersebut menjadi persediaan sesuai nilai tercatat ketika aset tidak lagi direntalkan dan menjadi aset dimiliki untuk dijual. Hasil dari penjualan aset diakui sebagai pendapatan sesuai dengan ~~PSAK 23: *Pendapatan*~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*. PSAK 58: *Aset Tidak Lancar yang Dimiliki untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan* tidak diterapkan ketika aset dimiliki untuk dijual dalam kegiatan usaha sehari-hari dialihkan ke persediaan.

69. Pelepasan atas item aset tetap dapat ~~dilakukan~~ terjadi dalam ~~dengan~~ berbagai cara (contohnya: dijual, disewakan dalam sewa pembiayaan, atau disumbangkan). ~~Dalam menentukan t~~Tanggal pelepasan atas *item* aset tetap adalah tanggal penerima memperoleh pengendalian atas *item* tersebut sesuai dengan persyaratan untuk menentukan ketika kewajiban pelaksanaan diselesaikan dalam ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*, ~~entitas menerapkan kriteria dalam PSAK 23: *Pendapatan* untuk mengakui pendapatan dari penjualan barang~~. PSAK 30: *Sewa* diterapkan untuk pelepasan melalui jual dan sewa-balik.

72. Jumlah ~~I~~imbalan ~~yang akan diterima atas pelepasan~~ yang dimasukkan dalam laba atau rugi yang timbul dari penghentian pengakuan aset tetap ditentukan sesuai dengan persyaratan untuk menentukan harga transaksi dalam ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* paragraf 47-72. Perubahan selanjutnya terhadap jumlah imbalan estimasian termasuk dalam keuntungan atau kerugian harus dicatat sesuai dengan persyaratan untuk perubahan harga transaksi dalam ED PSAK 72. ~~diakui awalnya pada nilai wajarnya. Jika pembayaran ditangguhkan, maka imbalan yang akan diterima diakui awalnya pada nilai yang setara dengan harga jual tunai. Perbedaan antara jumlah nominal imbalan dan nilai yang setara dengan harga jual tunai diakui sebagai pendapatan bunga sesuai dengan PSAK 23: *Pendapatan* yang mencerminkan imbalan efektif atas piutang tersebut~~.

81J. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamandemen paragraf 68A, 69 dan 72. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

EXPOSURE DRAFT

PSAK 19: ASET TAKBERWUJUD

Ruang Lingkup

03. Jika Pernyataan lain telah mengatur jenis aset takberwujud spesifik, maka entitas menerapkan Pernyataan tersebut daripada menerapkan Pernyataan ini. Sebagai contoh, Pernyataan ini tidak diterapkan pada:
(a) aset takberwujud yang dimiliki untuk dijual oleh entitas dalam kegiatan usaha normal (lihat PSAK 14: *Persediaan* ~~dan PSAK 34: *Kontrak Konstruksi*~~);
(i) aset yang timbul dari kontrak dengan pelanggan yang diakui sesuai dengan ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan.*

Penghentian dan pelepasan

114. Pelepasan aset takberwujud dapat dilakukan dengan berbagai cara (contohnya, melalui penjualan, sewa pembiayaan, atau disumbangkan). ~~Dalam menentukan t~~Tanggal pelepasan ~~aset tersebut, entitas menerapkan kriteria dalam PSAK 23: *Pendapatan* untuk mengakui pendapatan dari penjualan barang~~ aset takberwujud adalah tanggal penerima memperoleh pengendalian atas aset sesuai dengan persyaratan untuk menentukan kapan kewajiban pelaksanaan diselesaikan sesuai dengan ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan.* PSAK 30: *Sewa* diterapkan untuk pelepasan dengan cara transaksi jual dan sewa-balik.

116. ~~Piutang~~ Jumlah imbalan termasuk keuntungan atau kerugian yang timbul dari penghentian pengakuan ~~pada pelepasan~~ aset takberwujud ditentukan sesuai dengan persyaratan untuk menentukan harga transaksi dalam ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*–paragraf 47-72. Perubahan selanjutnya terhadap jumlah imbalan estimasian termasuk dalam keuntungan atau kerugian dicatat sesuai dengan persyaratan untuk perubahan harga transaksi dalam ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*.~~diakui awalnya dengan nilai wajarnya. Jika pembayaran untuk aset takberwujud tersebut ditangguhkan, maka piutang imbalan tersebut diakui setara harga tunainya. Perbedaan antara jumlah nominal imbalan dan harga tunai diakui sebagai pendapatan bunga sesuai dengan PSAK 23: *Pendapatan* yang mencerminkan hasil efektif atas piutang tersebut~~.

Tanggal efektif dan ketentuan transisi

130K. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamandemen paragraf 3, 114 dan 116. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

EXPOSURE DRAFT

PSAK 22: KOMBINASI BISNIS

Liabilitas Kontijensi

56. Setelah pengakuan awal dan sampai liabilitas diselesaikan, dibatalkan atau kedaluwarsa, pihak pengakuisisi mengukur liabilitas kontinjensi yang diakui dalam kombinasi bisnis pada nilai yang lebih tinggi antara:
    (a) jumlah yang diakui sesuai dengan PSAK 57: *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi*; dan
    (b) jumlah yang pada awalnya diakui setelah dikurangi, jika dapat diterapkan, akumulasi ~~amortisasi~~ jumlah penghasilan diakui sesuai dengan ~~PSAK 23: *Pendapatan*~~ prinsip ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan.*

Tanggal Efektif

64K. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamandemen paragraf 56. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

EXPOSURE DRAFT

PSAK 46: PAJAK PENGHASILAN

Pos yang diakui dalam laba rugi

59. Sebagian besar aset dan liabilitas pajak tangguhan timbul karena penghasilan atau beban diakui dalam perhitungan laba akuntansi pada satu periode, tetapi diperhitungkan dalam laba kena pajak (rugi pajak) pada periode yang dapat dibedakan. Pajak tangguhan yang timbul diakui dalam laba rugi. Contoh ketika:

(a) bunga, royalti, atau pendapatan dividen diterima di akhir periode dan dimasukkan dalam laba akuntansi ~~berdasarkan proporsi waktu~~ sesuai dengan ~~PSAK 23: *Pendapatan*~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*, PSAK 55 *Instrumen Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran* atau ED PSAK 71: *Instrumen Keuangan*, ketika relevan, tetapi diperhitungkan dalam laba kena pajak (rugi pajak) dengan dasar kas; dan

Tanggal efektif

98E. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamandemen paragraf 59. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

EXPOSURE DRAFT

PSAK 48: PENURUNAN NILAI ASET

Ruang Lingkup

02. ***Pernyataan ini diterapkan untuk akuntansi penurunan nilai seluruh aset, kecuali:***

(a) **...**

(b) ~~***aset yang timbul dari kontrak konstruksi (PSAK 34:* Kontrak Konstruksi)***~~ ***aset kontrak dan aset yang timbul dari biaya untuk memperoleh atau memenuhi kontrak yang diakui sesuai dengan* ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan;***

(c) **...**

Tanggal efektif dan ketentuan transisi

140L. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamandemen paragraf 02. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

EXPOSURE DRAFT

PSAK 50: INSURUMEN KEUANGAN: PENYAJIAN

Tanggal efektif dan ketentuan transisi

97Q. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamandemen paragraf PP21. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

Kontrak Pembelian atau Penjualan Item Nonkeuangan (paragraf 08–10)

PP21. Kecuali disyaratkan oleh PSAK ED 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*, ~~K~~kontrak yang melibatkan penerimaan atau penyerahan aset berwujud bukan merupakan aset keuangan bagi salah satu pihak dan liabilitas keuangan bagi pihak lain, kecuali jika pembayaran yang terkait dengan kontrak tersebut dilakukan setelah tanggal penyerahan aset berwujud. Contohnya adalah pembelian atau penjualan barang secara kredit.

EXPOSURE DRAFT

PSAK 57: PROVISI, LIABILITAS KONTINJENSI, DAN ASET KONTINJENSI

Ruang lingkup

05. Jika ada PSAK lain mengatur provisi, liabilitas kontinjensi, atau aset kontinjensi tertentu, maka entitas menerapkan PSAK tersebut. Contohnya, beberapa jenis kontinjensi tertentu telah diatur dalam:

(a) dikosongkan ~~kontrak konstruksi (lihat PSAK 34: *Kontrak Konstruksi*)~~;

(b) ...

(e) kontrak asuransi (lihat PSAK 62: *Kontak Asuransi*). Akan tetapi, Pernyataan ini diterapkan pada provisi, liabilitas kontinjensi, dan aset kontinjensi asuradur (*insurer*), selain yang timbul akibat kewajiban dan hak kontraktual dari kontrak asuransi sesuai ruang lingkup PSAK 62; ~~dan~~

(f) imbalan kontinjensi pihak pengakuisisi dalam bisnis kombinasi (lihat PSAK 22: *Kombinasi Bisnis*)~~.~~; dan

(g) pendapatan *dari kontrak dengan pelanggan* (lihat ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan* Pelanggan). Akan tetapi, karena ED PSAK 72 tidak terdapat persyaratan spesifik untuk mengatur kontrak dengan pelanggan yang, atau menjadi, memberatkan, pernyataan ini diterapkan untuk kasus tersebut.

06. Dikosongkan. ~~Jumlah yang dicatat sebagai provisi dapat terkait dengan pengakuan pendapatan, sebagai contoh ketika entitas memberikan garansi dan entitas menerima imbalan untuk pemberian garansi tersebut. Pernyataan ini tidak mengatur pengakuan pendapatan. PSAK 23: *Pendapatan* mengidentifikasikan berbagai situasi pengakuan pendapatan dan memberikan pedoman praktis mengenai kriteria pengakuan. Pernyataan ini tidak mengubah ketentuan PSAK 23.~~

Tanggal efektif

100. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamandemen paragraf 05 dan menghapus paragraf 06. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

EXPOSURE DRAFT

PSAK 62: KONTRAK ASURANSI

Ruang Lingkup

04. Entitas tidak menerapkan Pernyataan ini untuk:

(a) jaminan produk yang diterbitkan langsung oleh pabrikan, *dealer*, atau pengecer (lihat ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* ~~PSAK 23: *Pendapatan*~~ dan PSAK 57: *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi*).

(c) hak kontraktual atau kewajiban kontraktual yang kontinjen pada penggunaan (atau hak penggunaan) masa depan, atau hak untuk menggunakan *item* nonkeuangan (sebagai contoh: imbalan lisensi, royalti, pembayaran sewa kontinjensi, dan sejenis), dan termasuk jaminan *lessee* atas nilai residu yang melekat pada sewa pembiayaan (lihat PSAK 19: *Aset Takberwujud*, ~~PSAK 23: *Pendapatan*~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*, dan PSAK 30: *Sewa*).

Tanggal efektif dan ketentuan transisi

41G. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamandemen paragraf 4(a) dan 4(c), PP07, PP18(h), PP21 dan *item* 1.16 dari tabel dalam paragraf PI02. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

EXPOSURE DRAFT

LAMPIRAN B

DEFINISI KONTRAK ASURANSI

Lampiran ini merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari PSAK 62.

Pembayaran dengan Barang atau Jasa

PP07. Penerapan Pernyataan ini untuk kontrak yang dijelaskan di paragraf B06 tidak akan lebih memberatkan daripada penerapan SAK jika kontrak tersebut di luar ruang lingkup Pernyataan ini:

(b) Jika ~~PSAK 23: *Pendapatan*~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* diterapkan, maka penyedia jasa akan mengakui pendapatan ~~sesuai dengan tingkat penyelesaian~~ ketika atau selama) penyedia jasa mengalihkan jasa kepada pelanggan (~~dan~~ bergantung pada kriteria tertentu lain). Pendekatan tersebut juga dapat diterima berdasarkan Pernyataan ini, yang mengizinkan penyedia jasa: (i) melanjutkan kebijakan akuntansi yang telah ada untuk kontrak tersebut kecuali hal tersebut melibatkan praktik yang dilarang oleh paragraf 14; dan (ii) memperbaiki kebijakan akuntansinya jikahal tersebut diizinkan oleh paragraf 22–30.

Contoh Kontrak Asuransi

PP18. Berikut adalah contoh kontrak yang merupakan kontrak asuransi, jika pengalihan atas risiko asuransi signifikan:

(h) Jaminan produk. Jaminan produk yang diterbitkan oleh pihak lain untuk barang yang dijual oleh perusahaan manufaktur, *dealer*, atau pengecer termasuk dalam ruang lingkup Pernyataan ini. Namun, jaminan produk yang diterbitkan secara langsung oleh perusahaan manufaktur, *dealer* atau pengecer di luar ruang lingkup Pernyataan ini, karena perusahaan manufaktur, *dealer* atau pengecer termasuk dalam ruang lingkup ~~PSAK 23: *Pendapatan*~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* dan PSAK 57: *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi*;

PP21. Jika kontrak yang dijelaskan di paragraf PP19 tidak menimbulkan aset keuangan atau liabilitas keuangan, maka diterapkan ~~PSAK 23: *Pendapatan*~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*. Berdasarkan ~~PSAK 23~~ ED PSAK 72, pendapatan ~~terkait dengan transaksi yang melibatkan pemberian jasa diakui sesuai tahapan penyelesaian transaksi jika hasil atas transaksi tersebut dapat diestimasi secara andal~~ diakui ketika (atau selama) entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan dengan mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan dalam jumlah yang mencerminkan imbalan yang diharapkan menjadi hak entitas.

EXPOSURE DRAFT

PEDOMAN IMPLEMENTASI

Pedoman Implementasi ini melengkapi, tetapi bukan bagian dari, PSAK 62.

Definisi Kontrak Asuransi

PI02. Contoh 1 memberikan ilustrasi penerapan definisi kontrak asuransi. Contoh ini tidak memberikan ilustrasi untuk seluruh kemungkinan yang mungkin terjadi.

Contoh 1: Penerapan definisi kontrak asuransi

No	*Jenis Kontrak*	*Perlakuan Akuntansi*
1.1	...	...
1.16	Jaminan produk yang diterbitkan langsung oleh pabrikan, *dealer*, atau pedagang ritel.	Merupakan kontrak asuransi, namun dikecualikan dari ruang lingkup PSAK 62 (lihat ~~PSAK 23~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* dan PSAK 57).
1.17	...	...
1.18	Kelompok kontrak asuransi yang memberikan asuradur suatu hak kontraktual yang dapat dipaksakan secara hukum dan tidak dapat dibatalkan untuk mengganti seluruh klaim yang dibayarkan atas premi masa depan, dengan kompensasi layak terhadap nilai waktu dari uang.	Risiko asuransi tidak signifikan. Oleh karena itu, kontrak tersebut adalah ~~instrumen~~ aset keuangan yang termasuk dalam ruang lingkup ~~PSAK 55~~ ED PSAK 71. Pendapatan jasa termasuk dalam ruang lingkup ~~PSAK 23~~ ED PSAK 72 (diakui ketika ~~sebagai~~ jasa yang disediakan, bergantung pada beragam ketentuan).
1.19	...	...

EXPOSURE DRAFT

Aset, Liabilitas, Pendapatan, dan Beban

PI25. ~~PSAK 23: *Pendapatan*~~ PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mensyaratkan entitas untuk memisahkan pendapatan dari kontrak dengan pelanggan ke dalam kategori yang menggambarkan bagaimana sifat, jumlah, waktu, dan ketidakpastian pendapatan dan arus kas dipengaruhi oleh faktor ekonomik.~~mengungkapkan jumlah setiap kategori pendapatan signifikan yang diakui selama periode, dan secara spesifik mensyaratkan pengungkapan pendapatan yang timbul~~

~~dari pemberian jasa~~. Meskipun pendapatan dari kontrak asuransi di luar ruang lingkup ~~PSAK 23~~ PSAK 72, pengungkapan yang serupa mungkin dapat diterapkan untuk kontrak asuransi. Pernyataan ini tidak mengatur metode tertentu untuk pengakuan pendapatan dan berbagai model yang ada:

EXPOSURE DRAFT

ISAK 14: ASET TIDAK BERWUJUD – BIAYA SITUS WEB

Referensi

- PSAK 1: *Penyajian Laporan Keuangan*
- PSAK 14: *Persediaan*
- PSAK 16: *Aset Tetap*
- PSAK 19: *Aset Takberwujud*
- PSAK 22: *Kombinasi Bisnis*
- PSAK 30: *Sewa*
- ~~PSAK 34: *Kontrak Konstruksi*~~
- PSAK 48: *Penurunan Nilai Aset*
- ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*

Permasalahan

06. PSAK 19: *Aset Takberwujud* tidak berlaku untuk aset takberwujud yang dimiliki oleh entitas untuk dijual dalam kegiatan usaha normal (lihat PSAK 14: *Persediaan* dan ~~PSAK 34: *Kontrak Konstruksi*~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*) atau sewa yang termasuk dalam ruang lingkup PSAK 30: *Sewa*. Sejalan dengan hal tersebut, Interpretasi ini tidak berlaku untuk pengeluaran pengembangan atau pengoperasian situs web (atau piranti lunak situs web) untuk dijual kepada entitas lain. Jika situs web disewakan dengan cara sewa operasi, maka *lessor* menerapkan Interpretasi ini. Jika situs web disewakan dengan cara sewa pembiayaan, maka *lessee* menerapkan Interpretasi ini setelah pengakuan awal aset sewaan.

TANGGAL EFEKTIF DAN KETENTUAN TRANSISI

13. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamandemen bagian 'Referensi'dan paragraf 06. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

EXPOSURE DRAFT

ISAK 16: Perjanjian Konsesi Jasa

Referensi

- Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan
- PSAK 16: *Aset Tetap*
- PSAK 19: *Aset Takberwujud*
- ~~PSAK 23: *Pendapatan*~~
- PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan*
- PSAK 26: *Biaya Pinjaman*
- PSAK 30: *Sewa*
- ~~PSAK 34: *Kontrak Konstruksi*~~
- PSAK 48: *Penurunan Nilai Aset*
- PSAK 50: *Instrumen Keuangan: Penyajian*
- PSAK 55: *Instrumen Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran*
- PSAK 57: *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi*
- PSAK 60: *Instrumen Keuangan: Pengungkapan*
- PSAK 61: *Akuntansi Hibah Pemerintah dan Pengungkapan Bantuan Pemerintah*
- ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*
- ISAK 8: *Penentuan Apakah Suatu Perjanjian mengandung Suatu Sewa*
- ISAK 22: *Perjanjian Konsesi Jasa: Pengungkapan*

Pengakuan dan Pengukuran Imbalan atas ~~Perjanjian~~ Pengaturan

13. Operator mengakui dan mengukur pendapatan sesuai dengan ~~PSAK 34: *Kontrak Konstruksi* dan PSAK 23: *Pendapatan*~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* untuk jasa yang dilakukan. ~~Jika operator melakukan lebih dari satu jasa (yaitu jasa konstruksi atau peningkatan kemampuan dan jasa operasi) dalam satu kontrak atau perjanjian, maka imbalan yang diterima atau dapat diterima dialokasikan dengan mengacu pada nilai wajar relatif dari jasa yang diberikan, jika jumlahnya dapat diidentifikasi secara terpisah.~~ Sifat imbalan menentukan perlakuan akuntansi selanjutnya. Akuntansi untuk imbalan yang diterima sebagai aset keuangan dan aset takberwujud dijelaskan di paragraf 23–26.

Jasa Konstruksi atau Peningkatan Kemampuan

14. Operator mencatat ~~pendapatan dan biaya yang terkait dengan~~ jasa konstruksi atau peningkatan kemampuan sesuai dengan ~~PSAK 34: *Kontrak Konstruksi*~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*.

Imbalan yang Diberikan oleh Pemberi Konsesi kepada Operator

EXPOSURE DRAFT

15. Jika operator melakukan jasa konstruksi atau peningkatan kemampuan, maka imbalan yang diterima atau dapat diterima operator diakui sesuai dengan ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* ~~pada nilai wajar~~. Imbalan dapat berupa hak atas:
(a) aset keuangan; atau
(b) aset takberwujud.

18. Jika operator dibayar untuk jasa konstruksi sebagian dengan aset keuangan dan sebagian dengan aset takberwujud, maka operator perlu mencatat setiap komponen imbalan secara terpisah. Imbalan yang diterima atau dapat diterima untuk kedua komponen pada awalnya diakui ~~pada nilai wajar dari imbalan yang diterima atau dapat diterima tersebut~~ sesuai dengan ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*.

19. Sifat imbalan yang diberikan oleh pemberi konsesi kepada operator akan ditentukan dengan mengacu pada syarat kontrak dan, jika ada, hukum kontrak yang relevan. Sifat dari imbalan menentukan pencatatan selanjutnya sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 23-26. Akan tetapi, kedua jenis imbalan diklasifikasikan sebagai aset kontrak selama periode konstruksi atau peningkatan kemampuan sesuai dengan ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*.

Jasa operasi

20. Operator mencatat ~~pendapatan dan biaya terkait dengan~~ jasa operasi sesuai dengan ~~PSAK 23: *Pendapatan*~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*.

Hal yang Diberikan kepada Operator oleh Pemberi Konsesi

27. Sesuai dengan paragraf 11, *item* infrastruktur dari operator yang diberi akses oleh pemberi konsesi untuk tujuan perjanjian jasa tidak diakui sebagai aset tetap operator. Pemberi konsesi mungkin juga menyerahkan *item* lain kepada operator yang dapat disimpan atau digunakan sesuai keinginan operator. Jika aset tersebut merupakan bagian dari imbalan yang harus dibayar oleh pemberi konsesi untuk jasa, maka aset tersebut bukan merupakan hibah pemerintah sebagaimana didefinisikan dalam PSAK 61: *Akuntansi Hibah Pemerintah dan Pengungkapan Bantuan Pemerintah*. ~~Aset tersebut diakui sebagai aset operator yang diukur pada nilai wajar pada saat pengakuan awal. Operator mengakui liabilitas yang ditanggung terkait dengan kewajiban yang belum terpenuhi dalam pertukaran aset tersebut~~. Sebaliknya, aset tersebut dicatat sebagai bagian dari harga transaksi yang didefinisikan dalam ED PSAK 72.

EXPOSURE DRAFT

Tanggal efektif

28D. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamandemen bagian 'Referensi'dan paragraf 13–15, 18–20 dan 27. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

CATATAN INFORMASI

2. Referensi SAK yang Diterapkan untuk ~~Perjanjian~~ Pengaturan Publik ke Swasta Jenis Tertentu

Kategori	*Penyewa*	*Penyedia Jasa*		*Pemilik*
Jenis pengaturan yang biasanya berlaku	...	...		...
...	...	...		...
SAK terkait	PSAK 30	PSAK ~~23~~ 72	ISAK 16	PSAK 16

EXPOSURE DRAFT

CONTOH ILUSTRATIF

Contoh ini melengkapi, tetapi bukan bagian dari, ISAK 16.

Pendapatan Kontrak

CI04. Operator mengakui pendapatan ~~dan biaya kontrak~~ sesuai dengan ~~PSAK 34: *Kontrak Konstruksi* dan PSAK 23: *Pendapatan*~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*. ~~Biaya dari setiap kegiatan pembangunan, operasi, dan pelapisan diakui sebagai beban dengan mengacu pada tahap penyelesaian kegiatan~~. ~~Untuk p~~Pendapatan - ~~kontrak~~, ~~nilai wajar dari jumlah yang diberikan oleh pemberi konsesi untuk kegiatan yang dilakukan~~ jumlah imbalan yang diperkirakan operator menjadi hak pemberi konsesi untuk jasa yang disediakan diakui ~~pada saat yang sama~~ ketika kewajiban kinerja dipenuhi. Dalam masa perjanjian, operator diwajibkan untuk melapisi jalan pada akhir tahun 8. Pada tahun tersebut, pemberi konsesi akan memberi penggantian atas biaya pelapisan jalan yang telah dikeluarkan oleh operator. ~~Kewajiban untuk melapisi jalan diukur pada nilai nol dalam laporan posisi keuangan, serta pendapatan dan beban tidak diakui dalam laba rugi sampai pekerjaan pelapisan selesai dilakukan~~.

Biaya dan Pendapatan Konstruksi

CI17. Operator ~~mengakui pendapatan dan biaya kontrak~~ mencatat jasa konstruksi sesuai dengan ~~PSAK 34: *Kontrak Konstruksi*, yaitu dengan mengacu pada tahap penyelesaian konstruksi~~ ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*. Operator mengukur pendapatan ~~kontrak~~ pada nilai wajar imbalan nonkas yang diterima atau dapat diterima. Jadi, dalam masingmasing tahun 1 dan 2 operator mengakui biaya konstruksi sebesar Rp500 dan pendapatan konstruksi sebesar Rp525 (biaya ditambah 5%) dalam laba rugi dan, dengan demikian, laba konstruksi sebesar Rp25.

Pendapatan dan Biaya Kontrak

CI33. Operator menyediakan jasa konstruksi kepada pemberi konsesi untuk ditukarkan dengan aset keuangan dan aset takberwujud. Dalam model aset keuangan dan model aset takberwujud, operator ~~mengakui pendapatan dan biaya kontrak~~ mencatat jasa konstruksi sesuai dengan ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* ~~PSAK 34: *Kontrak Konstruksi*, yaitu dengan mengacu pada tahap penyelesaian konstruksi~~. ~~Operator mengukur pendapatan kontrak pada nilai wajar piutang imbalan.~~ Jadi, dalam setiap tahun 1 dan 2 operator mengakui biaya konstruksi sebesar Rp500 dan pendapatan konstruksi sebesar Rp525 ~~(biaya ditambah 5%)~~ dalam laba rugi.

EXPOSURE DRAFT

ISAK 24: EVALUASI SUBSTANSI BEBERAPA TRANSAKSI YANG MELIBATKAN SUATU BENTUK LEGAL SEWA

Referensi

- Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan
- PSAK 16: *Aset Tetap*
- PSAK 19: *Aset Takberwujud*
- ~~PSAK 23: *Pendapatan*~~
- PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan*
- PSAK 26: *Biaya Pinjaman*
- PSAK 30: *Sewa*
- ~~PSAK 34: *Kontrak Konstruksi*~~
- PSAK 48: *Penurunan Nilai Aset*
- PSAK 50: *Instrumen Keuangan: Penyajian*
- PSAK 55: *Instrumen Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran*
- PSAK 57: *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi*
- PSAK 60: *Instrumen Keuangan: Pengungkapan*
- PSAK 61: *Akuntansi Hibah Pemerintah dan Pengungkapan Bantuan Pemerintah*
- ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*
- ISAK 8: *Penentuan Apakah Suatu Perjanjian mengandung Suatu Sewa*
- ISAK 22: *Perjanjian Konsesi Jasa: Pengungkapan*

Interpretasi

08. ~~Kriteria dalam PSAK 23: *Pendapatan* paragraf 20~~ Persyaratan dalam ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* diterapkan untuk fakta dan keadaan masing-masing perjanjian dalam menentukan kapan mengakui imbalan sebagai penghasilan yang mungkin diterima entitas. Faktor yang dipertimbangkan seperti apakah terdapat keterlibatan yang berkelanjutan dalam bentuk kewajiban kinerja signifikan masa depan yang diperlukan untuk mendapatkan imbalan, terdapat risiko yang ditahan, syarat perjanjian jaminan, dan risiko pembayaran kembali atas imbalan. Indikator yang secara individual menunjukkan bahwa pengakuan seluruh imbalan sebagai penghasilan ketika diterima adalah tidak tepat, jika diterima pada awal perjanjian, mencakup:

Tanggal efektif

13. ED PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamandemen bagian 'Referensi'dan paragraf 8. Entitas menerapkan amandemen tersebut ketika menerapkan ED PSAK 72.

EXPOSURE DRAFT

EXPOSURE DRAFT

EXPOSURE DRAFT