



**UMN**  
UNIVERSITAS  
MULTIMEDIA  
NUSANTARA

# Pendapatan Dari Kontrak Dengan Pelanggan

Stefanus Ariyanto., SE., M.Ak. CPSAK., Ak., CA.

# PENDAPATAN DARI KONTRAK DENGAN PELANGGAN BAGIAN 1

# DISCLAIMER

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

# AGENDA

1. Pendahuluan,
2. PSAK 72 VS Standar Sebelumnya Mengenai Pendapatan,
3. Ruang lingkup,
4. Model lima langkah,
5. Tanggal efektif dan ketentuan transisi,
6. Ilustrasi kasus.

# PENDAHULUAN

# PSAK 72 VS STANDAR MENGENAI PENDAPATAN SEBELUMNYA

Kategori	PSAK 72	Standar sebelumnya
Pengaturan	Konsep pengaturan pendapatan tunggal <b>Model 5 langkah</b>	Terpecah-pecah dalam beberapa pengaturan
Jenis Pendapatan	Seluruh kontrak <b>dengan pelanggan</b> , kecuali: <ol style="list-style-type: none"> <li>Kontrak sewa (dalam PSAK 73)</li> <li>Kontrak asuransi (dalam PSAK 62)</li> <li>Instrumen keuangan dan hak atau kewajiban kontraktual lain (dalam PSAK 71, PSAK 65, PSAK 66, PSAK 4, PSAK 15).</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Kontrak konstruksi</li> <li>Penjualan <b>barang</b></li> <li>Penjualan <b>jasa</b></li> </ol>

# PSAK 72 VS STANDAR MENGENAI PENDAPATAN SEBELUMNYA

Kategori	PSAK 72	Standar sebelumnya
	d. Pertukaran nonmoneter antara entitas dalam lini bisnis yang sama untuk memfasilitasi penjualan kepada pelanggan atau pelanggan potensial.	
Waktu pengakuan pendapatan	Konsep pengendalian ( <i>control</i> )	Konsep <i>risk</i> dan <i>rewards</i> .

# PSAK 72 VS STANDAR MENGENAI PENDAPATAN SEBELUMNYA

Kategori	PSAK 72	Standar sebelumnya
<b>Pedoman rinci</b>	Misalnya pedoman dalam PSAK 72 yang mensyaratkan pendapatan dialokasikan ke setiap barang atau jasa yang berbeda atas dasar harga jual berdiri sendiri relatif.	Kurangnya panduan khusus.
<b>Pengungkapan</b>	Pengungkapan tambahan merupakan elemen yang akan mempengaruhi semua perusahaan yang menerapkan PSAK 72.	

# SIAPA SAJA YANG TERDAMPAK?

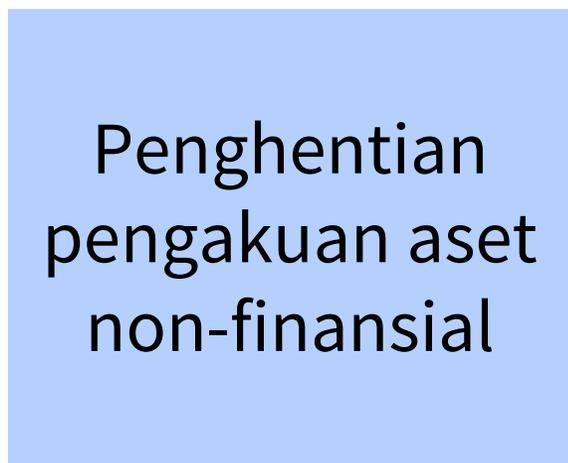
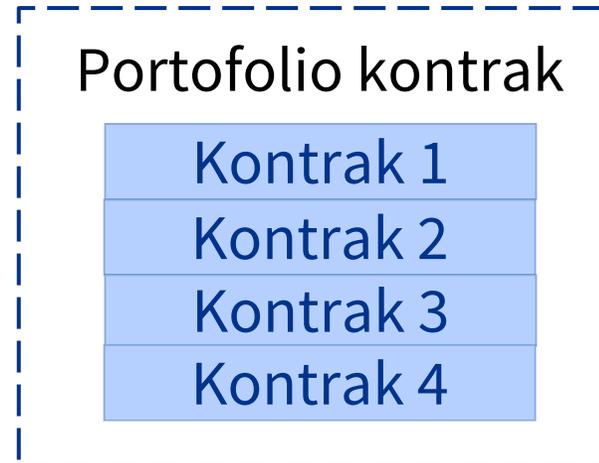
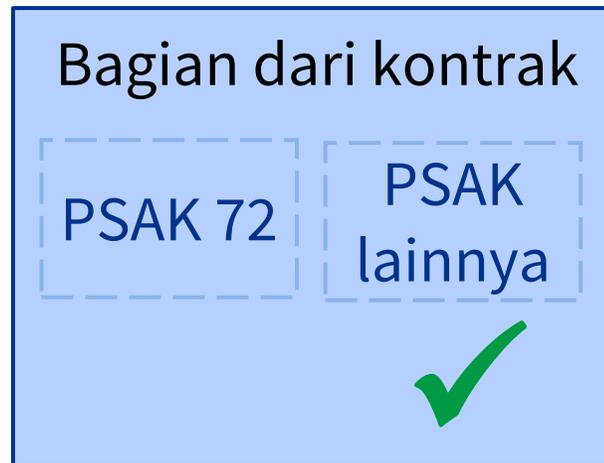
- Sektor atau industri yang berbeda dipengaruhi dalam cara yang berbeda di sepanjang model 5 langkah. Contoh 4 industri penting yang mungkin akan menghadapi tantangan :
  - **Telekomunikasi** (contoh: mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan tunggal dan mengalokasikan harga transaksi).
  - **Manufaktur** (contoh: Modifikasi kontrak).

# SIAPA SAJA YANG TERDAMPAK?

- **Pengembangan real estat dan properti** (contoh: pengakuan pendapatan sepanjang waktu (*over time*)/ pada waktu tertentu (*at the point in time*)).
- **Pengembangan perangkat lunak dan teknologi** (contoh memisahkan kontrak menjadi 2 kewajiban terpisah).

# RUANG LINGKUP

# RUANG LINGKUP



Kontrak asuransi



Hak dan kewajiban kontraktual lainnya yang masuk dalam lingkup PSAK lainnya



Jenis pertukaran nonmoneter tertentu



Kontrak sewa



# MODEL 5 LANGKAH

# MODEL 5 LANGKAH

LANGKAH 1	Mengidentifikasi kontrak dengan pelanggan
LANGKAH 2	Mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan ( <i>performance obligation</i> )
LANGKAH 3	Menentukan harga transaksi
LANGKAH 4	Mengalokasikan harga transaksi ke kewajiban pelaksanaan dalam kontrak
LANGKAH 5	Mengakui pendapatan ketika (atau selama) entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan

# LANGKAH 1 MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

# MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## LANGKAH 1

... kemungkinan besar entitas dapat menagihkan imbalan.

... hak atas barang atau jasa dan jangka waktu pembayaran dapat diidentifikasi.

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

... memiliki substansi komersial.

... telah menyetujui kontrak (baik lisan maupun tertulis atau sesuai dengan praktik bisnis pada umumnya) dan berkomitmen untuk melaksanakan kewajibannya.

# MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## LANGKAH 1

Par 15. Jika kontrak dengan pelanggan **tidak memenuhi par 09** dan entitas menerima imbalan dari pelanggan, maka entitas mengakui imbalan sebagai pendapatan hanya ketika **salah satu peristiwa** berikut terjadi:

- Entitas tidak memiliki sisa kewajiban untuk mengalihkan barang/jasa; dan
- seluruh imbalan telah diterima entitas dan tidak dapat dikembalikan.

ATAU

- Kontrak telah berakhir dan
- Imbalan yang diterima entitas tidak dapat dikembalikan.

# CONTOH 1 – MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## KOLEKTABILITAS IMBALAN

### ➤ Kondisi:

- Entitas, pengembang *real estate*, menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk penjualan bangunan,
- Harga kontrak Rp.1 juta,
- Biaya bangunan Rp.600.000,
- Deposit pelanggan pada awal kontrak (tidak dapat dikembalikan) Rp.50.000,
- Perjanjian pendanaan jangka panjang (dasar *non-recourse*) untuk sisa 95% dari imbalan yang telah dijanjikan.

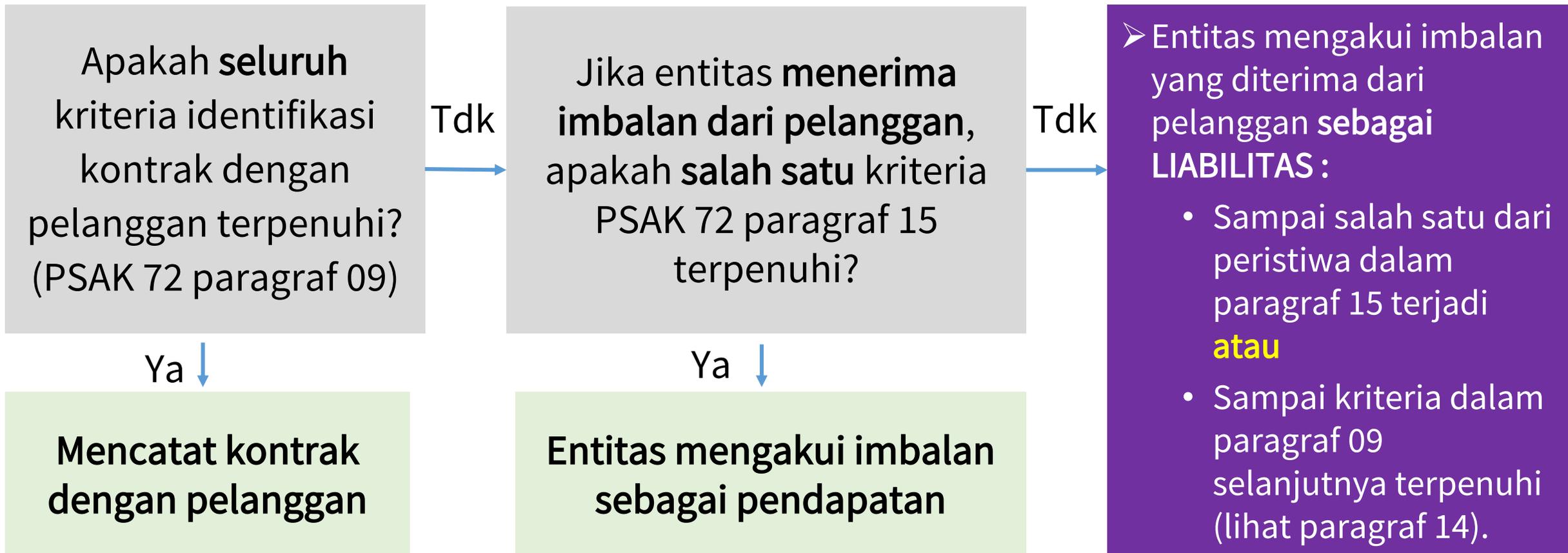
# CONTOH 1 – MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## KOLEKTABILITAS IMBALAN

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).

# CONTOH 1 – MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## KOLEKTABILITAS IMBALAN



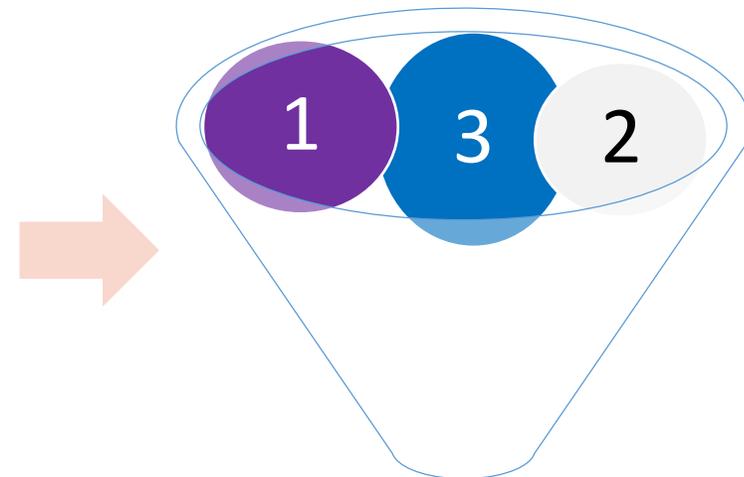
# CONTOH 1 – MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## KOLEKTABILITAS IMBALAN

### Tahap 1 - Identifikasi Kontrak Dengan Pelanggan (PSAK 72 Paragraf 09)

Entitas menyimpulkan bahwa kriteria dalam 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:



# CONTOH 1 – MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## KOLEKTABILITAS IMBALAN

1. Pelanggan mempunyai intensi untuk membayar kembali pinjaman (yang mempunyai saldo signifikan) terutama dari penghasilan yang berasal dari bisnis restoran.
2. Pelanggan tidak memiliki penghasilan lain atau aset yang dapat digunakan untuk membayar kembali pinjaman.
3. Liabilitas pelanggan dalam pinjaman terbatas karena pinjaman tersebut bersifat *non-recourse*.

# CONTOH 1 – MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## KOLEKTABILITAS IMBALAN

### Tahap 2 – Identifikasi PSAK 72 Paragraf 15-16

- Entitas menerapkan PSAK 72 paragraf 15-16 untuk menentukan pencatatan deposit yang tidak dapat dikembalikan sebesar Rp50.000.
- Entitas mengobservasi 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.

# CONTOH 2 - MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## IMBALAN BUKAN BERDASARKAN HARGA TERTULIS – KONSESI HARGA IMPLISIT (*IMPLICIT PRICE CONCESSION*)

- 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 atau salah satu peristiwa dalam paragraf 15 telah terjadi.
- 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 ekonomi signifikan. Oleh karena itu, entitas memperkirakan bahwa **tidak memungkinkan untuk menagih jumlah imbalan yang dijanjikan secara penuh** dari pelanggan.

# CONTOH 2 - MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## IMBALAN BUKAN BERDASARKAN HARGA TERTULIS – KONSESI HARGA IMPLISIT (*IMPLICIT PRICE CONCESSION*)

- Walaupun ada kemungkinan untuk tidak dapat menagih dengan jumlah penuh, entitas memperkirakan 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.

# CONTOH 2 - MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

IMBALAN BUKAN BERDASARKAN HARGA TERTULIS – KONSESI HARGA IMPLISIT (*IMPLICIT PRICE CONCESSION*)

Saat menilai apakah kriteria dalam PSAK 72 paragraf 09(e) terpenuhi, entitas juga mempertimbangkan PSAK 72 paragraf 47 dan 52

Par. 47

Bagaimana menentukan harga transaksi

Par. 52

Apakah harga transaksi mencakup imbalan variabel

Apakah **seluruh** kriteria identifikasi kontrak dengan pelanggan terpenuhi? (PSAK 72 paragraf 09)

Ya

Mencatat kontrak dengan pelanggan

# CONTOH 2 - MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## IMBALAN BUKAN BERDASARKAN HARGA TERTULIS – KONSESI HARGA IMPLISIT (*IMPLICIT PRICE CONCESSION*)

- 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**.

# CONTOH 2 - MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

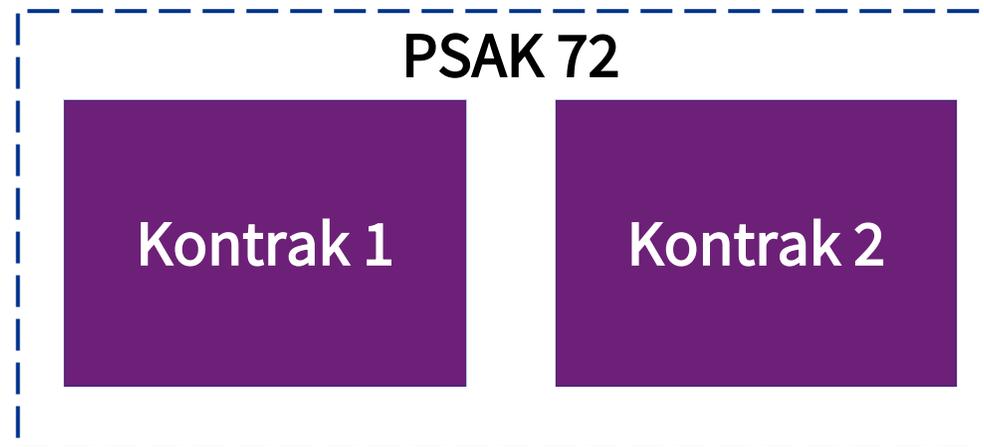
## IMBALAN BUKAN BERDASARKAN HARGA TERTULIS – KONSESI HARGA IMPLISIT (*IMPLICIT PRICE CONCESSION*)

- Entitas mempertimbangkan kemampuan dan intensi pelanggan untuk membayar imbalan dan menyimpulkan bahwa, walaupun daerah tersebut mengalami kesulitan ekonomik, **kemungkinan besar entitas akan menagih Rp400.000 dari pelanggan**. Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa **kriteria dalam 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 PSAK 72 paragraf 09 juga telah dipenuhi**. Sebagai akibatnya, entitas mencatat kontrak dengan pelanggan berdasarkan persyaratan dalam PSAK 72.

# LANGKAH 1– MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## MENGOMBINASIKAN KONTRAK

Kontrak dapat dikombinasikan atau diperlakukan sebagai kontrak tunggal.



Kontrak dikombinasikan jika disepakati pada waktu yang sama atau berdekatan dengan pelanggan yang sama dan **satu atau lebih kriteria** berikut terpenuhi.

# LANGKAH 1– MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## MENGOMBINASIKAN KONTRAK

Dinegosiasikan sebagai satu paket dengan tujuan komersial tunggal.

Imbalan dalam satu kontrak bergantung pada harga atau pelaksanaan kontrak lainnya.

Barang dan jasa merupakan kewajiban pelaksanaan tunggal.

# LANGKAH 1– MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## MODIFIKASI KONTRAK

### Par 20

- Apakah tambahan barang/jasa bersifat **dapat dibedakan?** dan
- Apakah harga kontrak meningkat oleh sejumlah imbalan yang **mencerminkan harga jual tersendiri** atas tambahan barang/jasa?

Ya

Kontrak  
Terpisah

Tidak ↓

### Par 21

Evaluasi sisa barang/jasa dalam modifikasi kontrak  
'barang/jasa dijanjikan yang belum dialihkan pada tanggal modifikasi kontrak

# LANGKAH 1– MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## MODIFIKASI KONTRAK

- A. Sisa barang/jasa bersifat dapat dibedakan pada/sebelum tgl modifikasi
- Seolah-olah kontrak baru, kontrak lama dihentikan
  - Jumlah imbalan yang dialokasikan pada sisa kewajiban pelaksanaan adalah jumlah dari:
    - i. Imbalan yang dijanjikan oleh pelanggan (mencakup 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. Sisa barang/jasa tidak dapat dibedakan
- Seolah-olah bagian dari kontrak awal,
  - Penyesuaian pendapatan *cummulative catch-up*.

# LANGKAH 1– MENGIDENTIFIKASI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

## MODIFIKASI KONTRAK

### ➤ Kombinasi A & B

Jika sisa barang atau jasa merupakan kombinasi dari item (A) dan (B), maka entitas mencatat dampak modifikasi atas kewajiban pelaksanaan yang tidak dipenuhi (mencakup yang tidak dipenuhi secara sebagian) dalam kontrak modifikasian secara konsisten dengan tujuan PSAK 72 paragraf 21.

# CONTOH 3 – MODIFIKASI KONTRAK UNTUK BARANG

- Penjualan **120 produk** sebesar Rp12.000 (Rp100 per produk).
- Produk dialihkan dalam periode 6 bulan. Entitas **mengalihkan pengendalian 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 (*30 produk tambahan tidak termasuk dalam kontrak awal*).

# CONTOH 3 – MODIFIKASI KONTRAK UNTUK BARANG

## Contoh – Modifikasi Kontrak Untuk Barang

A. Produk Tambahan dengan Harga Yang **Mencerminkan** Harga Jual Berdiri Sendiri.

B. Produk Tambahan dengan Harga yang **Tidak Mencerminkan** Harga Jual Berdiri Sendiri.

# CONTOH 3 – MODIFIKASI KONTRAK UNTUK BARANG

## KASUS A - PRODUK TAMBAHAN DENGAN HARGA YANG MENCERMINKAN HARGA JUAL BERDIRI SENDIRI

### PSAK 72 paragraf 20

- Apakah tambahan barang/jasa **bersifat dapat dibedakan?** dan
- Apakah harga kontrak meningkat oleh sejumlah imbalan yang **mencerminkan harga jual berdiri sendiri** atas tambahan barang/jasa?

→  
Ya

Kontrak  
terpisah



### ➤ Kondisi saat kontrak dimodifikasi:

- Harga modifikasi kontrak untuk **30 produk tambahan** adalah tambahan sebesar Rp2.850 (Rp95 per produk). Penetapan harga untuk produk tambahan **mecerminkan harga jual berdiri sendiri** produk saat modifikasi kontrak .

# CONTOH 3 – MODIFIKASI KONTRAK UNTUK BARANG

## KASUS A - PRODUK TAMBAHAN DENGAN HARGA YANG MENCERMINKAN HARGA JUAL BERDIRI SENDIRI

- Produk tambahan adalah **bersifat dapat dibedakan** dari produk orisinal.
- Sesuai dengan PSAK 72 paragraf 20, modifikasi kontrak untuk 30 produk tambahan adalah, pada dasarnya, **sebuah kontrak baru dan terpisah** untuk produk masa depan yang tidak mempengaruhi pencatatan kontrak yang ada.
- Entitas **mengakui pendapatan**:
  - Rp100 per produk untuk 120 produk kontrak orisinal dan
  - Rp95 per produk untuk 30 produk dalam kontrak baru.

# CONTOH 3 – MODIFIKASI KONTRAK UNTUK BARANG

## KASUS B - PRODUK TAMBAHAN DENGAN HARGA YANG TIDAK MENCERMINKAN HARGA JUAL BERDIRI SENDIRI

- Awalnya disepakati bahwa harga 30 produk tambahan (Rp 80 per produk).
- Akan tetapi, karena terdapat cacat kecil yang unik pada **60 produk awal** yang telah dialihkan. **Entitas menjanjikan kredit parsial sebesar Rp15 per produk** (untuk dimasukkan ke dalam harga yang entitas bebaskan untuk 30 produk tambahan tersebut).
- Sebagai akibatnya, modifikasi kontrak untuk 30 produk tambahan adalah **Rp1.500\* (Rp50 per produk)**
  - \* $(30 \text{ produk} \times \text{Rp}80) - (60 \text{ produk} \times \text{Rp}15)** = \text{Rp}1.500$
  - \*\*Pada saat modifikasi, entitas mengakui Rp900 sebagai pengurang harga transaksi, dan oleh karena itu, sebagai pengurang pendapatan dari 60 produk awal yang dialihkan.

# CONTOH 3 – MODIFIKASI KONTRAK UNTUK BARANG

## KASUS B - PRODUK TAMBAHAN DENGAN HARGA YANG TIDAK MENCERMINKAN HARGA JUAL BERDIRI SENDIRI

### PSAK 72 paragraf 20

- Apakah tambahan barang/jasa **bersifat dapat dibedakan?** dan
- Apakah harga kontrak meningkat oleh sejumlah imbalan yang mencerminkan **harga jual berdiri sendiri** atas tambahan barang/jasa?

Ya →

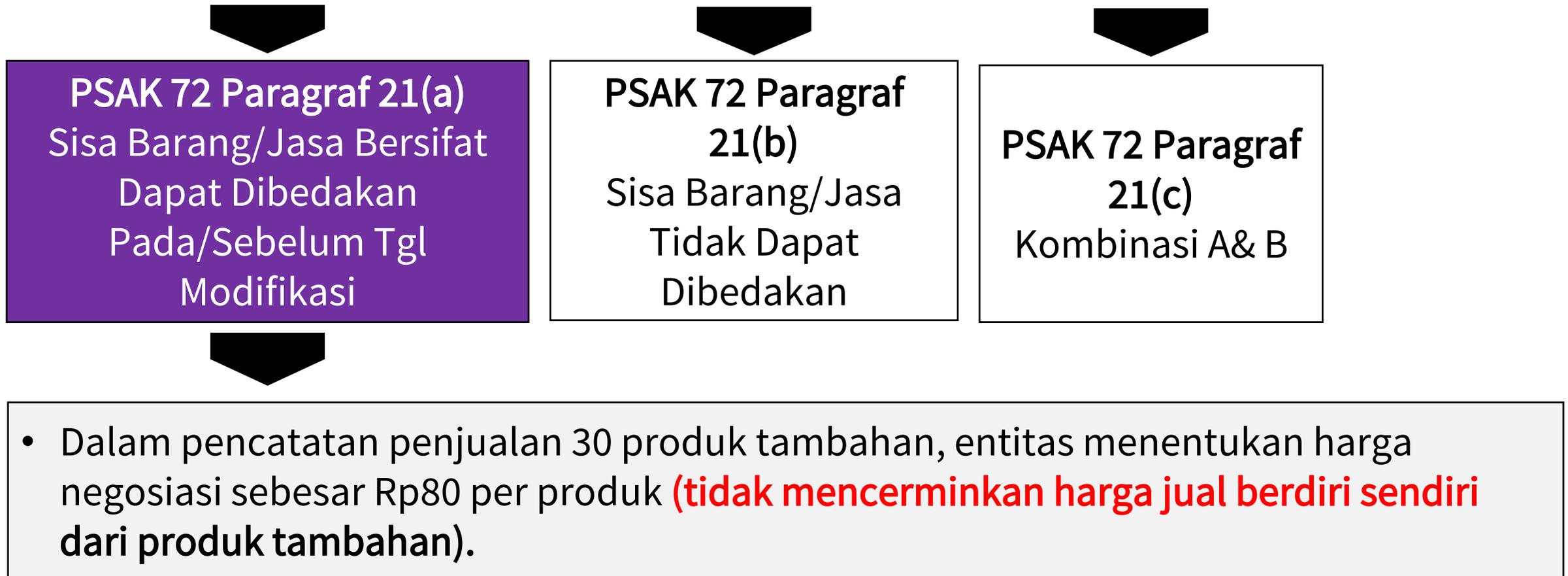
Kontrak terpisah

Tidak ↓

Evaluasi sisa barang/jasa dalam modifikasi kontrak  
'barang/jasa dijanjikan yang belum dialihkan pada tanggal modifikasi  
(termasuk tambahan *deliverable*)'

# CONTOH 3 – MODIFIKASI KONTRAK UNTUK BARANG

## KASUS B - PRODUK TAMBAHAN DENGAN HARGA YANG TIDAK MENCERMINKAN HARGA JUAL BERDIRI SENDIRI



# CONTOH 3 – MODIFIKASI KONTRAK UNTUK BARANG

## KASUS B - PRODUK TAMBAHAN DENGAN HARGA YANG TIDAK MENCERMINKAN HARGA JUAL BERDIRI SENDIRI

- Karena sisa produk yang akan **dikirimkan bersifat dapat dibedakan** dari produk yang telah dialihkan, entitas menerapkan persyaratan dalam PSAK 72 paragraf 21(a) dan **mencatat modifikasi sebagai pengakhiran kontrak orisinal** dan menimbulkan kontrak baru.
- 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 orisinal) + (Rp80 x 30 produk yang akan dialihkan di bawah modifikasi kontrak)) ÷ 90 sisa produk].

# CONTOH 4 – MODIFIKASI KONTRAK

## MODIFIKASI YANG MENGHASILKAN PENYESUAIAN *CATCH UP* KUMULATIF TERHADAP PENDAPATAN

Entitas, perusahaan konstruksi, menyepakati kontrak untuk membangun bangunan komersial untuk pelanggan di atas tanah milik pelanggan:

- Imbalan yang dijanjikan = Rp1 juta
- Bonus = Rp200.000 (jika bangunan diselesaikan dalam jangka waktu 24 bulan).

Pada insepri kontrak, entitas mengeluarkan bonus sebesar Rp200.000 dari harga transaksi (**karena tidak dapat disimpulkan bahwa kemungkinan besar pembalikan signifikan atas jumlah pendapatan kumulatif yang telah diakui tidak akan terjadi**).

# CONTOH 4 – MODIFIKASI KONTRAK

## MODIFIKASI YANG MENGHASILKAN PENYESUAIAN *CATCH UP* KUMULATIF TERHADAP PENDAPATAN

- Entitas mencatat serangkaian barang dan jasa yang dijanjikan sebagai **kewajiban pelaksanaan tunggal yang dipenuhi sepanjang waktu** sesuai dengan PSAK 72 paragraf 35(b) karena pelanggan mengendalikan bangunan selama konstruksi. Pada awal kontrak, entitas memperkirakan sebagai berikut:

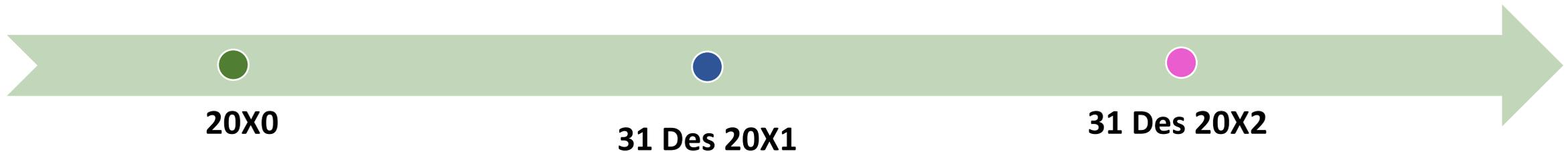
Harga transaksi	1.000.000
Biaya ekspektasian	<u>700.000</u>
Laba ekspektasian (30%)	<u>300.000</u>

- Penyelesaian pembangunan sangat mudah terpengaruh oleh faktor di luar pengaruh entitas, mencakup cuaca dan persetujuan dari regulator. Sebagai tambahan, entitas memiliki pengalaman yang terbatas dengan jenis kontrak serupa.

# CONTOH 4 – MODIFIKASI KONTRAK

## MODIFIKASI YANG MENGHASILKAN PENYESUAIAN *CATCH UP* KUMULATIF TERHADAP PENDAPATAN

- Pengukuran kemajuan pelaksanaan dengan menggunakan **metode input** (yaitu berdasarkan biaya yang terjadi).



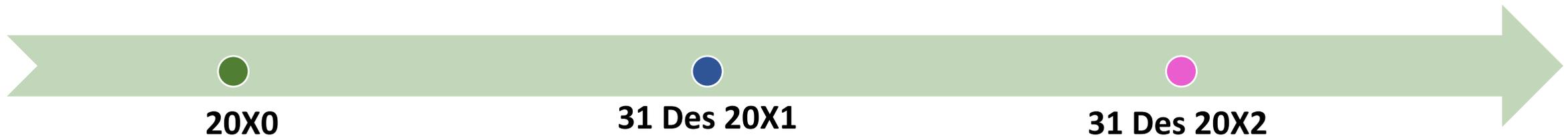
### ● 20X0

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

*Pada insepri kontrak, entitas mengeluarkan bonus sebesar Rp200.000 dari harga transaksi*

# CONTOH 4 – MODIFIKASI KONTRAK

MODIFIKASI YANG MENGHASILKAN PENYESUAIAN *CATCH UP* KUMULATIF TERHADAP PENDAPATAN



## ● 31 Des 20X1

- Kewajiban pelaksanaan selesai 60%
- Biaya yang terjadi sampai saat ini Rp420.000
- Pendapatan           600.000
- Biaya                   420.000
- Laba bruto             180.000

# CONTOH 4 – MODIFIKASI KONTRAK

MODIFIKASI YANG MENGHASILKAN PENYESUAIAN *CATCH UP* KUMULATIF TERHADAP PENDAPATAN



## ● 31 Des 20X2

- Para pihak yang terkait dalam kontrak menyetujui untuk memodifikasi kontrak dengan mengubah rencana denah bangunan.
- Imbalan tetap naik = Rp150.000 dan
- Biaya ekspektasian naik = Rp120.000
- Total imbalan potensial setelah modifikasi = Rp1.350.000 (Rp1.150.000 imbalan tetap + Rp200.000 bonus atas penyelesaian).

# CONTOH 4 – MODIFIKASI KONTRAK

MODIFIKASI YANG MENGHASILKAN PENYESUAIAN *CATCH UP* KUMULATIF TERHADAP PENDAPATAN



- ✓ Pada 31 Des 20X2 - Waktu yang diperbolehkan untuk mendapatkan bonus Rp200.000 **diperpanjang selama 6 bulan menjadi 30 bulan** dari tanggal insepri kontrak orisinal dilaksanakan.

# CONTOH 4 – MODIFIKASI KONTRAK

## MODIFIKASI YANG MENGHASILKAN PENYESUAIAN *CATCH UP* KUMULATIF TERHADAP PENDAPATAN

### PSAK 72 paragraf 20

- Apakah tambahan barang/jasa bersifat dapat dibedakan?
- Apakah harga kontrak meningkat oleh sejumlah imbalan yang mencerminkan harga jual tersendiri atas tambahan barang/jasa?

Ya →

Kontrak  
terpisa  
h

Tidak ↓

Evaluasi sisa barang/jasa dalam modifikasi kontrak  
'barang/jasa dijanjikan yang belum dialihkan pada tanggal  
modifikasi (termasuk tambahan *deliverable*)'

# CONTOH 4 – MODIFIKASI KONTRAK

## MODIFIKASI YANG MENGHASILKAN PENYESUAIAN *CATCH UP* KUMULATIF TERHADAP PENDAPATAN

**PSAK 72 paragraf 21(a)**  
Sisa barang/jasa bersifat  
dapat dibedakan  
pada/sebelum tgl modifikasi

**PSAK 72 paragraf  
21(b)**  
Sisa barang/jasa  
tidak dapat  
dibedakan

**PSAK 72  
paragraf 21(c)**  
Kombinasi a& b

- Dalam menilai modifikasi kontrak, entitas mempertimbangkan PSAK 72 paragraf 27(b) dan menyimpulkan (berdasarkan faktor dalam PSAK 72 paragraf 29) bahwa kontrak merupakan kewajiban pelaksanaan tunggal.

# CONTOH 4 – MODIFIKASI KONTRAK

## MODIFIKASI YANG MENGHASILKAN PENYESUAIAN *CATCH UP* KUMULATIF TERHADAP PENDAPATAN

- Sebagai akibatnya, entitas mencatat modifikasi kontrak seolah-olah modifikasi kontrak tersebut merupakan bagian dari kontrak orisinal (sesuai dengan PSAK 72 paragraf 21(b)).
- **Kemajuan kewajiban pelaksanaan = 51,2%**  
(biaya aktual yang terjadi Rp420.000 ÷ total biaya ekspektasian sebesar Rp820.000).
- **Pendapatan tambahan = Rp91.200**  
[(51,2% selesai x Rp1.350.000 harga transaksi modifikasian) – Rp600.000 pendapatan yang telah diakui hingga tanggal tersebut] pada tanggal modifikasi sebagai penyesuaian kumulatif *catch up* (*cumulative catch-up adjustment*).

# LANGKAH 2

## MENGIDENTIFIKASI KEWAJIBAN PELAKSANAAN (PERFORMANCE OBLIGATION)

## LANGKAH 2

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

# MENGIDENTIFIKASI KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## LANGKAH 2

BARANG/ JASA BERSIFAT DAPAT DIBEDAKAN (DISTINCT) – PSAK 72 par. 27:

### Kriteria 1:

Dapatkah pelanggan **memperoleh manfaat** dari barang atau jasa itu sendiri atau bersama dengan sumber daya siap tersedia lainnya?

+

### Kriteria 2:

**Janji** untuk mengalihkan barang atau jasa dapat diidentifikasi secara terpisah dari janji lain dalam kontrak?

Kewajiban pelaksanaan yang **DAPAT DIBEDAKAN**

Ya

Tidak

**TIDAK DAPAT DIBEDAKAN** – dikombinasikan dengan barang atau jasa lainnya

# MENGIDENTIFIKASI KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## LANGKAH 2

### Kriteria 1 (PSAK 72 par. 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 dikuasai dalam suatu cara yang menghasilkan manfaat ekonomik.**

+

### Kriteria 2 (PSAK 72 par. 29):

Faktor yang mengindikasikan bahwa dua atau lebih janji untuk mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan **tidak dapat diidentifikasi secara terpisah mencakup (tapi tidak terbatas pada):**

- a. entitas menggunakan barang atau jasa sebagai *input* untuk memproduksi atau mengirimkan *output* kombinasi atau *output* yang ditetapkan oleh pelanggan.

# MENGIDENTIFIKASI KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## LANGKAH 2

### Kriteria 2 (PSAK 72 par. 29):

- 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.

# CONTOH 5 – MENGIDENTIFIKASI KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## BARANG ATAU JASA YANG BERSIFAT TIDAK DAPAT DIBEDAKAN

- **Contoh – Jasa integrasi yang signifikan** (tidak terpenuhi kriteria paragraf 27(b) 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.

### Par 27

- a. Dapatkah pelanggan memperoleh manfaat dari barang atau jasa baik secara tersendiri atau bersama dengan sumber daya siap tersedia lainnya? **DAN**

Tidak

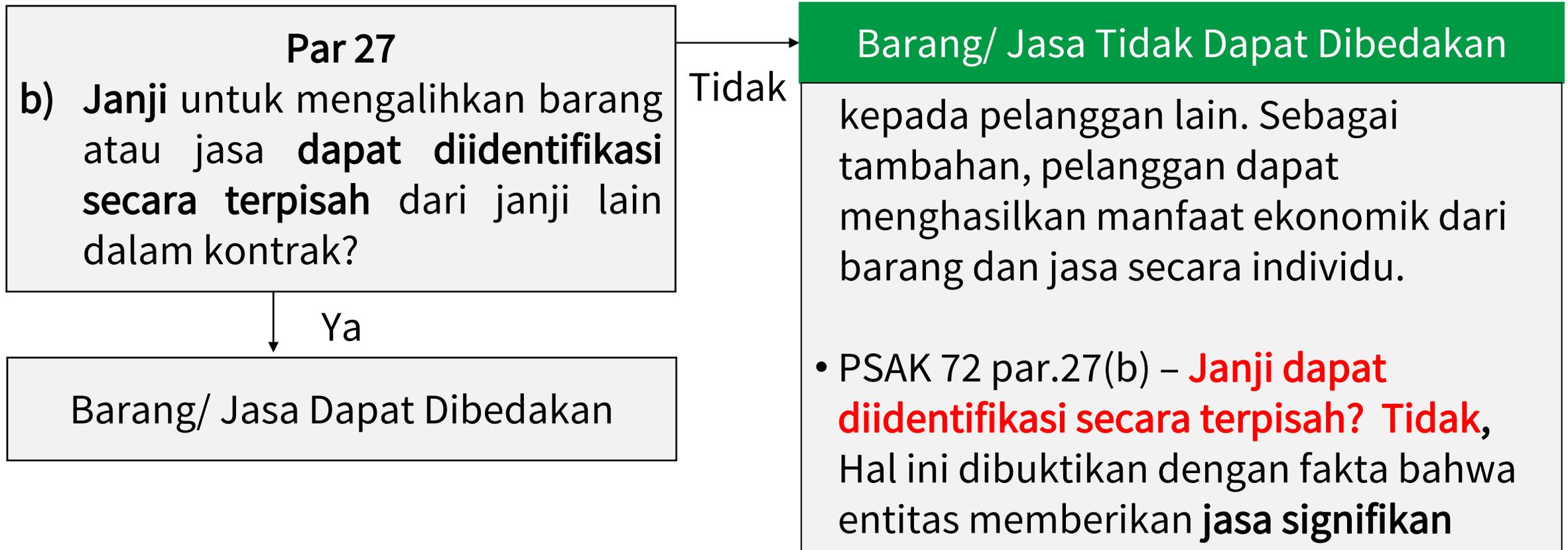
### Barang/ Jasa Tidak Dapat Dibedakan

- PSAK 72 par.27(a) – **Barang/jasa distinct? Ya**, Hal ini dibuktikan dengan fakta bahwa entitas, atau pesaing entitas, secara rutin menjual banyak barang dan jasa tersebut secara

terpisah

# CONTOH 5 – MENGIDENTIFIKASI KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## BARANG ATAU JASA YANG BERSIFAT TIDAK DAPAT DIBEDAKAN



# CONTOH 5 – MENGIDENTIFIKASI KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## BARANG ATAU JASA YANG BERSIFAT TIDAK DAPAT DIBEDAKAN

### Barang/ Jasa Tidak Dapat Dibedakan

untuk mengintegrasikan barang dan jasa (*input*) ke rumah sakit (*output* kombinasi) di mana pelanggan telah berkontrak.

- Entitas mencatat seluruh barang dan jasa di dalam kontrak **sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal.**

# PENDAPATAN DARI KONTRAK DENGAN PELANGGAN BAGIAN 2

# LANGKAH 3 MENENTUKAN HARGA TRANSAKSI

# MENENTUKAN HARGA TRANSAKSI

## LANGKAH 3

Imbalan variabel dan pembatasnya

Imbalan nonkas

...diukur pada nilai wajar, kecuali tidak dapat diukur dengan andal.

Harga  
transaksi

Imbalan yang terutang kepada pelanggan  
...pengurang harga transaksi, kecuali jika merupakan pembayaran untuk barang/jasa yang dapat dibedakan

Komponen pendanaan signifikan

**Pengecualian:** Imbalan variabel tidak diestimasi untuk royalti berbasis penggunaan atau lisensi atas kekayaan intelektual.

# MENENTUKAN HARGA TRANSAKSI

## IMBALAN VARIABEL

Imbalan variabel dapat berupa

Diskon

Kredit

Insentif

Bonus  
Kinerja

dan masih  
banyak  
lagi...

Imbalan variabel diestimasi menggunakan metode yang paling sesuai:

Nilai ekspektasian (*expected value*)

Jumlah yang paling mungkin  
(*most likely amount*)

# CONTOH 6 – IMBALAN VARIABEL

## DENDA MENYEBABKAN KENAIKAN IMBALAN VARIABEL

- Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk **membangun aset sebesar Rp1 juta**. Sebagai tambahan, syarat kontrak **mencakup denda sebesar Rp100.000** jika konstruksi tidak diselesaikan dalam jangka waktu tiga bulan dari tanggal yang ditentukan dalam kontrak.
- Entitas menyimpulkan bahwa imbalan yang dijanjikan dalam **kontrak mencakup jumlah tetap sebesar Rp900.000 dan jumlah variabel sebesar Rp100.000 (sebagai akibat dari denda)**.
- Entitas mengestimasi imbalan variabel sesuai dengan PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* paragraf 50 – 54 dan mempertimbangkan persyaratan dalam PSAK 72 paragraf 56 – 58 mengenai estimasi pembatas imbalan variabel.

# MENENTUKAN HARGA TRANSAKSI

## LANGKAH 3 - PEMBATA IMBALAN VARIABEL

Estimasi  
imbangan  
variabel

100

Jumlah yang '**kemungkinan besar tidak akan menimbulkan pembalikan yang signifikan** (atas jumlah pendapatan kumulatif yang telah diakui) ketika ketidakpastian terkait dengan imbalan variabel selanjutnya diselesaikan'...

...termasuk  
dalam harga  
transaksi

75

# MENENTUKAN HARGA TRANSAKSI

## LANGKAH 3 - PEMBATAAS IMBALAN VARIABEL

### Penilaian Kualitatif

- Risiko pembalikan yang timbul dari kejadian di masa depan yang belum pasti.
- Dampak pembalikan jika kejadian yang belum pasti akhirnya muncul.

# CONTOH 7 – PEMBATAS IMBALAN VARIABEL

## KONSESI HARGA

- 1 Des 20X7 - Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan (seorang distributor).
- **Entitas mengalihkan 1.000 produk pada insepri kontrak dengan harga tertulis di kontrak sebesar Rp100 per produk.**
- Pembayaran dari pelanggan jatuh tempo ketika pelanggan menjual produk kepada pelanggan akhir (Pelanggan pada umumnya menjual produk 90 hari setelah mendapatkan produk tersebut).
- **Pengendalian atas produk dialihkan kepada pelanggan pada 1 Desember 20X7.**

# CONTOH 7 – PEMBATAS IMBALAN VARIABEL

## KONSESI HARGA

- 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.**

# CONTOH 7 – PEMBATAS IMBALAN VARIABEL

## KONSESI HARGA

### ➤ *Kasus A – Estimasi Imbalan Variabel Tidak Dibatasi*

- Entitas **memiliki pengalaman yang signifikan** dalam menjual produk ini dan produk serupa.
- Data yang dapat diobservasi mengindikasikan bahwa secara historis entitas **memberikan konsesi harga sekitar 20%** (informasi pasar konsesi 20% dianggap memadai, tidak ada konsesi yang melebihi 20%) dari Harga Jual produk.
- Entitas **menggunakan metode nilai ekspektasian** (lihat PSAK 72 paragraf 53(a)). Dengan menggunakan metode nilai ekspektasian, entitas mengestimasi **harga transaksi sebesar Rp80.000** (Rp80 x 1.000 produk).

# CONTOH 7 – PEMBATAS IMBALAN VARIABEL

## KONSESI HARGA

- Entitas juga mempertimbangkan persyaratan dalam PSAK 72 paragraf 56 – 58 mengenai estimasi pembatas imbalan variabel untuk menentukan **apakah jumlah imbalan variabel estimasian sebesar Rp80.000 dapat dimasukkan ke dalam harga transaksi.**
- Entitas mempertimbangkan faktor dalam PSAK 72 paragraf 57 dan menentukan bahwa **entitas memiliki pengalaman signifikan sebelumnya dengan produk tersebut dan informasi pasar saat ini mendukung estimasi tersebut.**
- Oleh karena itu, **entitas menyimpulkan kemungkinan besar pembalikan signifikan atas jumlah pendapatan kumulatif yang telah diakui (yaitu Rp 80.000) tidak akan terjadi ketika ketidakpastian diselesaikan** (yaitu ketika total jumlah konsesi harga ditentukan). Sebagai akibatnya, entitas mengakui Rp80.000 sebagai pendapatan ketika produk dialihkan pada 1 Desember 20X7.

# CONTOH 7 – PEMBATAS IMBALAN VARIABEL

## KONSESI HARGA

### ➤ *Kasus B – Estimasi Imbalan Variabel Dibatasi*

- Entitas memiliki pengalaman dalam menjual produk serupa. Akan tetapi, **produk entitas mempunyai risiko keusangan yang tinggi dan entitas mempunyai pengalaman volatilitas tinggi dalam penetapan harga produknya.**
- **Harga konsesi dari 20 – 60% dari harga penjualan produk serupa** (Informasi pasar kini menunjukkan 15%–50% penurunan harga mungkin diperlukan untuk memindahkan produk dalam rantai distribusi).
- Entitas **menggunakan metode nilai ekspektasian dan mengestimasi bahwa diskon 40% akan diberikan**, oleh karena itu, **estimasi imbalan variabel adalah Rp60.000** (Rp60 x 1.000 produk).

# CONTOH 7 – PEMBATAS IMBALAN VARIABEL

## KONSESI HARGA

- Entitas juga mempertimbangkan persyaratan dalam PSAK 72 paragraf 56 – 58 mengenai estimasi pembatas imbalan variabel untuk menentukan apakah **sebagian atau seluruh jumlah imbalan variabel estimasian sebesar Rp60.000 dapat dimasukkan dalam harga transaksi.**
- Entitas mempertimbangkan faktor-faktor dalam PSAK 72 paragraf 57 dan mengobservasi bahwa jumlah imbalan sangat rentan terhadap faktor di luar pengaruh entitas (yaitu risiko keusangan) dan kemungkinan entitas disyaratkan untuk memberikan kisaran yang lebar atas harga konsesi untuk memindahkan produk dalam rantai distribusi. Sebagai akibatnya, **entitas tidak memasukkan estimasi sebesar Rp60.000 (yaitu diskon 40%) dalam harga transaksi.**

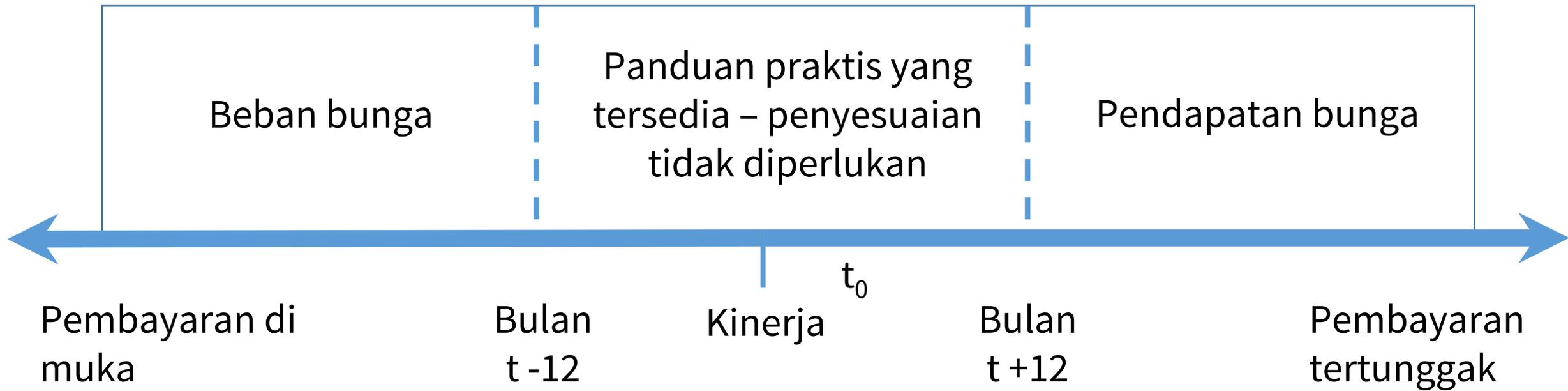
# CONTOH 7 – PEMBATAS IMBALAN VARIABEL

## KONSESI HARGA

- Walaupun konsesi harga historis berkisar dari 20% – 60%, informasi pasar saat ini menyarankan harga konsesi sebesar 15% – 50% akan diperlukan. **Hasil aktual entitas telah konsisten** dengan informasi pasar saat hal tersebut berlangsung sebelumnya untuk transaksi serupa. **Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa kemungkinan besar pembalikan signifikan atas jumlah pendapatan kumulatif yang telah diakui tidak akan terjadi jika entitas memasukkan Rp50.000 ke dalam harga transaksi** (Rp100 harga transaksi dan 50% harga konsesi).
- **Oleh karena itu, entitas mengakui pendapatan Rp50.000 ketika produk dialihkan** dan menilai kembali harga transaksi pada setiap tanggal laporan sampai ketidakpastian diselesaikan sesuai dengan PSAK 72 paragraf 59.

# MENENTUKAN HARGA TRANSAKSI

## LANGKAH 3 - KOMPONEN PENDANAAN SIGNIFIKAN



# MENENTUKAN HARGA TRANSAKSI

## LANGKAH 3 - KOMPONEN PENDANAAN SIGNIFIKAN

- Seluruh faktor dipertimbangkan dalam melakukan penilaian, terutama:
  - Perbedaan antara harga transaksi dan harga jual secara kas atas barang atau jasa;
  - Efek gabungan antara jangka waktu pembayaran dan kinerja, dan suku bunga yang berlaku;
  - Alasan lain atas syarat pembayaran.

### Tingkat diskonto

- Tingkat bunga yang akan digunakan dalam transaksi pendanaan terpisah antara entitas dengan pelanggan.

# CONTOH 8 - KOMPONEN PENDANAAN SIGNIFIKAN

## PEMBAYARAN DI MUKA DAN PENILAIAN TINGKAT DISKONTO

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

# CONTOH 8 - KOMPONEN PENDANAAN SIGNIFIKAN

## PEMBAYARAN DI MUKA DAN PENILAIAN TINGKAT DISKONTO

- Entitas menyimpulkan bahwa kontrak **memiliki komponen pendanaan signifikan**.
- Tingkat suku bunga implisit transaksi adalah 11,8%, di mana suku bunga diperlukan agar kedua opsi pembayaran alternatif seimbang secara ekonomik. Akan tetapi, entitas menentukan bahwa, sesuai dengan PSAK 72 paragraf 64, **suku bunga yang seharusnya digunakan dalam menyesuaikan imbalan yang dijanjikan adalah 6%**, yang merupakan suku bunga pinjaman inkremental entitas.

# CONTOH 8 - KOMPONEN PENDANAAN SIGNIFIKAN

## PEMBAYARAN DI MUKA DAN PENILAIAN TINGKAT DISKONTO

Jurnal di bawah ini mengilustrasikan bagaimana entitas dapat mencatat komponen pendanaan signifikan:

- **Mengakui liabilitas kontrak sebesar Rp4.000 untuk pembayaran yang diterima pada insepisi kontrak:**
  - Kas Rp4.000 (D)
  - Liabilitas kontrak Rp4.000 (K)
- **Selama dua tahun dari insepisi kontrak sampai pengalihan aset, entitas menyesuaikan jumlah imbalan yang dijanjikan (sesuai dengan PSAK 72 paragraf 65) dan mengakumulasikan liabilitas kontrak dengan mengakui bunga pada 6% selama dua tahun sebesar Rp4.000:**

# CONTOH 8 - KOMPONEN PENDANAAN SIGNIFIKAN

## PEMBAYARAN DI MUKA DAN PENILAIAN TINGKAT DISKONTO

- Beban bunga Rp494 (D)
  - Liabilitas kontrak Rp494 (K)
  - *Rp494 = Rp4.000 liabilitas kontrak × (6 % bunga per tahun selama dua tahun)*
- 
- **Mengakui pendapatan untuk pengalihan aset:**
    - Liabilitas kontrak Rp4.494 (D)
    - Pendapatan Rp4.494 (K)

# LANGKAH 4 MENGALOKASIKAN HARGA TRANSAKSI KE KEWAJIBAN PELAKSANAAN DALAM KONTRAK

# MENGALOKASIKAN HARGA TRANSAKSI KE KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## LANGKAH 4

Mengalokasikan berdasarkan harga jual berdiri sendiri relatif

Kewajiban pelaksanaan 1

Kewajiban pelaksanaan 2

Kewajiban pelaksanaan 3

Pengukuran nilai wajar

# MENGALOKASIKAN HARGA TRANSAKSI KE KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## LANGKAH 4

Menentukan harga jual berdiri sendiri

Bukti terbaik

Jika tidak tersedia

Harga yang dapat diobservasi

Mengestimasi harga

Pendekatan penilaian pasar disesuaikan

Pendekatan biaya ekspektasian ditambah margin

*Pendekatan residual* hanya jika harga jual bersifat sangat variabel dan tidak pasti

# CONTOH 9 - MENGALOKASIKAN HARGA TRANSAKSI KE KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## METODOLOGI ALOKASI

Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan untuk menjual:

- Produk A (harga jual berdiri sendiri dapat diobservasi secara langsung);
- Produk B dan C (harga jual berdiri sendiri tidak dapat diobservasi secara langsung) sebagai pertukaran dengan Rp 100. Entitas akan memenuhi kewajiban pelaksanaan untuk setiap produk pada titik waktu yang berbeda.

Produk	Harga jual berdiri sendiri	Metode
Produk A	Rp 50	Dapat diobservasi secara langsung (lihat PSAK 72 paragraf 77)
Produk B	25	Pendekatan penilaian pasar sesuaian (lihat PSAK 72 paragraf 79(a))
Produk C	75	Pendekatan biaya ekspektasian ditambah margin (lihat PSAK 72 paragraf 79(b))
Total	<u>150</u>	

# CONTOH 9 - MENGALOKASIKAN HARGA TRANSAKSI KE KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## METODOLOGI ALOKASI

### Entitas mengestimasi:

- Produk B (menggunakan pendekatan penilaian pasar sesuaian - *adjusted market assessment approach*);
- Produk C (menggunakan pendekatan biaya ekspektasian ditambah margin – *expected cost plus a margin approach*)

Produk	Harga jual berdiri sendiri	Metode
Produk A	Rp 50	Dapat diobservasi secara langsung (lihat PSAK 72 paragraf 77)
Produk B	25	Pendekatan penilaian pasar sesuaian (lihat PSAK 72 paragraf 79(a))
Produk C	75	Pendekatan biaya ekspektasian ditambah margin (lihat PSAK 72 paragraf 79(b))
Total	<u>150</u>	

# CONTOH 9 - MENGALOKASIKAN HARGA TRANSAKSI KE KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## METODOLOGI ALOKASI

Pelanggan menerima diskon untuk pembelian sepaket barang karena jumlah harga jual berdiri sendiri (Rp150) melebihi imbalan yang dijanjikan (Rp100). Entitas mempertimbangkan apakah terdapat bukti yang dapat diobservasi mengenai kewajiban pelaksanaan di mana seluruh diskon berlaku (atas produk tertentu A, B/ C) dan menyimpulkan bahwa hal tersebut tidak demikian. Sebagai akibatnya, diskon dialokasikan secara proposional dalam Produk A, B dan C.

Produk	Harga transaksi alokasian	
	Rp	
Produk A	33	$(Rp50 \div Rp150 \times Rp100)$
Produk B	17	$(Rp25 \div Rp150 \times Rp100)$
Produk C	50	$(Rp75 \div Rp150 \times Rp100)$
Total	100	

# CONTOH 10 – PROGRAM LOYALITAS PELANGGAN

- Entitas memiliki program loyalitas pelanggan yang menghadahi pelanggan
  - 1 poin loyalitas pelanggan per pembelian Rp10  
(1 poin dapat ditebus sebagai diskon sebesar Rp1. Sedangkan harga jual berdiri sendiri 1 poin = Rp0,95)
  - Selama periode pelaporan, pelanggan mendapatkan 10.000 poin
  - Imbalan bersifat tetap dan harga jual berdiri sendiri produk yang dibeli adalah Rp100.000 (10.000 poin x Rp10)
  - Entitas memperkirakan 9.500 poin yang akan ditebus.

# CONTOH 10 – PROGRAM LOYALITAS PELANGGAN

- Poin memberikan hak material kepada pelanggan yang **tidak akan diterima tanpa menyepakati kontrak**.
- Sebagai akibatnya, entitas menyimpulkan bahwa **janji untuk memberikan poin kepada pelanggan merupakan kewajiban pelaksanaan**. Entitas mengalokasikan harga transaksi (Rp100.000) ke produk dan poin pada harga jual berdiri sendiri relatif adalah sebagai berikut:  
Produk 91.324  
     $[Rp100.000 \times (Rp100.000 \text{ harga jual berdiri sendiri} \div Rp109.500)]$   
Poin 8.676  
     $[Rp100.000 \times (Rp9.500 \text{ harga jual berdiri sendiri} \div Rp109.500)]$

# CONTOH 10 – PROGRAM LOYALITAS PELANGGAN

Akhir  
periode I



4.500 poin telah ditebus dan entitas terus melanjutkan untuk memperkirakan total 9.500 poin ditebus.

Entitas mengakui

**pendapatan untuk poin loyalitas = Rp4.110**

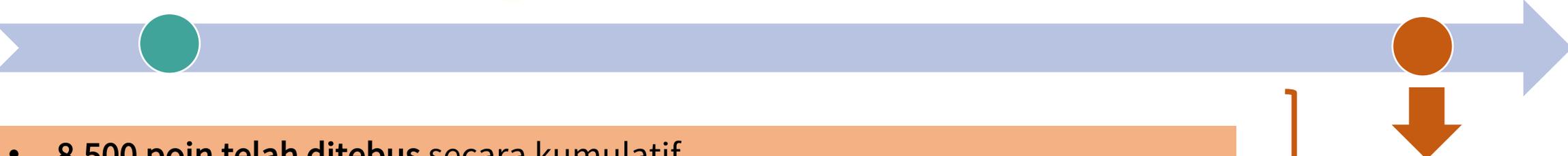
$[(4.500 \text{ poin} : 9.500 \text{ poin}) \times \text{Rp}8.676]$

**liabilitas kontrak = Rp4.566**

(Rp8.676 – Rp4.110) untuk poin yang tidak ditebus hingga akhir periode pelaporan pertama.

# CONTOH 10 – PROGRAM LOYALITAS PELANGGAN

- 8.500 poin telah ditebus secara kumulatif.
- Entitas **memutakhirkan estimasi poin yang akan ditebus** dan sekarang memperkirakan **9.700 poin** akan ditebus.
- Entitas mengakui  
**pendapatan untuk poin loyalitas = Rp3.493**  
 {[(8.500 total poin ditebus : 9.700 total poin yang diperkirakan untuk ditebus) x Rp8.676 alokasi awal] – Rp4.110 diakui pada periode pertama pelaporan}.  
**saldo liabilitas kontrak = Rp1.073**  
 (Rp8.676 alokasi awal - Rp7.603 pendapatan kumulatif yang diakui).



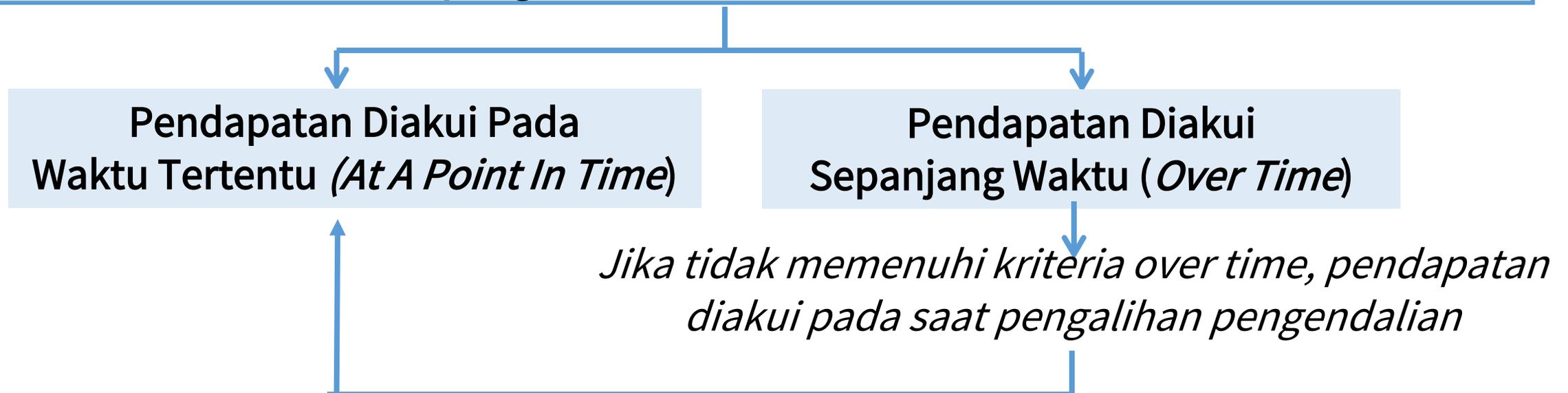
Akhir periode II

# LANGKAH 5 MENGALOKASIKAN HARGA TRANSAKSI KE KEWAJIBAN PELAKSANAAN DALAM KONTRAK

# MENGAKUI PENDAPATAN KETIKA (ATAU SELAMA) ENTITAS MEMENUHI KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## LANGKAH 5

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



# MENGAKUI PENDAPATAN KETIKA (ATAU SELAMA) ENTITAS MEMENUHI KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## LANGKAH 5 - KEWAJIBAN PELAKSANAAN DIPENUHI SEPANJANG WAKTU

Kewajiban pelaksanaan dipenuhi sepanjang waktu, jika **satu dari kriteria** berikut terpenuhi:

1

Pelanggan secara simultan menerima dan mengonsumsi manfaat yang disediakan dari pelaksanaan entitas selama entitas melaksanakan kewajiban pelaksanaannya.

Contoh. Jasa rutin atau berulang.

2

Pelanggan mengendalikan aset selama entitas menciptakan atau meningkatkan aset tersebut.

Contoh. Aset yang dibangun di lokasi pelanggan.

# MENGAKUI PENDAPATAN KETIKA (ATAU SELAMA) ENTITAS MEMENUHI KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## LANGKAH 5 - KEWAJIBAN PELAKSANAAN DIPENUHI SEPANJANG WAKTU

3

Pelaksanaan entitas tidak menciptakan suatu aset dengan penggunaan alternatif bagi entitas dan entitas memiliki hak atas pembayaran yang dapat dipaksakan atas pelaksanaan yang telah diselesaikan sampai saat ini.

Contoh. Aset dibangun memenuhi permintaan spesifik.

# CONTOH 11 - KEWAJIBAN PELAKSANAAN DIPENUHI SEPANJANG WAKTU

## PELANGGAN MENERIMA DAN MENGONSUMSI MANFAAT SECARA SIMULTAN

- Entitas menyepakati kontrak untuk menyediakan **jasa pengelolaan gaji bulanan** kepada pelanggan selama satu tahun.
- Jasa pemrosesan gaji yang dijanjikan dicatat sebagai kewajiban pelaksanaan tunggal sesuai dengan PSAK 72 paragraf 22(b).
- Kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu sesuai dengan **PSAK 72 paragraf 35(a) karena pelanggan menerima dan mengonsumsi manfaat secara simultan** atas pelaksanaan entitas dalam memproses setiap transaksi gaji yang dilakukan pada saat dan ketika setiap transaksi diproses.
- Fakta bahwa **entitas lain tidak perlu melaksanakan kembali jasa pemrosesan gaji** dari jasa yang disediakan oleh entitas hingga saat ini juga menunjukkan bahwa pelanggan menerima dan mengonsumsi manfaat secara simultan atas

# CONTOH 11 - KEWAJIBAN PELAKSANAAN DIPENUHI SEPANJANG WAKTU

## PELANGGAN MENERIMA DAN MENGONSUMSI MANFAAT SECARA SIMULTAN

pelaksanaan entitas selama entitas melaksanakan kewajiban pelaksanaannya (Entitas mengabaikan seluruh keterbatasan praktis dalam mengalihkan sisa kewajiban pelaksanaan, mencakup aktivitas pengaturan yang perlu untuk dilakukan oleh entitas lainnya.)

- Entitas mengakui pendapatan sepanjang waktu dengan mengukur kemajuan terhadap penyelesaian penuh atas kewajiban pelaksanaan sesuai dengan PSAK 72 paragraf 39–45 dan PP14 – PP19.

# CONTOH 11 - KEWAJIBAN PELAKSANAAN DIPENUHI SEPANJANG WAKTU

## ASET YANG TIDAK MEMILIKI PENGGUNAAN ALTERNATIF BAGI ENTITAS

- Entitas menyepakati kontrak dengan pelanggan (agen pemerintahan), untuk membangun satelit khusus. Entitas membangun satelit untuk berbagai jenis pelanggan, seperti pemerintah dan entitas komersial. Rancangan dan konstruksi masing-masing satelit bersifat dapat dibedakan secara substansial, berdasarkan pada kebutuhan masing-masing pelanggan dan jenis teknologi yang dipakai untuk satelitnya.
- Sebagai bagian dari penilaian tersebut, entitas mempertimbangkan apakah satelit yang selesai dibuat memiliki penggunaan alternatif bagi entitas. Walaupun kontrak tidak menghalangi entitas dari

# CONTOH 11 - KEWAJIBAN PELAKSANAAN DIPENUHI SEPANJANG WAKTU

## ASET YANG TIDAK MEMILIKI PENGGUNAAN ALTERNATIF BAGI ENTITAS

mengarahkan satelit yang telah selesai dibangun kepada pelanggan lainnya, **entitas akan 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 untuk satelitnya.

- Dalam kasus ini entitas memiliki hak yang dapat dipaksakan atas pembayaran pelaksanaan yang diselesaikan sampai saat ini.

# MENGAKUI PENDAPATAN KETIKA (ATAU SELAMA) ENTITAS MEMENUHI KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## LANGKAH 5 - KEWAJIBAN PELAKSANAAN DIPENUHI SEPANJANG WAKTU

Untuk setiap kewajiban pelaksanaan, entitas memilih metode yang mencerminkan kinerjanya.

### Metode *output*

- Survei
- Pencapaian tonggak
- Unit yang diserahkan

### Metode *input*

- Biaya yang timbul
- Jam tenaga kerja
- Jam mesin

- Unit yang diserahkan dan metode serupa tidak sesuai jika pekerjaan dalam penyelesaian adalah material.

# MENGAKUI PENDAPATAN KETIKA (ATAU SELAMA) ENTITAS MEMENUHI KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## LANGKAH 5 - KEWAJIBAN PELAKSANAAN DIPENUHI SEPANJANG WAKTU

- Penyesuaian diperlukan untuk pemborosan material dan material yang belum dipasang jika menggunakan metode biaya.

# CONTOH 12 – MENGUKUR KEMAJUAN TERHADAP PENYELESAIAN PENUH ATAS KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## BAHAN BAKU BELUM TERPAKAI

Nov 20X2

31 Des 20X2

### ● Nov 20X2

- Menyepakati kontrak untuk menata ulang bangunan tiga lantai dan memasang lift baru

- **Harga transaksi** **5.000.000**

Biaya ekspektasian:

Lift 1.500.000

Biaya lainnya 2.500.000

- **Jumlah biaya ekspektasian** **4.000.000**

# CONTOH 12 – MENGUKUR KEMAJUAN TERHADAP PENYELESAIAN PENUH ATAS KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## BAHAN BAKU BELUM TERPAKAI

Nov 20X2

31 Des 20X2

Entitas bertindak sebagai *principal*

- Entitas menggunakan metode input.

### ● 31 Des 20X2

- **Pengendalian beralih pada 31 Des 20X2 (saat *lift* dipindahkan, meskipun *lift* tidak akan dipasang hingga Juni 20X3.**

# CONTOH 12 – MENGUKUR KEMAJUAN TERHADAP PENYELESAIAN PENUH ATAS KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## BAHAN BAKU BELUM TERPAKAI

- **Biaya untuk mengadakan lift (Rp1,5 juta) adalah signifikan** terhadap total biaya ekspektasian. Entitas menyimpulkan bahwa memasukkan biaya untuk mengadakan lift sebagai ukuran kemajuan akan **menyebabkan pelaksanaan entitas lebih saji (*overstate*)**.
- Sebagai akibatnya, sesuai dengan 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 margin nol).

# CONTOH 12 – MENGUKUR KEMAJUAN TERHADAP PENYELESAIAN PENUH ATAS KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## BAHAN BAKU BELUM TERPAKAI

- Per tanggal 31 Desember 20X2, entitas mengobservasi bahwa biaya:
  - a) biaya lainnya yang terjadi (tidak termasuk *lift*) = Rp500.000; dan
  - b) Biaya pelaksanaan = 20% selesai (yaitu  $\text{Rp}500.000 \div \text{Rp}2.500.000$ ).
  
- Sebagai akibatnya, pada 31 Desember 20X2, entitas mengakui hal berikut:
 

Pendapatan	2.200.000*
Harga pokok penjualan	<u>2.000.000**</u>
Laba	<u>200.000</u>

# CONTOH 12 – MENGUKUR KEMAJUAN TERHADAP PENYELESAIAN PENUH ATAS KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## BAHAN BAKU BELUM TERPAKAI

- \* Pendapatan yang diakui adalah  $(20\% \times \text{Rp}3.500.000) + \text{Rp} 1.500.000$ .  
( $\text{Rp}3.500.000 = \text{Rp}5.000.000$  harga transaksi -  $\text{Rp}1.500.000$  biaya elevator.)
- \*\* Harga pokok penjualan adalah  $\text{Rp} 500.000$  biaya yang terjadi +  $\text{Rp} 1.500.000$  biaya elevator.

# MENGAKUI PENDAPATAN KETIKA (ATAU SELAMA) ENTITAS MEMENUHI KEWAJIBAN PELAKSANAAN

## LANGKAH 5 - KEWAJIBAN PELAKSANAAN DIPENUHI PADA WAKTU TERTENTU

- Pendapatan diakui ketika pelanggan memperoleh pengendalian atas aset yang dijanjikan.
- Indikasi bahwa pengendalian telah dialihkan, termasuk jika pelanggan telah memiliki...

Kewajiban kini  
untuk membayar

Kepemilikan  
legal

Penguasaan  
fisik

Risiko dan manfaat  
signifikan atas kepemilikan

Penerimaan aset

# TANGGAL EFEKTIF DAN KETENTUAN TRANSISI

# TANGGAL EFEKTIF

- **Tanggal efektif : 1 Januari 2020**
- **Penerapan dini diperkenankan.**

Jika entitas menerapkan Pernyataan ini lebih dini, maka entitas mengungkapkan fakta tersebut.

# OPSI PADA SAAT TRANSISI

Pendekatan	2018	2019	2020	Tanggal penyesuaian terhadap ekuitas
Retrospektif penuh – tanpa panduan praktis	PSAK 23/ PSAK 34	PSAK 72	PSAK 72	1 Januari 2019
Retrospektif penuh – dengan panduan praktis	PSAK 23/ PSAK 34	Campuran	PSAK 72	1 Januari 2019
Dampak kumulatif	PSAK 23/ PSAK 34	PSAK 23/ PSAK 34	PSAK 72	1 Januari 2020

# OPSI PADA SAAT TRANSISI

**Metode dampak kumulatif: entitas juga harus mengungkapkan jumlah pendapatan yang seharusnya disajikan sesuai PSAK 23/PSAK 34.**

# Thank You