



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
Institute of Indonesia Chartered Accountants



ED PSAK 72: PENDAPATAN DARI KONTRAK DENGAN PELANGGAN

**Dewan Standar Akuntansi Keuangan
Balai Kartini-Ruang Mawar, 15 Desember 2016**

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



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
Institute of Indonesia Chartered Accountants



Perjalanan IFRS 15

Joint IASB/FASB TRG
Discussion
sampai Nov 2015

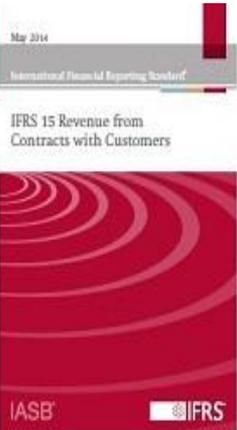
FASB melanjutkan TRG
Discussion (US-only)

ED PSAK 72 mengadopsi
IFRS 15 setelah
amandemen dan tdk
mengakomodir IFRS 16

IFRS 15 terbit
Mei 2014

Clarifications to IFRS 15
April 2016

Transisi *modified retrospective*
(tidak ada penyajian kembali)
1 Januari 2018



1 Januari 2016
Penerbitan IFRS 16
Leases

1 Januari 2017
Transisi *full
retrospective*
(1 tahun komparatif)

Tanggal efektif ED PSAK 72,
1 Januari 2019



PSAK & ISAK Terdampak

PSAK

- a. PSAK 34: *Kontrak Konstruksi* (IAS 11 Construction Contracts);
- b. PSAK 23: *Pendapatan* (IAS 18 Revenue);

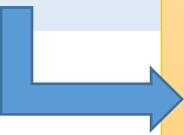
ISAK

- a. ISAK 10: *Program Loyalitas Pelanggan* (IFRIC 13 Customers Loyalty Programmes);
- b. ISAK 21: *Perjanjian Konstruksi Real Estat* (IFRIC 15 Agreements for the Construction of Real Estate);
- c. ISAK 27: *Pengalihan Aset Dari Pelanggan* (IFRIC 18 Transfers of Assets from Customers); dan



Dicabut
dengan ED
PSAK 72

PSAK 44: *Akuntansi Aktivitas Pengembangan Real Estat*



PPSAK 7: Pencabutan PSAK 44:
Akuntansi Aktivitas Pengembangan
Real Estat akan berlaku efektif
bersamaan dengan tanggal efektif
ED PSAK 72



Ruang Lingkup

ED PSAK 72 diterapkan untuk seluruh kontrak pelanggan, kecuali:

1

- kontrak dalam ruang lingkup sewa (PSAK 30);

2

- kontrak asuransi (PSAK 62);

3

- instrumen keuangan dan hak atau kewajiban kontraktual lain (ED PSAK 71; PSAK 65; PSAK 66; PSAK 15; PSAK 4)

4

- pertukaran nonmoneter antara entitas dalam lini bisnis yang sama untuk memfasilitasi penjualan pelanggan atau pelanggan potensial.



5 Steps Model untuk Mengakui Pendapatan

Langkah 1

Mengidentifikasi kontrak dengan pelanggan

Kontrak atau kombinasi kontrak

Harga transaksi dalam kontrak

Langkah 3

Menentukan harga transaksi

Langkah 2

Mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan yang terdapat dalam kontrak

Kewajiban pelaksanaan 1

Kewajiban pelaksanaan 2

Harga transaksi dialokasikan ke kewajiban pelaksanaan 1

Harga transaksi dialokasikan ke kewajiban pelaksanaan 2

Langkah 4

Mengalokasikan harga transaksi ke kewajiban pelaksanaan dalam kontrak

Mengakui pendapatan

Mengakui pendapatan

Langkah 5

Mengakui pendapatan ketika (atas selama) entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan



1. Mengidentifikasi Kontrak Dengan Pelanggan (Paragraf 09)

Tulisan

Lisan

- **Dapat dipaksakan** pelaksanaan hak dan kewajibannya;
- Para pihak dalam kontrak telah menyetujui kontrak dan **berkomitmen untuk melaksanakan kewajiban** mereka masing-masing;
- Entitas dapat **mengidentifikasi hak** setiap pihak mengenai barang atau jasa yang akan dialihkan;
- Entitas dapat **mengidentifikasi jangka waktu pembayaran** barang atau jasa yang akan dialihkan;
- Kontrak **memiliki substansi komersial** (yaitu risiko, waktu, atau jumlah arus kas masa depan entitas diharapkan berubah sebagai akibat dari kontrak); dan
- kemungkinan besar bahwa entitas akan menagih imbalan yang akan menjadi haknya dalam pertukaran barang atau jasa yang akan dialihkan ke pelanggan.



Jika kontrak dengan pelanggan tidak memenuhi par 09 dan entitas menerima imbalan dari pelanggan, maka entitas mengakui imbalan sebagai pendapatan jika:

- 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



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
Institute of Indonesia Chartered Accountants



***Apakah Anda setuju dengan kriteria pengakuan pendapatan yang diusulkan dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?***

***Apakah Anda setuju dengan kriteria pengakuan pendapatan yang diusulkan dalam ED PSAK 72 ini apabila kriteria dalam paragraf 09 tidak terpenuhi?
Jika tidak, apa alasan Anda?***



Kombinasi Kontrak

- Entitas menggabungkan 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:
 - kontrak yang dinegosiasikan sebagai suatu paket dengan tujuan komersial tunggal;
 - jumlah imbalan yang dibayarkan dalam satu kontrak bergantung pada harga atau pelaksanaan dari kontrak lain; atau
 - 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?



Modifikasi Kontrak

- Entitas mencatat modifikasi kontrak sebagai kontrak terpisah jika terdapat kedua kondisi berikut:
 - ruang lingkup kontrak meningkat karena penambahan barang atau jasa yang dijanjikan bersifat dapat dibedakan (*distinct*) (sesuai dengan paragraf 26-30); dan
 - 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

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



2. Mengidentifikasi Kewajiban Pelaksanaan yang Terdapat dalam Kontrak (Paragraf 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:
- suatu barang atau jasa (atau sepaket barang atau jasa) yang bersifat dapat dibedakan (*distinct*); atau
- serangkaian barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan dan memiliki pola pengalihan yang sama kepada pelanggan (lihat paragraf 23).

Apakah Anda setuju dengan pengaturan mengenai identifikasi kewajiban pelaksanaan sebagaimana diusulkan dalam ED PSAK 72 ini?

Jika tidak, apa alasan Anda?



Barang atau Jasa yang Bersifat Dapat Dibedakan (*Distinct*)

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

***Apakah Anda setuju dengan kriteria atas barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan (distinct) sebagaimana diusulkan dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?***



3. Menentukan Harga Transaksi (paragraf 48)

Ketika menentukan harga transaksi, entitas mempertimbangkan dampak dari seluruh hal berikut:

- imbalan variabel (*variable consideration*) paragraf 50-55 dan 59;
- pembatasan estimasi imbalan variabel (*constraining estimates of variable consideration*) - paragraf 56-58;
- keberadaan komponen pendanaan signifikan dalam kontrak (*the existence of significant financing component*) - paragraf 60-65;
- imbalan nonkas (*non cash consideration*) - paragraf 66-69); dan
- utang imbalan kepada pelanggan (*consideration payable to customer*) - paragraf 70-72.



4. Mengalokasikan Harga Transaksi ke Kewajiban Pelaksanaan dalam Kontrak (Paragraf 74)

- Mengalokasikan harga transaksi kepada kewajiban pelaksanaan secara terpisah berdasarkan *relative stand alone selling price* (harga jual berdiri sendiri relatif).
- 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.
- Diskon (Paragraf 82) dan imbalan variabel (Paragraf 85) dialokasikan sepenuhnya untuk masing-masing kewajiban pelaksanaan jika kriteria yang ditentukan telah terpenuhi.

***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) sebagaimana diusulkan dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?***



5. Mengakui Pendapatan Ketika (atau Selama) Entitas Menyelesaikan Kewajiban Pelaksanaan (paragraf 31).

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

Pendapatan diakui pada waktu tertentu (*at a point in time*)

Pendapatan diakui sepanjang waktu (*over time*)

Jika tidak memenuhi kriteria *over time*, pendapatan diakui pada saat pengalihan pengendalian



Kriteria Pendapatan Diakui Secara *Over Time*

- pelanggan **secara simultan menerima dan mengonsumsi manfaat** yang disediakan oleh kinerja entitas saat entitas melaksanakan kewajiban pelaksanaannya tersebut (lihat paragraf PP03-PP04);
- kinerja entitas **menciptakan atau meningkatkan aset** (sebagai contoh, pekerjaan dalam proses) yang dikendalikan pelanggan sebagai aset yang diciptakan atau ditingkatkan (lihat paragraf PP05);
- 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 sebagaimana diusulkan 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 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:
 - Entitas memiliki hak kini atas pembayaran aset
 - Pelanggan memiliki hak kepemilikan legal atas aset
 - Entitas telah mengalihkan kepemilikan fisik atas aset
 - Pelanggan memiliki risiko dan manfaat signifikan atas kepemilikan aset
 - Pelanggan telah menerima aset



Penyajian dan Pengungkapan

- 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.
- Entitas mengungkapkan informasi kualitatif dan kuantitatif tentang seluruh hal berikut:
 - kontrak dengan pelanggan (lihat paragraf 113-122);
 - pertimbangan signifikan dan perubahan dalam pertimbangan, dibuat dalam menerapkan Pernyataan ini terhadap kontrak tersebut (lihat paragraf 123-126); dan
 - 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 kriteria penyajian dan pengungkapan sebagaimana diusulkan dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?***



Pedoman Penerapan (Lampiran B)

- Merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari ED PSAK 72.
- Pedoman Penerapan membahas 14 topik:
 - (a) kewajiban pelaksanaan diselesaikan sepanjang waktu
 - (b) metode untuk mengukur kemajuan terhadap penyelesaian kewajiban pelaksanaan secara penuh
 - (c) penjualan dengan hak retur
 - (d) garansi
 - (e) imbalan prinsipal dibandingkan dengan agen
 - (f) opsi pelanggan untuk tambahan barang atau jasa
 - (g) hak pelanggan yang tidak dilaksanakan
 - (h) biaya dibayar di muka yang tidak dapat dikembalikan (dan beberapa biaya terkait)
 - (i) lisensi
 - (j) perjanjian pembelian kembali
 - (k) pengaturan konsinyasi
 - (l) pengaturan bill-and-hold
 - (m) penerimaan pelanggan; dan
 - (n) pengungkapan pemisahan pendapatan.



Tanggal Efektif dan Ketentuan Transisi

Entitas menerapkan ED PSAK 72 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.

Entitas menerapkan Pernyataan ini menggunakan satu dari dua metode berikut:

- 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
- 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 tanggal efektif dan ketentuan transisi dalam ED PSAK 72 ini?
Jika tidak, apa alasan Anda?***



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
Institute of Indonesia Chartered Accountants



TERIMA KASIH



Institute of Indonesia Chartered Accountant
Grha Akuntan
Jl Sindanglaya 1 Menteng Jakarta 10310
www.iaiglobal.or.id
dsak@iaiglobal.or.id
Tel (021) 3190 4232