

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian Laporan Keuangan dan PSAK

Laporan keuangan disusun dan disajikan oleh entitas guna menjelaskan informasi mengenai data keuangan atau aktivitas perusahaan yang akan digunakan sebagai dasar pertimbangan oleh sebagian besar pengguna laporan keuangan dalam pengambilan keputusan ekonomik (Kaloh *et al.*, 2018). Laporan keuangan biasanya dibuat oleh perusahaan setiap tiga bulan, enam bulan, atau satu tahun sekali sesuai dengan kepentingan pihak-pihak yang membutuhkan laporan keuangan. Fungsi laporan keuangan adalah untuk mengilustrasikan keberadaan keuangan atau aktivitas bisnis suatu perusahaan pada periode pelaporannya (Harahap, 2015).

Menurut (Munawir, 2014), laporan keuangan merupakan output dari prosedur akuntansi yang digunakan sebagai media komunikasi antara aktivitas perusahaan atau kondisi keuangan dengan para penggunanya dengan aktivitas perusahaan atau kondisi keuangan tersebut. Kemudian pendapat Kasmir (2015), menjelaskan *financial report* merupakan laporan yang mengilustrasikan keadaan keuangan perusahaan yang sedang berlangsung atau pada periode tertentu (Muis *et al.*, 2021). Sementara itu opini dari Hery (2016), *financial statement* adalah output dari

beberapa proses pencatatan dan penyajian data transaksi bisnis perusahaan dalam jangka waktu tertentu.

Dalam menyusun laporan keuangan terdapat pedoman yang harus diikuti oleh setiap perusahaan, yang bertujuan agar laporan keuangan yang disajikan oleh setiap perusahaan dapat disampaikan dengan seragam dan juga bisa saling dibandingkan. Pihak manajemen harus menghasilkan hasil laporan keuangan secara tepat kepada pengguna dengan menggunakan standar akuntansi atau pedoman agar tidak terjadi kekurangan pada laporan tersebut. Pedoman tersebut disebut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) atau dulunya sebelum tahun 2012 disebut Standar Akuntansi Keuangan (SAK) (A Kadim *et al.*, 2019).

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan atau PSAK adalah pedoman untuk menyusun laporan keuangan yang berisi aturan tentang pengakuan, pencatatan, perlakuan, dan penyajian yang diterbitkan oleh Dewan Standar Ikatan Akuntan Indonesia (DSAK IAI) (Asrifahmi, 2019). Sejak tahun 2012, PSAK yang diterapkan di Indonesia telah berbasis *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Alasan mengapa Indonesia menjadi IFRS sebagai pedoman SAK karena Indonesia menjadi bagian dari keanggotaan *International Federation of Accountants* (IFAC) yang mana menetapkan IFRS sebagai standar akuntansinya. Pemerintah mewajibkan beberapa entitas untuk menggunakan PSAK berbasis IFRS ini, yakni entitas yang memiliki akuntabilitas publik, baik yang sudah menjadi perusahaan terbuka atau IPO, maupun yang masih dalam tahap proses menjadi perusahaan terbuka.

2.2 Pengertian Pendapatan

Pada dasarnya, pendapatan merupakan bagian utama dalam laporan laba rugi karena menggambarkan kenaikan manfaat ekonomis periode tertentu seperti peningkatan aset dan penurunan liabilitas yang meningkatkan ekuitas (Mahrus & Biswan, 2020). Menurut Martani (2016), pendapatan merupakan suatu aktivitas perusahaan yang menciptakan penghasilan melalui penjualan, penghasilan jasa, pendapatan bunga, dan sewa. Menurut FASB (*Financial Accounting Standard Board*), menjelaskan pendapatan sebagai peningkatan nilai aset dan/atau penyelesaian kewajiban dari entitas selama jangka waktu tertentu yang bersumber dari aktivitas pengalihan barang dan/atau jasa kepada pelanggan yang berhubungan langsung dengan bisnis pokok perusahaan (Harahap, 2003).

Menurut Keenan (2014), pendapatan adalah indikator utama dalam menyiapkan laporan keuangan dan evaluasi kinerja keuangannya. Pendapatan menjadi komponen utama dalam pembentukan perusahaan, maka dari itu pendapatan harus diukur secara wajar sesuai prinsip pengakuan pendapatan, agar entitas dapat menerima pendapatan yang seharusnya diterima untuk diterapkan guna mengukur pendapatan yang seharusnya diterima oleh perusahaan (Sitepu, 2014). Adapun definisi pendapatan menurut (Kieso *et al.*, 2007), pendapatan didefinisikan sebagai arus masuk aset dan/atau penyelesaian kewajiban atas pengalihan barang dan/atau jasa, atau kegiatan menghasilkan laba lainnya yang merupakan bisnis utama perusahaan yang berkesinambungan selama periode tertentu.

Istilah pendapatan (*Revenue*) sering disamakan dengan istilah penghasilan (*income*), namun memiliki definisi yang berbeda. Perbedaannya, yaitu penghasilan merupakan peningkatan keuntungan finansial selama periode pembukuan sebagai aliran masuk atau ekspansi aset atau pengurangan liabilitas yang menyebabkan peningkatan ekuitas, yang tidak diperoleh dari kontribusi penanaman modal. Penghasilan (*income*) meliputi keuntungan (*gain*) dan pendapatan (*revenue*). Dari definisi ini, cenderung terlihat perbedaan pendapatan dan penghasilan, yang mana penghasilan terdiri dari keuntungan dan pendapatan, sedangkan pendapatan merupakan bagian dari penghasilan yang didefinisikan sebagai pendapatan kotor yang didapatkan dari aktivitas pendapatan yang berarti sebelum dikurangi biaya-biaya berkaitan.

Dalam PSAK 72 tidak dijelaskan secara detail terkait pengertian pendapatan, pendapatan (*revenue*) hanya dijelaskan sebagai penghasilan yang timbul selama proses aktivitas normal entitas. PSAK 72 yang mulai diberlakukan secara efektif pada tahun 2020 ini akan menggantikan seluruh standar yang terkait dengan pengakuan pendapatan yang telah ada sebelumnya, yaitu PSAK 23: Pendapatan, PSAK 34: Kontrak Konstruksi, ISAK 10: Program Loyalitas Pelanggan, ISAK 21: Perjanjian Konstruksi Real Estate, ISAK 27: Pengalihan Aset Dari Pelanggan, dan PSAK 44: Akuntansi Aktivitas Pengembangan Real Estate. Dalam menentukan pengakuan pendapatan, entitas harus memperhatikan syarat-syarat dengan melakukan analisa transaksi berdasarkan kontrak, yang terdiri dari 5 (lima) tahapan sebagai berikut.

1. Mengidentifikasi kontrak dengan pelanggan.

2. Mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan.
3. Menentukan harga transaksi.
4. Mengalokasikan harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan.
5. Mengakui pendapatan ketika (pada saat) entitas telah menyelesaikan kewajiban pelaksanaan.

Selanjutnya, PSAK 72 juga menjelaskan terkait pemisahan pendapatan atau klasifikasi pendapatan. Pada paragraf 114 berisi penjelasan bahwa entitas mengkategorikan pendapatan yang diakui dalam kontrak dengan pelanggan ke dalam kategori yang menggambarkan bagaimana sifat, jumlah, waktu, dan ketidakpastian dari pendapatan dan arus kas dipengaruhi oleh variabel ekonomik.

2.3 Pengakuan Pendapatan

2.3.1 Pengertian Pengakuan Pendapatan

Penentuan pengakuan pendapatan dalam akuntansi pendapatan sering menjadi tantangan perusahaan dalam kegiatan bisnisnya. Pengakuan pendapatan bertujuan untuk menggambarkan proses pengalihan barang atau jasa kepada pelanggan sesuai jumlah yang akan menjadi imbalan yang diterima perusahaan, dalam proses pengalihan barang atau jasa tersebut. Pengakuan (*recognition*) sendiri didefinisikan sebagai cara pencatatan dan pelaporan suatu akun dalam laporan keuangan (Nikolai *et al.*, 2010).

Umumnya terjadi pengalihan barang atau jasa yang menghasilkan pendapatan pada saat yang sama, tetapi ada kalanya pengalihan barang dan jasa telah dilakukan sebelum imbalan diterima. Oleh karena itu, sering timbul suatu masalah yang terkait kapan suatu pendapatan diakui dan dicatat sebesar jumlahnya. Menurut Harahap

(2011), pengakuan (*recognition*) merupakan proses penetapan suatu pos yang memenuhi kriteria pengakuan yang sesuai dengan standar akuntansi dalam neraca dan laporan laba rugi, yang mana memungkinkan manfaat ekonomi yang berkaitan dengan akun tersebut akan berpindah dari atau ke dalam perusahaan dan juga akun tersebut memiliki nilai yang dapat diukur dengan andal.

Belkoui dalam Mulia (2007) membagi menjadi dua metode pengakuan pendapatan dalam periode akuntansi. Yang pertama, yaitu dasar akrual (*accrual basis*), yang mana pendapatan diakui saat terjadinya transaksi bisnis penerimaan pendapatan, saat transaksi barang dan jasa telah diselesaikan meskipun imbalan belum diterima, maka transaksi tersebut sudah dicatat dan diakui sebagai pendapatan perusahaan. Kedua, yaitu dasar kas (*cash basis*) hanya memperhitungkan pendapatan dan beban saat setelah terjadinya penerimaan dan pengeluaran kas. Jadi, dapat disimpulkan bahwa dengan menggunakan *cash basis*, pendapatan dari penjualan barang atau jasa hanya dapat dicatat setelah pembayaran pelanggan diterima oleh entitas.

2.3.2 Pengakuan Pendapatan menurut PSAK 72

1.3.2.1 Mengidentifikasi Kontrak dengan Pelanggan

Berdasarkan PSAK 72, pengakuan pendapatan ditekankan pada pendapatan dari hasil kontrak dengan pelanggan. Kontrak didefinisikan sebagai sebuah perikatan antara dua pihak atau lebih yang menciptakan hak dan kewajiban yang dapat dipaksakan. Definsi memaksakan hak dan kewajiban disini ialah kontrak tersebut memiliki kekuatan hukum. Kontrak dapat tertulis, lisan, atau tersirat dalam praktik bisnis umum entitas. Proses dan praktik untuk memutuskan kesepakatan

kontrak dengan pelanggan dapat berbeda-beda pada setiap entitas (DSAK Ikatan Akuntansi Indonesia, 2017).

Dijelaskan pada PSAK 72 bahwa tidak setiap kontrak dengan pelanggan dapat dijadikan sebagai dasar pengakuan pendapatan kontrak. Menurut PSAK 72 paragraf 09, entitas atau perusahaan dapat mencatat kontrak dengan pelanggan hanya jika seluruh kriteria berikut terpenuhi:

- a) para pihak dalam kontrak telah menyetujui kontrak baik secara tertulis, lisan, atau sesuai dengan praktik bisnis yang lainnya dan berkomitmen untuk memenuhi 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, meliputi risiko, waktu, atau jumlah arus kas masa depan entitas diperkirakan berubah sebagai akibat dari kontrak; dan
- e) kemungkinan besar entitas akan menagih imbalan yang akan menjadi haknya dalam pertukaran barang atau jasa yang akan dialihkan ke pelanggan.

Dan sebuah kontrak dikatakan tidak dapat terealisasi 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.

Apabila kontrak dengan pelanggan telah memenuhi seluruh kriteria dalam paragraf 09, maka kriteria tersebut tidak perlu dinilai kembali oleh entitas kecuali terdapat indikasi perubahan yang material pada keadaan dan fakta.

Sementara itu, jika kontrak dengan pelanggan tidak memenuhi seluruh kriteria dalam paragraf 09, tetapi entitas tetap menerima imbalan dari pelanggan, maka imbalan tersebut bisa diakui oleh entitas sebagai pendapatan ketika salah satu kejadian berikut terjadi (DSAK Ikatan Akuntansi Indonesia, 2017):

- 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.

1.3.2.2 Mengidentifikasi Kewajiban Pelaksanaan

Selanjutnya setelah mengidentifikasi kontrak, maka perusahaan atau entitas mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan. Menurut Mahrus & Biswan (2021), kewajiban pelaksanaan (*performance obligation*) adalah kesepakatan atau perjanjian antara entitas dengan pelanggan yang tertulis di dalam kontrak untuk menyediakan barang atau jasa tertentu kepada pelanggan. Dalam PSAK 72 dalam paragraf 22 dijelaskan barang atau jasa yang disepakati dalam kontrak dengan pelanggan dibedakan menjadi dua jenis, yaitu barang dan/atau jasa yang bersifat dapat dibedakan dan barang dan/atau jasa yang bersifat dapat dibedakan yang secara substansial sama dan memiliki pola pengalihan yang sama kepada pelanggan.

Dalam suatu kesepakatan, biasanya terdapat satu atau beberapa kewajiban, hal ini harus ditentukan/dikaji apakah sebagian dari produk yang ada di dalam kesepakatan bersifat independen (tidak saling bergantung), spesifik, dan mempunyai harga jual yang terpisah. Jika setiap kewajiban pekerjaan (barang atau jasa) bisa dijual secara terpisah dan tidak saling bergantung, maka setiap kewajiban pekerjaan tersebut diperhitungkan sebagai kewajiban yang terpisah. Sementara itu, apabila setiap kewajiban pekerjaan tidak dapat dipisahkan dan saling bergantung, maka setiap kewajiban pekerjaan tersebut digabung menjadi satu kewajiban pelaksanaan atau satu kewajiban pekerjaan (*one performance obligation*) (Mahrus & Biswan, 2021).

1.3.2.3 Penyelesaian Kewajiban Pelaksanaan

Pada PSAK 72 paragraf 31 dijelaskan bahwa suatu entitas mengakui pendapatan ketika (atau selama) entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan dengan mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan. Penyelesaian kewajiban pelaksanaan oleh entitas dilakukan dengan dua cara sesuai pada kontrak awal, yaitu penyelesaian kewajiban pelaksanaan di sepanjang waktu atau penyelesaian kewajiban pelaksanaan pada suatu waktu tertentu. Jika entitas tidak menyelesaikan kewajiban pelaksanaan sepanjang waktu, maka kewajiban pelaksanaan diselesaikan pada suatu waktu tertentu.

Saat entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan di sepanjang waktu, PSAK 72 dalam paragraf 35 menyatakan bahwa entitas mengakui pendapatan sepanjang waktu jika memenuhi salah satu kriteria dibawah ini:

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

Adapun jika entitas menyelesaikan kewajiban pelaksanaan pada waktu tertentu, entitas harus memenuhi kriteria sesuai PSAK 72 pada paragraf 38, meliputi.

- a. Entitas memiliki hak kini atas pembayaran aset.
- b. Pelanggan 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.

2.4 Pengukuran Pendapatan

2.4.1 Pengertian Pengukuran Pendapatan

Setelah entitas melakukan pengakuan pendapatan, entitas selanjutnya melakukan pengukuran pendapatan terhadap suatu kontrak. Menurut Harahap (2011), pengukuran adalah proses penetapan jumlah uang untuk mengakui dan memasukkan setiap unsur laporan keuangan dalam neraca atau laporan laba rugi.

Salah satu cara yang sering digunakan dalam mengukur pendapatan adalah dengan menggunakan nilai tukar dari barang atau jasa. Nilai tukar ini berupa kas atau setara kas atau nilai sekarang (*present value*) dari imbalan-imbalan yang menjadi hak perusahaan yang diterima dari transaksi penjualan. Dalam praktik bisnis secara umum, imbalan ini adalah harga yang telah tercantum dalam kontrak hasil kesepakatan dengan pelanggan (Mulyaningsih, 2017).

2.4.2 Pengukuran Pendapatan menurut PSAK 72

2.4.2.1 Menentukan Harga Transaksi

Berdasarkan PSAK 72 paragraf 46, entitas mengakui pendapatan sebesar harga transaksi yang dialokasikan terhadap kewajiban pelaksanaan. Selanjutnya pada paragraf 47 dijelaskan bahwa entitas dalam menentukan harga transaksi dengan mempertimbangkan syarat kontrak dan praktik bisnis umumnya. Harga transaksi sendiri didefinisikan sebagai jumlah imbalan dari pelanggan yang menjadi hak entitas dalam pertukaran untuk mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan, tetapi tidak termasuk jumlah yang ditagih atas nama pihak ketiga, misalnya pajak penjualan (DSAK Ikatan Akuntansi Indonesia, 2017).

Biasanya dalam suatu kontrak harga transaksi telah dicantumkan sehingga mudah untuk diidentifikasi. Namun demikian, dalam kontrak tertentu, harga transaksi tidak mudah untuk mengidentifikasi/menentukan harga transaksi. Karena hal itu, PSAK 72 menjelaskan dalam menentukan harga transaksi, entitas harus mempertimbangkan imbalan variabel, estimasi pembatas imbalan variabel, keberadaan komponen pendanaan signifikan dalam kontrak, imbalan non kas, dan utang imbalan kepada pelanggan.

2.4.2.2 Mengalokasikan Harga Transaksi terhadap Kewajiban Pelaksanaan

Setelah entitas dapat menentukan harga transaksi, langkah selanjutnya adalah mengalokasikan harga transaksi tersebut terhadap setiap kewajiban pelaksanaan. PSAK 72 dalam paragraf 73 menjelaskan tujuan entitas mengalokasikan harga transaksi adalah entitas mengalokasikan harga transaksi terhadap setiap kewajiban pelaksanaan dalam jumlah yang menggambarkan jumlah imbalan yang diharapkan menjadi hak entitas dalam pertukaran untuk mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan.

Pengalokasian harga transaksi ke dalam setiap kewajiban pekerjaan tergantung pada nilai wajar dari setiap kewajiban (Mahrus & Biswan, 2021). Pengukuran nilai wajar dapat diketahui dari apakah entitas dapat menjual produk dengan harga jual berdiri sendiri (*stand-alone selling price*). Harga jual berdiri sendiri adalah harga barang atau jasa yang disepakati untuk dijual secara terpisah oleh entitas kepada pelanggan (DSAK Ikatan Akuntansi Indonesia, 2017). Dalam PSAK 72 disebutkan bahwa harga jual berdiri sendiri tidak sulit untuk diketahui saat entitas menjual barang atau jasa secara terpisah dalam keadaan serupa dan kepada pelanggan serupa.

Namun, jika entitas tidak dapat mengetahui harga jual berdiri sendiri secara eksplisit, maka entitas dapat mengestimasi harga jual berdiri sendiri pada jumlah yang akan menghasilkan alokasi harga transaksi yang memenuhi tujuan alokasi (DSAK Ikatan Akuntansi Indonesia, 2017). PSAK 72 dalam paragraf 79 menjelaskan metode untuk mengestimasi harga jual berdiri sendiri atas barang atau

jasa yang meliputi pendekatan penilaian pasar yang disesuaikan, pendekatan biaya ekspektasian ditambah marjin, dan pendekatan residual.

Entitas dapat menggunakan metode kombinasi mengestimasi harga jual berdiri sendiri atas barang atau jasa yang telah disepakati dalam kontrak jika dua atau lebih barang atau jasa memiliki harga jual berdiri sendiri yang bervariasi cukup tinggi.

2.5 Penyajian dan Pengungkapan Pendapatan

Penyajian pendapatan berdasarkan PSAK 72 paragraf 105 disajikan sebagai aset kontrak atau liabilitas kontrak, bergantung terhadap hubungan antara kinerja entitas dan bagaimana pelanggan membayar. Hak tanpa syarat disajikan oleh entitas sebagai piutang.

Berdasarkan penjelasan paragraf 105 dan 106 PSAK 72, jika pelanggan membayar imbalan 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 merupakan suatu kewajiban entitas untuk mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan ketika entitas telah menerima imbalan (atau jumlah imbalan yang jatuh tempo) dari pelanggan tersebut.

Sementara itu, 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. Aset kontrak merupakan hak imbalan entitas dalam pengalihan barang atau jasa yang dialihkan kepada pelanggan.

Pendapatan disajikan dalam laporan laba rugi atau laporan laba komprehensif. Sebagaimana pengertian laporan laba rugi menurut Suhayati & Anggadini (2009), bahwa laporan laba rugi adalah rekapitulasi pendapatan dan biaya dalam periode tertentu. Laporan laba rugi tidak hanya menunjukkan laba bersih di mana pendapatan dan beban dikumpulkan masing-masing, kemudian total pendapatan dikurangi total beban atau disebut *single step*, tetapi laporan laba rugi komprehensif tidak berhenti pada laba bersih atau disebut *multiple step* sebagaimana ditunjukkan pada Gambar II.1 (Mahrus & Biswan, 2020).

Gambar II.1 Struktur Laporan Laba Rugi Komprehensif

1.	Sales or Revenue
2.	Cost of Goods Sold
	Gross Profit
3.	Selling Expenses
4.	Administrative or General Expenses
5.	Other Income and Expense
	Income from Operations
6.	Financing Costs
	Income Before Income Tax
7.	Income Tax
	Income From Continuing Operations
8.	Discontinued Operations
9.	Net Income
	Shareholders of PT X
	Non-Controlling Interest
	Earnings per Share
10.	Other Comprehensive Income
	Comprehensive Income

Sumber: (Kieso *et al.*, 2007)

Suatu laporan keuangan disusun dan disajikan untuk memberikan informasi yang relevan terkait kondisi perusahaan pada saat itu yang akan digunakan oleh sebagian besar pengguna laporan keuangan dalam pengambilan keputusan

ekonomik (Kaloh *et al.*, 2018). Tujuan pengungkapan juga dijelaskan dalam PSAK 72 dalam paragraf 110, yakni agar informasi yang terkandung dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna baik jumlah, sifat, waktu dan ketidakpastian pendapatan dan aliran kas yang timbul dari kontrak dengan pelanggan. Untuk memenuhi tujuan tersebut, entitas memerlukan untuk mengungkapkan informasi kuantitatif dan kualitatif yang meliputi:

- a) kontrak dengan pelanggan;
- b) pertimbangan signifikan dan perubahan dalam pertimbangan, yang dibuat dalam menerapkan pernyataan ini terhadap kontrak tersebut; dan
- c) aset yang diakui dari biaya untuk memperoleh atau memenuhi kontrak dengan pelanggan.