

PENERAPAN PSAK 72 TERKAIT PENDAPATAN DARI KONTRAK DENGAN PELANGGAN PADA PT TELEKOMUNIKASI INDONESIA TBK

Hayati Puspamurti¹
Amrie Firmansyah²

^{1,2} Department of Accounting, Polytechnic of State Finance STAN

Corresponding Author: amrie.firmansyah@gmail.com

Abstract

This study aims to review the application of PSAK 72 regarding Revenue from Contracts with Customers at PT Telkom Tbk. This study employs qualitative methods with a literature study approach, content analysis, and interviews. Interviews were conducted with two informants consisting of academic and PT Telkom internal party. It was conducted in May 2020. This study concluded that PSAK 72 (2017) by PT Telkom Tbk was effective since January 1, 2020, and is not an early application in Indonesia because, in 2018 and 2019, PT Telkom Tbk used PSAK 23 (2014). The implementation of IFRS 15 (2014) by PT Telkom Tbk since 2018 has not made the financial reports submitted to the IDX early-adopting PSAK 72 (2017). PT Telkom Tbk has made preparations related to the implementation of PSAK 72 (2017) since the end of 2016.

Keywords : *revenue, application, accounting standards*

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengulas penerapan PSAK 72 terkait Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan pada PT Telkom Tbk. Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan studi kepustakaan, content analysis, dan wawancara. Wawancara dilakukan kepada dua informan yang terdiri dari akademisi dan pihak internal PT Telkom. Wawancara dilakukan pada bulan Mei 2020. Penelitian ini menyimpulkan bahwa penerapan PSAK 72 (2017) oleh PT Telkom Tbk berlaku efektif sejak tanggal 1 Januari 2020 dan bukan merupakan penerapan secara dini di Indonesia karena pada tahun 2018 dan 2019 PT Telkom menggunakan PSAK 23 (2014). Pengimplementasian IFRS 15 (2014) oleh PT Telkom sejak tahun 2018 tidak membuat pelaporan keuangannya yang disampaikan kepada BEI mengadopsi PSAK 72 (2017) secara dini. PT Telkom telah melakukan persiapan diri berkaitan dengan implementasi PSAK 72 (2017) sejak akhir tahun 2016.

Kata kunci: Pendapatan, Penerapan, Standar Akuntansi

Article History

Received : 2020-11-25
Revised : 2020-12-22
Accepted : 2020-12-24



This is an open access article under the CC-BY-SA License

1. Pendahuluan

Perkembangan teknologi melalui digitalisasi telah mengubah berbagai aspek dalam menjalankan bisnis, antara lain proses bisnis yang lebih efisien, transaksi yang cepat, automasi produksi, dan lain sebagainya. Hal tersebut berimbas pada meningkatnya kompleksitas bisnis (Anggraini, 2018). Bagi perusahaan telekomunikasi, perkembangan teknologi berarti berkembangnya layanan jasa yang diberikan kepada pelanggan. Pasalnya, produk yang perusahaan telekomunikasi tawarkan senantiasa menyesuaikan kebutuhan penggunanya akan teknologi. Digitalisasi meningkatkan pemberian berbagai jenis layanan digital yang saat ini diperlukan oleh pengguna. Oleh karena itu, perkembangan teknologi tidak hanya mempengaruhi cara menjalankan bisnis melainkan juga berpengaruh terhadap produk yang ditawarkan, seperti produk dalam bentuk gabungan (Anggraini, 2018).

Informasi pendapatan digunakan untuk menilai posisi dan kinerja keuangan perusahaan serta membandingkannya dengan perusahaan lain (IASB, 2014). Menurut Suwardjono (2016), pendapatan bersama biaya merupakan komponen dalam laporan laba rugi suatu emiten yang akan membentuk laba perusahaan dan merupakan penyebab perubahan ekuitas dari kegiatan operasi. Informasi laba digunakan sebagai salah satu ukuran untuk penilaian kinerja serta dasar untuk penghitungan ukuran lainnya, seperti rasio keuangan (IAI, 2017). Informasi dalam pelaporan keuangan disediakan bagi investor, kreditor, dan pengguna lainnya untuk pengambilan keputusan ekonomik (SFAC 8). Dengan demikian, informasi tersebut harus relevan dan tepat disajikan supaya bermanfaat dalam proses pengambilan keputusan bagi para penggunanya.

Terkait pedoman terhadap informasi pendapatan oleh entitas akuntansi, Dewan Standar Akuntansi

Keuangan Ikatan Akuntansi Indonesia (DSAK-IAI) telah mengesahkan dan menetapkan tiga Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) baru pada tahun 2017, salah satu dari tiga PSAK baru tersebut adalah PSAK 72 (2017) tentang Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan, yang telah disahkan oleh IAI pada tanggal 26 Juli 2017, membahas secara komprehensif mengenai pendapatan dan merupakan hasil adopsi versi lengkap dari *International Financial Reporting Standards 15 (IFRS 15)* yang dikeluarkan oleh International Accounting Standards Board (IASB) tentang *Revenue from Contracts with Customers* dimana telah berlaku efektif di pasar global untuk laporan yang menggunakan IFRS pada 1 Januari 2018. Tujuan PSAK 72 (2017) adalah untuk menetapkan prinsip bagi emiten yang menerapkannya sehingga dalam pelaporan informasinya akan berguna bagi para pengguna laporan keuangan terhadap yang ditimbulkan atas kontrak dengan pelanggan dari sisi sifat, waktu, jumlah, serta

ketidakpastian pendapatan dan arus kas.

PSAK 72 (2017) menjadi standar tunggal untuk pengakuan pendapatan yang mulai berlaku efektif pada atau setelah tanggal 1 Januari 2020 untuk periode laporan keuangan, sehingga emiten Indonesia harus bersiap menerapkan PSAK 72 (2017) yang menjadi standar untuk sebagian besar kontrak dengan pelanggan, menggantikan pedoman di bawah SAK yang tersebar dalam berbagai standar atau interpretasi, contohnya PSAK 23 (2014) tentang Pendapatan, PSAK 34 (2014) tentang Kontrak Konstruksi, PSAK 44 (1997) tentang Akuntansi Aktivitas Pengembangan Real Estat, ISAK 10 (2014) tentang Program Loyalitas Pelanggan, ISAK 27 (2014) tentang Pengalihan Aset dari Pelanggan dan ISAK 21 (2010) tentang Perjanjian Konstruksi Real Estate.

Terdapat perbedaan pada beberapa ketentuan yang diatur dalam PSAK 23 (2014) dan PSAK 72 (2017). Berdasarkan studi yang telah

dilakukan Anggraini (2018), PSAK 72 (2017) memuat pengaturan yang lebih rinci dan komprehensif, antara lain mengenai pengidentifikasian transaksi, garansi, dan *breakage* yang merupakan hak yang tidak dilaksanakan oleh pelanggan. Kondisi tertentu pada transaksi menyebabkan adanya perbedaan permanen dan/atau sementara sehingga pendapatan yang diakui dan dicatat berdasarkan kedua PSAK berbeda.

PSAK 72 (2017) merupakan terobosan besar dalam pengaturan akuntansi untuk pengakuan pendapatan dari kontrak dengan pelanggan (Investasi, 2019). Selain itu, PSAK 72 (2017) memiliki poin penting yakni pengakuan pendapatannya hanya dapat dilakukan setelah terjadinya serah terima dan memenuhi lima kriteria yang telah diatur dalam standar akuntansi dimaksud. Transaksi tersebut diperlakukan sebagai *finance lease* sehingga pada neraca maka pencatatan aset dan liabilitasnya menjadi keharusan. Dalam PSAK 72 (2017)

juga mengatur bahwa korporasi harus dapat mengidentifikasi semua kontrak dengan pelanggan yang dimiliki sebelum mengakui perolehan pendapatannya termasuk persyaratan khusus pada proses pengakuan pendapatan.

Di Indonesia, PSAK 72 (2017) diberlakukan bagi seluruh sektor industri dan opsi penerapan dini PSAK 72 (2017) diperkenankan sebelum periode efektif mulai berlaku. PT Telekomunikasi Indonesia Tbk (PT Telkom), emiten Indonesia yang tercatat di dua bursa yakni Bursa Efek Indonesia dan New York Stock Exchange, telah menerapkan secara dini standar ini. PT Telkom telah mempersiapkan diri sejak tahun 2016 untuk memenuhi tuntutan pengungkapan pendapatannya serta tuntutan pasar global untuk laporan yang menggunakan IFRS (Indotelko, 2019). PT Telkom mengungkapkan bahwa penerapan PSAK 72 tidak mudah karena ukuran struktur organisasinya yang besar serta

memiliki ribuan kontrak yang harus di *review* untuk dicocokkan.

Beberapa emiten mungkin dalam menerapkan PSAK 72 (2017) tidak memerlukan upaya yang cukup besar, namun lain halnya dengan emiten lain yang mungkin membutuhkan upaya yang signifikan serta terkena dampak yang cukup signifikan seperti ritel, telekomunikasi, ataupun pengembang, karena bidang-bidang tersebut harus menunda pengakuan pendapatan sampai proses serah terima dilakukan (<https://investasi.kontan.co.id>).

Dengan demikian, peran dan komitmen *Top Management* sangat penting dalam mengantisipasi perubahan standar akuntansi ini (Indotelko, 2019). Perubahan standar tersebut bukan hanya berdampak di unit keuangan, namun juga berdampak kepada unit bisnis dan legal. PT Telkom yang memiliki unit usaha yang banyak mengakibatkan setiap kontrak yang berjumlah ribuan harus ditelaah satu per satu. Dengan kompleksitas tersebut, penerapan standar akuntansi

pendapatan ini bukan hanya menjadi tanggung jawab bagian keuangan tetapi juga bagian sumber daya manusia, organisasi, proses bisnis, maupun marketing dan IT tentunya. Oleh karena itu, aktivitas ini merupakan tantangan yang dihadapi oleh PT Telkom (Indotelko, 2019).

Penerapan PSAK 72 (2017) di Indonesia memiliki dampak yang bervariasi. Penelitian Anggraini (2018) menyimpulkan bahwa pendapatan yang dicatat dan diakui berdasarkan PSAK 72 (2017) lebih kecil dibandingkan dengan PSAK 23 (2014). Dalam penelitian Veronica et al. (2018) menunjukkan bahwa kinerja keuangan perusahaan sektor real estat berdasarkan PSAK 72 (2017) terlihat tidak lebih baik dibandingkan penerapan PSAK sebelumnya. Pengaturan pada PSAK 72 (2017) pada ketiga perusahaan real estat di tahun 2018 membuat pendapatan dari kontrak jangka panjang tidak terakui. Sementara itu, Wisnantiasri (2018) menyimpulkan bahwa pengumuman PSAK 72 (2017) dapat meningkatkan

shareholder value karena pengakuan pendapatan konstruksi dapat diakui secara bertahap sehingga laba atau rugi di industri ini tidak lagi fluktuatif sehingga menguntungkan investor dalam membaca laporan keuangan. Herliana et al. (2018) menyimpulkan bahwa penerapan PSAK 72 (2017) pada industri telekomunikasi berdampak pada perpajakan berupa perbedaan yang bersifat temporer dalam pengakuan pendapatan dan biaya kontrak, *time value of money* dari beban pajak yang dibayarkan, potensi penerimaan pajak lebih besar pada awal tahun saat penerapan PSAK 72 (2017) yang dilakukan oleh entitas. Selain itu, penerpaan dan meningkatkan kualitas laporan keuangan. Erika (2019) menyimpulkan bahwa PSAK 23 (2014) mengatur pengakuan pendapatan berdasarkan perpindahan risiko, sedangkan penerapan PSAK 72 (2017) mengatur pengakuan pendapatan berbasiskan pada perpindahan kontrol.

Berbeda dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini bertujuan

untuk mengevaluasi implementasi PSAK 72 (2017) terkait Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan pada PT Telekomunikasi Indonesia Tbk. Penelitian ini memfokuskan pada kebijakan persiapan yang dilakukan, kendala yang terjadi dan kebijakan yang diambil oleh PT Telekomunikasi Indonesia Tbk terhadap penerapan PSAK 72 (2017). Ulasan dalam penelitian ini masih belum banyak diulas secara mendalam dalam referensi-referensi sebelumnya. Adanya isu beredar yang menyatakan bahwa standar keuangan ini telah diterapkan lebih dahulu sebelum tanggal efektif berlakunya, maka sangat penting untuk diketahui pengguna laporan keuangan, terutama investor terkait dengan indikasi perubahan yang signifikan atas penerapan standar akuntansi pendapatan yang baru ini.

2. Tinjauan Pustaka

Konsep pendapatan merupakan arus masuk atau penyelesaian kewajiban entitas, atau gabungan keduanya, dari pengiriman barang atau

memberikan jasa atau aktivitas lain yang merupakan aktivitas utama entitas (Skousen et al., 2013). Berbeda halnya antara konsep pendapatan dan penghasilan dari sisi ilmu akuntansi, dalam PSAK 23 (2014) menyatakan bahwa pendapatan merupakan penghasilan yang diterima entitas dalam pelaksanaan aktivitas normal. Secara garis besar, penghasilan meliputi pendapatan maupun keuntungan. Pendapatan merupakan arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal entitas selama suatu periode yang mengakibatkan kenaikan ekuitas dan bukan berasal dari kontribusi penanam modal (Kieso et al., 2018). Secara umum pendapatan dibagi menjadi tiga, antara lain gaji dan upah, pendapatan dari usaha sendiri, dan pendapatan dari usaha lainnya (Artaman et al., 2015). Berdasarkan PSAK 23 (2014), penghasilan dalam Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan adalah meningkatnya nilai guna secara ekonomi dalam suatu periode

akuntansi berwujud pemasukan atau penambahan aktiva serta penurunan kewajiban yang berdampak pada adanya peningkatan ekuitas selain bersumber dari adanya penanaman modal. Selanjutnya, penghasilan (*income*) mencakup keuntungan (*gain*) dan juga pendapatan (*revenue*) dimana merupakan penghasilan yang terjadi dari kegiatan operasional entitas seperti penjualan, penghasilan dari bidang jasa (*fees*), bunga, dividen, royalti maupun sewa. Dalam akuntansi, permasalahan utama perihal pendapatan adalah penentuan kapan saatnya mengakui adanya pendapatan, dimana saat terdapat manfaat ekonomi masa depan yang dapat diukur dengan andal dan kemungkinan besar manfaat tersebut akan mengalir ke perusahaan.

Entitas menerapkan PSAK 72 (2017) tentang Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan pada seluruh kontrak dengan pelanggan, kecuali untuk kontrak sewa dalam ruang lingkup PSAK 73 (2020) tentang Sewa, kontrak asuransi dalam ruang lingkup PSAK 62 (2015)

tentang Kontrak Asuransi. Selain itu kontrak dengan pelanggan dikecualikan dari PSAK 72 (2017) adalah instrumen keuangan dan hak atau kewajiban kontraktual lain dalam ruang lingkup PSAK 71 (2020) tentang Instrumen Keuangan, PSAK 65 (2015) tentang Laporan Keuangan Konsolidasian, PSAK 66 (2018) tentang Pengaturan Bersama, PSAK 4 (2014) tentang Laporan Keuangan Tersendiri, dan PSAK 15 (2017) tentang Investasi pada Entitas Asosiasi dan Ventura Bersama. Selanjutnya, kontrak dengan pelanggan sebagaimana PSAK 72 (2017) tidak berlaku untuk pertukaran nonmoneter antara entitas dalam lini bisnis yang sama untuk memfasilitasi penjualan kepada pelanggan atau pelanggan potensial.

Pendapatan dari kontrak dengan pelanggan merupakan gambaran atas pemindahan kepemilikan suatu barang atau jasa yang telah terikat kontrak antara suatu entitas dengan pelanggannya dalam kuantitas tertentu yang nantinya

memperoleh imbalan sebagai hak entitas tersebut. Sebuah kontrak dianggap tidak terpenuhi secara menyeluruh bila entitas belum mengalihkan barang atau jasa ataupun belum menerima imbalan atas pertukaran barang atau jasa yang telah dialihkan. Ditegaskan juga bahwa entitas dapat melakukan pengakuan pendapatannya saat atau selama entitas tersebut telah mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan ketika atau selama pelanggan memperoleh pengendalian atas aset tersebut sebagai pemenuhan kewajiban pelaksanaannya sebesar harga transaksi namun tidak termasuk estimasi atas pembatasan imbalan variabel. Apabila satu pihak telah melaksanakan kewajibannya maka dalam laporan posisi keuangan entitas dapat menampilkan kontrak tersebut sebagai aset kontrak atau liabilitas kontrak sesuai hubungan antara entitas telah melaksanakan atau pelanggan telah melakukan pembayaran. Terkait hak tanpa syarat terhadap suatu imbalan, entitas menyajikan secara terpisah sebagai piutang.

Menurut PSAK 72 (2017), apabila kontrak, baik secara tertulis, lisan, atau lainnya telah disetujui oleh pihak dalam kontrak dan saling berkomitmen untuk melaksanakan kewajibannya, ditambah lagi entitas dapat menetapkan haknya terkait perolehan pembayaran juga bila kontrak memiliki substansi komersial yang diperkirakan berubah terkait risiko, waktu, atau jumlah arus kas masa depan sebagai akibat dari kontrak imbalan yang akan menjadi haknya maka disaat inilah entitas dapat mentranskripsikan kontrak dengan pelanggan. Entitas hanya mempertimbangkan kemampuan dan intensi pelanggan untuk menyerahkan imbalan sebagai kewajibannya saat jatuh tempo untuk menguji kolektibilitas jumlah imbalan yang mungkin terjadi.

Kontrak merupakan perjanjian antara lebih dari satu pihak yang mewajibkan timbulnya hak dan kewajiban. Perlu diketahui bahwa variasi sifat kontrak yang beragam sebagaimana diatur dalam kontrak

dimana terkadang memiliki periode waktu yang tidak sesuai maupun berakhir atau dimodifikasi oleh salah satu pihak setiap saat, serta dapat diperbarui otomatis secara periodik. Mengingat PSAK 72 (2017) ditujukan terhadap durasi kontrak berupa periode kontraktual, yakni mewajibkan para pihak dalam kontrak memiliki hak dan kewajiban, kemudian sesuai maksud dan tujuan dalam pernyataan standar akuntansi bahwa kontrak tidak terjadi apabila secara sepihak satu pihak dalam kontrak mempunyai hak mendesak untuk menghentikan kontrak yang tak terlaksana secara penuh.

Secara eksplisit, kontrak dengan pelanggan merupakan bentuk pengalihan barang atau jasa dari entitas kepada pelanggan sesuai dengan yang telah disepakati. Untuk kewajiban pelaksanaan sendiri, barang atau jasa dideskripsikan bahwa tidak hanya sesuai dengan yang secara eksplisit terdapat pada kontrak dan tidak termasuk dalam ruang lingkup kegiatan yang wajib dilakukan entitas

untuk memenuhi suatu kontrak, contohnya tugas administratif yang dilakukan untuk menyusun suatu kontrak bukan merupakan bentuk pengalihan jasa kepada pelanggan. Perihal kewajiban pelaksanaan, hal ini tidak hanya sesuai dengan deskripsi yang secara eksplisit terdapat dalam kontrak, tetapi disesuaikan juga dengan janji tersirat pada saat menyepakati kontrak, dimana janji tersebut memunculkan ekspektasi tinggi dari pelanggan bahwa entitas akan mengalihkan barang atau jasanya.

Setelah entitas mencatat sebagai kontrak dengan pelanggan maka entitas tidak lagi melakukan penilaian, kecuali saat pelaksanaan kontrak terdapat signifikansi indikasi perubahan yang seyogyanya entitas melakukan penilaian kembali guna menentukan telah terpenuhinya kriteria yang telah dirincikan sebelumnya atau tidak. Saat pemenuhan kriteria yang ada belum terpenuhi tetapi entitas memperoleh imbalan dari pelanggan, atas imbalan tersebut diakui sebagai pendapatan hanya apabila tidak ada

siswa kewajiban yang dimiliki entitas atau hanya apabila atas imbalan yang menjadi kewajiban pelanggan telah diterima entitas atau kontrak berakhir dan secara substansial tidak dapat dikembalikannya imbalan yang telah diperoleh tersebut. Sebelum salah satu keadaan di atas terjadi atau kriteria terpenuhi maka imbalan tersebut diakui sebagai liabilitas dimana merupakan bentuk pencerminan di masa depan atas kewajiban yang dimiliki entitas yakni pengalihan barang atau jasanya maupun pengembalian imbalan yang diperoleh.

Seperti yang telah disinggung sebelumnya, bahwa pengakuan pendapatan saat ataupun selama aset telah berhasil diserahkan dan pelanggan memiliki hak pengendalian secara penuh sebagai wujud pemenuhan kewajiban pelaksanaan sesuai kontrak entah dikategorikan sepanjang waktu atau pada kurun waktu tertentu. Pengendalian aset yang diperoleh pelanggan merujuk pada kapabilitasnya mengatur penggunaan dan menerima seluruh nilai guna yang

tersisa secara substansial serta mencegah pihak lain atas daya kapabilitas tersebut. Arus kas potensial, arus masuk atau penghematan arus keluar, yang secara langsung ataupun sebaliknya diterima langsung dalam beragam usaha sebagai wujud nilai guna atas aset tersebut.

Beragamnya usaha yang dimaksud diatas, seperti dengan memanfaatkannya dalam produksi atau penyediaan jasa secara langsung atau dapat menambah nilai aset lainnya, mungkin juga untuk membantu penyelesaian liabilitas atau pengurangan beban. Cara lain dalam memperoleh manfaat atas aset dengan melakukan jual-beli atau sebagai alat barter, apabila dalam proses perolehan pinjaman maka sebagai bentuk jaminan, dan terakhir demi memperoleh penguasaan aset tersebut. Perlu dipahami juga bahwa entitas mengakui pendapatan dalam kategori sepanjang waktu hanya apabila mempunyai informasi andal yang dipersyaratkan untuk dapat melakukan pengukuran peningkatan secara wajar

terhadap penyelesaian penuh atas kewajiban pelaksanaan. Pada beberapa kejadian, contohnya saat tahap permulaan kontrak entitas mungkin tidak bisa melakukan pengukuran hasil secara wajar sehingga entitas memproyeksikan adanya pemulihan biaya untuk dapat mengakui pendapatannya sebesar biaya yang terjadi hingga sampai di suatu titik waktu dimana entitas dapat melakukan pengukuran secara wajar atas hasil kewajiban pelaksanaan tersebut.

Menurut PSAK 72 (2017), saat terpenuhinya kewajiban pelaksanaan maka besaran harga transaksi akan diakui sebagai pendapatan, selanjutnya entitas menentukan besaran harga transaksi ini dengan memperhitungkan syarat kontrak dan praktik bisnis umum entitas. Harga transaksi merupakan besaran bentuk barter yang mencakup jumlah tetap maupun variabel atau keduanya yang diproyeksikan sebagai hak entitas atas pengalihan barang atau jasa sesuai kontrak. Sepatutnya entitas berasumsi atas barang atau jasa yang

terikat kontrak dan akan dialihkan kepada pelanggan tidak akan dibatalkan, diperbarui, atau dimodifikasi.

Atas imbalan dengan jumlah variabel, maka entitas mencatatkan beberapa atau seluruh jumlah imbalan variabelnya pada harga transaksi yang diestimasi sesuai dengan metode yang diproyeksikan entitas lebih baik dalam memprediksi besaran yang patut menjadi haknya yakni antara dengan nilai ekspektasian atau jumlah yang paling mungkin. Nilai ekspektasian sendiri merupakan jumlah probabilitas tertimbang dalam kisaran jumlah imbalan yang mungkin terjadi. Apabila entitas mempunyai volume kontrak yang besar dengan karakteristik serupa maka dapat menggunakan metode nilai ekspektasian. Hasil tunggal yang paling mungkin dari kontrak yakni jumlah tunggal dalam kisaran jumlah imbalan yang mungkin terjadi dan dapat menjadi estimasi yang tepat bagi jumlah imbalan variabel apabila kontrak memiliki dua kemungkinan hasil.

Entitas perlu menyesuaikan jumlah imbalan dalam menentukan harga transaksi yang dijanjikan terkait dengan pengaruh *time value of money* dalam waktu pembayaran yang disepakati oleh para pihak dalam kontrak, baik secara eksplisit atau implisit. Penyesuaian tersebut dapat memberikan manfaat kepada pelanggan atau entitas berupa pengalihan barang atau jasa kepada pelanggan. Manfaat signifikan berupa pendanaan ini muncul tanpa mengacuhkan janji pendanaan tercantum secara eksplisit atau tersirat dalam kontrak maupun dalam syarat pembayaran yang telah disetujui.

Untuk memutuskan besaran harga transaksi dalam hal imbalan berbentuk selain kas yang dijanjikan oleh pelanggan, maka pengukuran imbalan non kas tersebut mengestimasi nilai wajar, apabila tidak barulah entitas mengukur imbalan dengan mengacu pada harga jual berdiri sendiri (*stand-alone selling price*) secara tidak langsung. Selain itu, apabila pelanggan menyediakan

pemenuhan kontrak entitas seperti dengan memberikan kontribusi barang atau jasa, maka entitas mengukur hak kendali atas barang atau jasa tersebut dan mendokumentasikannya sebagai imbalan nonkas.

Entitas juga memperhitungkan dampak dari utang imbalan kepada pelanggan, hal ini mencakup jumlah kas yang diberikan entitas atau yang masih diproyeksikan termasuk cakupan kredit atau *item* lain, contohnya kupon atau *voucher*. Atas utang imbalan ini, entitas mendokumentasikannya sebagai pengurang harga transaksi sehingga atas keseluruhan pendapatan, tidak termasuk pembayaran kepada pelanggan, merupakan barter dengan barang atau jasa yang bersifat dapat diidentifikasi berbeda sehingga entitas mendokumentasikan pembelian barang atau jasa dengan cara yang sama seperti entitas mencatat pembelian lain dari pemasok.

Terkait utang imbalan kepada pelanggan yang apabila secara wajar dapat diestimasi nilai wajarnya atas

dari barang atau jasa dari pelanggan dengan sifat dapat dibedakan, maka entitas mendokumentasikan seluruh utang imbalan kepada pelanggan sebagai pengurang harga transaksi, apabila melebihi nilai wajarnya maka selanjutnya atas kelebihan tersebut didokumentasikan juga sebagai pengurang harga transaksi. Selanjutnya, entitas bertujuan mendistribusikan harga transaksi pada setiap kewajiban pelaksanaan dalam pemberian barang atau jasa dapat dibedakan dalam jumlah imbalan yang mendeskripsikan proyeksi hak entitas dalam pertukaran atas pengalihan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan dengan dasar pengalokasian harga jual berdiri sendiri relatif (*relative stand-alone selling price*), kecuali diatur khusus terkait alokasi diskon dan alokasi imbalan yang mencakup jumlah variabel.

Menurut PSAK 72 (2017) tentang pendapatan dari kontrak dengan pelanggan, saat salah satu kegiatan telah dilaksanakan oleh salah satu pihak dalam kontrak, entitas dapat

menampilkan kontrak tersebut sebagai aset kontrak atau liabilitas kontrak dalam laporan posisi keuangan, perihal ini disesuaikan dengan hubungan antara pelaksanaan entitas dan pembayaran pelanggan. Entitas menyajikan sebagai piutang untuk hak tanpa syarat terhadap imbalan yang sebelumnya disajikan sebagai liabilitas kontrak oleh entitas ketika mana yang lebih dahulu terjadi antara pembayaran telah dilakukan atau pembayaran telah jatuh tempo. Dalam konteks ini, liabilitas kontrak merupakan keadaan dimana entitas telah menerima imbalan dari pelanggan dan selanjutnya tersisa kewajiban berupa pengalihan barang atau jasa kepada pelanggan tersebut.

Sebaliknya, apabila sebelum pelanggan membayar imbalan atau sebelum pembayaran jatuh tempo entitas telah mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan, maka entitas menyajikannya sebagai aset kontrak dan tidak termasuk dengan piutang yang disajikan secara terpisah. Aset kontrak merupakan hak imbalan atas pengalihan barang atau jasa oleh

entitas kepada pelanggan. Entitas menilai aset kontrak untuk penurunan nilai sesuai dengan PSAK 71 (2020).

Berdasarkan PSAK 72 (2017), pengungkapan informasi yang cukup oleh entitas berimbang pada kemungkinan pengguna laporan keuangan untuk dapat menguasai sifat, jumlah, waktu dan ketidakpastian pendapatan dan arus kas yang muncul dari kontrak dengan pelanggan, hal ini sebagai maksud utama dari persyaratan pengungkapan. Entitas memandang tingkatan rincian dibutuhkan dalam pemenuhan tujuan pengungkapan dan penitikberatan diserahkan pada setiap persyaratan yang bervariasi. Atas pengungkapan pendapatan, entitas dapat menyatukan ataupun memisahkannya namun tetap menjaga informasi berguna tercermin dengan jelas oleh penyertaan rincian dalam jumlah besar yang tidak signifikan atau penyatuan *item* yang secara substansial memiliki karakteristik yang berbeda.

Untuk mencapai tujuan diatas, entitas mengungkapkan informasi baik

kualitatif maupun kuantitatif atas tiga hal. Pertama adalah kontrak dengan pelanggan, di mana entitas mengungkapkan keseluruhan kuantitas dalam periode pelaporan selain besaran yang secara terpisah disajikan dalam laporan penghasilan komprehensif seperti pendapatan yang diakui dari kontrak namun diungkapkan terpisah sebagai sumber pendapatan lain dan contoh lainnya yakni rugi penurunan nilai yang timbul dari kontrak dan diakui atas piutang atau aset kontrak namun diungkapkan terpisah. Pemisahan pengakuan pendapatan ini berdasarkan kategori yang mendeskripsikan seperti apa sifat, jumlah, waktu, dan ketidakpastian dari pendapatan dan arus kas atas pengaruh faktor ekonomik.

Entitas juga mengimplementasikan panduan dalam modifikasi harga transaksi ketika memilah kategori untuk digunakan demi pemisahan pendapatan mengingat panduan tersebut mengatur juga saat setelah insepisi kontrak dimana karena berbagai alasan harga

transaksi dapat berubah termasuk ketidakpastian penyelesaian peristiwa atau perubahan lain yang merombak besaran imbalan yang diestimasi menjadi hak entitas, serta entitas yang mendistribusikan kontrak perubahan selanjutnya atas harga transaksi ke dalam kewajiban pelaksanaan dengan berdasar pada insepisi kontrak. Dengan demikian, setelah insepisi kontrak entitas tidak mengalokasikan kembali harga transaksi demi merepresentasikan perubahan dalam harga jual berdiri sendiri, untuk besaran perubahan harga transaksi yang dialokasikan dalam pemenuhan kewajiban pelaksanaan diakui sebagai pendapatan atau pengurang pendapatan. Selain itu, entitas perlu mengemukakan informasi yang cukup demi pengguna laporan keuangan mengerti dan memahami hubungan antara pendapatan yang pengungkapannya terpisah dan dilaporkan per segmen apabila entitas mengimplementasikan PSAK 5 (2015) tentang Segmen Operasi.

Selain itu, entitas mengungkapkan tiga hal terkait saldo kontrak apabila tidak disajikan secara terpisah, yaitu saldo awal dan akhir dari piutang, aset kontrak, dan liabilitas kontrak dari kontrak dengan pelanggan, serta pengakuan pendapatan dalam periode pelaporan melingkupi saldo liabilitas kontrak di awal periode, dan pengakuan pendapatan dari kewajiban pelaksanaan dalam periode pelaporan yang atas seluruh atau sebagian pemenuhannya pada periode sebelumnya. Dengan penjelasan menggunakan informasi kualitatif, entitas memaparkan bagaimana waktu pemenuhan kewajiban pelaksanaannya berhubungan dengan waktu untuk pembayaran dan dampaknya terhadap saldo aset kontrak dan liabilitas kontrak. Entitas memaparkan penjelasan perubahan signifikan selama periode pelaporan dalam saldo aset kontrak dan liabilitas kontrak dengan penjelasan yang mencakup informasi kualitatif dan kuantitatif,

contohnya perubahan karena kombinasi bisnis.

Dalam kontrak dengan pelanggan, entitas memaparkan informasi tentang kewajiban pelaksanaannya melingkupi deskripsi dari beberapa hal, antara lain saat pemenuhan kewajiban pelaksanaan termasuk bila dalam pengaturan *bill-and-hold*, syarat pembayaran signifikan, sifat barang atau jasa yang dijanjikan entitas untuk dialihkan, kewajiban untuk retur, pengembalian dana, dan kewajiban serupa lainnya, serta jenis garansi dan kewajiban terkait. Entitas mengungkapkan dua informasi berikut secara garis besar mengenai sisa kewajiban pelaksanaan, yakni total penyatuan harga transaksi dialokasikan pada kewajiban pelaksanaan yang tidak dipenuhi seluruh atau sebagian di akhir periode pelaporan, juga pemaparan tentang kapan saatnya entitas dapat mengakui sejumlah pendapatan dengan salah satu cara, antara lain dengan menggunakan informasi kualitatif atau berdasarkan kisaran waktu yang paling sesuai

dengan sisa periode kewajiban pelaksanaan atau disebut sebagai dasar kuantitatif. Namun, entitas tidak perlu mengungkapkan informasi seperti yang telah disebutkan sebelumnya apabila kewajiban pelaksanaan adalah bagian dari kontrak yang mempunyai durasi orisinal yang diperkirakan satu tahun atau kurang. Selanjutnya, entitas juga perlu menjelaskan secara kualitatif apabila entitas tersebut tidak mengungkapkan informasi tentang sisa kewajiban pelaksanaan juga ketentuan imbalan atas suatu kontrak apabila belum termasuk didalam harga transaksi, misalnya pada imbalan variabel yang dibatasi belum mencakup besaran estimasian harga transaksi.

Entitas menyampaikan informasi pertimbangan dan perubahan yang dibuat terkait dengan penerapan PSAK 72 (2017) karena kondisi tersebut mempengaruhi secara signifikan dalam menentukan besaran dan saat yang tepat untuk mengakui pendapatan. Informasi pertimbangan dan perubahan tersebut digunakan

dalam menentukan waktu pemenuhan kewajiban pelaksanaan, harga transaksi dan jumlah yang dialokasikan terhadap kewajiban pelaksanaan. Waktu pemenuhan kewajiban pelaksanaan atas pemenuhan sepanjang waktu digunakan untuk mengakui pendapatan entitas dan mengungkapkan metode yang digunakan dan alasan penggunaan metode tersebut terkait dengan deskripsi yang tepat atas pengalihan barang atau jasa. Untuk kewajiban yang pemenuhannya pada waktu tertentu dan mengevaluasi pelanggan terkait dengan pengendalian atas barang atau jasa, entitas mengungkapkan pertimbangan secara signifikan. Sementara itu, entitas mengungkapkan informasi terkait metode, *input*, dan asumsi yang digunakan untuk harga transaksi dan jumlah yang dialokasikan terhadap kewajiban pelaksanaan dengan beberapa ketentuan.

3. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan

studi kepustakaan, *content analysis*, dan wawancara. Studi kepustakaan dilakukan dalam rangka menghimpun informasi yang relevan dengan topik atau masalah terkait akuntansi pendapatan dengan implementasi PSAK 72 (2017) tentang Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan pada PT Telekomunikasi Indonesia Tbk. Informasi ini sebagai dasar pendukung dalam melakukan analisis pembahasan dan perbandingan terhadap data hasil analisis wawancara dengan para informan melalui metode wawancara. Menurut Parveen & Showkat (2017), *content analysis* adalah serangkaian prosedur yang digunakan dalam menggali informasi yang bermakna dari teks untuk menarik kesimpulan yang bermakna. Penelitian ini menggunakan laporan keuangan PT Telekomunikasi Indonesia Tbk tahun 2019 hingga kuartal pertama pada tahun 2020 sebagai dasar dalam melakukan *content analysis* terkait dengan pengakuan, pengukuran, dan penyajian atas akuntansi pendapatan. Kegiatan

wawancara dilakukan dua kali untuk mendapatkan informasi sebagai sumber data pada pembahasan. Pertama, dengan melakukan sesi tanya jawab dengan Narasumber 1 yang merupakan salah satu anggota komite asistensi dan implementasi standar profesi pada IAPI dan juga sebagai akademisi. Informasi yang diperoleh bersifat penting dan berguna dalam penelitian karena informan akan menyampaikan kesesuaian teori dengan hal di lapangan sebagaimana hasil dari pengamatannya. Kedua, wawancara dilakukan dengan Narasumber 2, sebagai informan dari pihak internal PT Telkom, informasi yang diberikan berguna sebagai sumber data yang mengkonfirmasi kebenaran berita dengan realita yang terjadi di lapangan termasuk dengan penambahan informasi mendetail yang valid terkait kebijakan yang dilaksanakan oleh objek penelitian. Wawancara dilakukan kepada kedua informan bulan Mei 2020.

Secara garis besar, ruang lingkup wawancara mencakup tanggal

efektif mulai diterapkan PSAK 72 (2017) oleh PT Telekomunikasi Indonesia Tbk dan kebijakan dalam mempersiapkan diri serta kebijakan yang diambil saat sedang menerapkan PSAK 72 (2017). Cakupan lain yang dibahas dalam wawancara yakni perihal dampak signifikan dalam adopsi PSAK 72 (2017) pada industri telekomunikasi yang berkaitan dengan pengakuan pendapatan produk gabungan sehingga dapat mengidentifikasi kendala teknis atau permasalahan baik dari tahap persiapan hingga saat telah menerapkan PSAK 72 (2017) mengingat volume kontrak yang tidak sedikit serta bagaimana perlakuan mitigasi risikonya.

4. Analisis dan Pembahasan

4.1 Evaluasi penerapan dini akuntansi pendapatan atas kontrak dengan pelanggan pada PT Telekomunikasi Indonesia Tbk.

PSAK 72 (2017) tentang Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan yang mulai berlaku efektif 1 Januari 2020, namun diperkenankan juga untuk mengimplementasikannya lebih dini. Opsi implementasi pernyataan standar secara dini diatur oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai asosiasi yang memiliki wewenang mengesahkan standar akuntansi keuangan di Indonesia. Berikut ini pernyataan narasumber terkait dengan penerapan PSAK 72 pada PT Telkom.

Tabel 1
Penerapan PSAK 72 pada PT Telkom

Pertanyaan	Bagaimanakah pandangan Bapak terhadap PSAK 72 yang telah diterapkan PT Telekomunikasi Indonesia Tbk?
Narasumber 1	IFRS 15 di kancah internasional telah berlaku mulai 1 Januari 2018, sedangkan di Indonesia sendiri dengan PSAK 72 baru mulai berlaku 1 Januari 2020. PT Telkom yang menjadi perusahaan yang sahamnya tercatat di beberapa pasar modal (<i>multi listing</i>) yakni di Bursa Efek Indonesia (BEI) dan New York Stock Exchange (NYSE), maka perusahaan mengambil kebijakan akuntansi sesuai tanggal efektif berlakunya IFRS sesuai ketentuan yang diatur oleh U.S. SEC, sehingga PSAK 72 harus juga diterapkan di tahun 2018. Dalam konteks PT Telkom merupakan

holding company dengan anak usahanya, Telin, beroperasi di mancanegara, ada di Hong Kong, Australia, Singapore, dan lain-lain, maka dalam pelaporan keuangannya anak usaha ini sudah menerapkan IFRS lebih awal, sehingga melakukan konsolidasi sebagai anak usaha dimana mengikuti induknya melalui afiliasi, maka sesuai konteks ini anak usaha PT Telkom menerapkan secara dini PSAK 72.

Dalam penerapan pelaporan di Bursa Efek Indonesia (BEI), perusahaan melakukan penyesuaian karena PSAK 72 belum mulai berlaku, penyesuaian ini boleh tidak dilakukan sepanjang PSAK 71, PSAK 72, dan PSAK 73 diterapkan bersama - sama di tahun 2018 karena memang ketiga pernyataan standar tersebut memperbolehkan penerapan secara dini. Dilihat di Laporan Keuangan PT Telkom kemungkinan menerapkan PSAK 72 secara dini sehingga tidak perlu rekonsiliasi atau menyajikan ulang untuk pelaporan keuangan di BEI.

Narasumber 2

Ditegaskan bahwa PT Telkom tidak menerapkan secara dini PSAK 72, akan tetapi memang di tahun 2018 PT Telkom menerapkan IFRS 15 untuk pelaporannya di Bursa Luar Negeri yakni New York Stock Exchange (NYSE), karena Telkom sendiri merupakan Badan Usaha Milik Negara yang listed di bursa dalam negeri juga luar negeri. Namun, untuk pelaporan di BEI (dalam negeri) berdasarkan PSAK 23, yakni pernyataan standar sebelum PSAK 72 berlaku.

Sumber: diolah penulis (2020)

Berdasarkan informasi yang disampaikan narasumber, diketahui bahwa pada realitanya implementasi PSAK 72 (2017) pada PT Telkom berlaku mulai tanggal 1 Januari 2020, hal ini sesuai dengan tanggal efektif mulai berlakunya PSAK 72 (2017) di Indonesia dan bukanlah penerapan secara dini seperti opsi yang diperkenankan IAI untuk dapat menerapkan PSAK 72 (2017) lebih dahulu sebelum tanggal efektif berlakunya. PT Telkom seyogyanya mengimplementasikan IFRS 15 (2014) sejak tahun 2018 guna pelaporan

keuangannya di *New York Stock Exchange* (NYSE) yang diatur oleh *U.S. Securities and Exchange Commission*. hal tersebut tidak membuat pelaporan di Bursa Efek Indonesia (BEI) juga menerapkan standar baru yakni PSAK 72 (2017) secara dini karena pada tahun 2018 dan 2019 PT Telkom masih berlandaskan PSAK 23 (2014) tentang Pendapatan dalam pelaporan keuangannya.

Seperti yang dikutip dari Catatan atas Laporan Keuangan (CALK) Konsolidasian PT

Telekomunikasi Indonesia Tbk tanggal 31 Desember 2019, bahwa pada Bab 2 Ikhtisar Kebijakan Akuntansi yang Signifikan di bagian (a) mengenai dasar penyusunan laporan keuangan konsolidasian pada poin (ii) tentang standar akuntansi yang telah diterbitkan namun belum berlaku efektif, dipaparkan bahwa PSAK 72 (2017) terkait Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan termasuk salah satu pernyataan standar yang berlaku efektif 1 Januari 2020 dan artinya bahwa PSAK 72 (2017) memang akan diterapkan oleh PT Telkom di tahun 2020 dan dijelaskan pada CALK tahun 2019 bahwa belum berlaku efektif untuk pelaporan keuangan sebelum 1 Januari 2020. Pada Annual Report 2019 milik PT Telkom dipaparkan bahwa memang entitas yang terdaftar di NYSE seperti PT Telkom yang terikat dengan regulasi United States Securities and Exchange Commission telah menerapkan IFRS 15 (2014) sejak 1 Januari 2018 mengatur terkait prinsip pengakuan pendapatan dari kontrak dengan pelanggan.

Berdasarkan data dan informasi dari CALK PT Telekomunikasi Indonesia Tbk tanggal 31 Maret 2020 (*unaudited*) dinyatakan pada bagian (r) mengenai pengakuan pendapatan dan beban bahwa perusahaan mengadopsi PSAK 72 (2017) pada 1 Januari 2020 menggunakan metode retrospektif yang dimodifikasi dengan mengakui efek kumulatif dari awal penerapan PSAK 72 (2017) sebagai penyesuaian terhadap saldo ekuitas pada 1 Januari 2020. Perusahaan menerapkan pendekatan praktis pada tanggal transisi antara lain pada kontrak dengan pelanggan yang belum selesai pada 1 Januari 2020. Perusahaan juga tidak memperhitungkan dampak komponen pendanaan ketika periode antara pembayaran untuk barang atau jasa yang dijanjikan dan eksekusinya kepada pelanggan kurang dari satu tahun. Perusahaan mengumpulkan efek modifikasi kontrak yang terjadi sebelum 1 Januari 2020 untuk mengidentifikasi kewajiban kinerja yang telah dan belum diselesaikan, menentukan harga transaksi dari

kontrak modifikasian terbaru, dan mengalokasikan harga transaksi untuk kewajiban kinerja yang telah dan belum dilaksanakan pada 1 Januari 2020. Dengan demikian, informasi yang disampaikan oleh narasumber kedua bersifat valid, bahwa PT Telkom menerapkan IFRS 15 (2014) untuk pelaporan keuangannya ke Bursa Luar Negeri (NYSE) dan belum meimplementasikan PSAK 72 (2017) dalam pelaporan keuangannya ke Bursa Dalam Negeri (BEI).

4.2 Evaluasi persiapan dan kebijakan dalam penerapan akuntansi pendapatan atas kontrak dengan pelanggan

oleh PT Telekomunikasi Indonesia Tbk.

Penerapan PSAK 72 (2017)

memberikan dampak terhadap transaksi pada suatu entitas sesuai dengan proses bisnis entitas dimana berbeda antara yang satu dengan yang lain. Oleh karena itu, entitas perlu menyampaikan secara menyeluruh atas dampak yang akan terjadi sebelum mengimplementasikan PSAK 72 (2017). Berikut ini pernyataan narasumber terkait persiapan yang dilakukan oleh PT Telkom dalam implementasi PSAK 72 (2017) yang mulai efektif berlaku 1 Januari 2020.

Tabel 2

Persiapan Penerapan PSAK 72 pada PT Telkom

Pertanyaan	Bagaimanakah pandangan Bapak dan apa saja kebijakan yang telah diambil PT Telekomunikasi Indonesia Tbk dalam mempersiapkan penerapan PSAK 72?
Narasumber 1	Dalam konteks aktivitas melihat dari jendela IAI, memang proses PT Telkom dalam mempersiapkan diri untuk konvergensi standar baru ini sudah lebih dini jika dibandingkan dengan entitas lain di Indonesia. PT Telkom telah mengikuti berbagai sosialisasi untuk menggali informasi sebelum tahun 2018.
Narasumber 2	Mulai akhir tahun 2016, PT Telkom telah mempersiapkan beberapa <i>stage</i> dalam proses persiapan implementasi PSAK 72 antara lain yakni <i>gap analysis</i> untuk mengetahui apa saja perbedaan antara standar lama dengan standar baru, apa saja transaksi pada proses bisnis PT Telkom yang terdampak, dan apakah <i>gap</i> ini terjadi pada Telkom juga anak perusahaan. Selain itu juga mempersiapkan diri dari bisnis prosesnya, seperti SOP dan Flowchart maupun Data Flow Diagram untuk operasional sehari-hari. Lalu dari segi SDM, juga dipersiapkan kompetensi orang-orang yang mengerjakan aktivitas, proses, dan bagian <i>controlling</i> mengingat karena PT Telkom <i>listed</i> di bursa luar negeri maka harus dipersiapkan juga <i>Internal Control Over Financial Reporting</i> (ICoFR).

Pada setiap prosesnya, perlu melakukan *gap analysis*, implementasi, *assessment*, menyiapkan kertas kerja, lalu juga mempersiapkan data, dokumen, dan informasi yang dibutuhkan sebagai sumber data dari penerapan standar juga pada IT Tools, sehingga yang selama ini merupakan proses manual, maka PT Telkom menyiapkan aplikasi IT sebagai *support* dalam upaya membantu saat melakukan *assessment*. Terpenting yakni *top of the top* adalah dari manajemen maupun direksi, karena penerapan standar ini bukan hanya penerapan yang dilakukan oleh bagian keuangan atau *accounting* saja tetapi semua unit ikut terlibat, dari sisi pendapatan sendiri berhubungan dengan unit *sales marketing* karena kontrak dengan pelanggan merupakan wewenang Department Marketing atau Sales.

Sumber: diolah penulis (2020)

Berdasarkan informasi diatas, bahwa TP Telkom telah melakukan persiapan diri secara matang dari akhir tahun 2016, dirincikan oleh informan kedua bahwa persiapan yang dilakukan perusahaan dimulai dengan melakukan *gap analysis* untuk mengetahui perbedaan standar lama dan standar baru baik dari sisi teori maupun praktiknya. Selain itu, PT Telkom juga mempersiapkan dari segi proses, mengidentifikasi adanya transaksi terimbas pada PT Telkom dan juga anak perusahaan, mempersiapkan kompetensi SDM yang melaksanakan kegiatan proses bisnisnya melalui pelatihan, sertifikasi, konsultasi, dan lain sebagainya. PT Telkom juga mempersiapkan IT Tools yakni *application systems* untuk memastikan kelengkapan yang tersedia apakah

telah sesuai kebutuhan. Pihak manajemen menyampaikan kepada seluruh unit kerja bahwa penerapan suatu standar akuntansi keuangan yang baru bukan hanya pekerjaan bagian *accounting* atau keuangan saja, akan tetapi merupakan keterlibatan dari seluruh unit kerja.

Selain itu, perlunya penyusunan kebijakan akuntansi yang baru dalam penerapan standar, terkait prosedur akuntansi dan bisnis prosesnya, serta dari *Internal Control Over Financial Reporting* (ICoFR) memerlukan *update* atas implementasi PSAK 72 (2017) nantinya karena dari sisi pengakuan pendapatannya yang mengalami perubahan karena sebelumnya menggunakan PSAK 23 (2014) dan saat menerapkan PSAK 72 (2017) maka pengakuan

pendapatannya berdasarkan kontrak. Persiapan yang dilakukan PT Telkom berkenaan dengan penerapan IFRS 15 (2014) untuk kepentingan pelaporan di NYSE sejak 1 Januari 2018, sehingga seperti yang dikutip dari Annual Report 2019 PT Telekomunikasi Indonesia Tbk bahwa PT Telkom telah melakukan pemutakhiran kebijakan secara terintegrasi, terkait bisnis proses, persiapan data dan sistem serta kesiapan sumber daya manusia sebagai pelaku aktivitas dan proses serta kontrol dalam memastikan ketepatan penerapan standar IFRS yang cukup kompleks.

Mengingat DSAK IAI merupakan asosiasi atau badan yang diberikan kewenangan oleh negara

sebagai satu satunya asosiasi yang menyusun standar akuntansi keuangan (SAK) entitas privat di Indonesia yang juga memiliki program konvergensi SAK ke IFRS serta melakukan pengembangan SAK sesuai kebutuhan nasional. Sebelum PSAK 72 (2017) mulai berlaku efektif IAI telah banyak melakukan sosialisasi dan membuka forum diskusi terkait penerapan standar baru tersebut. Berikut ini pernyataan narasumber dari PT Telkom terkait persiapan khusus yang berhubungan dengan IAI selain mengikuti forum diskusi dalam pengimplementasian PSAK 72 (2017) yang mulai efektif berlaku 1 Januari 2020.

Tabel 3

Peran Aktif PT Telkom atas Penerapan PSAK 72

Pertanyaan	Adakah tindakan selain sosialisasi yang dilakukan antara IAI dengan PT Telkom dalam pengimplementasian standar ini?
Pendapat Narasumber 2	Karena dari IAI sendiri sudah memiliki jangka waktu yang panjang terkait <i>due process procedure</i> dalam penyusunan standar akuntansi, baik dari mengonsep standar, menerbitkan <i>exposure draft</i> , melakukan <i>public hearing</i> , hingga penetapan standar, bahkan juga sudah mencoba melakukan penerapan standar baru ini dari tahun 2017 untuk nantinya penerapan secara umum mulai tahun 2020, sehingga perusahaan merasa sudah cukup dari IAI menyampaikan segala atensi atas PSAK 72 ini. PT Telkom sudah beberapa kali memberikan masukan, seperti saat penerapan pertama kali IFRS 15 sejak 1 Januari 2018 atas transisinya apakah bersifat prospektif atau retrospektif dan lain sebagainya.

Sumber: diolah penulis (2020)

Berdasarkan informasi di atas, DSAK IAI dalam proses penyusunan SAK (*due process procedure*) telah menempuh tahapan yang cukup panjang, antara lain dari mengidentifikasi isu, mengkonsultasikan isu tersebut dengan Dewan Konsultatif Standar (DKS) bila diperlukan, lalu melakukan riset terbatas, pembahasan materi SAK, pengesahan dan publikasi *exposure draft*, pelaksanaan *public hearing* dan *limited hearing* bila diperlukan, kemudian juga melakukan pembahasan masukan publik, dan terakhir mengesahkan SAK tersebut. Oleh karena PT Telkom telah menerapkan IFRS 15 (2014) sejak 1 Januari 2018 guna pelaporan keuangannya di *New York Stock Exchange* sehingga persiapan yang dilakukan PT Telkom sudah sejak akhir tahun 2016, atas hal tersebut dalam pelaksanaan penerapan standar baru telah membuat perusahaan dapat

memberikan masukan kepada IAI, contoh riilnya mengenai dampak transisi pada transaksi suatu entitas apakah bersifat prospektif atau retrospektif. Hal ini selaras dengan terjembatannya hubungan antara IAI sebagai wadah yang menjaga kompetensi dari, salah satunya dengan, standar akuntansi yang disahkannya dengan para entitas bisnis untuk saling memiliki komitmen dalam melaksanakan standar akuntansi, baik yang ditetapkan berlaku di kancah internasional maupun dalam negeri, demi kualitas yang tinggi dan baik.

Saat menerapkan PSAK 72 (2017) mengenai akuntansi pendapatan, dimungkinkan adanya kebijakan baru yang diambil oleh PT Telkom berkenaan dengan implementasi standar baru ini, berikut hasil wawancara yang diperoleh terkait hal tersebut.

Tabel 4
Kebijakan yang diterapkan PT Telkom berkenaan dengan PSAK 72

Pertanyaan	Menurut Bapak apa saja kebijakan yang telah diambil PT Telekomunikasi Indonesia Tbk sejak menerapkan PSAK 72 di tahun 2020?
Narasumber 1	Sejak masih berupa Exposure Draft IFRS 15, PT Telkom telah mengikuti perkembangan informasi terkait, sehingga dimungkinkan saat menerapkan PSAK 72 PT Telkom fokus pada identifikasi pola pendapatan, area mana saja yang terdampak.
Narasumber 2	Tidak semua dampak pada suatu transaksi tertentu berimbas pada perusahaan lain karena penerapan PSAK 72 ini. PT Telkom menggunakan konsultan pendamping dalam mengimplementasikan standar ini dan turut membantu dalam melakukan <i>assessment</i> . Selain itu, ada kontrak yang bersifat padat karya sehingga harus membuka dan mengecek kontrak dengan pelanggan satu per satu juga mengingat volumenya yang tidak sedikit serta intepretasinya bisa berbeda antara satu dengan lainnya, hal ini membuat perlunya koordinasi dengan unit terkait dan membutuhkan pendamping yang mana melihat SDM perusahaan belum memadai untuk mengerjakan itu semua. Dari sisi teknis pun ada konsultan yang membawa <i>adviser</i> dari luar negeri dimana lebih mengerti tentang standar baru ini juga PT Telkom melakukan koordinasi dengan DSAK IAI mengenai PSAK 72. Dari sisi eksternal terdapat training, baik pihak internal perusahaan yang pergi ke luar negeri maupun sebaliknya, guna mengetahui seperti apakah implementasi IFRS ini.

Sumber: diolah penulis (2020)

Berdasarkan informasi di atas terkait dengan akuntansi pendapatan yang dijalankan PT Telkom, bimbingan dari konsultan maupun dengan mengikuti berbagai pelatihan terkait, baik dari dalam negeri maupun luar negeri, merupakan kunci dalam melakukan persiapan diri secara matang guna implementasi PSAK 72 (2017). Volume kontrak dengan pelanggan yang tidak sedikit dan kemungkinan memiliki intepretasi berbeda antara yang satu dengan yang lain sehingga saat proses identifikasi

kontrak perlu ketelitian dan kemampuan andal baik dari SDM juga dari IT Tools yang dimiliki Telkom juga anak perusahaan karena nantinya dari keseluruhan proses inilah akan bermuara pada nilai pendapatan yang dapat diakui PT Telkom. Bimbingan dari para konsultan sendiri telah turut andil dalam membantu melaksanakan *assessment* sebagai keterlibatannya dalam mendampingi perusahaan selama paruh waktu pada periode berjalan ini atas penerapan pernyataan standar baru. Secara relevan sangatlah

penting kontribusi dari berbagai unit dalam proses bisnis PT Telkom dengan saling berkoordinasi secara baik dalam mengimplementasikan standar baru guna mengakomodasi tahapan pengakuan pendapatannya selain dari sistem teknologi informasi yang telah dapat menunjang hal tersebut.

4.3 Evaluasi mitigasi risiko dalam penerapan akuntansi pendapatan atas kontrak dengan pelanggan pada PT Telekomunikasi Indonesia Tbk.

Berdasarkan Catatan atas Laporan Keuangan (CALK) Konsolidasian PT Telekomunikasi Indonesia Tbk tanggal 31 Desember 2019 dan untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut dijabarkan

bahwa perusahaan memperkirakan penerapan PSAK 72 (2017) berdampak pada penentuan pengakuan dan pengukuran pendapatan dan kapitalisasi beberapa jenis biaya tertentu yang memenuhi syarat. Secara garis besar, PT Telkom mengalami kendala atas pernyataan standar yang baru mulai berlaku efektif 1 Januari 2020, hal ini selaras dengan volume kontrak dengan pelanggan yang cukup banyak dan interpretasi isi kontrak yang beragam. Berikut informasi dari narasumber terkait kendala penerapan PSAK 72 (2017) yang ditinjau internal dari PT Telkom.

Tabel 5

Kendala Saat Implementasi PSAK 72 pada PT Telkom

Pertanyaan	Menurut Bapak, apakah sebenarnya PT Telekomunikasi Indonesia Tbk menghadapi kendala teknis atau permasalahan baik dari tahap persiapan hingga saat telah menerapkan secara dini PSAK 72?
Narasumber 2	Dalam menginterpretasikan standar ini artinya akan berdampak pada <i>principal based</i> , seperti kendala perolehan data dan dokumen dari unit terkait, lalu kendala dalam melakukan prosedur standarnya, baik dari pengukuran, pengakuan, pengungkapan dan lain-lain. Kendala ini lebih ke arah pengaplikasian standar yang multitafsir maupun multi intepretasi, oleh karena sifat standar yang lebih <i>principal based</i> , bukan <i>rule based</i> . Selain itu, adapun dalam proses kerjanya yang juga masih manual sehingga sistem belum mendukung, juga kendala dari segi <i>people</i> sebab belum ada yang benar bisa, baik dari <i>preparer</i> , konsultan sebagai pendamping, auditor sebagai pihak yang mengaudit, masih sedang mempelajari hal ini bersama mengingat pernyataan standar yang masih baru.

Sumber: diolah penulis (2020)

Kendala bagi PT Telkom saat menerapkan PSAK 72 (2017) di tahun 2020 adalah pihak internal perusahaan mengalami multi intepretasi atas beragamnya intepretasi pada tiap kontrak dengan pelanggan. Kendala lain terlihat dari paparan narasumber bahwa sistem aplikasi yang dimiliki PT Telkom belum cukup tersedia untuk semua transaksi yang berkenaan dengan akuntansi pendapatan karena masih terdapat proses kerja yang sifatnya manual dan juga dari sisi SDM sendiri dalam tahap beradaptasi dan menguji diri serta mempelajari bersama pernyataan standar baru ini selama pelaksanaan implementasi PSAK 72 (2017) di PT Telkom di tahun 2020. Sistem teknologi informasi yang memadai sangat penting untuk dimiliki oleh PT Telkom untuk memperoleh informasi berupa data maupun dokumen, terutama yang berkenaan dari sisi akuntansi pendapatan, sehingga pengaplikasiannya dapat memberikan dampak yang signifikan, efektif, dan efisien.

Selanjutnya, tahun 2020 merupakan periode dimana seluruh dunia dilanda krisis dalam berbagai sektor akibat pandemi virus corona atau *corona virus disease 2019* (Covid-19). Dari sektor ekonomi terdampak secara signifikan akibat merebaknya pandemi Covid-19. Namun, kondisi ini seharusnya tidak menyurutkan suatu entitas untuk menunggu pandemi surut atau bahkan menghilang sehingga turut menurunkan tingkat pendapatan perusahaan secara signifikan. Setiap entitas ditantang untuk dapat bangkit dengan beradaptasi ditengah situasi krisis dan tetap berinovasi dalam memberikan jasa maupun melakukan penjualan produknya. Penyesuaian budaya organisasi entitas yang tangguh dan relevan dengan kondisi saat ini diperlukan sebagai salah satu upaya penting dan efektif untuk memiliki kemampuan yang cukup dan berguna untuk tetap unggul dan bersaing. Dari sisi lainnya, berperan aktif sebagai bentuk dukungan penanggulangan dampak antara satu entitas kepada entitas lainnya sangatlah bijak

dilakukan selama pelemahan ekonomi ini.

Terjadinya pandemi ini berdampak pada aktifitas bisnis entitas yang mengalami penurunan kinerja dan juga berimbas pada persoalan likuiditas dan *insolvency*. Meskipun dinilai cukup kebal dari dampak virus corona, PT Telkom menilai bahwa sepanjang tahun 2020 perusahaan tetap akan mendapat tekanan khususnya dari segi pendapatan, dimana pendapatan tahun ini dimungkinkan tidak akan setinggi capaian tahun sebelumnya.

Berdasarkan informasi dari laporan keuangan PT Telkom kuartal pertama tahun 2020, informasi pada laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lainnya bahwa jumlah pembulatan dari penjualan dan pendapatan usaha per 31 Maret 2020 sebesar Rp 34.194.000.000, besaran ini lebih kecil bila dibandingkan dengan jumlah pembulatan yang dilaporkan per 31 Maret 2019 yakni sejumlah Rp 34.840.000.000. Dari jumlah laba yang diungkap per 31 Maret 2020 sebesar Rp 8.301.000.000 mengkonfirmasi

bahwa benar terjadi penurunan jumlah laba yang diperoleh PT Telkom karena jumlah tersebut lebih kecil dibandingkan jumlah laba dalam pembulatan per 31 Maret 2019 yakni sebesar Rp 8.504.000.000. Terjadinya penurunan perbedaan ini diakibatkan adanya penurunan daya beli dan beralihnya prioritas pembelian dalam kondisi pandemi covid-19. Adapun contoh pendapatan PT Telkom yang mengalami penurunan antara lain pendapatan telepon, pendapatan *international roaming*, dan pendapatan dari layanan jasa IT.

Pada bagian kedua pada Catatan atas Laporan Keuangan Konsolidasian PT Telkom tanggal 31 Desember 2019 tercantum pada paragraf mengenai PSAK 72 dinyatakan bahwa perusahaan memperkirakan atas implementasi standar ini akan berdampak pada penentuan pengakuan dan pengukuran pendapatan serta berkenaan dengan kapitalisasi beberapa jenis biaya tertentu yang memenuhi syarat. Oleh karena itu, berikut informasi dari

narasumber yang membahas secara khusus mengenai kendala dan mitigasi risiko perihal pengakuan pendapatan saat menerapkan PSAK 72.

Tabel 6
 Kendala Dan Mitigasi Risiko Terkait Pengakuan Pendapatan

Pertanyaan	Dampak signifikan adopsi PSAK 72 pada industri telekomunikasi berkaitan dengan pengakuan pendapatan produk gabungan dengan volume tinggi, menurut Bapak apa kendala dan kebijakan yang diambil atas hal tersebut?
Narasumber 1	Akan semakin sederhana atau rumitnya dalam melakukan pengakuan pendapatan produk gabungan tergantung dari konteks pendapatan PT Telkom. Dilihat banyaknya kontrak dengan pelanggan paling besar dari pola kategori pascabayar atau prabayar. Jika prabayar, maka lebih rumit karena perusahaan belum memberikan jasanya tetapi sudah memperoleh pembayaran atau mempunyai hak tagih namun belum bisa mengakui pendapatan, sebaliknya dengan pascabayar. Selain melihat kompleksitas, terkait pencatatan pendapatan perusahaan harus mampu mengidentifikasi <i>performance obligations</i> sekaligus mengetahui apakah pemenuhannya secara bertahap dimana salah satu dari tiga syarat terjadi peningkatan kuantitas maupun adanya peningkatan atas pengalihan produk.
Narasumber 2	Dari lima tahapan pengakuan pendapatan dari kontrak dengan pelanggan, pertama dari tahap identifikasi kontrak sendiri terdapat kendala yakni keberadaan kontrak yang tersebar dimana-mana, <i>database contract management system</i> belum ada, yang kedua adalah penentuan <i>performance obligations</i> dan tahap ketiga ialah menentukan harga transaksi, dua hal ini memerlukan dukungan dari unit terkait seperti IT Tools yang mumpuni dengan divisi IT yang mendukung serta informasi dari unit <i>business marketing</i> , tahap keempat yakni mengalokasikan seluruh <i>performance obligations</i> ke dalam nilai transaksi memerlukan <i>stand-alone selling price</i> dari unit terkait, juga dari <i>sales marketing</i> berapakah produk katalognya dan seluk-beluk biayanya sehingga dari <i>unit price</i> dan <i>cost</i> dapat memperoleh <i>stand-alone selling price</i> dengan <i>cost plus margin</i> , tahap terakhir yakni pengakuan pendapatan saat kewajiban telah terpenuhi, bisa <i>point in time or over a period of time</i> dimana membutuhkan konfirmasi dari para pemegang kontrak produk tersebut. Dari keseluruhan tahapan pengakuan pendapatan tentunya membutuhkan <i>support</i> bisnis, <i>support</i> dari IT untuk identifikasinya dan <i>support</i> dari <i>sales marketing</i> sehingga membutuhkan persiapan matang dari awal.

Sumber: diolah penulis (2020)

Dari informasi di atas, dalam proses pengakuan pendapatan sesuai paragraf 12 PSAK 72 (2017) sebuah kontrak terlaksana penuh apabila entitas telah mengalihkan dan menerima maupun berhak menerima imbalan apapun dalam pertukaran barang atau jasa yang dijanjikan dengan pelanggan sehingga saat salah satu kriteria belum terpenuhi, artinya

kontrak bersifat tidak terlaksana secara penuh maka dimisalkan apabila entitas telah memperoleh suatu imbalan sehingga entitas mengakui imbalan yang diterima tersebut sebagai liabilitas sampai salah satu dari dua peristiwa berikut telah terjadi, sesuai paragraf 15 PSAK 72 (2017), yakni peristiwa pertama adalah entitas tidak lagi memiliki sisa kewajiban untuk mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan dimana seluruh atau secara substansial imbalan telah diterima dan tidak dapat dikembalikan maupun keterjadian dari peristiwa kedua yaitu mengakui imbalan sebagai liabilitas sampai kontrak telah berakhir dan atas imbalan tersebut tidak dapat dikembalikan.

Liabilitas yang diakui entitas, sebesar besaran imbalan yang diterima dari pelanggan, sesuai paragraf 16 PSAK 72 (2017) merupakan kewajiban entitas untuk mengalihkan barang atau jasa di masa depan atau mengembalikan imbalan yang diterima, hal ini sesuai dengan konsep produk barang atau jasa yang diperjualbelikan

oleh PT Telkom terkait penjualan produk Prabayar.

Terkait kompleksitas antara produk berkategori Prabayar maupun Pascabayar, menurut paragraf 15 PSAK 72 (2017) dinyatakan antara tidak terdapatnya sisa kewajiban pelaksanaan maupun kontrak yang memang telah berakhir, keduanya secara substansial melihat apakah entitas telah menerima seluruh atau sebagian imbalan untuk dapat melaksanakan pengakuan pendapatan. Atas hal inilah apabila entitas telah menyerahkan produknya kepada pelanggan namun belum memperoleh imbalan (Pascabayar) maka belum dapat mengakui pendapatannya. Oleh karena itu, dari kategori pascabayar, kendali pengakuan pendapatannya ada di tangan pelanggan yakni menunggu pelanggan menyerahkan imbalannya kepada perusahaan, sedangkan dari produk Prabayar, entitas dapat mengakui pendapatannya saat telah memenuhi kewajiban pelaksanaannya yakni setelah menyerahkan atau mengalihkan hak hukum maupun

mentransfer kepemilikan fisik produknya kepada pelanggan, artinya kendali pengakuan pendapatan ada di PT Telkom.

Pada lima tahapan untuk mengakui pendapatan, PT Telkom mendapati kendala utama terkait keberadaan kontrak yang berada di berbagai database karena *database contract management system* belum tersedia secara andal, hal ini berkaitan dengan tahap pertama pengakuan pendapatan yang merupakan tahapan utama, yakni mengidentifikasi kontrak dengan pelanggan guna memberikan informasi terkait keempat tahapan selanjutnya sehingga perlu perencanaan dan persiapan matang. Dari empat tahapan lainnya dalam mengakui pendapatannya, fokus utama PT Telkom pada dukungan dari segala unit terkait yang terlibat untuk memberikan segala informasi yang dibutuhkan, seperti dari tahap pengakuan pendapatan kedua, yakni penentuan *performance obligations* dan tahap ketiga, yaitu melakukan penentuan harga transaksi dimana

memerlukan dukungan dari unit terkait seperti IT Tools yang handal termasuk dukungan divisi IT serta keterlibatan dari unit *business marketing* atas informasinya, dari tahap keempat dalam pengakuan pendapatan sendiri, yakni dengan mengalokasikan seluruh *performance obligations* ke dalam nilai transaksi memerlukan nilai besaran *stand-alone selling price* dari unit terkait serta dari *sales marketing* sehingga dapat diketahui *unit price* dan *unit cost* guna memperoleh *cost plus margin*, dan dari tahap terakhir, yaitu mengakui pendapatan saat kewajiban telah terpenuhi yang dapat terjadi *point in time* atau *over a period of time* dimana membutuhkan konfirmasi dari para pemegang kontrak produk tersebut.

Atas keseluruhan tahapan pengakuan pendapatan, diketahui secara implisit bahwa PT Telkom membutuhkan dukungan dalam hal proses bisnis dan dukungan dari divisi IT terkait *database contract management system* yang masih belum tersedia ataupun belum cukup

memadai untuk membantu mengidentifikasi kontrak dengan pelanggan yang data transaksinya tersebar di berbagai database. Hal ini berhubungan dengan ketersediaan sistem aplikasi dimana penting untuk memastikan kelengkapan perabotan telah sesuai dengan peruntukan kebutuhan. Selain dua bentuk dukungan yang telah dijelaskan sebelumnya, dukungan lainnya terlihat dari informasi yang diberikan oleh divisi *sales marketing* guna pengimplementasian IFRS 15 (2014) yang mulai efektif berlaku sejak 1 Januari 2018 dengan baik sebelum penerapan PSAK 72 (2017) untuk pelaporan keuangan di tahun 2020.

Apabila melihat dari pemaparan mengenai persiapan diri PT Telkom secara matang sejak akhir tahun 2016, narasumber berpendapat bahwa persiapan tersebut sudah cukup mengatensi segala kendala yang telah diperkirakan akan berdampak pada perusahaan sebab sejak akhir tahun 2016 perusahaan telah mempersiapkan diri dengan *gap analysis* guna

mengetahui perbedaan antara standar lama dan baru baik dari sisi teori dan praktiknya dan melihat transaksi apa saja yang terdampak di Telkom dan anak perusahaan, juga persiapan kompetensi orang-orang yang mengerjakan baik dengan mengikuti pelatihan, sertifikasi, konsultasi, dan koordinasi dengan konsultan pendamping baik dari luar negeri maupun dalam negeri serta yang tidak kalah penting, *top of the top*, bahwa perlunya dari direksi untuk menyampaikan ke seluruh unit bahwa pengimplementasian standar baru, terutama PSAK 72 (2017), bukan hanya pekerjaan bagian *accounting* atau keuangan saja, akan tetapi semua unit ikut terlibat.

Dengan kompleksitas perihal kepemilikan unit usaha berjumlah besar sehingga belasan ribu kontrak harus diulas satu per satu dengan indikasi bahwa dari setiap satu kontrak dengan pelanggan tidak hanya terdiri atas satu dokumen saja, karena tidak jarang terjadi amandemen di kemudian hari, penerapan standar akuntansi

pendapatan ini bukan hanya tanggung jawab bagian keuangan tetapi juga bagian sumber daya manusia, organisasi, proses bisnis, maupun *marketing* dan IT tentunya. Sehubungan dengan hal tersebut, dalam proses bisnisnya, entitas wajib mengakomodasi kebutuhan identifikasi kewajiban pelaksanaan yang timbul atas janji, meskipun bersifat tersirat. Demikian juga dari sisi pengendalian internal, entitas dituntut untuk mampu mencegah dari kesalahan pengidentifikasian kewajiban pelaksanaan tersebut.

5. Simpulan

PT Telkom sebagai entitas yang terdaftar pada bursa dalam negeri maupun bursa luar negeri telah mematuhi regulasi yang telah ditetapkan IASB, yakni dengan mengimplementasikan IFRS 15 (2014) sejak 1 Januari 2018 terkait dengan pelaporan keuangannya di *New York Stock Exchange* (NYSE). Penerapan PSAK 72 (2017) oleh PT Telkom Tbk berlaku efektif sejak tanggal 1 Januari 2020 dan bukan merupakan penerapan

secara dini di Indonesia karena pada tahun 2018 dan 2019 PT Telkom menggunakan PSAK 23 (2014). Pengimplementasian IFRS 15 (2014) oleh PT Telkom sejak tahun 2018 tidak membuat pelaporan keuangannya yang disampaikan kepada BEI mengadopsi PSAK 72 (2017) secara dini. PT Telkom telah melakukan persiapan diri berkaitan dengan implementasi PSAK 72 (2017) sejak akhir tahun 2016. Persiapan ini berkenaan dengan penerapan IFRS 15 (2014) yang sudah harus diimplimentasikan sejak 1 Januari 2018, dengan melakukan *gap analysis* untuk mengetahui perbedaan standar lama dan standar baru baik dari sisi teori maupun praktiknya. Dalam mengimplementasikan PSAK 72 (2017), PT Telkom mengalami beberapa kendala, baik dalam hal multi intepretasi atas beragamnya intepretasi pada tiap kontrak dengan pelanggan maupun dari ketersediaan sistem aplikasi yang belum cukup memadai karena masih terdapat proses kerja

yang bersifat manual dan kendala dari sisi SDM.

Berdasarkan hasil penelitian ini, sebagai perusahaan-perusahaan yang mengimplementasikan PSAK 72 (2017) di tahun 2020 sebaiknya melakukan persiapan seperti yang dilakukan oleh PT Telkom minimal satu tahun sebelum PSAK ini mulai efektif berlaku. Hal ini berguna apabila saat transisi atau peralihan standar akuntansi terjadi imbas atas suatu transaksi berkenaan dengan pendapatan maka hal tersebut telah dipersiapkan. Untuk perusahaan *start-up* maupun perusahaan dengan skala bisnis yang lebih kecil dapat mempersiapkan diri dengan lebih matang mengingat volume kontrak yang belum terlalu banyak sehingga segala dampak yang ada selayaknya dapat secara langsung diatasi dengan efektif. Manajemen perusahaan hendaknya mempersiapkan diri dari segi SDM dan teknologi informasi, baik dalam hal sistem aplikasi maupun pengaturan *database* yang dimiliki entitas. Selain itu, informasi atas nilai

pendapatan yang diperoleh suatu perusahaan dapat mengalami penurunan atau melemahnya jumlah pendapatan pada tahun 2020 dibandingkan tahun atau periode sebelumnya sebab tanggal berlaku efektif menerapkan PSAK 72 (2017) di Indonesia yang bersamaan dengan merebaknya pandemi covid-19 sangat relevan dengan dampak yang timbul terhadap perekonomian secara keseluruhan. Oleh karena itu, investor hendaknya lebih bijak dalam menilai dan memahami laporan keuangan terutama pos pendapatan serta mengestimasi risiko valuasi dalam berinvestasi sebelum mengambil keputusan dengan lebih akurat.

Pada dasarnya penelitian ini masih memiliki keterbatasan, yaitu hanya menggunakan satu objek perusahaan dan terbatas pada ruang lingkup kebijakan persiapan yang dilakukan PT Telkom dalam menerapkan standar akuntansi atas pendapatan dari kontrak dengan pelanggan serta mitigasi risiko atas kendala yang dihadapi. Oleh karena itu,

untuk penelitian selanjutnya hendaknya dapat menggunakan lebih dari satu objek penelitian, baik dalam satu sektor bisnis yang sama maupun sektor lainnya karena penelitian selanjutnya diharapkan dapat memberikan hasil analisis dan pembahasan yang lebih komprehensif dibanding dengan hasil penelitian ini. Selain itu, penelitian selanjutnya hendaknya menggunakan perusahaan pada sektor telekomunikasi yang berada di negara lain guna mendapat hasil yang komparatif apabila dibandingkan dengan perusahaan di Indonesia terkait permasalahan pengakuan pendapatan atas kontrak dengan pelanggan.

DAFTAR PUSTAKA

- Anggraini, P. G. (2018). Studi Komparatif Pengakuan Pendapatan Berdasarkan PSAK 23 dan ED PSAK 72 Serta Dampaknya Terhadap Kinerja Keuangan Perusahaan Telekomunikasi. Skripsi: Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada.
- Artaman, D. M. A., Yuliarmi, N. N., & Djayastra, I. K. (2015). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pendapatan Pedagang Pasar Seni Sukawati di Kabupaten Gianyar. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 4(2), 87-105.
- Erika, K. (2019). *Pengaruh Penerapan PSAK 72 Terhadap Perpajakan*. <https://news.ddtc.co.id/pengaruh-penerapan-psak-72-terhadap-perpajakan-17279>.
- FASB (2010). *Statement of financial accounting concepts no. 8*. Financial Accounting Standard Board of the Accounting Financial Foundation.
- Herliana, S., Agritansia, P. P., & Halim, A. (2018). Gagasan kebijakan perpajakan berdasarkan potensi dampak perpajakan dengan diimplementasikannya psak 72: pendapatan dari kontrak dengan pelanggan (studi kasus pada industri telekomunikasi). Working Paper: Universitas Gadjah Mada.
- IASB (2014). *International financial reporting standard 15: revenue from contracts with customers*. IFRS Foundation Publications Department
- IAI. (2020). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 73: Sewa*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2020). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 71: Instrumen Keuangan*.

- Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2018). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 66: Pengaturan Bersama*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2017). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 72: Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2017). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 62: Kontrak Asuransi*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2017). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 15: Investasi pada Entitas Asosiasi dan Ventura Bersama*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2015). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 4: Laporan Keuangan Tersendiri*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2015). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 5: Segmen Operasi*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2015). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 65: Laporan Keuangan Konsolidasian*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2014). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 23: Pendapatan*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2014). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 34: Kontak Konstruksi*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2014). *Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan (ISAK) 10: Program Loyalitas Pelanggan*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2014). *Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan (ISAK) 27: Pengalihan Aset dari Pelanggan*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI. (2011). *Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan (ISAK) 21: Perjanjian Konstruksi Real Estat*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.

- IAI. (1997). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 44: Akuntansi Aktivitas Pengembangan Real Estat*. Jakarta: Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- Indotelko (2019). Kisah Telkom Terapkan PSAK 71, 72, dan 73. Diunduh pada <https://www.indotelko.com/read/1557446052/kisah-telkom-73> yang diposting pada tanggal 10 Mei 2019
- Investasi (2019). Standar Akuntansi Baru PSAK 71, 72, dan 73 berlaku 2020, ini perbedaannya. Diunduh pada <https://investasi.kontan.co.id/news/standarisasi-akuntansi-baru-psak-71-72-dan-73-berlaku-2020-ini-perbedaannya?page=all> yang posting pada tanggal 9 Mei 2019
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2018). *Intermediate Accounting: IFRS Edition, 3rd Edition*. United States of America: John Wiley & Sons, Inc.
- Maleong, J. W. (2018). *Metodologi Penelitian Kualitatif (edisi revisi)*. Bandung: PT. Remaja Rosdakarya.
- Parveen, H., & Showkat, N. (2017). Content analysis. <https://doi.org/10.7748/paed.20.6.38.s27>
- Selular.id. (2020). *Jurus Telkom Tetap Tumbuh di Tengah Wabah Corona*. <https://selular.id/2020/06/jurus-telkom-tetap-tumbuh-di-tengah-wabah-corona/>. Diakses tanggal 9 Agustus 2020.
- Skousen, K. F. & Smith, J. M. (2013). *Akuntansi intermediate – jilid 1 & 2, edisi kesembilan*. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Suwardjono. (2016). *Teori akuntansi perekayasaan pelaporan keuangan edisi ketiga*. Yogyakarta: BPFE.
- Telkom Indonesia (Persero) Tbk. (2020). *Tentang Telkomgroup*. <https://telkom.co.id/>.
- Veronica, Lestari, U. P., & Metekohy, E. Y. (2018). *Analisis dampak penerapan pengakuan pendapatan berdasarkan psak 72 terhadap kinerja keuangan perusahaan real estat di Indonesia yang terdaftar di bursa efek indonesia tahun 2018*. Proceeding: 10th Industrial Research Workshop and National Seminar.
- Wisnantiasri, S. N. (2018). Pengaruh PSAK 72: pendapatan dari kontrak dengan pelanggan terhadap *shareholder value* (studi pada perusahaan sektor *property, real estate and building construction*). *Widyakala*, 5(1), 60-65.