

IMPLEMENTATION OF PSAK 73 IN PT. TELEKOMUNIKASI INDONESIA TBK**Moh. Iqbal Fakhrrur Rosyid¹, Amrie Firmansyah²**^{1,2}Politeknik Keuangan Negara STANE-mail: amrie.firmansyah@gmail.com^{1*}**ABSTRACT**

This study aims to review the implementation of PSAK 73 by PT Telekomunikasi Indonesia Tbk. The method used in this research is a qualitative method by conducting interviews with three informants, as for interviews with informants related to leasing accounting standards in Indonesia, lease accounting policies at PT Telkom Tbk, preparations that must be made by companies in implementing PSAK 73 (2017), constraints and policies of PT Telkom Tbk in mitigating these constraints. This study concludes that the lease accounting policy at PT Telekomunikasi Indonesia Tbk still uses PSAK 30 (2014) until 2019, while starting in 2020, Telkom has implemented the latest lease accounting standards PSAK 73 (2017). Telkom's early adoption was not related to PSAK 73 (2017), but rather the implementation of IFRS 16 in 2019 for financial reporting for the New York Stock Exchange. In overcoming these obstacles over the implementation of PSAK 73 (2017), PT Telkom Tbk has implemented several policies such as using consultants and advisors, conducting employee training, improving computerized application systems and support from top management. The findings in this study imply that Telkom will be more effective and efficient if it carries out the early implementation of PSAK 73 (2017) because IFRS 16 alone has been implemented by Telkom since 2019. Besides, the Indonesian Institute of Accountants needs to make detailed rules related to lease accounting for land so that there is a uniform accounting treatment.

Keywords: *Leasing; Early Adoption; Accounting Standards***IMPLEMENTASI PSAK 73 TERKAIT SEWA PADA PT. TELEKOMUNIKASI INDONESIA TBK****ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk mengulas implementasi PSAK 73 yang diterapkan oleh PT Telekomunikasi Indonesia Tbk. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kualitatif dengan melakukan wawancara kepada tiga informan. Adapun wawancara kepada informan terkait dengan standar akuntansi sewa di Indonesia, kebijakan akuntansi sewa di PT Telkom Tbk, persiapan yang harus dilakukan oleh perusahaan dalam penerapan PSAK 73 (2017), kendala dan kebijakan PT Telkom Tbk dalam memitigasi kendala tersebut. Penelitian ini menyimpulkan bahwa kebijakan akuntansi sewa pada PT Telekomunikasi Indonesia Tbk masih menggunakan PSAK 30 (2014) sampai tahun buku 2019, sedangkan mulai tahun 2020 Telkom sudah menerapkan standar akuntansi sewa terbaru yaitu PSAK 73 (2017). Penerapan dini yang dilakukan oleh Telkom bukan terkait dengan PSAK 73 (2017) melainkan penerapan IFRS 16 pada tahun 2019 untuk laporan keuangan yang dilaporkan ke New York Stock Exchange. Dalam mengatasi kendala tersebut atas penerapan PSAK 73 (2017), PT Telkom Tbk telah melakukan beberapa kebijakan seperti menggunakan konsultan dan advisor, melakukan pelatihan pegawai, peningkatan sistem aplikasi yang terkomputerisasi serta dukungan dari top management. Hasil temuan dalam penelitian ini memberikan implikasi bahwa Telkom akan lebih efektif dan efisien apabila melakukan penerapan dini terhadap PSAK 73 (2017) karena IFRS 16 saja sudah bisa diterapkan oleh Telkom sejak 2019. Selain itu, Ikatan Akuntan Indonesia perlu membuat aturan rinci terkait akuntansi sewa atas tanah sehingga terdapat adanya keseragaman perlakuan akuntansi tersebut.

Kata kunci: *Leasing; Penerapan Dini; Standar Akuntansi*

PENDAHULUAN

Perkembangan dunia bisnis bergerak sangat cepat dan mengalami persaingan yang ketat dalam memberikan pelayanan yang maksimal kepada konsumen. Oleh karena itu, perusahaan membutuhkan aset tetap untuk membantu kelancaran operasional perusahaan. Safitri et al. (2019) menyatakan bahwa aset tetap digunakan oleh perusahaan dalam rangka menyediakan barang atau jasa yang dibutuhkan oleh konsumen baik untuk disewakan, untuk keperluan administrasi dan bisa digunakan lebih dari satu periode.

Perusahaan yang memerlukan aset tetap tetapi tidak memiliki dana yang cukup, dapat melakukan pengadaan aset tetap dengan mekanisme sewa. Perusahaan yang melakukan pengadaan aset tetap melalui mekanisme sewa tentu membutuhkan suatu pedoman dalam perlakuan akuntansi terkait sewa. Pedoman akuntansi terkait sewa tersebut mengatur perlakuan akuntansi terkait pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan sehingga data yang ditampilkan dalam laporan keuangan perusahaan dapat memenuhi informasi yang dibutuhkan bagi pembaca laporan keuangan. Informasi yang tidak relevan atas sewa dapat menyesatkan para pembaca laporan keuangan karena informasi yang disajikan tidak wajar (Safitri et al, 2019).

Internasional Accounting Standard Board (IASB) telah menerbitkan pedoman terkait sewa yang menggantikan IAS 17 yaitu IFRS 16 terkait lease pada tanggal 13 Januari 2016. Alasan penerbitan IFRS 16 adalah lebih dari 85% komitmen sewa yang dimiliki oleh perusahaan senilai US\$ 3.3 triliun tidak muncul di laporan keuangan perusahaan jika menggunakan standar sewa IAS 17, sehingga pembaca laporan keuangan sulit dalam mendapatkan gambaran yang sesuai dengan kondisi sebenarnya terkait aset sewa dan liabilitas sewa. Perusahaan sering sekali melakukan estimasi yang terlalu tinggi dalam mengestimasi jumlah kewajiban *off balance sheet* (IASB, 2016).

Indonesia memiliki pedoman akuntansi terkait sewa yang diterbitkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia (DSAK IAI) dan disahkan pada tanggal 18 September 2017. Pedoman tersebut diatur dalam standar akuntansi keuangan berbasis IFRS dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 73 (PSAK 73) atas Sewa. PSAK 73 (2017) merupakan adopsi dari IFRS 16 Leases yang menggantikan PSAK 30 (2014). Terdapat perbedaan pada beberapa ketentuan yang diatur dalam PSAK 30 (2014) dengan PSAK 73 (2017). Perbedaan tersebut terdapat pada kriteria dalam klasifikasi sewa operasi dimana PSAK 73 (2017) mengatur kriteria yang lebih ketat dalam pengklasifikasian sewa operasi dengan mengharuskan terpenuhinya kedua kriteria berikut yaitu sewa aset berjangka pendek (sewa kurang atau sama dengan 12 bulan) dan aset bernilai rendah (Ahalik, 2019). Apabila kedua unsur terpenuhi maka sewa akan diklasifikasikan sebagai sewa operasi, namun apabila hanya satu unsur yang terpenuhi maka sewa akan diklasifikasikan ke dalam sewa pembiayaan.

Penelitian terdahulu mengenai penerapan akuntansi terkait leasing dilakukan oleh Idrus (2016). Hasil dari penelitian tersebut membuktikan bahwa PT Bumi Sarana Beton dalam menerapkan PSAK 30 (2014) belum mencapai tingkat kesesuaian 100% dengan terdapatnya beberapa kriteria yang belum terpenuhi. Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Alipudin & Ningsi (2015) menyatakan bahwa terdapat perbedaan antara perlakuan sewa yang diterapkan oleh PT BFI Finance Indonesia Tbk dengan perlakuan akuntansi menurut PSAK 30 (2014). Perbedaan yang cukup material terdapat pada perlakuan pendapatan sewa selama periode leasing, hal ini disebabkan perusahaan menetapkan pembayaran angsuran sewa dengan pokok kewajiban dan beban bunga yang tetap sepanjang periode sewa terhadap lessee. Dalam penelitian Manginsela et al. (2018) menunjukkan bahwa penerapan PSAK 30 (2014) terkait akuntansi dalam kegiatan sewa guna usaha PT. Bank SulutGo secara keseluruhan tidak sesuai dengan PSAK 30 (2014) terkait sewa pembiayaan. Selanjutnya dalam penelitian Wowor et al (2019) menyimpulkan bahwa penerapan perlakuan akuntansi sewa aset tetap yang diterapkan oleh PT Nenggapratama Internusantara secara umum telah sesuai dengan PSAK 30 (2014), namun masih ada beberapa perlakuan akuntansi yang masih kurang sesuai dengan PSAK 30 (2014). Sementara itu, dalam penelitian Safitri et al. (2019) menemukan bahwa dampak penerapan PSAK 73 (2017) terhadap rasio keuangan paling berpengaruh pada sektor jasa dibandingkan dengan sektor manufaktur dan pertambangan. Selanjutnya, Sandi et al. (2020) menyimpulkan bahwa penerapan dari PSAK 73 (2017) pada PT Unilever Indonesia Tbk mengakibatkan perubahan kebijakan akuntansi secara retrospektif karena perusahaan harus menyajikan kembali informasi laporan keuangan tahun sebelumnya.

PSAK 73 (2017) terkait sewa merupakan standar baru yang diterapkan oleh setiap entitas yang memiliki transaksi sewa mulai 1 Januari 2020. Di Indonesia, DSAK membolehkan emiten untuk melakukan penerapan dini. Emiten Indonesia yang tercatat di dua bursa seperti PT Telekomunikasi Indonesia Tbk (Telkom) yang tercatat di Bursa Efek Indonesia dan New York Stock Exchange sudah mulai menerapkan standar baru ini (Indotelkoc, 2019). Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis persiapan penerapan PSAK 73 (2017) terkait sewa pada PT Telekomunikasi Indonesia Tbk. Penelitian ini membahas terkait identifikasi persiapan, kendala yang terjadi dan kebijakan yang diambil secara empiris terhadap penerapan PSAK 73 atas akuntansi sewa oleh PT Telekomunikasi Indonesia Tbk. Sebagian besar penelitian terdahulu yang mengulas akuntansi terkait sewa masih menggunakan PSAK 30 (2014), sedangkan penelitian yang mengulas penerapan akuntansi sewa sebagaimana PSAK 73 (2017) masih jarang dilakukan. Oleh karena itu, penelitian ini penting untuk dilakukan karena penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi kepada pemangku kepentingan baik secara

akademis maupun secara praktis terkait dengan penerapan perubahan standar akuntansi sewa dan persiapan yang harus dilakukan oleh perusahaan dalam penerapan akuntansi sewa tersebut secara komprehensif komprehensif.

TINJAUAN PUSTAKA

Sewa adalah suatu perjanjian yang mana lessor memberikan kepada lessee hak untuk menggunakan suatu aset selama periode waktu yang disepakati (Kieso et al., 2018). Sebagai imbalannya, lessee melakukan pembayaran atau serangkaian pembayaran kepada lessor (IAI, 2014). Menurut Subekti (2014), penyewaan adalah suatu perjanjian yang saling mengikat antara kedua belah pihak dimana pihak yang satu memberikan hak kepada pihak yang lain untuk memanfaatkan suatu barang selama periode tertentu dengan melakukan suatu pembayaran yang telah disepakati. Sementara itu, Kieso et al (2018) mendefinisikan sewa sebagai perjanjian kontraktual yang dilakukan oleh *lessor* dan *lessee*. Perjanjian ini memberikan *lessee* hak untuk menggunakan aset spesifik yang dimiliki oleh lessor selama periode tertentu. Sebagai gantinya, *lessee* melakukan pembayaran sewa selama periode sewa kepada *lessor*.

Selain pengertian menurut para ahli, sewa juga dapat dilihat dari segi hukum seperti hukum islam dan hukum perdata. Sewa-menyewa dalam hukum islam disebut dengan ijarah. Nurhayati & Wasilah (2013) mendefinisikan ijarah sebagai perjanjian (akad) pemindahan hak guna dari barang atau jasa yang diikuti dengan pembayaran upah atau sewa tanpa disertai dengan perpindahan hak milik. Sementara itu, dari segi hukum perdata, sewa menyewa juga diatur di dalam Kitab Undang-undang Hukum Perdata (KUHP) pasal 1584 yang memiliki arti suatu persetujuan dengan mana pihak yang satu mengikatkan diri untuk memberikan kenikmatan suatu barang kepada pihak yang lain selama waktu tertentu, dengan pembayaran suatu harga yang disanggupi oleh pihak tersebut terakhir itu. Orang dapat menyewakan pelbagai jenis barang, baik yang tetap maupun yang bergerak.

Berdasarkan uraian diatas, dalam penelitian ini sewa dapat didefinisikan sebagai suatu perjanjian antara dua pihak (*lessor* dan *lessee*) yang mengakibatkan peristiwa hukum dimana pihak lessor memiliki hak untuk menggunakan aset *lessor* selama jangka waktu tertentu yang telah disepakati, dan sebagai gantinya pihak *lessor* akan mendapatkan imbalan akibat dari perolehan manfaat atas aset yang digunakan oleh *lessee*. Selanjutnya unsur-unsur yang terdapat dalam sewa meliputi: *lessor* (pihak yang menyewakan); *lessee* (pihak yang menyewa); objek sewa; pembayaran secara berkala; nilai sisa; adanya hak opsi bagi *lessee*; dan periode perjanjian.

PSAK 73 (2017) mensyaratkan perusahaan untuk menilai apakah kontrak merupakan, atau mengandung sewa pada tanggal permulaan kontrak. Secara substansial, perlakuan akuntansi berdasarkan PSAK 73 (2017) masih menggunakan prinsip pengaturan dalam PSAK 30 (2014). Suatu kontrak disebut merupakan atau mengandung sewa jika kontrak tersebut memberikan hak kepada penyewa untuk mengendalikan aset dalam jangka waktu tertentu dengan membayar imbalan sesuai dengan yang disepakati oleh kedua belah pihak.

Perusahaan harus melakukan beberapa pengidentifikasian terhadap kontrak untuk memastikan apakah kontrak mengandung sewa atau tidak. Langkah pertama yang dilakukan oleh perusahaan adalah memastikan terdapat aset di dalam kontrak sewa tersebut, apabila tidak ada maka kontrak tersebut tidak mengandung sewa. Langkah berikutnya perusahaan harus memastikan apakah aset dapat digunakan dan memberikan manfaat ekonomis sepanjang periode sewa. Aset sewa dapat digunakan memiliki arti bahwa penyewa dapat mengoperasikan aset tersebut dan pesewa tidak memiliki hak untuk mengubah operasi aset tersebut. Selain itu, penggunaan aset juga berarti bahwa penyewa dapat mendesain aset tersebut agar bisa digunakan oleh penyewa dalam kegiatan operasional perusahaan. Apabila kedua langkah tersebut terpenuhi maka kontrak tersebut mengandung sewa.

Perusahaan menilai suatu kontrak merupakan, atau mengandung sewa apabila pelanggan memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomis dari penggunaan aset tersebut dan pelanggan memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan aset. Pelanggan memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomis dari penggunaan aset selama periode penggunaan berarti pelanggan bisa mendapatkan manfaat ekonomis dari penggunaan aset tersebut baik secara langsung maupun tidak langsung melalui berbagai cara seperti menggunakan, menguasai atau men sub-sewa aset tersebut. Kemudian pelanggan juga harus memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan aset termasuk hak protektif. Mengarahkan penggunaan aset memiliki arti bahwa pelanggan dapat menentukan tujuan dari penggunaan aset tersebut dan bagaimana aset tersebut dapat digunakan agar tujuan tersebut tercapai seperti hak mengoperasikan aset dan mendesain aset.

Dalam mengalokasikan imbalan yang terdapat dalam kontrak, penyewa diharuskan untuk memisahkan komponen sewa dan non-sewa. Penyewa akan mengalokasikan imbalan yang terdapat di dalam kontrak menggunakan harga tersendiri relatif untuk komponen sewa dan menggunakan harga tersendiri agregat untuk komponen non-sewa. Harga tersebut ditentukan berdasarkan harga yang dibebankan oleh pesewa, namun jika harga tersebut tidak tersedia maka penyewa menggunakan estimasi harga dengan memaksimalkan penggunaan informasi yang dapat di observasi. Selanjutnya bagi pesewa, pesewa mengalokasikan imbalan dalam kontrak baik komponen sewa maupun non sewa berdasarkan PSAK 72 (2017) terkait pendapatan dari kontrak dengan pelanggan.

PSAK 73 (2017) juga memperbolehkan penyewa menggunakan cara praktis dengan menerapkan komponen tunggal dalam alokasi imbalan komponen sewa dan non-sewa. Cara praktis ini memperbolehkan penyewa untuk memilih berdasarkan kelas aset untuk tidak memisahkan komponen sewa dan non sewa serta mencatat komponen tersebut sebagai komponen sewa tunggal. Cara praktis ini tidak bisa diterapkan untuk derivatif lekatan yang memenuhi kriteria dalam PSAK 71 (2017) tentang instrumen keuangan.

Pengakuan sewa dapat dilihat dari sisi penyewa dan pesewa. Jika dilihat dari sisi penyewa, maka sewa diakui pada tanggal permulaan. Pada tanggal permulaan, penyewa akan mengakui hak aset-guna dan liabilitas sewa. Selanjutnya apabila melihat dari sisi pesewa, pesewa akan mengklasifikasikan masing-masing sewa tersebut ke dalam sewa pembiayaan atau sewa operasi. Pesewa akan mengklasifikasikan sewa sebagai sewa pembiayaan apabila terdapat pengalihan substansial seluruh risiko dan manfaat yang terkait dengan kepemilikan aset pendasar. Sementara itu, sewa operasi akan dicatat oleh pesewa apabila tidak terdapat pengalihan substansial seluruh risiko dan manfaat yang terkait dengan kepemilikan aset pendasar. Penentuan sewa pembiayaan dan sewa operasi juga tergantung terhadap substansi transaksi daripada bentuk kontraknya. PSAK 73 (2017) memberikan contoh situasi sewa yang diklasifikasikan sebagai sewa pembiayaan seperti: sewa yang menyebabkan perpindahan kepemilikan aset ke penyewa di akhir masa sewa, penyewa memiliki hak opsi untuk membeli aset sewa, masa sewa sebagian besar umur ekonomis dari aset walaupun hak kepemilikan tidak dialihkan, nilai kini dari pembayaran sewa setidaknya mencakup nilai wajar aset dan aset pendasar bersifat khusus, dan aset pendasar bersifat khusus sehingga hanya penyewa yang dapat menggunakannya.

Selain contoh diatas, terdapat pula indikator atau situasi yang dapat menyebabkan sewa diklasifikasikan sebagai sewa pembiayaan seperti penyewa menanggung kerugian pesewa dalam hal terjadi pembatalan kontrak, keuntungan atau kerugian dari fluktuasi nilai wajar residual terutang pada penyewa, dan penyewa memiliki kemampuan untuk melanjutkan sewa untuk periode selanjutnya pada harga rental yang lebih rendah dari harga pasar. Klasifikasi sewa dibuat pada tanggal permulaan dan akan dilakukan penilaian kembali apabila terdapat modifikasi sewa. Modifikasi sewa ini terjadi dalam hal perubahan dalam estimasi seperti perubahan estimasi umur ekonomis atau nilai sisa dari aset.

Penyewa akan mengakui hak aset-guna dan liabilitas sewa pada tanggal permulaan kontrak. Hak aset-guna akan dicatat sebesar biaya perolehan pada pengukuran awal. Biaya perolehan ini terdiri dari: pengukuran awal liabilitas sewa, pembayaran sewa dikurangi insentif sewa yang dibayarkan sebelum tanggal permulaan, biaya langsung awal yang dikeluarkan oleh penyewa, dan estimasi biaya yang akan dikeluarkan oleh penyewa dalam membongkar dan memindahkan aset agar aset tersebut siap digunakan. Penyewa akan mengakui biaya-biaya diatas sebagai bagian dari biaya perolehan aset hak-guna ketika timbul kewajiban atas biaya-biaya tersebut.

Setelah tanggal permulaan, penyewa diperkenankan mengukur aset hak-guna dengan menggunakan model biaya, model nilai wajar dan model revaluasi. Apabila penyewa menggunakan model biaya, maka penyewa akan mengukur aset hak-guna pada biaya perolehan dengan mengurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai serta disesuaikan dengan pengukuran kembali liabilitas sewa. Pengukuran penyusutan aset sewa menggunakan PSAK 16 (2011) tentang aset tetap, sedangkan rugi penurunan nilai menggunakan PSAK 48 (2014) tentang penurunan nilai aset.

Dalam hal penyewa menggunakan model nilai wajar, maka penyewa akan menggunakan model nilai wajar sesuai PSAK 13 (2013) tentang properti investasi apabila aset hak-guna memenuhi definisi properti investasi tersebut. Namun apabila aset hak-guna merupakan aset tetap dan penyewa menggunakan model revaluasi, maka penyewa akan menggunakan model revaluasi sesuai PSAK 16 (2011). Penyewa dapat memilih untuk menerapkan model revaluasi tersebut untuk seluruh aset hak-guna yang terkait dengan aset tetap tersebut.

Selain mengukur aset hak-guna pada tanggal permulaan kontrak, penyewa juga diharuskan untuk mengukur liabilitas sewa. penyewa mengukur liabilitas sewa dengan mem *present value* pembayaran sewa yang belum dibayar pada tanggal tersebut dengan menggunakan suku bunga implisit jika suku bunga diketahui, jika tidak diketahui maka menggunakan suku bunga incremental. Pembayaran yang menjadi dasar bagi penyewa dalam mengukur liabilitas sewa pada tanggal permulaan meliputi pembayaran tetap setelah dikurangi dengan piutang insentif sewa, pembayaran sewa variabel yang bergantung pada indeks atau suku bunga yang pada awalnya diukur dengan menggunakan indeks atau suku bunga pada tanggal permulaan, estimasi pembayaran yang akan dibayarkan oleh penyewa dalam jaminan nilai residual, harga eksekusi opsi beli apabila penyewa cukup pasti dalam hal opsi tersebut dieksekusi; dan pembayaran penalti jika terjadi penghentian sewa.

Setelah tanggal permulaan, penyewa akan mengukur liabilitas sewa dengan memperhitungkan jumlah tercatat untuk merefleksikan bunga atas liabilitas sewa, mengurangi jumlah tercatat dengan pembayaran yang telah dibayarkan dan mengukur kembali jumlah tercatat untuk merefleksikan penilaian kembali, modifikasi sewa atau untuk merefleksikan pembayaran sewa tetap secara-substansi revisian. Bunga atas liabilitas pada setiap periode selama masa sewa merupakan jumlah yang menghasilkan suku bunga periodik yang konstan sehingga mencerminkan sisa saldo dari liabilitas sewa. Setelah tanggal permulaan, penyewa dapat melakukan pengukuran kembali liabilitas sewa apabila terdapat perubahan pembayaran sewa dengan menggunakan tingkat diskonto yang konstan.

Bagi pesewa, pada tanggal permulaan pesewa akan mengklasifikasikan sewa ke dalam sewa pembiayaan dan sewa operasi. Pesewa yang mengklasifikasikan sewa ke dalam sewa pembiayaan akan mengakui aset yang dimiliki dalam sewa di laporan posisi keuangan sebagai piutang dengan nilai yang sama dengan investasi neto sewa. Pesewa mengukur nilai investasi neto sewa menggunakan suku bunga implisit dalam sewa. Apabila di dalam kontrak tersebut terdapat sub-sewa maka pesewa dapat menggunakan suku bunga implisit yang sama dengan sewa utama dalam hal suku bunga implisit atas sub-sewa tidak diketahui. Beberapa biaya yang diperhitungkan dalam mengukur investasi neto sewa pada tanggal permulaan meliputi pembayaran tetap setelah dikurangi piutang insentif sewa, pembayaran sewa variabel yang bergantung pada indeks atau suku bunga yang pada awalnya diukur dengan menggunakan indeks atau suku bunga pada tanggal permulaan, estimasi pembayaran yang akan dibayarkan oleh penyewa dalam jaminan nilai residual, harga eksekusi opsi beli apabila penyewa mengeksekusi opsi tersebut, dan pembayaran penalti jika terjadi penghentian sewa.

Periode berikutnya, pesewa akan mengakui penghasilan keuangan sepanjang sewa dengan mengalokasikan penghasilan keuangan tersebut dengan dasar yang sistematis dan rasional. Pesewa menerapkan pembayaran sewa yang terkait dengan periode tersebut terhadap investasi bruto sewa untuk mengurangi pokok dan penghasilan keuangan yang belum diterima. Terkait investasi neto sewa, pesewa menerapkan penghentian pengakuan dan persyaratan penurunan nilai berdasarkan PSAK 71 (2017). Pesewa dalam menghitung investasi bruto sewa, meninjau secara reguler nilai residual tak terjamin estimasian yang dipakai oleh pesewa. Pesewa juga menggunakan PSAK 58 (2014) tentang aset tidak lancar yang dimiliki untuk dijual dan operasi yang dihentikan dalam hal aset sewa pembiayaan diklasifikasikan dikuasai untuk dijual.

Dalam hal pesewa mengklasifikasikan sewa ke dalam sewa operasi, maka pesewa akan mengakui penghasilan dari pembayaran sewa operasi dari penyewa dengan garis lurus atau dasar sistematis lain yang mana yang lebih mempresentasikan pola manfaat dari penggunaan aset sewa yang menurun. Pesewa menambahkan biaya langsung awal yang terjadi untuk memperoleh sewa operasi pada jumlah tercatat aset sewa dan biaya tersebut diakui sebagai beban sesuai masa sewa. Pesewa juga menghitung biaya penyusutan berdasarkan PSAK 16 (2014) dan PSAK 19 (2014) tentang aset tak berwujud. Apabila terjadi penurunan nilai aset sewa operasi maka pesewa menghitung penurunan nilai tersebut berdasarkan PSAK 48 (2014) terkait penurunan nilai aset.

PSAK 73 (2017) mensyaratkan penyewa dan pesewa untuk menyajikan transaksi sewa di dalam laporan keuangan dan mengungkapkan di dalam catatan atas laporan keuangan. Penyewa akan menyajikan aset hak-guna dan liabilitas sewa di dalam laporan keuangan. Apabila penyewa tidak menyajikan hak aset-guna di dalam neraca, maka penyewa boleh menyajikan hak aset-guna ke dalam pos aset atau properti investasi, namun penyewa diwajibkan untuk mengungkapkannya di dalam catatan atas laporan keuangan. Dalam penyajian liabilitas sewa, penyewa menyajikan secara terpisah dengan liabilitas lain. Jika penyewa tidak menyajikan secara terpisah maka penyewa diwajibkan untuk mengungkapkan pos yang terkait dengan liabilitas sewa pada catatan atas laporan keuangan.

Penyewa juga menyajikan beban bunga atas liabilitas sewa secara terpisah dengan beban penyusutan aset hak-guna di dalam laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif. Di dalam laporan arus kas, penyewa akan mengklasifikasikan aktivitas pendanaan terkait pembayaran kas untuk bagian pokok liabilitas sewa dengan menerapkan PSAK 2 (IAI, 2016) tentang laporan arus kas terkait dengan pembayaran bunga dan akan mengklasifikasikannya ke dalam aktivitas operasi terkait pembayaran jangka pendek, aset bernilai rendah serta pembayaran sewa variabel yang tidak termasuk dalam pengukuran liabilitas sewa. Selanjutnya dari sisi pesewa yang mengklasifikasikan sewa sebagai sewa pembiayaan akan menyajikan sewa pembiayaan tersebut sebagai piutang pada jumlah yang sama dengan investasi neto sewa dalam laporan posisi keuangan. Dalam hal pesewa mengklasifikasikan sewa sebagai sewa operasi maka pesewa menyajikan aset pendasar sewa operasi dalam laporan posisi keuangan sesuai dengan sifat aset pendasar tersebut.

Pesewa yang mengklasifikasikan sewa sebagai sewa pembiayaan akan mengungkapkan jumlah terkait laba atau rugi penjualan, penghasilan terkait investasi neto sewa, dan penghasilan yang terkait dengan pembayaran sewa variabel yang tidak termasuk dalam pengukuran investasi neto sewa dalam periode pelaporan. Selanjutnya untuk sewa operasi, pesewa mengungkapkan jumlah terkait penghasilan sewa secara terpisah dengan pembayaran sewa variabel yang tidak bergantung pada suatu indeks atau suku bunga.

Selain mengungkapkan hal diatas, untuk aset tetap yang merupakan sewa operasi maka pesewa menerapkan PSAK 16 (2014) dengan memisahkan aset sewa operasi dan non sewa operasi. Pesewa juga bisa menggunakan PSAK 13 (2014), PSAK 19 (2014), PSAK 48 (2014), dan PSAK 69 (2015) tentang agrikultur untuk aset yang merupakan sewa operasi. Selain itu, analisis jatuh tempo pembayaran sewa yang menunjukkan pembayaran sewa yang tidak didiskontokan yang akan diterima secara tahunan minimum untuk 5 tahun pertama dan jumlah total untuk sisa tahun harus diungkapkan oleh pesewa. Baik untuk sewa operasi ataupun sewa pembiayaan, pesewa diwajibkan untuk memberikan pengungkapan dalam bentuk format tabel kecuali format lain lebih tepat serta tambahan informasi kualitatif dan kuantitatif terkait aktivitas sewa.

METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kualitatif. Wawancara dilakukan untuk mendapatkan informasi terkait dengan ulasan masalah penelitian dilakukan kepada tiga informan. Dua informan terdiri dari dua dosen akuntansi keuangan Politeknik Keuangan Negara STAN yang memahami dan mengikuti perkembangan akuntansi sewa di Indonesia sebagai Narasumber 1 dan Narasumber 2. Selanjutnya informan ketiga berasal dari perwakilan Bagian Accounting PT Telkom yang mengetahui secara keseluruhan terkait kebijakan akuntansi sewa di Telkom sebagai Narasumber 3. Secara garis besar narasumber diwawancarai terkait dengan standar akuntansi sewa di Indonesia, kebijakan akuntansi sewa di PT Telkom Tbk, persiapan yang harus dilakukan oleh perusahaan dalam penerapan PSAK 73 (2017), kendala dan kebijakan PT Telkom Tbk dalam memitigasi kendala tersebut.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Standar Akuntansi Sewa di Indonesia

Standar akuntansi yang mengatur sewa sebelumnya telah diatur di dalam PSAK 30 (2014). Beberapa ahli berpendapat bahwa standar tersebut kurang relevan dengan perkembangan zaman yang ada. PSAK 30 (2014) dianggap kurang menggambarkan kondisi aktual perusahaan. DSAK IAI pada 18 September 2017 menerbitkan standar sewa terbaru yaitu PSAK 73 (2017). PSAK 73 (2017) menggantikan PSAK 30 (2014) dan diharapkan standar baru ini bisa menggambarkan kondisi aktual terkait transaksi sewa di perusahaan. Berikut pendapat dari narasumber terkait pandangan standar baru terkait sewa yaitu PSAK 73 (2017) di Indonesia.. Tabel dan grafik harus diberi komentar atau dibahas.

Tabel 1. Pandangan Narasumber Terhadap PSAK 73

Sumber Informasi	Pandangan terhadap PSAK 73
Narasumber 1	Sebenarnya untuk konsepnya sudah bagus, semua sewa diakui sebagai sewa pembiayaan kecuali bagi sewa yang kurang dari setahun dan nilai sewa tidak signifikan. Terkait dengan kontrak (sewa) yang lebih setahun maka mau tidak mau kita harus akui sebagai kewajiban kita karena kita memiliki kewajiban di masa yang akan datang. Menurut saya konsep ini menurut akuntansi <i>acceptable</i> dan lebih menggambarkan kondisi aktual perusahaan.
Narasumber 2	Standar ini akan berdampak signifikan dari sisi <i>lessee</i> karena selama ini terdapat <i>lessee</i> dapat mencatat sewa sebagai sewa operasi walaupun sewa dilakukan lebih dari setahun namun dengan PSAK 73 (2017) <i>lessee</i> diwajibkan mencatat transaksi diatas kedalam sewa pembiayaan sehingga yang sebelumnya <i>off-balance sheet</i> atas transaksi tersebut menjadi <i>on balance sheet</i> .

Sumber: Data Diolah

Penerapan PSAK 73 (2017) akan berdampak terhadap laporan keuangan perusahaan. Beberapa dampak dari penerapan PSAK 73 (2017) menurut PWC Indonesia dapat dilihat pada lampiran 2. Menurut PWC Indonesia (2017) terdapat 3 dampak dari penerapan PSAK 73 (2017) yaitu *compliance*, *performance measurement*, *cross-department issue*. *Compliance* merupakan kepatuhan perusahaan terhadap penerapan standar baru, apakah perusahaan sudah melakukan semua kebijakan akuntansi terkait sewa sesuai standar baru yaitu PSAK 73 (2017). Dampak selanjutnya yaitu *performance measurement* yang memiliki arti penerapan PSAK 73 (2017) akan mempengaruhi *ratio* laporan keuangan perusahaan. PWC Indonesia menjelaskan bahwa beberapa *ratio* yang mengalami kenaikan adalah *debt to equity ratio*, *earning before interest and tax* (EBIT), *earning before interest, tax and amortisation* (EBITDA), *operating cash flow* dan *asset turnover*. Dampak terakhir adalah *cross-department issue* atau permasalahan lintas departemen akibat yang meliputi departemen keuangan, SDM, IT, pajak dan penjualan akibat dari perubahan standar sewa.

Informasi dalam Tabel 1 di atas menunjukkan bahwa PSAK 73 (2017) merupakan standar baru yang akan berdampak pada pengakuan sewa yang sebelumnya masuk ke sewa operasi akan diklasifikasikan ke dalam sewa pembiayaan sehingga akan muncul di dalam neraca laporan keuangan perusahaan. Informasi ini sejalan dengan penelitian Ahalik (2017) yang menyatakan bahwa PSAK 73 (2017) memperketat persyaratan sewa operasi dimana syarat klasifikasi sewa pembiayaan menjadi lebih mudah dimana syarat untuk sewa operasi harus memenuhi seluruh kriteria yaitu sewa aset berjangka pendek (kurang dari atau sama dengan 12 bulan) dan aset bernilai rendah, jika tidak memenuhi kedua kriteria tersebut maka otomatis diakui sebagai sewa pembiayaan. *Debt to ratio* merupakan salah satu *ratio* keuangan yang akan meningkat seiring dengan penerapan PSAK 73 (2017) seiring dengan pengakuan sewa yang sebelumnya masih bisa diklasifikasikan sewa operasi dan sekarang diklasifikasikan sebagai sewa pembiayaan. Kondisi tersebut menggambarkan kondisi aktual perusahaan dan dapat memberikan keputusan manajemen yang tepat bagi perusahaan.

Kebijakan Akuntansi Sewa Di PT Telekomunikasi Indonesia Tbk

PSAK 73 (2017) berlaku efektif pada 1 Januari 2020 bagi seluruh perusahaan di Indonesia. DSAK IAI memperkenankan entitas untuk melakukan penerapan dini PSAK 73 (2017) dengan syarat perusahaan telah menerapkan PSAK 72 (2017). Berikut informasi yang didapatkan dari narasumber terkait penerapan PSAK 73 (2017) di PT Telekomunikasi Indonesia Tbk.

Tabel 1. Sumber Informasi Terkait Penerapan PSAK 73 Pada Telkom Group

Sumber Informasi	Telkom Group Telah melakukan penerapan dini PSAK 73
Narasumber 3	PT Telkom tidak melakukan penerapan dini terhadap PSAK 73. PT Telkom menerapkan PSAK 73 sesuai dengan yang telah ditetapkan oleh IAI yaitu 1 Januari 2020. PT Telkom memang telah menerapkan IFRS 16 yang merupakan standar yang diadopsi oleh PSAK 73 namun hanya untuk laporan keuangan yang akan dikirim ke Amerika Serikat sedangkan untuk di Indonesia, PT Telkom masih menggunakan PSAK 30 (2014) sampai tahun buku 2019.

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan informasi dari media *online* yaitu Indotelko (2019) diketahui bahwa Telkom menerapkan dini PSAK 73 (2017) karena tercatat di dua bursa BEI dan New York Stock Exchange (www.indotelko.com). Sementara itu berdasarkan pendapat narasumber sebagaimana Tabel 2, Telkom pada kenyataannya memang belum menerapkan PSAK 73 (2017) sampai tahun buku 2019. Telkom menerapkan PSAK 73 (2017) mulai tahun buku 2020 dan informasi ini sesuai dengan tanggal efektif penerapan PSAK 73 (2017) yang ditetapkan oleh IAI bahwa Telkom tidak menerapkan PSAK 73 (2017) dengan penerapan dini. Informasi ini juga sesuai dengan *annual report* Telkom tahun 2018 yang menyatakan bahwa Telkom sedang melakukan persiapan penerapan IFRS 16 yang berlaku mulai tahun buku 2019 sedangkan perlakuan sewa masih menggunakan PSAK 30 (2014).

Telkom merupakan salah satu perusahaan nasional dan internasional yang sahamnya berada di Indonesia melalui bursa efek Indonesia (BEI) dan di Amerika Serikat melalui New York Stock Exchange. PT Telekomunikasi Indonesia Tbk dalam menerbitkan laporan keuangan menggunakan dua standar yang berbeda. Laporan keuangan yang akan dikirimkan ke bursa efek Indonesia masih menggunakan standar yang lama yaitu PSAK 30 (2014) sedangkan laporan keuangan yang akan dikirimkan ke New York Stock Exchange telah menggunakan standar yang baru yaitu IFRS 16 sejak tahun 2019. Selanjutnya, PT Telekomunikasi Indonesia Tbk masih mengklasifikasikan perjanjian sewa yang lebih dari satu tahun ke dalam sewa operasi seperti yang ditampilkan di Tabel 3.

Tabel 2. Jumlah Pembayaran dan Penerimaan di Masa yang Akan Datang Untuk Perjanjian Sewa Operasi Telkom Group Tahun 2018 (Dalam Miliaran Rupiah)

	Jumlah	Kurang dari 1 tahun	1-5 tahun	Lebih dari 5 tahun
Tahun 2018				
Sebagai lessee	23.832	6.271	13.030	4.531
Sebagai lessor	4.105	1.084	2.464	557
Tahun 2019				
Sebagai lessee	18.344	5.084	10.597	2.663
Sebagai lessor	8.526	1.722	4.446	2.358

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan CALK PT Telekomunikasi Indonesia Tbk tahun 2018 dan 2019, Telkom *group* masih mengklasifikasikan sewa ke dalam sewa operasi dalam hal masa sewa tersebut lebih dari satu tahun. Berdasarkan PSAK 30 (2014) perusahaan boleh mengklasifikasikan sewa yang memiliki masa sewa lebih dari satu tahun ke dalam sewa operasi dalam hal aset sewa tersebut bernilai rendah atau nilainya tidak signifikan. Namun apabila perusahaan menerapkan standar sewa PSAK 73 (2017) maka sewa akan diklasifikasikan sebagai sewa operasi dalam hal masa sewa tidak lebih dari satu tahun dan aset sewa bernilai rendah, apabila salah satu syarat tidak terpenuhi maka perusahaan diharuskan mengklasifikasikan sewa tersebut ke dalam sewa pembiayaan. Berdasarkan persyaratan tersebut, hanya satu persyaratan yang terpenuhi dalam laporan keuangan perusahaan yaitu aset sewa bernilai rendah namun untuk syarat masa sewa tidak memenuhi persyaratan yang diatur di dalam PSAK 73 (2017). Berdasarkan hasil analisis terhadap pengklasifikasian sewa operasi dalam laporan keuangan PT Telekomunikasi Indonesia Tbk dapat ditarik kesimpulan bahwa PT Telekomunikasi Indonesia Tbk masih menggunakan standar sewa PSAK 30 (2014).

PT Telekomunikasi Indonesia Tbk telah menerapkan IFRS 16 untuk laporan keuangan tahun 2019. IFRS 16 merupakan standar yang di adopsi oleh PSAK 73 (2017), tetapi PT Telekomunikasi Indonesia Tbk memutuskan untuk tidak menerapkan PSAK 73 pada laporan keuangannya di tahun 2019. Berikut ini tanggapan dari akademisi terkait informasi diatas.

Tabel 3. Pandangan Akademisi terhadap penerapan PSAK 73 di Telkom

Sumber Informasi	Pandangan terhadap penerapan PSAK 73 di Telkom
Narasumber 1	Menurut pandangan saya alangkah lebih baik apabila PT Telkom melakukan penerapan dini PSAK 73 karena langkah tersebut lebih efisien. Rata-rata perusahaan yang induk perusahaannya berada di luar negeri, misalkan berada di Singapura maka perusahaan tersebut akan melakukan konsolidasi dan mau tidak mau perusahaan tersebut harus melakukan penerapan dini karena nanti akan merepotkan saat membuat laporan konsolidasi. Kemudian dari biaya yang dikeluarkan tentu akan lebih besar terkait audit yang dilakukan oleh perusahaan tersebut.
Narasumber 2	Menurut saya mungkin terdapat hal-hal lain yang menjadi pertimbangan Telkom dalam melakukan penerapan dini PSAK 73 (2017) seperti <i>user</i> . <i>User</i> di New York mungkin sudah siap dan sudah melek terhadap informasi dengan standar baru yaitu IFRS 16 sedangkan di Indonesia bisa jadi kesiapan <i>user</i> dalam menerima informasi tersebut masih membutuhkan waktu terlebih apabila <i>user</i> membaca laporan keuangan yang tiba-tiba liabilitas naik padahal kenaikan liabilitas tersebut efek dari penerapan PSAK 73 (2017).

Sumber: Data Diolah

Informasi dalam Tabel 4 menunjukkan bahwa secara teori seharusnya Telkom menerapkan PSAK 73 (2017) di tahun 2019 bersamaan dengan penerapan IFRS 16 karena PSAK 73 (2017) merupakan adopsi IFRS 16. Apabila perusahaan sudah bisa menerapkan IFRS 16 seharusnya perusahaan tersebut sudah bisa juga untuk menerapkan PSAK 73 (2017) di tahun yang sama. Penerapan tersebut juga dianggap lebih efisien dari segi operasional perusahaan karena SDM tidak perlu melakukan pekerjaan dua kali dalam hal menyusun laporan keuangan berdasarkan IFRS 16 dan PSAK 30 (2014) sehingga waktu pegawai bisa dimanfaatkan secara efektif dan efisien, selanjutnya apabila dilihat dari biaya (*cost*) terkait audit maka Telkom group cukup mengeluarkan biaya audit satu kali karena laporan keuangan menggunakan standar yang sama. Namun tentunya Telkom memiliki alasan tersendiri terkait tanggal penerapan PSAK 73 (2017) salah satu faktornya bisa dari segi *user* atau pengguna laporan keuangan. Pengguna laporan keuangan di Amerika Serikat mungkin sudah siap dan sudah melek terhadap informasi dengan standar baru yaitu IFRS 16 sedangkan di Indonesia bisa jadi kesiapan *user* dalam menerima informasi tersebut masih membutuhkan waktu terlebih apabila *user* membaca laporan keuangan yang tiba-tiba liabilitas naik padahal kenaikan liabilitas tersebut efek dari penerapan PSAK 73 (2017). Selanjutnya terkait dengan industri di Indonesia sendiri belum ada yang menerapkan PSAK 73 (2017) sebelum tahun 2020 sehingga dapat menimbulkan perbedaan persepsi *user* dalam hal user melakukan perbandingan *ratio* laporan keuangan Telkom dengan perusahaan sejenis sehingga bisa menyebabkan *debt to ratio* lebih tinggi dibandingkan dengan perusahaan sejenis padahal antara Telkom dan perusahaan sejenis menggunakan standar sewa yang berbeda dalam hal Telkom melakukan penerapan dini PSAK 73 (2017).

Persiapan Penerapan dan Kebijakan PT Telekomunikasi Indonesia Tbk dalam Menerapkan PSAK 73 (2017)

Tanggal berlaku efektif penerapan PSAK 73 (2017) ditetapkan oleh IAI pada tanggal 1 Januari 2020 meskipun PSAK 73 terkait sewa diterbitkan pada 2017. Jangka waktu dari 2017 sampai dengan 2019 seharusnya bisa digunakan oleh perusahaan untuk mempersiapkan secara matang penerapan PSAK 73 (2017) pada tahun 2020. Berikut ini pernyataan narasumber terkait persiapan yang dilakukan oleh Telkom group dalam mengimplementasikan PSAK 73 (2017) yang mulai berlaku efektif 1 Januari 2020.

Tabel 4. Persiapan dalam implementasi PSAK 73 (2017)

Sumber Informasi	Persiapan dalam mengimplementasikan PSAK 73 (2017)
Narasumber 1	Selang waktu dari 2017 sampai dengan 2019 bisa digunakan oleh Telkom <i>group</i> untuk memahami apa itu PSAK 73 terkait kebijakan apa saja yang berubah dan pengaruhnya terhadap laporan keuangan serta teknologi yang digunakan dalam hal terjadinya perubahan teknologi yang digunakan.
Narasumber 2	Perusahaan harus mempersiapkan infrastruktur yang dapat membantu perusahaan dalam menerapkan PSAK 73 (2017) dan melakukan sosialisasi kepada <i>stakeholder</i> agar mereka tidak kaget dalam hal terjadinya kenaikan liabilitas perusahaan.
Narasumber 3	Persiapan yang dilakukan oleh Telkom antara lain melakukan <i>gap analysis</i> , mempersiapkan SOP, <i>flowchart</i> , maupun <i>data flow diagram</i> untuk kegiatan operasional sehari-hari, selanjutnya terkait data, dokumen dan informasi yang dapat digunakan sebagai IT Tools sehingga Telkom <i>Group</i> bisa melakukan proses yang terkomputerisasi, dan persiapan yang tidak kalah penting yaitu dukungan dari semua lini di Telkom <i>Group</i> termasuk <i>top management</i> .

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan informasi dalam Tabel 5, Telkom telah melakukan persiapan sejak 2017 dalam menerapkan PSAK 73 (2017) yang berlaku mulai 1 Januari 2020. Beberapa tahapan persiapan yang dilakukan oleh Telkom *group* antara lain melakukan *gap analysis*. *Gap analysis* merupakan proses yang dilakukan Telkom *group* dalam hal mempelajari perbedaan antara standar sebelumnya dengan standar terbaru serta mempelajari dampak dari penerapan PSAK 73 (2017) terhadap transaksi yang terdapat di Telkom *group*. Selanjutnya Telkom *group* juga mempersiapkan dalam hal SOP, *flowchart*, maupun *data flow diagram* untuk kegiatan operasional sehari-hari. Langkah selanjutnya yang dilakukan oleh Telkom *group* adalah melakukan persiapan dari segi SDM pegawai yang melakukan aktivitas, proses dan *controlling* dalam hal peningkatan kompetensi terkait PSAK 73 (2017). Persiapan berikutnya yaitu infrastruktur yang harus dimiliki oleh Telkom *group* diharapkan dapat membantu proses bisnis yang dilakukan oleh perusahaan. Salah satu contoh persiapan infrastruktur adalah komputerisasi sistem dalam hal penggunaan data, dokumen dan informasi yang dijadikan IT Tools. Hal yang tidak kalah penting yaitu dukungan dari semua lini di Telkom *group* termasuk *top management*. Dukungan dari semua lini di dalam Telkom *group* diharapkan dapat membantu proses persiapan dan penerapan PSAK 73 (2017).

Informasi yang disampaikan sebelumnya oleh narasumber sebagian besar sudah sesuai dengan apa yang dijelaskan oleh PWC Indonesia (2017) yang menyatakan bahwa persiapan yang harus dilakukan oleh perusahaan terdiri dari 3 tahap yaitu *get organized*, *understand the impact*, *transition to the new standard*. Tahap *get organized* bisa dilakukan oleh perusahaan dengan memahami permasalahan yang ada seperti pengaturan proyek, aturan pemerintah dan sumber daya yang ada di perusahaan. Tahap *understand the impact* meliputi mengidentifikasi semua kontrak yang termasuk kontrak sewa, memvalidasi data dan informasi yang dikumpulkan untuk menilai efek di laporan keuangan. Tahap terakhir yaitu *transition to the new standard* yang terdiri dari persyaratan teknis terkait dengan aplikasi yang digunakan perusahaan serta bagaimana mengimplementasikan sistem dengan proses kemudian perusahaan memastikan bisnis bisa berjalan seperti biasanya.

Persiapan penerapan standar akuntansi keuangan yang baru terkait dengan sewa yang dilakukan Telkom bukanlah persiapan yang singkat. Persiapan tersebut sudah dilaksanakan sejak 2017 yang meliputi *gap analysis* yang merupakan langkah awal Telkom dalam mengidentifikasi kontrak mana saja yang berpengaruh atau tidak terhadap standar baru, persiapan kompetensi SDM yang terlibat dalam aktivitas, proses dan *controlling* standar baru ini terlebih standar baru ini belum banyak diketahui oleh pegawai Telkom. Selanjutnya yang dilakukan oleh Telkom terkait dengan persiapan infrastruktur seperti IT Tools yang mengalami perubahan dari yang semula masih menggunakan sistem manual, sekarang telah menggunakan sistem aplikasi yang bisa membantu dalam melaksanakan penerapan PSAK 73 (2017). Persiapan yang tidak kalah penting adalah dukungan dari semua lini yang ada di Telkom termasuk *top management* yang ada karena penerapan PSAK 73 (2017) ini bukan hanya pekerjaan bagian akuntansi saja tetapi juga unit terkait yang berhubungan dengan akuntansi. Salah satu contoh yang unit yang ikut terlibat dalam proses persiapan ini adalah unit pengadaan atau operasional. Unit ini berkaitan dengan transaksi sewa dan dokumen sumber dari sewa terdapat di unit ini oleh karena itu unit pengadaan atau operasional harus ikut membantu dalam hal permintaan dokumen sewa yang akan dianalisis oleh bagian akuntansi.

Sebelumnya Telkom telah melakukan penerapan IFRS 16 terkait sewa pada laporan keuangan tahun 2019 dan kebijakan penerapan yang sudah dilakukan tersebut bisa diterapkan juga. Berikut hasil wawancara dengan narasumber.

Tabel 5. Kebijakan Implementasi PSAK 73 (2017)

Sumber Informasi	Kebijakan Implementasi PSAK 73 (2017)
Narasumber 3	Dalam mengimplementasikan PSAK 73 terkait sewa, kami harus melakukan <i>assessment</i> terhadap kontrak yang sudah ada. PSAK 73 ini merupakan <i>principal based</i> bukan lagi <i>rule based</i> sehingga dalam interpretasi terhadap kontrak sewa antara yang satu dengan yang lainnya bisa berbeda. Tentunya Telkom menggunakan jasa konsultan yang ikut membantu dalam mempersiapkan penerapan PSAK 73 terlebih konsultan kami membawa <i>advisor</i> dari luar negeri yang lebih mengetahui seluk beluk standar baru ini karena standar baru ini pertama kali di terapkan di Amerika Serikat. Dalam melakukan peningkatan kompetensi pegawai (SDM) yang ikut terlibat dalam proses penerapan PSAK 73, Telkom sendiri melakukan <i>training</i> terhadap pegawai tersebut dengan melakukan <i>training</i> baik di dalam negeri maupun luar negeri. Selain itu Telkom juga melakukan koordinasi dengan DSAK mengenai standar baru ini seperti apa.

Sumber: Data Diolah

Beberapa persiapan yang dilakukan oleh PT Telkom sebagian besar telah mengikuti apa yang telah disarankan oleh PWC Indonesia dalam melakukan persiapan implementasi PSAK 73 (2017). Berdasarkan analisis dari pendapat narasumber mengenai implementasi PSAK 73 (2017) yang telah dijalankan oleh Telkom baik melalui konsultasi dengan konsultan ataupun *advisor* serta *training* pegawai sudah sangat tepat dalam mempersiapkan penerapan PSAK 73 (2017). Telkom memiliki kantor cabang yang tersebar di seluruh Indonesia dan memiliki anak perusahaan di sepuluh negara sehingga diperlukan waktu yang tidak singkat dalam melakukan *assessment* terhadap kontrak sewa tersebut. Selanjutnya, dari segi SDM Telkom terus melakukan peningkatan terhadap kompetensi terhadap pegawai yang terlibat dalam aktivitas persiapan penerapan PSAK 73 (2017).

Kendala dan Mitigasi PT Telekomunikasi Tbk dalam Penerapan PSAK 73 (2017)

PT Telekomunikasi Indonesia Tbk dalam mempersiapkan dan menerapkan PSAK 73 (2017) tentu mengalami kendala dalam pelaksanaannya. Kendala antara perusahaan satu dengan perusahaan lain tentu tidaklah sama namun kendala tersebut bisa dijadikan sebagai persiapan bagi perusahaan lain yang akan menerapkan PSAK 73 (2017). Berikut ini hasil pemaparan dari narasumber terkait kendala yang dihadapi oleh PT Telekomunikasi Indonesia Tbk.

Tabel 6. Kendala dalam implementasi PSAK 73 (2017)

Sumber Informasi	Kendala yang dihadapi dalam implementasi PSAK 73 (2017)
Narasumber 3 (Bapak Surya Dominic Pardede)	Tentunya Telkom mengalami kendala terlebih standar ini merupakan standar baru. Dari proses <i>gap analysis</i> kendalanya apakah kita bisa meyakini semua kelengkapan, keakuratan <i>gap</i> telah dilakukan <i>assessment</i> . Kendala selanjutnya yaitu data dan dokumen perusahaan yang tersebar di seluruh Indonesia. Selain itu, terdapat kendala yang dihadapi oleh Telkom dalam hal sewa atas tanah terlebih ISAK 25 hak atas tanah telah dicabut dan harus menggunakan ketentuan PSAK 73 (2017).

Berdasarkan analisis dari pendapat narasumber terkait kendala yang dihadapi oleh Telkom yaitu terkait dengan multi tafsir dalam penerapan PSAK 73 (2017) karena standar ini merupakan *principal based*, kendala lainnya juga terkait sistem yang masih manual dan belum mendukung dengan prinsip yang ada di PSAK 73 (2017). Dalam melakukan mitigasi kendala diatas, Telkom telah melakukan beberapa kebijakan seperti menggandeng konsultan dan *advisor* disebabkan oleh *sources* (sumber daya) yang dimiliki oleh Telkom belum banyak terkait pemahaman PSAK 73 (2017) sehingga dengan menggandeng konsultan dan *advisor* diharapkan bisa meminimalkan kesalahan terhadap kontrak yang dimiliki oleh perusahaan karena multi-tafsir. Kendala berikutnya yang dihadapi Telkom adalah kurangnya standar atau aturan yang mengatur sewa atas tanah karena standar sebelumnya telah dihapus. Telkom masih mengalami kesulitan dalam menganalisis kontrak terkait sewa atas tanah sehingga dibutuhkan pedoman terhadap transaksi tersebut oleh IAI. Selanjutnya terkait dengan sistem aplikasi, Telkom melakukan perubahan dari sistem yang manual menjadi terkomputerisasi dengan mempersiapkan aplikasi yang dapat mendukung kinerja perusahaan dalam melakukan *assessment* terhadap kontrak terkait sewa dapat mempercepat proses bisnis yang sudah ada. Langkah berikutnya Telkom melakukan pelatihan terhadap pegawai guna meningkatkan kompetensi dan pemahaman pegawai terhadap standar baru ini. Terakhir yang sangat penting adalah peran dari top management yang membuat persiapan implementasi PSAK 73 (2017) bukan hanya tugas dari unit akuntansi tetapi tugas bagi semua unit yang ada di Telkom.

PENUTUP

Kebijakan akuntansi sewa pada PT Telekomunikasi Indonesia Tbk masih menggunakan PSAK 30 (2014) sampai tahun buku 2019, sedangkan mulai tahun 2020 Telkom sudah menerapkan standar akuntansi sewa terbaru yaitu PSAK 73 (2017). Penerapan dini yang dilakukan oleh Telkom bukan terkait dengan PSAK 73 (2017) melainkan penerapan IFRS 16 pada tahun 2019 untuk laporan keuangan yang dilaporkan ke New York Stock Exchange. Persiapan yang dilakukan oleh PT Telekomunikasi Indonesia Tbk sebagian besar sudah sesuai dengan saran PWC Indonesia dan narasumber. Persiapan yang dilakukan Telkom dalam penerapan PSAK 73 (2017) terkait sewa selama satu setengah tahun yang meliputi gap analysis, proses bisnis, people, IT dan dukungan top management. Kendala yang dihadapi Telkom tentu berbeda dengan yang dihadapi oleh perusahaan lain. Beberapa kendala yang dihadapi terdiri dari banyaknya kontrak yang tersebar di seluruh Indonesia sehingga membutuhkan waktu yang cukup lama, kemudian dari sistem aplikasi, SDM yang dimiliki oleh perusahaan. Dalam mengatasi kendala tersebut, Telkom telah melakukan beberapa kebijakan seperti menggunakan konsultan dan advisor, melakukan pelatihan pegawai, peningkatan sistem aplikasi yang terkomputerisasi serta dukungan dari *top management*.

Hasil temuan dalam penelitian ini memberikan implikasi bahwa Telkom akan lebih efektif dan efisien apabila melakukan penerapan dini terhadap PSAK 73 (2017) karena IFRS 16 saja sudah bisa diterapkan oleh Telkom sejak 2019. Apabila dilihat dari segi cost and benefit tentu akan lebih baik jika Telkom membuat laporan keuangan dengan menggunakan PSAK 73 (2017) sejak 2019 agar pihak Telkom tidak melakukan pekerjaan dua kali yaitu laporan keuangan yang menggunakan IFRS 16 dan laporan keuangan yang menggunakan PSAK 30 (2014). Penerapan PSAK 73 (2017) menghapus ISAK 25 (2011) tentang hak atas tanah. Telkom mengalami kesulitan dalam melakukan assessment terhadap sewa atas tanah karena PSAK 73 (2017) tidak mengatur secara rinci perlakuan akuntansi terkait sewa atas tanah sehingga menimbulkan multi tafsir dalam perlakuan akuntansi terkait sewa atas tanah. Oleh karena itu, IAI perlu membuat aturan rinci terkait akuntansi sewa atas tanah sehingga terdapat keseragaman perlakuan akuntansi tersebut.

Penelitian ini juga berguna untuk perusahaan-perusahaan lain dalam melakukan persiapan sejak satu tahun sebelum standar baru (PSAK 73) berlaku. Persiapan yang dapat dilakukan antara lain dengan mempersiapkan SDM yang handal dan berkompeten serta *software-software* yang canggih dalam melakukan teknik perhitungan dan analisis serta apabila diperlukan perusahaan bisa menggunakan konsultan dalam membantu menganalisis transaksi yang jumlahnya tidak sedikit dalam hal melakukan assessment terhadap kontrak sewa.

Penelitian ini hanya terbatas pada data dan informasi terkait kebijakan sewa dan persiapan penerapan PSAK 73 (2017) pada Telkom. Dengan demikian, penelitian ini belum bisa menggambarkan kondisi perusahaan-perusahaan lainnya yang juga menerapkan kebijakan yang sama. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya agar dapat menggunakan data sektor lain untuk membandingkan hasil penelitian tersebut dengan penelitian ini. Selain itu penelitian selanjutnya juga dapat mengamati dampak dari penerapan PSAK 73 (2017) sebelum dan sesudah diterapkan oleh objek penelitian tersebut.

DAFTAR RUJUKAN

- Ahalik. (2019). Perbandingan Standar Akuntansi Sewa PSAK 30 Sebelum dan Sesudah Adopsi IFRS serta PSAK 73. *Jurnal Aset-Akuntansi Riset*, 11(1), 165-173.
- Alipudin, A., Rati, P.N. (2015). Penerapan PSAK No. 30 Mengenai Perlakuan Akuntansi Sewa dan Pengaruhnya Pada Laporan Keuangan PT. BFI Finance Indonesia Tbk. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Fakultas Ekonomi*, 1(2), 51-62.
- Idrus, M. (2016). Penerapan PSAK No.30 Tentang Akuntansi Leasing Aktiva Tetap Pada PT Bumi Sarana Beton. *Jurnal Ilmiah BONGAYA (Manajemen & Akuntansi)*, 129-152.
- IAI. (2018). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: IAI
- Indotelko. (2019). *Kisah Telkom terapkan PSAK 71, 72, dan 73*. <https://www.indotelko.com/read/1557446052/kisah-telkom-73>
- Indotelko. (2019). *Penerapan standar akuntansi baru pengaruh sajian laporan keuangan emiten "Halo-halo"*. <https://www.indotelko.com/read/1553754012/penerapan-akuntans-emiten>
- International Accounting Standard Board. (2016). *IASB shines light on leases by bringing them onto the balance sheet*. <https://www.ifrs.org/news-and-events/2016/01/iasb-shines-light-on-leases-by-bringing-them-onto-the-balance-sheet/>
- International Accounting Standards Board. (2016). *International Financial Reporting Standard (IFRS) 16: Leases*. London: IASB.
- Kieso, D.E., Weygandt, J.J., & Warfield, T.D. (2018). *Intermediate Accounting IFRS Edition*. (3rd Ed). United States of America: WileyHarnas.
- Kitab Undang-Undang Hukum Perdata Buku 3 Tentang Perikatan.
- Manginsela, R., David, P. E. S, & Wokas, H. R. N. (2018). Analisis Penerapan Akuntansi *Leasing* atas Perolehan Aset Tetap Pada PT. Bank Sulutgo Kantor Pusat. *Jurnal Riset Akuntansi Going Concern*, 13(4), 811-818.

- PWC Indonesia. (2017). *PSAK 73-Leases A New Era for Lease Accounting*. Jakarta: PWC Indonesia
- Safitri, A., Utami, P.L., Ida, N. (2019). Analisis Dampak Penerapan PSAK 73 Atas Sewa Terhadap Kinerja Keuangan Pada Industri Manufaktur, Pertambangan dan Jasa yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2018. 955-964.
- Sandi, Y. B., Sanjaya, A. W., & Firmansyah, A. (2020). Implikasi penerapan dini PSAK 73 tentang sewa pada PT Unilever Indonesia Tbk. Bunga Rampai Studi Kasus Akuntansi Keuangan, 311-338.
- Wowor, B. C., Ventje, I., Sintje R. (2019). Analisis Penerapan PSAK No. 30 Tentang Sewa Aset Tetap Pada PT. Nenggapratama Internusantara. *Jurnal EMBA*, 7, 2781-2790.