

GAGASAN KEBIJAKAN PERPAJAKAN BERDASARKAN POTENSI DAMPAK PERPAJAKAN DENGAN DIIMPLEMENTASIKANNYA PSAK 72: PENDAPATAN DARI KONTRAK DENGAN PELANGGAN (STUDI KASUS PADA INDUSTRI TELEKOMUNIKASI)

Septin Herliana

Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada
septin.h.chaniago@gmail.com

Putri Paramita Agritansia dan Abdul Halim

Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada
pagritansia@ugm.ac.id

Abstrak

Studi ini bertujuan untuk mengidentifikasi potensi dampak implementasi PSAK 72 terhadap penerimaan pendapatan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dari PPh badan yang dibayarkan oleh korporasi di industri telekomunikasi. Selain itu, juga untuk mengidentifikasi strategi yang dilakukan DJP dalam aspek kebijakan untuk mengakomodasi penerapan PSAK 72 dengan tetap melindungi kepentingan industri telekomunikasi dan penerimaan pajak. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif melalui strategi studi kasus. Pengumpulan data dilakukan melalui wawancara dan analisis dokumen. Validitas dilakukan dengan triangulasi sumber dan metode serta member checking.

Hasil penelitian menyimpulkan bahwa penerapan PSAK 72 pada industri telekomunikasi memiliki dampak perpajakan berupa beda temporer dalam pengakuan pendapatan dan biaya kontrak, nilai waktu uang dari biaya pajak yang dibayarkan, potensi penerimaan pajak lebih besar pada awal tahun saat entitas menerapkan PSAK 72, dan meningkatkan kualitas laporan keuangan. Hal itu berarti dengan penerapan PSAK 72 maka penerimaan pajak lebih besar pada tahun awal penerapan PSAK 72, menimbulkan sanksi administrasi denda dan/atau bunga atas penghasilan yang diakui pada awal penerapan PSAK 72. Selain itu, penelitian juga menghasilkan lingkup gagasan dalam membuat kebijakan perpajakan yaitu kenyamanan pembayaran pajak dan *interlocking system*.

Kata kunci: PSAK 72, PPh Badan, Pendapatan Produk Gabungan, Pendapatan Dari Kontrak Dengan Pelanggan, IFRS 15.

Abstract

This study aims to identify the potential impact of the implementation of PSAK 72 on Directorate General of Taxes (DGT's) revenue from corporate income tax from corporations in the telecommunication industry. Additionally, this study also identified DGT's strategies in terms of policies to accommodate the implementation of PSAK 72 but also protecting the interests of the telecommunications industry and tax revenues. This study is qualitative approach through a case study strategy. Qualitative study using interviews and document analysis. Validity test using member checking, triangulation of sources and methods. The results of the study conclude that the applying PSAK 72 in the telecommunication industry has a tax impact in the form of temporary differences in the recognition of revenue and contract costs, the time value of money from tax costs paid, the potential for tax revenue greater in the initial year of the entity applying PSAK 72, and improving the quality of financial statements. The meaning of those results is tax revenue is greater in the initial year of applying PSAK 72 and generate administrative sanctions in the form of fines and/or interest from revenue that recognized at the beginning of applying PSAK 72. Additionally, this research brings in the scope of ideas to makes tax policies that is convenience of tax payment and interlocking system.

Keyword: PSAK 72, Corporate Income Tax, Bundling Revenues, Revenues From Contracts With Customers, IFRS 15.

PENDAHULUAN

Globalisasi menciptakan interdependensi bisnis dalam perekonomian dunia. Negara-negara di dunia saling berkomunikasi dengan tujuan untuk melakukan harmonisasi. Salah satu bentuk harmonisasi yang terjadi adalah harmonisasi kebijakan. Harmonisasi ini dilakukan untuk memperkecil perbedaan aturan antar negara agar meminimalisasi peluang atau ruang gerak para pelaku bisnis untuk melakukan perencanaan pajak (tax planning) yang agresif dalam melakukan manajemen pajak (tax management). Manajemen pajak dan manajemen laba (earnings management) memanfaatkan perbedaan aturan antara akuntansi dengan pajak (Graham dkk, 2012). Manajemen laba terjadi ketika manajer menggunakan penilaian dalam pelaporan keuangan dan dalam menyusun transaksi untuk mengubah laporan keuangan sehingga menyesatkan para pemangku kepentingan menilai kinerja keuangan entitas atau untuk mempengaruhi hasil kontrak yang bergantung pada praktik akuntansi yang dilaporkan (Healy dan Wahlen, 1999). Manajer memilih kebijakan akuntansi yang dapat mengalihkan laba dari periode yang akan datang ke periode saat ini (Watts dan Zimmerman 1986, 209). Praktik manajemen laba yang menyesatkan pengguna laporan keuangan perlu diatasi karena informasi yang disajikan dapat mengakibatkan pengguna laporan keuangan salah dalam mengambil keputusan.

Rego dan Wilson (2009) menunjukkan bahwa ada hubungan positif yang kuat antara kompensasi dengan manajemen pajak yang agresif. Semakin tinggi kompensasi yang diterima para direksi dari suatu entitas maka semakin tinggi agresivitas perencanaan pajak entitas tersebut. Perencanaan pajak yang agresif dilakukan dengan mengurangi biaya pajak entitas untuk memaksimalkan kompensasi yang

diterima para direksi. Biaya pajak yang diminimalisasi oleh entitas tentu saja merugikan penerimaan negara. Arlen dan Weiss (1995) menyatakan bahwa biaya pajak yang merugikan secara signifikan dapat menyebabkan perusahaan melakukan penghindaran pajak bahkan penggelapan pajak. Hal ini menjelaskan diperlukannya strategi tertentu dalam menentukan pajak agar tidak merugikan perusahaan sehingga perusahaan tidak melakukan penghindaran pajak.

Dalam menghadapi tuntutan globalisasi, *International Accounting Standards Board* (IASB) dan *Financial Accounting Standards Board* (FASB) pada bulan Mei 2014 mengesahkan *International Financial Reporting Standard* (IFRS) 15 (IFRS, 2014). IFRS 15 tentang *revenue from contracts with customers* yang berlaku efektif per 1 Januari 2018. Kemudian Indonesia mengadopsi IFRS 15 yang dituangkan dalam PSAK 72 tentang pendapatan dari kontrak dengan pelanggan yang telah disahkan 27 Juli 2017 dan berlaku efektif 1 Januari 2020 (pemberlakuan dini diperkenankan). PSAK 72 mengamandemen beberapa ISAK dan PSAK yaitu PSAK 23 tentang Pendapatan; PSAK 34 tentang Kontrak Konstruksi; ISAK 10 tentang Program Loyalitas Pelanggan; ISAK 21 tentang Perjanjian Konstruksi Real Estat; ISAK 27 tentang Pengalihan Aset Pelanggan; dan PSAK 44 tentang Akuntansi Aktivitas Pengembangan Real Estat (IAI, 2017).

Perbedaan PSAK 72 dengan PSAK 23 terletak pada prinsip pengakuan pendapatan dan biaya kontrak. Pada PSAK 72, dalam mengakui pendapatan diatur prinsip tunggal yang terdiri atas lima langkah yaitu yaitu (i) mengidentifikasi kontrak, (ii) mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan, (iii) menentukan harga transaksi, (iv)

mengalokasi harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan, dan (v) mengakui pendapatan ketika (atau selama) entitas memenuhi kewajiban pelaksanaan (IAI, 2017). Prinsip tersebut berlaku untuk semua jenis industri. Harapan dari penerapan standar baru ini yaitu pendapatan yang disajikan dalam laporan keuangan menjadi lebih dapat dibandingkan lintas industri dan pasar modal (EY, 2014).

Pada standar sebelumnya hanya mengatur prinsip pokok dalam pengakuan pendapatan (IFRS, 2014). Dalam kerangka konseptual telah menetapkan dasar-dasar konsep pengakuan berupa pilihan saat pengakuan pendapatan tertentu untuk jenis perusahaan tertentu dan pada praktiknya perusahaan menerjemahkan prosedur pengakuan tersebut dalam bentuk kebijakan akuntansi perusahaan (Suwardjono, 2016: 352). Oleh karena itu, dengan prinsip tunggal ini diharapkan dapat meminimalisasi aktivitas manajemen pajak yang oportunistik dari para manajer perusahaan.

PSAK 72 memiliki dampak signifikan pada beberapa industri antara lain telekomunikasi, real estat, otomotif, dan manufaktur (EY, 2014). Hal tersebut dikarenakan lima langkah yang harus dipenuhi untuk mengakui pendapatan. Terkait dengan industri telekomunikasi, pengakuan pendapatan untuk pendapatan produk gabungan (*bundling*) yang paling terdampak dari jenis pendapatan industri telekomunikasi.

Selanjutnya, biaya kontrak dengan standar baru khusus biaya kontrak untuk mendapatkan kontrak dapat dikapitalisasi dan menggunakan metode amortisasi atau penurunan nilai dalam pembebanannya yang menyebabkan biaya kontrak tidak seluruhnya dibebankan pada tahun terjadi biaya kontrak tersebut namun dibebankan sesuai masa kontrak untuk metode

amortisasi sedangkan untuk metode penurunan nilai berdasarkan hasil penilaian kembali atas biaya kontrak tersebut.

Perbedaan pengakuan pendapatan dan kapitalisasi biaya untuk mendapatkan kontrak dengan standar baru menimbulkan perbedaan temporer yang mempengaruhi perhitungan PPh badan. Standar sebelumnya tidak ada pemecahan jenis kewajiban pelaksanaan sehingga pendapatan yang diakui saat pendapatan terbentuk yaitu saat ada manfaat yang diterima oleh pelanggan atau masa berlaku habis. Biaya untuk mendapatkan kontrak pada standar sebelumnya mengakui seluruh biaya kontrak saat biaya terjadi sehingga menjadi pengurang penghasilan kena pajak. Dengan kata lain, pendapatan dan biaya kontrak yang terjadi tidak terdapat beda temporer antara akuntansi dengan pajak. Namun dengan standar baru, pengakuan pendapatan dibedakan berdasarkan kewajiban pelaksanaan yang telah dialihkan kepada pelanggan sehingga dapat menimbulkan penundaan atau akselerasi pengakuan pendapatan. Selain itu, biaya untuk mendapatkan kontrak yang lebih dari 12 bulan dikapitalisasi. Perubahan standar atas penundaan pengakuan pendapatan menimbulkan perbedaan temporer yang berakibat pada biaya pajak lebih kecil dibanding biaya dengan standar sebelumnya. Sedangkan akselerasi pengakuan pendapatan dan kapitalisasi biaya untuk mendapatkan kontrak mengakibatkan biaya pajak dengan standar baru lebih besar dibanding dengan standar sebelumnya.

KAJIAN PUSTAKA

Aspek Akuntansi

IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* telah diterbitkan oleh IASB dan berlaku efektif mulai 1 Januari 2018 (pemberlakuan dini diperkenankan). Sejalan dengan hal tersebut, Dewan Standar

Akuntansi Keuangan (DSAK) Indonesia pada tanggal 26 juli 2017 mengesahkan PSAK 72 yang merupakan konvergensi dari IFRS 15, sebagai ganti PSAK 23. Manfaat dari pemutakhiran standar sesuai IFRS untuk menyederhanakan penyusunan laporan keuangan karena mengurangi rujukan yang diacu oleh pembuat laporan keuangan (IFRS, 2014). Oleh karena itu, informasi terkait kondisi perusahaan yang disajikan dalam laporan keuangan diharapkan dapat lebih diandalkan oleh investor.

Perbedaan pokok PSAK 23 dengan PSAK 72 terletak pada pengakuan pendapatan dan biaya untuk mendapatkan kontrak. Selain itu, PSAK 72 merupakan standar yang berlaku untuk semua bidang usaha sehingga ada beberapa industri yang terdampak secara signifikan antara lain telekomunikasi, real estat, otomotif, dan manufaktur (EY, 2014). Dampak paling signifikan atas perbedaan pokok pengakuan pendapatan di antaranya pengakuan pendapatan produk gabungan untuk industri telekomunikasi.

Aspek Perpajakan

Berdasarkan Undang-undang tentang Pajak Penghasilan (PPh) pasal 4 ayat 1, penghasilan adalah:

“...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun ...”

Berdasarkan penjelasan pasal 4 ayat 1 menganut prinsip dimensi perpajakan di Indonesia yang merupakan *Worldwide Income* (WWI) yaitu menghitung penghasilan WP baik yang bersumber dari dalam maupun luar negeri. Kemudian tujuan penggunaan baik untuk konsumsi maupun

menambah kekayaan. Selanjutnya, dalam bentuk apapun menganut prinsip baik *cash basis* maupun *accrual basis*.

Entitas dalam menyusun laporan keuangan harus sesuai PSAK 1 (penyesuaian 2014) tentang penyajian laporan keuangan. Sehubungan dengan perpajakan, entitas harus tunduk pada aturan perpajakan yang mewajibkan entitas menyusun laporan keuangan sesuai dengan undang-undang perpajakan. Untuk mengakomodasi perbedaan perlakuan tersebut maka diatur dalam PSAK 46 tentang Pajak Penghasilan yang dijelaskan mengenai laba akuntansi dan laba fiskal.

Berdasarkan PSAK 46 Par.5 dijelaskan bahwa laba akuntansi merupakan laba yang dilaporkan dalam laba rugi berdasarkan standar akuntansi yang berlaku. Sedangkan laba fiskal, laba akuntansi yang mengalami penyesuaian berdasarkan peraturan perpajakan. Penyesuaian tersebut menyebabkan beda temporer atau beda tetap. Penyebab timbul perbedaan laba akuntansi dan laba fiskal menurut Weber (2005) yaitu a) perbedaan standar penyusunan laporan keuangan menurut akuntansi dan pajak; b) entitas cenderung melakukan *tax management* yang mengarah pada *tax sheltering*; dan c) manajer diberikan kewenangan (diskresi) untuk menetapkan kebijakan akuntansi atas suatu transaksi.

Pengakuan Pendapatan Berdasarkan Perpajakan

Dalam melakukan pembukuan untuk tujuan perpajakan, Wajib Pajak harus tunduk dengan prinsip taat asas sesuai UU Ketentuan Umum Perpajakan (KUP) Pasal 28 ayat 5. Prinsip taat asas dalam metode pembukuan salah satu penerapannya adalah pada stelsel pengakuan penghasilan. Pembukuan dilakukan dengan stelsel akrual atau stelsel kas sesuai UU KUP Pasal 28 ayat 5. Stelsel akrual adalah suatu metode

yang mengakui penghasilan pada waktu diperoleh (*realizable*) dan mengakui biaya pada waktu terutang. Sedangkan stelsel kas adalah metode yang mengakui penghasilan saat kas benar-benar sudah diterima (*realized*) dan biaya dibayar secara tunai.

Pengakuan Pendapatan Berdasarkan Akuntansi

Kriteria pengakuan pendapatan menurut FASB dalam Suwardjono (2016), dibagi dua yaitu: pengakuan pendapatan pada saat 1) terrealisasi (*realized*) atau cukup pasti terrealisasi (*realizable*); dan 2) terhak (*unearned*). Pendapatan dikatakan terrealisasi saat barang atau jasa telah terjual atau ditukar dengan kas. Sedangkan 'cukup dapat terrealisasi' jika aset yang diterima mudah dikonversi menjadi kas. Poin kedua, pendapatan diakui saat terhak yaitu saat entitas telah melakukan kewajiban secara substansial.

Dalam PSAK 23, pengakuan pendapatan diakui dengan prinsip pengalihan risiko dan manfaat (*transfer risk and reward*) dari penjual kepada pembeli. Kemudian, metode dalam pengakuan pendapatan diserahkan kepada manajemen untuk membuat kebijakan akuntansi terkait pengakuan pendapatan bagi perusahaannya sehingga metode pengakuan pendapatan bisa berbeda antar industri bahkan antar perusahaan pada industri yang sama.

Pada PSAK 72, memberikan satu metode pengakuan pendapatan untuk semua industri. Prinsip yang digunakan pada PSAK 72 adalah pengalihan pengendalian (*transfer of control*). Saat penjual telah mengalihkan pengendalian suatu kewajiban pelaksanaan ke pembeli maka penjual sudah dapat mengakui pendapatan atas kewajiban pelaksanaan tersebut.

Teori Institusional Isomorfisma Koersif

Teori institusional (DiMaggio dan Poweel, 1983) merupakan teori yang sering digunakan dalam menyusun kebijakan

publik. Pendekatan isomorfisma digunakan untuk menjelaskan fenomena yang cukup dekat dengan teori institusional. Isomorfisma koersif merupakan pendekatan dalam kondisi perusahaan dipaksa menggunakan kebijakan yang didorong dari pengaruh politik dan legitimasi.

Isomorfisma koersif digunakan otoritas pajak dalam penerapan aturan pajak. Aturan pajak wajib dilaksanakan oleh semua wajib pajak. Wajib pajak yang tidak mematuhi aturan pajak dapat dikenakan sanksi administrasi berupa denda, dan/atau bunga. Sanksi diberikan kepada wajib pajak dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), atau Surat Tagihan Pajak.

Kebijakan Pajak (*Tax Policy*)

Dalam mengukur kebijakan pajak yang dibuat, beberapa institusi membuat panduan berisi prinsip-prinsip untuk menjadi pertimbangan dalam penyusunan kebijakan pajak yang baik. Tantangan dalam menyusun kebijakan pajak yang baik yaitu menempatkan semua prinsip pada tingkat yang sama (AICPA, 2017). Prinsip dalam *four maxim* dari Adam Smith (1776) kerap digunakan sebagai panduan untuk membuat kebijakan pajak yang baik oleh berbagai institusi atau lembaga. Prinsip tersebut yaitu: a) *equity and fairness*; b) *certainty*; c) *convenience of payment*; dan d) *effective tax administration*. Selain menggunakan prinsip dari *four maxim*, institusi atau lembaga menambahkan beberapa prinsip yang digunakan sebagai indikator untuk menilai kebijakan pajak yang baik.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) merumuskan 12 (dua belas). Empat prinsip pertama diambil dari prinsip *four maxim* dan menambahkan 8 (delapan) prinsip lain. Prinsip tersebut yaitu

equity and fairness; certainty; convenience of payment; effective tax administration; information security; simplicity; neutrality; economic growth and efficiency; transparency and visibility; minimum tax gap; accountability to taxpayers; dan appropriate government revenues.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

OECD yang merupakan organisasi yang bertujuan mengembangkan kebijakan untuk meningkatkan kesejahteraan dalam sosial dan ekonomi di seluruh dunia. OECD memberikan panduan 7 (tujuh) prinsip pajak dalam merumuskan kebijakan perpajakan. Prinsip tersebut yaitu: meminimalisasi biaya kepatuhan bagi wajib pajak dan biaya administrasi untuk otoritas pajak; fitur struktural harus mengikuti perubahan teknologi; aturan pajak jelas dan mudah dipahami; lebih menggunakan pertimbangan ekonomi dalam mengambil keputusan bisnis daripada pajak; sistem perpajakan harus fleksibel dan dinamis; meminimalisasi potensi penghindaran dan penggelapan pajak; dan perpajakan menghasilkan jumlah pajak yang tepat pada waktu yang tepat.

Penelitian Terdahulu

Penelitian tentang penerapan standar baru telah dilakukan oleh Hung dan Subramanyam (2007) meneliti tentang dampak dari adopsi International Accounting Standards (IAS) terhadap laporan keuangan di Negara-negara Eropa dari sudut pandang *stakeholder* dengan sampel 80 perusahaan di Jerman yang sudah menerapkan IAS dalam kurun waktu 1998 sampai 2002. Hasil penelitian mengemukakan 4 (empat) temuan yaitu: (1) secara signifikan, total aset dan nilai buku ekuitas, serta variasi nilai buku dan laba bersih menggunakan IAS lebih tinggi daripada standar pedoman akuntansi keuangan (HGB); (2) nilai buku (laba bersih) memainkan peran valuasi yang lebih

(kurang) penting menurut IAS daripada berdasarkan HGB; (3) penyesuaian IAS atas nilai buku memiliki nilai yang relevan, berbeda dengan penyesuaian atas laba bersih memiliki nilai yang tidak relevan; dan (4) ketepatan waktu dan ketepatan waktu asimetris dari pendapatan dengan IAS mungkin lebih tinggi daripada pendapatan HGB.

Sementara itu, penelitian terkait adopsi IFRS dan pengaruh terhadap perpajakan sedikit dilakukan. Salah satunya ialah penelitian berupa tesis dari Prianto Budi S pada tahun 2013 terkait konvergensi IFRS dan pengaruhnya terhadap perpajakan. Pada penelitian tersebut, penulis mengidentifikasi perubahan perlakuan akuntansi sesuai IFRS dengan aturan pajak dan mengidentifikasi isu pajak yang timbul dari konvergensi IFRS di Indonesia. Hasil dari penelitian tersebut menyebutkan terdapat 6 (enam) PSAK yang berdampak signifikan terhadap perpajakan yaitu PSAK 10; PSAK 13; PSAK 16; PSAK 22; PSAK 25; dan PSAK 30. Namun PSAK 23 tidak termasuk PSAK yang berdampak signifikan. Sampai saat ini, belum ada penelitian secara khusus terkait dampak perpajakan dari implementasi PSAK 72.

METODE PENELITIAN

Desain Penelitian

Studi ini menggunakan pendekatan penelitian berupa penelitian kualitatif. Penelitian kualitatif merupakan metode yang menerangkan gejala, fenomena, atau kejadian secara deskriptif. Selain itu, studi ini juga menggunakan pendekatan studi kasus. Data diperoleh dari data publik yang dipublikasikan dari dan oleh pemerintah atau otoritas yang berwenang untuk mempublikasikan data tersebut. Dalam melengkapi pengumpulan informasi dari sumber dokumen, penulis melakukan wawancara kepada fiskus, dosen, serta pelaku bisnis yang telah dipilih karena

memiliki pengetahuan, pemahaman, dan pengalaman terkait industri telekomunikasi, PSAK 72, peraturan pajak, dan gabungan dari ketiganya. Partisipan yang dituju yaitu pelaku bisnis bidang telekomunikasi, regulator pajak, dan akademisi.

Sumber Data

Sumber data yang digunakan dalam penelitian adalah data primer dan data sekunder. Data primer merupakan sumber data yang diperoleh langsung dari responden yang diwawancarai. Data sekunder berupa pengumpulan sumber data yang diperoleh tidak langsung. Data sekunder yang digunakan berupa arsip dan dokumen yang berkaitan dengan permasalahan yang diteliti dan referensi lainnya.

Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian lapangan (*fieldwork research*) dan penelitian kepustakaan. Penelitian lapangan dilakukan dengan mendatangi langsung responden yang menjadi sumber data. Metode pengumpulan data yang digunakan yaitu sebagai berikut:

Penelitian Lapangan

1. Dokumentasi.

Dokumentasi penting dilakukan untuk mendukung dan menambahkan bukti dari berbagai sumber lain (Yin, 2015). Beberapa dokumen yang diteliti berupa laporan keuangan industri telekomunikasi, laporan DJP, dan dokumen lain yang berkaitan dengan topik penelitian.

2. Wawancara.

Wawancara mendalam digunakan untuk mendapatkan informasi atas suatu fenomena yang diteliti secara lebih mendalam. Wawancara dengan partisipan dapat dilakukan cara tatap muka langsung, melalui telepon, melalui email, atau terlibat dalam focus group dengan partisipan 6 sampai 8 orang dalam setiap kelompok (Creswell,

2014). Teknik penentuan responden yang digunakan adalah teknik *purposive sampling*. Dalam mengumpulkan data, penulis melakukan wawancara dengan narasumber sebagai berikut:

Dalam penelitian ini, peneliti melakukan wawancara dengan dua pegawai yang berasal dari unit kerja Direktorat Peraturan Perpajakan II, di Direktorat Jenderal Pajak. Selain itu, tiga dosen universitas negeri di Indonesia serta satu orang senior manager pada perusahaan telekomunikasi. Struktur wawancara yang dilakukan adalah wawancara semi terstruktur dan terbuka. Pada wawancara semi terstruktur dan terbuka memberi peluang bagi partisipan untuk memberikan tanggapan dan opini (Creswell, 2014). Pertanyaan wawancara yang semi terstruktur dan terbuka menciptakan kesempatan bagi partisipan untuk menyampaikan pemikiran, ide, gagasan, opini, dan persepsi mengenai standar baru tentang pengakuan pendapatan dan biaya untuk mendapatkan kontrak pada industri telekomunikasi.

Dalam melakukan wawancara, penulis mempersiapkan rerangka pertanyaan wawancara untuk diajukan kepada partisipan. Tujuan dibuat rerangka pertanyaan wawancara sebagai alat bantu bagi penulis agar pertanyaan wawancara yang dibuat dapat menjawab semua pertanyaan penelitian secara memadai. Tujuan lainnya yaitu agar dalam proses wawancara, penulis tetap dalam ruang lingkup penelitian sehingga wawancara dapat dilakukan dengan efektif dan efisien.

Sebelum melakukan wawancara lapangan, untuk memvalidasi pertanyaan wawancara maka perlu dilakukan pilot testing atas pertanyaan wawancara. Pilot testing wawancara dilakukan untuk mengetahui bagaimana interpretasi dari partisipan atas pertanyaan yang diajukan saat wawancara (Hennink dkk., 2011: 120).

Tujuan dilakukan pilot testing atas pertanyaan wawancara antara lain untuk mengevaluasi apakah pertanyaan mudah dipahami oleh partisipan, untuk menguji apakah pertanyaan penelitian dapat dijawab dari jawaban dari pertanyaan wawancara.

Penelitian Kepustakaan

Penelitian kepustakaan adalah pengumpulan data dengan mengkaji literatur yang berhubungan dengan topik penelitian untuk mengumpulkan informasi yang dibutuhkan.

Data yang dikumpulkan berasal dari:

- a. Laporan keuangan konsolidasian untuk PT Telekomunikasi Indonesia Tbk Tahun 2017-2018, PT Indosat Tbk Tahun 2017-2018, AT an T Inc Tahun 2017, dan BT Group Plc Tahun 2017;
- b. Laporan keuangan konsolidasian Interim untuk PT Telekomunikasi Indonesia Tbk 31 Maret 2018 dan PT Indosat Tbk 31 Maret 2018;
- c. Standar Akuntansi Keuangan yaitu PSAK 23, PSAK 46, dan PSAK 72; dan
- d. Peraturan perpajakan yaitu UU No 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (PPH) dan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 169/PMK.010/2015 tentang Penentuan Besarnya Perbandingan Antara Utang Dan Modal Perusahaan Untuk Keperluan Penghitungan Pajak Penghasilan.

Teknik Analisis Data

Analisis data dilakukan dalam dua tahap yaitu:

Analisis Data Dokumen

Langkah awal dalam melakukan penelitian adalah menganalisis dokumen-dokumen yang diperoleh untuk mendukung pemahaman atas fenomena yang diteliti. Hasil analisis tersebut akan membentuk kode-kode tertentu yang kemudian menjadi dasar dalam mengajukan pertanyaan dalam proses wawancara.

Analisis Data Hasil Wawancara

Proses analisis ini dilakukan bersamaan dengan proses pengumpulan data. Analisis data dilakukan dengan sebagai berikut:

- a. Melakukan transkripsi hasil wawancara.
- b. Mereduksi data yang tidak relevan sehingga data siap untuk diolah.
- c. Hasil pengolahan data tersebut dibaca oleh peneliti.
- d. Membuat kode data yang berasal dari gagasan-gagasan yang disampaikan oleh partisipan.
- e. Mendeskripsikan pendapat dari partisipan dalam merumuskan opini kedalam tema-tema untuk dianalisis.
- f. Menghubungkan tema-tema yang saling berkaitan.
- g. Membuat simpulan berdasarkan interpretasi makna dari tema-tema atau deskripsi untuk menjawab pertanyaan penelitian.

Validitas Data dan Reabilitas Data

Kesimpulan hasil penelitian divalidasi untuk memastikan kebenaran hasil penelitian. Dalam penelitian ini, validitas diuji menggunakan triangulasi sumber data, triangulasi metode, dan member checking. Triangulasi sumber data adalah melakukan pengecekan data atas sumber data yang berbeda dengan metode yang sama. Sedangkan triangulasi metode adalah melakukan berbagai metode pengumpulan data untuk menutup kelemahan satu metode dengan metode yang lain dan juga sebagai sarana pengecekan kebenaran data yang diperoleh dari antar metode tersebut (antara dokumen dan hasil wawancara). Setelah dilakukan pengecekan data tersebut, penulis akan membandingkan hasil wawancara dari para partisipan bertujuan untuk mengecek kebenaran informasi yang diperoleh dari wawancara.

Member checking adalah pewawancara menyerahkan seperangkat dokumen hasil

dari wawancara kepada partisipan berupa laporan, deskripsi, dan simpulan hasil wawancara terkait akurasi dan kesepakatan hasil laporan wawancara. *Member checking* bertujuan untuk memperoleh persetujuan dari partisipan terkait hasil dari wawancara. Selain melakukan uji validitas, penulis juga melakukan uji menguji realibilitas. Uji realibilitas dilakukan oleh dosen pembimbing untuk memeriksa kegiatan penulis dalam melakukan penelitian.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Bagian ini memaparkan satu persatu hasil penelitian dan pembahasan secara berurut sesuai dengan pertanyaan penelitian. Data pendukung yang digunakan pada hasil penelitian dan pembahasan berupa hasil wawancara dan dokumen yang diperoleh selama melakukan penelitian. Wawancara dilakukan kepada partisipan dengan kriteria yang telah ditentukan pada tahap metode penelitian. Terdapat 6 (enam) orang yang sesuai dengan kriteria dan bersedia diwawancarai secara langsung yaitu sebagai berikut.

Tabel 1 Daftar Partisipan Wawancara

No	Keterangan	Kode Partisipan
1	Pelaksana pada Seksi Peraturan Pajak Penghasilan Badan II, SubditPP2, DJP	DJP_1
2	Pelaksana pada Seksi Peraturan Pajak Penghasilan Badan I, Subdit PP2, DJP	DJP_2
3	Dosen Fakultas Hukum, Universitas Gadjah Mada	D_1
4	Guru Besar Bidang Perpajakan, Universitas Indonesia	D_2
5	Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia	D_3
6	<i>Senior Manager Group Accounting Controller</i> , PT Telekomunikasi Indonesia Tbk	Tel_1

Berdasarkan hasil wawancara dan analisis dokumen, potensi dampak penerapan PSAK 72 terhadap penerimaan pendapatan DJP dari PPh badan yang dibayarkan oleh korporasi di industri telekomunikasi dan kebijakan perpajakan yang sebaiknya dirancang untuk dapat mengakomodasi penerapan PSAK 72 dengan memperhatikan baik aspek penerimaan PPh badan maupun pertumbuhan industri telekomunikasi sebagai berikut.

1. Dampak pengakuan pendapatan atas implementasi PSAK 72 pada industri telekomunikasi

Pengakuan pendapatan dengan prinsip tunggal untuk semua industri yang diatur dalam PSAK 72 berdampak mempercepat (*accelerating*) atau menunda (*delaying*) pendapatan entitas. Industri telekomunikasi merupakan salah satu industri yang mengalami dampak signifikan atas standar baru. Pada saat entitas mulai mengimplementasikan standar baru, entitas akan mengakui pendapatan lebih cepat dari pada standar lama. Hal tersebut juga diungkapkan oleh partisipan yaitu sebagai berikut.

“Dampak dari penerapan PSAK 72 ini adalah *accelerating* pendapatan dari penjualan *bundling handset* dan *network*. Dampaknya bisa *accelerating* atau *delaying*. Dampaknya tergantung sangat situasional”(D_3)

Berdasarkan penelaah laporan keuangan konsolidasian interim PT Indosat Tbk 31 Maret 2018 (tidak diaudit), dampak standar baru mengubah saldo laba pada tahun awal implementasi standar baru sebagaimana ditunjukkan dalam laporan keuangan kuartal pertama dari salah satu perusahaan telekomunikasi yang melakukan penerapan dini atas PSAK 72.

Tabel 2 Penyesuaian saldo laba awal 1 Januari 2018 atas implementasi PSAK 72
(dalam jutaan rupiah)

Deskripsi	Implementasi PSAK 72	
	Saldo laba belum dicadangkan	Kepentingan nonpengendali
Saldo 31 Desember 2017	11.450.155	818.558
<u>Penyesuaian saldo atas penerapan awal PSAK 72</u>		
Pengakuan pendapatan		
Pendapatan koneksi	(3.899)	-
Pendapatan multi elemen	86.213	3.746
Pengakuan beban	101.606	-
Komponen pembiayaan	(2.401)	-
<u>Dampak penyesuaian PSAK 72</u>	181.519	3.746
Saldo 1 Januari 2018 setelah penyesuaian	11.631.674	822.304

Sumber: Indosat, 2018 (diolah)

Pada tabel 2 menunjukkan bahwa dampak penerapan dini berpengaruh pada penambahan saldo laba yang diakibatkan oleh dua jenis pendapatan yaitu pendapatan dari biaya koneksi, dan pendapatan multi elemen.

Laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain konsolidasian disajikan dalam tabel 3 yaitu sebagai berikut.

Tabel 3 Laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain konsolidasian periode tiga bulan berakhir 31 Maret 2018
(dalam jutaan rupiah)

Akun	Implementasi PSAK 72		
	Sebelum	Adj.	Setelah
Pendapatan selular	4.417.251	110.669	4.527.920
Pendapatan MIDI	1.042.818	8.444	1.051.262
Beban penyelenggaraan jasa	(2.865.592)	(7.841)	(2.873.433)
Beban pemasaran	(295.769)	(116.938)	(412.707)
Biaya keuangan	(500.937)	(88)	(501.025)

Akun	Implementasi PSAK 72		
	Sebelum	Adj.	Setelah
Dampak adj.		(5.754)	

Sumber: Indosat, 2018 (diolah)

Pada tabel 3 menjelaskan dampak komprehensif dari penerapan PSAK 72 atas kinerja entitas untuk periode berjalan yaitu periode 3 (tiga) bulan yang berakhir 31 Maret 2018 berupa kerugian sebesar Rp5.754 juta bagi entitas. Kerugian disebabkan penyesuaian atas biaya yang diakui dalam 3 (tiga) periode lebih besar daripada pengakuan pendapatan.

Selain itu, PSAK 72 berdampak positif bagi kualitas laporan keuangan. Dengan standar baru, meminimalisasi praktik manajemen laba yang oportunistik. Hal tersebut sejalan dengan pernyataan partisipan sebagai berikut.

“...membantu meningkatkan kualitas laporan keuangan menjadi *high quality financial reporting* sehingga perikayasaan laporan keuangan jadi kecil...”(D_3)

Praktik manajemen laba yang oportunistik dapat berupa mempercepat (akselerasi) atau penundaan (penangguhan) pengakuan pendapatan. Prinsip tunggal dalam mengakui pendapatan menutup celah manajemen untuk membuat kebijakan akuntansi terkait pengakuan pendapatan sehingga setiap entitas menggunakan metode yang sama dalam mengakui pendapatan.

2. Potensi Dampak Perpajakan Atas Implementasi PSAK 72

Saat pengakuan pendapatan untuk tujuan pelaporan keuangan mungkin tidak selalu sejalan dengan saat pengakuan pendapatan untuk keperluan pajak. Disparitas tersebut memaksa entitas untuk memilih kebijakan akuntansi yang diterapkan entitas dalam menyusun laporan keuangan. Pilihan kebijakan akuntansi tersebut menimbulkan konsekuensi bagi

entitas. Konsekuensi tersebut berupa kewajiban perpajakan, misalnya membayar pajak lebih dulu dari saat pengakuan pendapatan menurut akuntansi. Hal ini dinyatakan pula oleh salah satu partisipan yaitu sebagai berikut.

“Ada disparitas antara akunting dan pajak. Ya jembatannya kalau itu ya harus *selfhelp*. Kalau dia ingin melaksanakan standar akuntansi keuangannya sendiri sehingga opini auditnya WTP ya sesuai standar akuntansi keuangan, konsekuensi membayar pajak.”(D_2)

Perbedaan Temporor

Berdasarkan dampak dari penerapan PSAK 72 berpotensi besar memiliki dampak bagi perpajakan Indonesia. Potensi tersebut, teridentifikasi dari laporan keuangan konsolidasian interim PT Indosat Tbk 31 Maret 2018 yaitu sebagai berikut.

a. kewajiban kinerja teridentifikasi lebih banyak karena dalam standar baru untuk barang atau layanan gratis, penghargaan pelanggan, program loyalitas pelanggan, dan opsi diperlakukan sebagai barang atau layanan yang memiliki manfaat tambahan di masa depan (termasuk pembaruan). Hal ini sebagaimana diuraikan dalam laporan keuangan konsolidasian interim PT Indosat Tbk 31 Maret 2018 yaitu sebagai berikut.

“Ketika dua atau lebih aktivitas penghasil pendapatan atau produk dijual dalam satu mekanisme, setiap elemen produk atau jasa dipertimbangkan sebagai kewajiban pelaksanaan terpisah dan dihitung secara terpisah. Total pendapatan akan dialokasikan untuk setiap kewajiban pelaksanaan yang diidentifikasi terpisah berdasarkan nilai jual relatif atas setiap kewajiban pelaksanaan dan penerapan kriteria pengakuan pendapatan diaplikasikan pada setiap

kewajiban pelaksanaan tersebut di atas.”(Indosat, 2018, 51)

b. harga transaksi dapat berubah karena persyaratan baru pada akuntansi untuk pertimbangan variabel yang dihasilkan dari item seperti rabat, konsesi harga, bonus kinerja dan hak pengembalian; pertimbangan non-kas; pembayaran hutang kepada pelanggan; dan komponen pembiayaan yang signifikan. Hal ini sebagaimana diuraikan dalam laporan keuangan konsolidasian interim PT Indosat Tbk 31 Maret 2018 yaitu sebagai berikut.

“Penetapan harga transaksi Harga transaksi merupakan jumlah dari penerimaan yang berhak diperoleh suatu entitas sebagai kompensasi atas diserahkan barang atau jasa yang dijanjikan ke pelanggan. Jika penerimaan yang dijanjikan di kontrak mengandung suatu jumlah yang bersifat variabel, maka Grup mengestimasi jumlah penerimaan tersebut sebesar jumlah yang diharapkan berhak diterima atas diserahkan barang atau jasa yang dijanjikan ke pelanggan dikurangi dengan estimasi jumlah jaminan kinerja jasa yang akan dibayarkan selama periode kontrak.”(Indosat, 2018, 43)

c. Biaya kontrak untuk mendapatkan kontrak dengan kewajiban pelaksanaan lebih dari 12 bulan dikapitalisasi, sedangkan sebelumnya langsung dibebankan saat terjadi pembayaran. Hal ini sebagaimana diuraikan dalam laporan keuangan konsolidasian interim PT Indosat Tbk 31 Maret 2018 yaitu sebagai berikut.

“Beban yang berkaitan langsung dengan kontrak menghasilkan sumber daya untuk memenuhi kontrak dan diharapkan dapat terpulihkan. Beban tersebut dengan demikian memenuhi syarat kapitalisasi berdasarkan PSAK 72 dan diakui sebagai aset pada 1

Januari 2018. Beban tersebut diamortisasi dengan cara sistematis sejalan dengan penyerahan barang atau jasa yang terkait dengan aset tersebut.”(Indosat, 2018, 52)

Perubahan terhadap aset dan kewajiban pajak tangguhan yang ada akibat dari penerapan standar awal harus dimasukkan dalam penyesuaian efek kumulatif pada tanggal penerapan awal.

Pada industri telekomunikasi, penerapan PSAK 72 menyebabkan akselerasi atau penundaan pengakuan pendapatan serta biaya kontrak dari penjualan *bundling*. Akselerasi atau penundaan pengakuan pendapatan serta biaya kontrak mengakibatkan beda temporer dalam perhitungan pajak penghasilan. Hal tersebut juga dijelaskan oleh partisipan sebagai berikut.

“sepengetahuan saya akan dilakukan ekualisasi dari pajak yang diakui komersial dengan yang diakui secara akunting. Tentunya akan membuat beda temporer, bukan permanen. artinya kan sifatnya penundaan. Pajak kan sifatnya mana yang lebih dulu kan. *Cash basis* lah. Kalau saya melihatnya, pajak selalu melihat berdasarkan yang kita billing ke pelanggan. Yang diubahkan *revenue*-nya. Kalau *sales*-nya bisa kita tangguhkan atau dipercepat. Ini bisa menunjukkan perbedaan temporer.” (Tel_1)

Percepatan pengakuan pendapatan menyebabkan entitas harus membayar pajak atas penghasilan yang jika menggunakan standar lama akan diakui pada tahun mendatang. Pembayaran pajak prematur oleh entitas, mengakibatkan entitas melakukan penyesuaian atas aliran kas keluar (*cashflow* out) sehingga sedikit mengubah manajemen pengelolaan aliran kas (*cashflow management*) entitas. Dengan pembayaran pajak prematur, nilai

pembayaran saat ini menjadi lebih besar jika pembayaran pajak dilakukan pada tahun yang akan datang. Kondisi tersebut tidak akan menjadi masalah jika kondisi *cashflow* entitas dalam keadaan baik. Jika *cashflow* entitas tidak dalam kondisi yang baik sehingga harus meminjam sejumlah dana untuk membayar pajak maka akan menimbulkan biaya kepatuhan (*compliance cost*) lain berupa biaya bunga atas pinjaman tersebut.

Nilai Waktu Uang

Nilai waktu uang berdampak pada keputusan entitas untuk investasi. Dengan standar lama, entitas dapat melakukan investasi dengan dana yang lebih besar daripada standar baru. Aliran kas yang pada awalnya tidak harus membayar pajak dapat digunakan untuk menambah investasi yang nantinya akan menambahkan kekayaan entitas. Optimis menambah kekayaan karena keputusan berinvestasi dari entitas selalu melakukan perhitungan *internal rate of return (IRR)* terlebih dahulu. Dengan meningkatnya kekayaan entitas dari hasil investasi meningkatkan pula jumlah pajak yang dibayarkan. Secara tidak langsung dengan investasi lebih besar, mendorong perekonomian menjadi lebih maju.

“Kalau ditanya dampak sih, kombinasi kontrak pada *bundling* tidak dibagi 12 semua lho. ada yang sudah selesai sehingga dapat diakui sekarang yang belum diakui nanti. Secara pajak diuntungkan karena *time value of money* lebih enak. Namun untuk wajib pajak mungkin IRR bisa turun sehingga keputusan investasi bisa berubah.”(DJP_2)

Target Pajak

Pembayaran pajak prematur pada awal penerapan PSAK 72 mengakibatkan penerimaan pajak pada tahun bersangkutan meningkat dari industri telekomunikasi. Penerimaan pajak tahun sebelumnya

dijadikan landasan dalam menetapkan target penerimaan pajak yang akan datang. Penerimaan pajak tahun sebelumnya besar menjadikan target pajak yang akan datang lebih besar dari tahun sebelumnya. Penetapan target pajak tersebut akan mengganggu capaian penerimaan pajak pada tahun mendatang karena pada awal penerapan PSAK 72 mengakui pendapatan sesuai standar baru yang lebih banyak akselerasi pendapatan. Hal tersebut berakibat pada target penerimaan tidak tercapai dan menyumbang defisit bagi APBN tahun bersangkutan.

Memudahkan Fiskus

Penerapan PSAK 72 meningkatkan kualitas laporan keuangan sehingga lebih dapat diandalkan. Peningkatan kualitas laporan keuangan membantu beban kerja dari fiskus sendiri karena standar yang sama untuk pendapatan bagi semua entitas dalam semua industri.

“ Laporan keuangan yang andal, bagus kan memudahkan fiskus juga. Masa ya membaca laporan perusahaan A dan B harus beda aturan. Meskipun skala nasionalnya sama. Kalau dengan aturan yang simple kan lebih enak.”(D_1)

Jika fiskus menganalisis laporan keuangan yang memiliki kualitas yang baik akan menghasilkan simpulan analisis yang mencerminkan keadaan sebenarnya. Simpulan yang tepat membawa dampak baik dalam fiskus menentukan arah kebijakan yang akan dibuat untuk masa depan.

3. Kebijakan Perpajakan Pendapatan

Prinsip pajak dalam mengakui pendapatan diatur dalam UU PPh Pasal 4 ayat 1 menjelaskan bahwa tambahan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak. Berdasarkan pernyataan tersebut menerangkan bahwa pajak dari penghasilan terutang saat diterima atau diperoleh. Hal

dimaksud juga dinyatakan oleh partisipan sebagai berikut.

“Kalau dari kami sih mungkin untuk pengakuan pendapatan sudah diatur pada pasal 4 ayat 1 undang-undang PPh di mana penghasilan itu diakui ketika diterima atau diperoleh.” (DJP_2)

Penghasilan yang diakui ketika diterima atau diperoleh, menunjukkan bahwa pajak menggunakan kas basis atau akrual basis. Entitas diperbolehkan membuat pembukuan menggunakan kedua basis tersebut sebagaimana diatur dalam UU KUP pasal 28 ayat 5 yang menyatakan bahwa pembukuan dilaksanakan dengan stelsel akrual atau stelsel kas namun diikuti prinsip taat asas. Prinsip taat asas adalah penggunaan prinsip yang konsisten dalam penggunaan metode pembukuan seperti tahun-tahun sebelumnya. Hal ini dijelaskan pula oleh partisipan sebagai berikut.

“... Pembukuan kan dilakukan dengan taat asas.”(DJP_2)

Penerapan standar baru untuk pengakuan pendapatan dan biaya kontrak mengakibatkan perubahan metode dalam pembukuan. Dampak dari perubahan standar tersebut seperti yang sudah diuraikan pada tabel 1 berupa peningkatan saldo laba di awal tahun penerapan standar baru. Selisih antara saldo laba di awal tahun penerapan standar baru dengan saldo laba akhir tahun sebelumnya merupakan penghasilan yang belum dikenakan pajak.

Objek pajak menurut UU PPh Pasal 4 ayat 1 antara lain laba usaha dan tambahan kekayaan neto. Tambahan kekayaan neto merupakan selisih dari akumulasi seluruh penghasilan yang diakui dengan akumulasi penghasilan yang sudah dikenakan pajak dan bukan objek pajak. Hal tersebut berarti bahwa tambahan kekayaan neto adalah penghasilan yang belum dikenakan pajak sehingga entitas harus membayar pajak pada saat mengakuinya. Pajak atas tambahan

kekayaan neto yang dibayarkan akan dikenakan sanksi terlambat lapor dan terlambat bayar. Hal tersebut diatur dalam UU KUP Pasal 8 yang menyebutkan bahwa pembetulan SPT dengan kemauan sendiri dan mengakibatkan utang pajak lebih besar maka dikenakan sanksi administrasi per-bulan sebesar dua persen (2%) dari jumlah pajak kurang bayar dihitung sejak saat terutang dan bagian dari bulan dihitung 1 (satu) bulan penuh. Hal ini sesuai dengan pernyataan partisipan yaitu sebagai berikut.

“Kalau dia ingin melaksanakan standar akuntansi keuangannya sendiri sehingga opini auditnya WTP ya sesuai standar akuntansi keuangan, konsekuensi membayar pajak.”(D_2)

Perspektif pajak memperbolehkan entitas menggunakan standar namun jika ada disparitas antara akuntansi dan pajak maka entitas memiliki konsekuensi kewajiban perpajakannya. Konsekuensi dari penerapan PSAK 72 adalah membayar pajak dari penghasilan yang diakui secara akuntansi tapi belum dikenakan pajak.

4. Gagasan Kebijakan Perpajakan

Pajak merupakan pungutan wajib berdasarkan UU yang dapat dipaksakan dan tidak ada kontraprestasi langsung bertujuan untuk kesejahteraan. Pajak memiliki fungsi budgetair untuk menghasilkan penerimaan sebesar-besarnya untuk membiayai pengeluaran negara. Selain fungsi budgetair, pajak juga memiliki fungsi regulerend sebagai alat pemerintah untuk mengarahkan perekonomian sesuai target pemerintah. Dengan kata lain, fungsi regulerend ditujukan untuk menjaga pertumbuhan perekonomian Indonesia. Hal ini juga disampaikan oleh partisipan yaitu sebagai berikut.

“... Karena untuk perpajakan agak berbeda dengan aturan lainnya. Kalau yang lainnya bisa dilakukan di awal sebagai preventif. Tapi

kalau perpajakan, karena dia punya satu fungsi politik dia, kalau di Indonesia diartikan dalam fungsi regulerend. Seandainya kita terlalu awal membuat kebijakan. Ini kan terkait dengan ekonomi maka dikhawatirkan mungkin pertumbuhan ekonomi jadi lesu...”(D_1)

Fungsi regulerend dari aturan pajak menjadi landasan bagi aspek filosofi dalam penyusunan aturan yaitu pertumbuhan ekonomi. Dalam menyusun aturan menggunakan 3 (tiga) aspek yaitu yuridis, filosofis, dan sosiologis. Ketiga aspek itu harus sinkron dalam penyusunan aturan. Hal ini juga disampaikan oleh partisipan yaitu sebagai berikut.

“... kebijakan ada 3 aspek yuridis, sosiologis, dan filosofis. Yuridis dan filosofis itu gampang. Yuridis itu selama dia sesuai dengan yang lain maka sesuai. Filosofis itu kita kembalikan ke regulerendnya, oke tujuannya kan memang baik, menumbuhkan pertumbuhan ekonomi tapi dampaknya itu mungkin ini ke sosial masyarakat yang negatif. Ini kan ketiganya harus sinkron.”(D_1)

Kenyamanan Pembayaran Pajak **(Convenience of Payment)**

Saat pembayaran pajak tidak menyulitkan wajib pajak. Artinya, pajak terutang saat wajib pajak dalam kondisi senang (menerima uang) sehingga tidak menimbulkan penolakan untuk membayar dari wajib pajak. Hal juga disampaikan oleh partisipan yaitu sebagai berikut.

“... maksud dari *convenience of payment* ini adalah dalam proses pemunggutan pajak jangan sampai menimbulkan rasa resisten bagi wajib pajak atau terganggu. Jika suatu perusahaan harus membayar di muka, di satu sisi dia memang saat enak karena dia mendapatkan. Tapi di satu sisi, dia

membutuhkan dana ini untuk operasionalnya....”(D_1)

Kebijakan pajak seharusnya menciptakan kenyamanan bagi wajib pajak untuk melakukan kewajiban perpajakan baik membuat laporan dengan lengkap dan benar, melaporkan SPT, dan membayar tepat waktu. Aturan yang disusun tidak menimbulkan resistensi dari wajib pajak sehingga wajib pajak melakukan kewajiban perpajakan dengan baik dan benar.

Berdasarkan fungsi regulasi dari pajak untuk menjaga pertumbuhan ekonomi, akibat dari disparitas aturan pajak dan akuntansi memberikan konsekuensi perpajakan bagi entitas dalam bentuk sanksi administrasi berupa denda dan/atau bunga atas penghasilan yang belum kena pajak. Sanksi administrasi tersebut bukan berasal dari kesalahan entitas dalam membuat laporan ke otoritas pajak sehingga seharusnya tidak dikenakan sanksi administrasi atas pembayaran penghasilan yang belum dikenakan PPh. Hal ini dapat menyebabkan resistensi dari wajib pajak karena sanksi administrasi atas utang pajak tersebut menyebabkan biaya kepatuhan yang membebani entitas dan juga mengganggu aliran kas entitas tersebut.

Oleh karena itu, diperlukan mempertimbangkan untuk memberikan pembebasan sanksi administrasi bunga dan/atau denda yang berasal dari penyesuaian standar baru untuk menjaga pertumbuhan ekonomi pada industri telekomunikasi. Jika tidak mempertimbangkan pembebasan sanksi tersebut maka biaya pajak yang timbul menjadi biaya kepatuhan yang harus ditanggung entitas untuk mematuhi aturan pajak dan standar akuntansi sehingga memungkinkan timbul resistensi dari wajib pajak.

Interlocking System

Aturan perpajakan dibuat untuk memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak. Selain itu, dalam menyusun aturan perpajakan perlu dilakukan sinergi dengan instansi lain agar aturan yang dibuat otoritas pajak dapat saling mengunci (*interlocked*) dengan aturan yang dibuat instansi lain. Hal ini juga disampaikan oleh partisipan yaitu sebagai berikut.

“Kadang pajak memang seperti itu. Pengalihan memang. Kalau di sini ga bisa kena jadi dia kena di sini. Nge-locked kan. Karena itu uniknya perpajakan, kalau kita bicara perpajakan, dia bisa interlocked dengan aturan yang lain. Dia membawa fungsi politik atau regulasi itu.”(D_1)

“Orang akan sulit transparansi untuk pajak kecuali terpaksa. Orang harus dipaksa dengan sistem. Dipaksa bagaimana? Ya dimulai dulu, pajak mulai membuat data sendiri. Mulai dari data penjualan, pajak harus tau dijual kepada siapa. Seperti, interlocking system. Jika pihak sana belum bayar pajak, tidak dapat dikreditkan itu. Kalau sekarang, dia lapor pajak, berarti lawannya bisa diketahui omsetnya berapa. Kan ketahuan. Itu yang dibuat dengan interlocking system.”(D_2)

Otoritas pajak menggunakan isomorfisma koersif dalam menyusun aturan sehingga wajib pajak harus mematuhi aturan. Hal tersebut memaksa seluruh wajib pajak untuk mematuhi semua peraturan yang diterbitkan oleh otoritas pajak. Jika aturan pajak dengan aturan lain dari saling mengunci (*interlocking system*) maka akan menutup celah wajib pajak melakukan pelanggaran perpajakan. Oleh karena itu, memaksa entitas untuk melakukan

kewajiban perpajakan dengan baik dan benar.

Rancangan Kebijakan Akomodasi Dampak PSAK 72

Dalam menyusun rancangan kebijakan untuk mengakomodasi penerapan PSAK 72 terdapat hal-hal yang perlu diperhatikan yaitu sebagai berikut.

a. Dasar hukum

Dasar hukum dalam UU PPh Pasal 4 ayat 1 huruf p terkait tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak merupakan objek pajak yang harus dibayarkan pajaknya. Kemudian UU KUP Pasal 8 mengenai pembetulan SPT dengan kemauan sendiri dan mengakibatkan utang pajak lebih besar maka dikenakan sanksi administrasi per-bulan sebesar dua persen (2%) dari jumlah pajak kurang bayar dihitung sejak saat terutang dan bagian dari bulan dihitung 1 (satu) bulan penuh.

b. Pihak yang terkena dampak aturan

Fiskus melakukan penelaahan atas standar baru untuk memprediksi pihak yang terkena dampak kemudian menyusun suatu kebijakan. Selain itu, fiskus dapat menunggu standar baru diterapkan dan melihat respon dari wajib pajak. Setelah ada respon dari wajib pajak maka fiskus menyusun aturan untuk mengakomodasi respon dari wajib pajak.

“Kalau mau membuat kebijakan perpajakannya berarti ya ini memang bisa di awal jika kita mampu memprediksi melakukan analisis atau kalau kita membicarakan kebijakan dalam artian hukum sebenarnya nanti bisa juga hukum itu mengikuti yang di belakangnya, melihat responnya.”(D_1)

Pihak yang terkena dampak dari aturan adalah wajib pajak yang baru menerapkan PSAK 72 mengenai pengakuan pendapatan dan biaya kontrak.

c. Tanggal berlaku

Kebijakan dapat dibuat sebagai sikap preventif dari dampak perubahan standar. Kebijakan yang bersifat preventif ini sebaiknya dilakukan berdasarkan pada hasil analisis yang benar sehingga potensi dampak atas perubahan yang ada dapat diprediksi dengan baik. Namun demikian, jika dampak tersebut tidak dapat diprediksi maka peraturan yang dibuat akan bersifat reaktif setelah dampak dari penerapan telah terjadi. Oleh karena itu, tanggal berlaku aturan saat aturan tersebut ditetapkan dan dapat berlaku surut untuk mengakomodasi dampak yang telah terjadi sebelum aturan ditetapkan.

d. Pengaturan

Dalam menyusun kebijakan pajak harus mempertimbangkan 3 (tiga) aspek yaitu yuridis, filosofis, dan sosiologis. Kebijakan memenuhi aspek yuridis jika kebijakan tersebut dibuat berdasarkan pada suatu kebijakan yang lebih tinggi. Aspek filosofis dapat dipenuhi jika kebijakan perpajakan yang dibuat telah sesuai dengan tujuan dari fungsi regulerend pajak. Selanjutnya, dalam konteks aspek sosiologis, dalam sudut pandang teori kekuasaan, pemerintah dapat menjalankan peran dengan mewajibkan pemberlakuan suatu kebijakan sekalipun masyarakat menunjukkan sikap resistensi. Namun demikian, berseberangan dengan teori tersebut, berdasarkan teori pengakuan, pemerintah harus mendasarkan pemberlakuan kebijakan dengan mempertimbangkan tingkat pengakuan atau penerimaan masyarakat terhadap kebijakan tersebut. Hal ini sejalan dengan pernyataan partisipan yaitu sebagai berikut.

“Kan kalau bicara kebijakan ada 3 aspek yuridis, sosiologis, dan filosofis. Yuridis dan filosofis itu gampang. Yuridis itu selama dia sesuai dengan yang lain maka sesuai. Filosofis itu kita kembalikan ke regulernya, oke

tujuannya kan memang baik, menumbuhkan pertumbuhan ekonomi tapi dampaknya itu mungkin ini ke sosial masyarakat yang negatif. Ini kan ketiganya harus sinkron.”(D_1)

Perubahan bersifat radikal sehingga kebijakan harus responsif untuk menghadapi turbulensi perubahan tersebut. Jika kebijakan kurang responsif dalam menghadapi perubahan maka dapat menimbulkan peluang untuk terjadinya kegiatan oportunistik suatu pihak dengan memanfaatkan celah yang ada pada kebijakan pemerintah. Untuk itu, dengan kondisi ekonomi, sosial, dan masyarakat yang terus berubah, untuk itu, dalam kondisi lingkungan yang selalu berubah, tidak ayal jika berbagai kebijakan baru kemudian dirasa dibutuhkan guna memberikan kepastian hukum bagi seluruh wajib pajak. Selain tentu saja juga untuk menutup celah bagi wajib pajak dalam berkelit dari kewajiban yang seharusnya dilaksanakan.

“Kita tidak bisa serta merta ada standar suatu profesi lalu langsung diterapkan di Indonesia.... Pasti harus dibuat dulu menjadi suatu produk hukum kalau dia mau meneruskan implementasi. Karena kalau tidak, tetap saja tidak ada kepastian. Saya bisa bilang ini aturannya mana? Kalau aturannya tidak dengan jelaskan berarti boleh-boleh saja. Kita kan meresponnya mencari kelemahan yang ada. Selama ini ada positifnya ada negatifnya. Selama ada negatifnya, ini akan menjadi celah. Tapi kalau memang fiskus ingin bagus ya dia harus menutup celah itu. Sebenarnya, nanti beberapa pihak bisa berkelit. Karena aturannya ga ada.”(D_1)

KESIMPULAN

Berdasarkan uraian pembahasan, hasil penelitian menyimpulkan sebagai berikut:

1. Potensi dampak yang teridentifikasi dari hasil penelitian ini yaitu:
 - a. Penerimaan pajak lebih besar pada tahun awal penerapan PSAK 72. Hal ini sebagai akibat dari akselerasi pengakuan pendapatan dan biaya kontrak yang diamortisasi.
 - b. Sanksi administrasi denda dan/atau bunga karena dianggap penghasilan yang belum dikenakan pajak.
2. Lingkup gagasan kebijakan perpajakan dari hasil penelitian ini yaitu:
 1. Kenyamanan Pembayaran Pajak (*Convenience of Payment*). Kebijakan yang ideal dibuat dengan mempertimbangkan kenyamanan wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakan, khususnya membayar pajak. Ketidaknyamanan dalam membayar pajak dapat menimbulkan resistensi dari wajib pajak sehingga mempersulit fiskus sendiri.
 2. *Interlocking System*. Sinergi antar instansi pemerintah dalam membuat kebijakan idealnya dapat meminimalisasi tindakan pelaku bisnis dalam memanfaatkan celah aturan. Sinergi tersebut dapat menciptakan kebijakan yang saling mengunci (*interlocking system*) sehingga wajib pajak harus melaporkan kegiatan usaha dengan benar. Selain itu, *interlocking system* dapat menunjukkan letak objek pajak yang potensial guna memperoleh penerimaan pajak sehingga mempermudah fiskus dalam menggali potensi penerimaan pajak.

KETERBATASAN DAN SARAN

Terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini, diantaranya yaitu sebagai berikut.

1. Ruang lingkup penelitian terbatas pada aktivitas ekonomi di industri telekomunikasi khususnya transaksi penjualan produk gabungan (*bundling*).
2. Aspek perpajakan yang menjadi bahasan dalam penelitian ini adalah PPh Badan perusahaan terkait.

Berdasarkan pada keterbatasan yang ada, maka peneliti memberikan saran untuk penelitian selanjutnya yaitu sebagai berikut.

1. Replikasi hasil penelitian pada industri telekomunikasi untuk menguji validitas hasil penelitian.
2. Ekstensifikasi penelitian untuk mengetahui potensi dampak perpajakan atas implementasi PSAK 72 pada industri telekomunikasi terhadap jenis pajak lain seperti PPN dan lain sebagainya.

DAFTAR PUSTAKA

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2017. *Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals*. American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York.
- Arlen, Jennifer dan Weiss, D.M., 1995. *A Political Theory of Corporate Taxation*. The Yale Law Journal Company Inc, Vol. 105, No. 2.
- AT&T Inc., 2018. *Annual Report 2017*.
- Biro Pusat Statistik (BPS). 2018. *Pertumbuhan Ekonomi Indonesia Triwulan IV-2017*. Berita Resmi Statistik, No. 16/02/Th.XXI.
- BT Group plc., 2017. *Annual Report & Form 20-F 2017*.
- Budi S., Prianto. 2013. "Konvergensi IFRS dan Pengaruhnya terhadap Perpajakan." Tesis Gelar Master. Universitas Gadjah Mada.
- Cresweel, John W., 2014. *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Method Approaches 4th Edition*. SAGE Publication Ltd. United Kingdom.
- Darussalam dan Danny Septriadi, 2017. *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Panduan, Interpretasi, dan Aplikasi*. Jakarta: DDTC.
- DiMaggio, P. J. dan Poweel, W. W., 1983. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organization Fields. *American Sociological Review*, Volume 48 (Issue 2), 147–160.
- Direktorat Jenderal Pajak (DJP), 2017. *Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2016*.
- Ernst and Young (EY), 2014. *IFRS 15: The new revenue recognition standard*.
- Ernst and Young (EY), 2015. *Revenue From Contracts With Customers A Summary Of IFRS 15 And Its Effects*.
- Ernst and Young (EY), 2017. *Technical Line How The New Revenue Standard May Affect A Company's Income Tax Accounting*.
- Frankel, Micah dan Trezervant, R., 1994. The Taxable and Book Income Motivation for LIFO layer Liquidation. *Journal of Accounting Research*, 382-398.
- Healy, Paul M., dan Wahlen, J.M., 1999. A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons*, Vol. 13, No. 4, 365-383.
- Graham, J. R., Raedy, J. S., & Shackelford, D. A., 2012. *Research in accounting for income taxes*. *Journal of Accounting and Economics*, 412 - 434
- Gumanti, T.A., 2000. *Earnings Management: Suatu Telaah Pustaka*. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol 2, No 2, 104-115.
- Hennink, M., I. Hutter., dan A. Bailey, 2011. *Qualitative Research Methods*. Sage Publication Ltd. London.
- Hung, Mingyi dan Subramanyam, K.R., 2007. *Financial statement effects of adopting international accounting standards: the case of Germany*. *Review of Accounting Studies*, Vol. 12, No 4, 623–657.
- IFRS, 2014. *International Financial Reporting Standard (IFRS) 15: Revenue From Contracts With Customers*. IFRS Foundation.

- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), 2014a, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 23: Pendapatan.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), 2014b, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 46: Pajak Penghasilan.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), 2017, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 72: Pendapatan Dari Kontrak Dengan Pelanggan.
- Indonesia, 2008. *UU Nomor 36 tentang Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan*.
- Indonesia, 2017. *Buku II Nota Keuangan Beserta Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2018*.
- Indosat Tbk, 2018. *Laporan Keuangan Konsolidasian Interim Tidak Diaudit 31 Maret 2018 dan 31 Desember 2017 dan Untuk Periode Tiga Bulan yang Berakhir 31 Maret 2018 dan 31 Maret 2017*.
- Kam, Vernon, 1990. *Accounting Theory*. New York: John Wiley & Sons.
- Kementerian Keuangan, 2010. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.01/2010 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan*.
- Kementerian Keuangan, 2015a. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 159/PMK.010/2015 tentang Pemberian Fasilitas Pengurangan Pajak Penghasilan Badan*.
- Kementerian Keuangan, 2015b. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 169/PMK.010/2015 tentang Penentuan Besarnya Perbandingan Antara Utang Dan Modal Perusahaan Untuk Keperluan Penghitungan Pajak Penghasilan*.
- KPMG, 2016a. *Revenue Issues In-Depth, Second Edition*.
- KPMG, 2016b. *Accounting For Revenue Is Changing*.
- KPMG, 2016c. *Revenue For Telecoms Issues In-Depth*.
- KPMG, 2017. *IFRS 15 Beware of Changes To Your Top Line And KPIs*.
- Maydew, Edward L, 1997. Tax included earnings management by firms with net operating losses. *Journal of accounting research*.
- Minnick, Kristina dan Tracy Noga. 2010. *Do corporate governance characteristics influence tax management?* *Journal of Corporate Finance*, Vol. 16, 703-718.
- Rego, Sonja Olhofs dan Ryan Wilson. 2009. *Executive Compensation, Tax Reporting Aggressiveness, and Future Firm Performance*. Working Paper, University of Iowa.
- Roychowdhury, Sugata. 2006. *Earnings management through real activities manipulation*. *Journal of Accounting and Economics* 42, 335-370.
- Schroeder, Richard dan Myrtle W. Clark, 2001. *Financial Accounting Theory and Analysis*. John Wiley and Sons. New York.
- Setiawati, L. dan A. Na'im, 2000. *Manajemen Laba*. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 159-176.
- Suwardjono, 2016. *Teori Akuntansi Perekayasaan Pelaporan Keuangan*. Edisi Ketiga. BPFE Yogyakarta.
- Telekomunikasi Indonesia, Tbk (Telkom). 2017. *Laporan Tahunan 2016 Membangun Ekonomi Digital Indonesia*.
- Telekomunikasi Indonesia, Tbk (Telkom). 2018a. *Laporan Keuangan Konsolidasian Untuk Tahun Yang Berakhir 31 Desember 2017 dan 2016*.
- Telekomunikasi Indonesia, Tbk (Telkom). 2018b. *Laporan Tahunan 2017 Mempercepat Ekonomi Digital Indonesia*.
- Telekomunikasi Seluler (Telkomsel). 2017. *Annual Report 2016 Accelerating Digital For Indonesia*.
- Watts, R. L. dan J. L. Zimmerman, 1986. *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall.
- Weber, D. P. 2005. *Book-Tax Differences, Analysts' Forecast Errors, and Stock Returns*. Working Paper
- Yin, Robert K. 2011. *Qualitative Research from Start to Finish*. New York: The Guildford Press.