

# Analisis Kritis atas Pengakuan Pendapatan Biaya Penyambungan Listrik (Studi Kasus : Perusahaan Listrik Indonesia)

Ayuningtyas Prihartini<sup>1\*</sup>, Aria Farah Mita<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup>Universitas Indonesia

<sup>1</sup>[ayuningtyasprihartini@gmail.com](mailto:ayuningtyasprihartini@gmail.com), <sup>2</sup>[aria.farahmita@ui.ac.id](mailto:aria.farahmita@ui.ac.id)

\*Corresponding Author

Diajukan : 28 Juni 2023

Disetujui : 1 Juli 2023

Dipublikasi : 1 Januari 2024

## ABSTRACT

*This study aims to look critically at the basis of changes in revenue recognition that occur in electricity connection costs in Indonesian electricity company. This case study focuses on examining the basis for the revenue recognition of electricity connection fees, where the substance of the transaction has not changed, but in terms of the accounting treatment it has undergone several changes. The research object was conducted on the Indonesian electricity company which is a single unit analysis and uses data collection techniques in the form of documentation and interviews. Data collection techniques in the form of documentation are carried out by studying public documents such as Financial Reports and Annual Reports. Meanwhile, the interview used semi-structured with open ends questions. Agency Theory is used as a basis for knowing the logic that influences decisions in preparing accounting policies. The result of the study shows that basically electricity connection is a continuous access so that revenue recognition is carried out over the time. In the prior assessment before implementation of PSAK 72, there was additional criteria which concluded that if the connection was carried out by the company as a result of regulations (laws), then this revenue could not be recognized over the time.*

**Keywords:** Connection fees, electricity, performance obligations, PSAK 72, revenue recognition,

## PENDAHULUAN

PSAK 72 tentang Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan mengadopsi *International Financial Reporting Standards 15 (IFRS 15)* yang berlaku efektif 1 Januari 2020 (DSAK, 2017). Berlakunya PSAK 72 tersebut mendorong perusahaan untuk melakukan asesmen awal dan memastikan dampak implementasi PSAK tersebut terhadap laporan keuangan perusahaan. Asesmen tersebut juga memberikan kontribusi dalam menyusun proyeksi Laporan Keuangan kedepannya. Sebagai satu-satunya perusahaan ketenagalistrikan di Indonesia, PT PLN (Persero) juga memastikan seberapa besar dampak atas implementasi PSAK 72 tersebut.

Salah satu pendapatan perusahaan adalah penyambungan pelanggan yang merupakan kewajiban perusahaan untuk menyediakan akses tenaga listrik secara terus menerus ke pelanggan. Biaya penyambungan yang digunakan untuk membangun atau mengakuisisi aset tetap yang menyambungkan pelanggan serta secara tidak langsung berhubungan erat dengan penyediaan tenaga listrik ke pelanggan.

Berdasarkan Laporan Keuangan Tahun 2020 (diaudit), perusahaan telah menerapkan PSAK 72 sejak 1 Januari 2020 yang mensyaratkan pemenuhan 5 (lima) langkah tahapan pengakuan pendapatan. Perusahaan melakukan analisis terhadap setiap pengakuan pendapatan yang dimiliki. Perubahan pengakuan pendapatan terjadi pada penyambungan pelanggan. Pada tahun 2019, penyambungan pelanggan sebesar Rp6,93 triliun menjadi Rp312,72 miliar ketika tahun 2020. Penurunan pendapatan yang dialami perusahaan cukup signifikan sebesar Rp6,62 triliun.

Dampak penerapan IFRS 15 terhadap prakiraan analis keuangan dilakukan analisis oleh Pain *et al.* (2021). Implementasi IFRS 15 telah berdampak di beberapa sektor. Salah satu keuntungannya bahwa negara-negara yang mengadopsinya cenderung memiliki informasi akuntansi yang lebih jelas. dan berdampak pada kredibilitas dan integrasi dengan negara dan lembaga yang menerapkan metode yang sama.

Penelitian ini menarik karena penyediaan tenaga listrik merupakan layanan yang spesifik diberikan oleh perusahaan. Untuk mendapatkan sambungan listrik baru atau penambahan daya, maka pelanggan akan membayar biaya penyambungan sesuai daya listrik yang akan dipasang.

Sebelum 1 Januari 2014, Perusahaan mengakui biaya penyambungan listrik sebagai pendapatan ditangguhkan secara periodik selama 20 tahun sesuai PSAK 23 (2010). Sedangkan, sejak 1 Januari 2014 atau awal penerapan ISAK 27 (adopsi dari IFRIC 18 *Transfers of Assets from Customers*), biaya penyambungan tidak memenuhi unsur sebagai kategori *ongoing access* dan memiliki *stand-alone value* bagi pelanggannya, serta didukung oleh pembayaran biaya penyambungan ini merupakan regulasi dari Pemerintah sehingga pengakuan pendapatan biaya penyambungan dapat dilakukan secara sekaligus dalam periode berjalan (PLN, 2014). Perlakuan akuntansi kemudian berubah lagi saat penerapan PSAK 72 di 1 Januari 2020. Pengakuan pendapatan dari biaya penyambungan listrik mengalami perubahan menjadi pengakuan sepanjang waktu dengan menangguhkan pendapatan. Dengan adanya pemahaman atas perubahan perlakuan akuntansi tersebut akan menjadi rekomendasi kepada manajemen mengenai pengaruh bisnis terhadap penerapan PSAK 72 di perusahaan.

Penelitian ini menggunakan studi kasus sebagai strategi penelitian dengan pendekatan kualitatif untuk menjawab masalah yang terjadi. Teknik pengumpulan data yang digunakan berupa dokumentasi dan wawancara terhadap 2 (dua) narasumber di perusahaan yang merupakan *single unit analysis* berdasarkan besaran penyambungan pelanggan sebelum dan setelah implementasi PSAK 72. Dengan demikian, diharapkan dapat diketahui dasar perubahan perlakuan akuntansi yang secara substansi transaksi penyambungan pelanggan tidak mengalami perubahan.

## STUDI LITERATUR

### Penelitian Terdahulu

Implementasi IFRS 15 memberikan dampak terhadap pendapatan perusahaan di beberapa negara seperti Polandia (Morawska, 2021; Piosik, 2021)), Nigeria (Ogunode, 2021), Australia (Onie, 2022), Brazil (Souza, 2022), Bulgaria (Stoykova, 2021) dan Italia (Tutino, 2019). Kabir dan Su (2022) melakukan penelitian bagaimana pengaruh IFRS 15 terhadap pengakuan pendapatan perusahaan di Australia dan Selandia Baru. Dampak penerapan IFRS 15 terhadap prakiraan analis keuangan dilakukan analisis oleh Pain *et al.* (2021). Sedangkan, Napier dan Stadler (2020) meneliti IFRS 15 secara signifikan mengubah filosofi pengakuan pendapatan, tidak hanya untuk memberikan representasi pendapatan perusahaan yang lebih adil, tetapi juga untuk menghambat penggunaan pendapatan untuk tujuan 'manajemen laba'. Sementara itu, peningkatan kualitas informasi akuntansi setelah penerapan IFRS 15 diamati oleh Altaji dan Alokdeh (2019).

Penelitian terdahulu lebih banyak menganalisis implementasi PSAK 72 dalam industri telekomunikasi. Rahayu (2020) menyimpulkan bahwa implementasi PSAK 72 tiga perusahaan telekomunikasi di Indonesia berdampak pada kinerja keuangan yang sedikit tidak lebih baik dibandingkan dengan standar sebelumnya. Casnila dan Nurfitriana (2020) menganalisis dampak kinerja keuangan sebelum dan sesudah penerapan PSAK 72 pada perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI).

Analisis dampak implementasi PSAK 72 dilakukan untuk perusahaan real estat memberikan beragam hasil dari peneliti terdahulu. Veronica *et al.* (2019) menyimpulkan bahwa pada ketiga perusahaan real estat di Indonesia, aturan pada PSAK 72 menyebabkan pendapatan atas perjanjian jangka panjang tidak dapat segera diakui di tahun 2018. Tama dan Firmansyah (2021) juga membandingkan pengakuan pendapatan dari kontrak dengan pelanggan sebelum dan sesudah implementasi PSAK 72 di Indonesia. Selain perusahaan telekomunikasi dan real estat, penelitian juga dilakukan terhadap perusahaan manufaktur. Amyulianthy *et al.* (2022)

memasukkan 92 perusahaan dalam sampel penelitian pada periode analisis tahun 2019-2020. Penerapan PSAK 72 berpengaruh terhadap kinerja keuangan perusahaan real estat dan *building construction* (Agustrianti et al., 2020). Penelitian ini akan memberikan tambahan referensi dengan objek penelitian berupa perusahaan dalam industri ketenagalistrikan.

### METODE

Metodologi penelitian yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan strategi berupa studi kasus dengan pendekatan kualitatif. Studi kasus menurut Yin (2014) merupakan strategi yang cocok untuk menjawab pertanyaan penelitian yang berhubungan dengan “bagaimana” dan “mengapa”. Pemilihan strategi ini didasarkan pada kondisi penelitian ini yang bertujuan untuk menganalisis perubahan perlakuan akuntansi di mana secara substansi transaksi tidak mengalami perubahan.

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini terdiri dari dokumentasi dan wawancara. Teknik pengumpulan data berupa dokumentasi dilakukan dengan cara mempelajari dokumen di masa lalu dan tersedia secara umum seperti Laporan Keuangan dan Laporan Perusahaan. Sedangkan, dokumen internal perusahaan berupa kebijakan akuntansi dan niaga perusahaan. Data yang diperoleh selanjutnya dapat digunakan sebagai bahan wawancara untuk menggali informasi yang tidak tersedia.

Selanjutnya, pengumpulan data menggunakan wawancara semi terstruktur yang lebih sering digunakan dalam penelitian kualitatif dan interpretatif, di mana peneliti sering menggunakan serangkaian pertanyaan yang telah ditentukan sebelumnya sebagai panduan, sambil tetap mempertahankan kebebasan untuk menyimpang dan menyelidiki lebih banyak informasi dan bahkan mengikuti arahan orang yang diwawancarai jika perlu (Mackey & Gass, 2021). Wawancara dilakukan dengan menjawab daftar pertanyaan yang disusun berdasarkan teori dan dilaksanakan melalui media virtual, serta dokumentasi hasil wawancara.

Wawancara menggunakan pertanyaan semi terstruktur dengan open-ended dilakukan selama 60 menit dan dilakukan di bulan Maret 2023. Penelitian ini memilih narasumber yang menguasai objek yang diteliti serta memberikan informasi yang relevan. Narasumber yang menjadi objek penelitian ini terdiri dari Manajer bidang Niaga dan Manajer bidang Akuntansi. Manajer bidang Niaga merupakan jajaran manajemen di Divisi Niaga yang memahami pemilik proses bisnis dari transaksi terkait biaya penyambungan. Narasumber ini merupakan penyusun kebijakan niaga di Perusahaan.

Sedangkan, Manajer bidang Akuntansi merupakan jajaran manajemen di Divisi Akuntansi. memiliki pemahaman atas kebijakan akuntansi perusahaan. Wawancara dilakukan untuk menggali informasi terkait histori perubahan pengakuan pendapatan biaya penyambungan. Narasumber juga merupakan pihak yang melakukan monitoring dan rekonsiliasi atas saldo biaya penyambungan setiap bulan di aplikasi akuntansi.

Teknik analisis data menggunakan model interaktif menurut teori Miles dan Huberman berupa pengumpulan data, reduksi data, penyajian data dan kesimpulan. Pemenuhan data perusahaan diperlukan untuk studi ini, yang bersumber dari internal perusahaan maupun dari sumber umum seperti website perusahaan. Dokumen perusahaan dapat berupa kebijakan akuntansi, kebijakan niaga, laporan keuangan dan laporan tahunan perusahaan. Pada saat penerapan awal PSAK 72, Perusahaan akan mencantumkan perubahan perlakuan akuntansi dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CALK). Informasi dalam CALK tersebut akan dikumpulkan menjadi sumber data untuk menjawab rumusan masalah. Sedangkan, informasi internal lainnya berasal dari proses wawancara.

Data yang terkumpul akan dipilih sesuai dengan area penelitian yang akan dibahas. Kemudian, menghilangkan data yang tidak relevan untuk memfokuskan pada rumusan masalah dan memudahkan dalam mengelompokkan data. Selanjutnya, penyajian data merupakan proses dalam penarikan kesimpulan dan rekomendasi atas rumusan masalah. Bentuk penyajian data berupa narasi yang berasal dari hasil pengolahan data. Penarikan kesimpulan merupakan proses meringkas dari penyajian data. Kesimpulan yang disusun akan menjawab setiap rumusan masalah dan tujuan penelitian.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Perlakuan Akuntansi Biaya Penyambungan sebelum Berlakunya PSAK 72.

Perusahaan menerima sejumlah kas dari calon konsumen atas biaya penyambungan yang merupakan bagian dari kontribusi pelanggan ke perusahaan dalam rangka mendapatkan penyambungan tenaga listrik atau penambahan daya. Di dalam Perjanjian Jual Beli Tenaga Listrik (PJBTL), dalam pasal hak dan kewajiban menyebutkan jika pembayaran dilakukan dengan kas, biaya penyambungan yang telah dibayarkan tersebut merupakan hak milik perusahaan dan tidak dapat diganggu gugat oleh konsumen meskipun perjanjian tersebut telah berakhir.

Jika mengacu pada ISAK 27 paragraf 16 yang mengindikasikan bahwa penyambungan tersebut merupakan pelayanan yang berkelanjutan (*ongoing access*) ketika pelanggan membayar dengan harga yang lebih rendah dari apa yang dikenakan jika tidak ada pengalihan. Berdasarkan Peraturan Menteri ESDM No. 27 Tahun 2017 sebagaimana diubah pada Peraturan Menteri ESDM No. 18 Tahun 2019 diskon atau harga lebih murah bisa diberikan bila perusahaan tidak bisa memenuhi tingkat mutu pelayanan yang dijanjikan kepada pelanggan. Sedangkan diskon kepada pelanggan akibat adanya transaksi pengalihan aset untuk keperluan penyambungan, tidak pernah diberikan. Selain itu, jika pelayanan yang berkelanjutan tersebut diberikan akibat adanya suatu persyaratan ijin operasi perusahaan atau regulasi lain bukan karena suatu perjanjian maka tidak bisa dikategorikan sebagai *ongoing access*. Penyediaan tenaga listrik bagi kepentingan umum merupakan amanat Undang-undang Nomor. 30 tahun 2009 tentang Ketenagalistrikan. Sehingga penyambungan yang diberikan kepada pelanggan oleh perusahaan tidak bisa dikategorikan sebagai *ongoing access*.

Namun tidak serta merta transaksi tersebut bisa dikategorikan sebagai *connection*. Pengalihan aset bisa dikategorikan sebagai *connection* jika koneksi jasa diberikan ke pelanggan mempresentasikan nilai yang berdiri sendiri atas pelanggan tersebut. Bagi pelanggan yang memiliki jaringan listrik dengan yang tidak memiliki jaringan listrik memiliki nilai yang berbeda. Hal ini memperkuat pendapat bahwa transaksi pengalihan aset dari pelanggan ke perusahaan bisa dikategorikan sebagai *connection* yang pendapatannya harus diakui pada tahun berjalan.

### Perlakuan Akuntansi Biaya Penyambungan setelah Berlakunya PSAK 72.

Dalam implementasi PSAK 72, perusahaan mengevaluasi kembali perlakuan biaya penyambungan pelanggan. Perusahaan memperhatikan seluruh realitas dan keadaan yang sesuai ketika memutuskan apakah akan mengakui pendapatan yang terkait dengan biaya penyambungan pelanggan. Sehingga, perusahaan harus memastikan kewajiban pelaksanaan yang muncul dari penerimaan biaya penyambungan dari pelanggan (PLN, 2020).

Pertama. Identifikasi kontrak dengan pelanggan. PJBTL merupakan perjanjian berbentuk kontrak tertulis yang disetujui antara dua pihak, yaitu perusahaan dan calon konsumen. Biaya penyambungan adalah penerimaan dari pelanggan yang disepakati oleh pelanggan dan perusahaan dalam suatu kontrak PJBTL. Perjanjian tersebut mengidentifikasi hak dan kewajiban para pihak dan memiliki komitmen untuk menjalankan kewajiban masing-masing. Salah satu kewajiban calon konsumen yaitu biaya penyambungan yang pembayarannya dilakukan sekaligus sebelum pelaksanaan penyambungan.

Perjanjian menjelaskan secara rinci risiko yang mungkin ditimbulkan dari kontrak, seperti hal-hal yang menyebabkan terganggunya distribusi listrik jika terjadi *force majeure*, pemutusan sementara, kekurangan pasokan listrik, pemeliharaan dan/atau perbaikan pembangkit dan/atau jaringan dan atas petunjuk otoritas berwenang dan pengadilan.

Setelah dilakukan pelunasan biaya penyambungan dan uang jaminan langganan, perusahaan akan menyediakan APP dan membangun infrastruktur atau aset sambungan kepada pelanggan agar pelanggan dapat menerima listrik yang dialirkan oleh perusahaan.

Kedua. Identifikasi kewajiban pelaksanaan secara terpisah dalam kontrak. Berdasarkan PSAK 72 paragraf 27, pelanggan dapat memperoleh manfaat dalam bentuk hak akses ke jaringan listrik yang terpisah dari penyaluran tenaga listrik. Setelah pelanggan tersambung ke jaringan listrik, maka untuk pelanggan prabayar akan membeli token listrik terlebih dahulu untuk mendapatkan penyaluran tenaga listrik sedangkan untuk pelanggan paska bayar dapat langsung memperoleh tenaga listrik dengan membayar tagihan atas listrik yang dikonsumsi di akhir bulan.

Dalam kedua situasi tersebut, pelanggan dapat memilih untuk tidak langsung menikmati manfaat tenaga listrik, namun hak akses ke jaringan listrik telah diperoleh.

Meskipun dalam PJBTl terdapat klausul yang menggabungkan janji penyambungan dan penyaluran listrik, namun janji tersebut dapat diidentifikasi terpisah di dalam perjanjian tersebut. Perusahaan dapat memenuhi janjinya untuk melakukan pasang baru terpisah dari pemenuhan janji penyaluran listrik. Hal ini dibuktikan dengan adanya berita acara untuk penyambungan yang dibuat terpisah dari penyaluran tenaga listrik. Demikian pula, tingkat mutu pelayanan sambungan baru berbeda dengan tingkat mutu pelayanan tenaga listrik.

Jika analisis menggunakan PSAK 72 paragraf 29, jasa penyambungan listrik dan penyediaan tenaga listrik memiliki saling ketergantungan yang tinggi karena penyediaan tenaga listrik tidak dapat dilakukan tanpa aktivitas penyambungan. Pelanggan tidak dapat memilih salah satu dari dua jasa tersebut. Aktivitas penyambungan biasanya juga diikuti dengan penggunaan tenaga listrik, baik langsung setelah penyambungan ataupun di kemudian hari. Pelanggan tidak dapat menikmati manfaat dari aktivitas penyambungan jika tidak memperoleh tenaga listriknya.

PJBTl menjelaskan bahwa transaksi jual beli tenaga listrik perusahaan menggunakan sistem meter milik perusahaan yang terpasang di sisi jaringan milik perusahaan. Pembatasan pemakaian tenaga listrik kepada pelanggan menggunakan alat pembatas milik perusahaan yang dipasang pada sisi jaringan milik perusahaan. Dari uraian di atas, terdapat satu kewajiban pelaksanaan untuk pendapatan biaya penyambungan dan penjualan listrik karena pelanggan tidak mendapatkan keuntungan dari kedua layanan ini (sambungan dan konsumsi tenaga listrik) secara terpisah.

Ketiga. Menentukan harga transaksi. Harga transaksi pendapatan biaya penyambungan tertera dalam kontrak atau PJBTl antara pelanggan dengan perusahaan. Tarif biaya penyambungan diatur dalam peraturan yang berlaku untuk pelanggan reguler. Biaya penyambungan sebagaimana diatur oleh Permen ESDM bersifat tetap dan tidak akan secara langsung mengkompensasi perusahaan untuk biaya pembangunan jaringan untuk menghubungkan pelanggan (yaitu, mungkin lebih tinggi atau lebih rendah). Ini karena regulasi dirancang untuk memastikan bahwa semua pelanggan memiliki akses ke layanan.

Harga transaksi untuk biaya penyambungan mungkin dapat dipisahkan dalam kontrak tetapi tidak mewakili harga jual yang berdiri sendiri untuk menyerahkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan.

Keempat. Alokasikan harga transaksi terhadap kewajiban kinerja yang berbeda. Harga transaksi dialokasikan pada setiap kewajiban pelaksanaan (atau barang dan jasa yang dapat dipisahkan) sebagai suatu jumlah yang mencerminkan jumlah imbalan yang diharapkan akan diterima Perusahaan dari penyerahan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan berdasarkan harga jual berdiri sendiri (relative stand-alone selling price). Alokasi ini dibuat pada awal kontrak dan tidak disesuaikan untuk mencerminkan perubahan selanjutnya dalam harga jual barang atau jasa yang berdiri sendiri.

Pendapatan biaya penyambungan serta pendapatan penjualan tenaga listrik menjadi satu kewajiban pelaksanaan sehingga tidak perlu dilakukan alokasi harga transaksi.

Kelima. Pengakuan pendapatan ketika kewajiban pelaksanaan dipenuhi. Perusahaan menyerahkan kendali atas barang atau jasa secara kontinu sehingga memenuhi kewajiban pelaksanaan serta mengakui pendapatan sepanjang waktu dengan syarat ketika satu kriteria berikut terpenuhi (PSAK 72 Paragraf 35): (a) Pelanggan secara simultan menerima dan mengonsumsi manfaat yang disediakan dari pelaksanaan entitas selama entitas melaksanakan kewajiban pelaksanaan. Dalam PJBTl tertuang bahwa perusahaan akan menyalurkan tenaga listrik yang dilaksanakan secara terus menerus tanpa terputus-putus. Manfaat atas penyambungan dan akses tenaga listrik tersebut merupakan layanan yang manfaatnya diterima sepanjang waktu. Perusahaan merupakan satu-satunya penyedia tenaga listrik di Indonesia, layanan penyambungan tersebut bukanlah layanan yang dapat diidentifikasi secara terpisah dengan penyediaan listrik karena keduanya saling bergantung dan terkait. Tanpa penyambungan tersebut, perusahaan tidak dapat memenuhi layanan penyediaan listrik ke pelanggan. Selain itu, pelanggan menerima manfaat dari penyambungan bersama-sama dengan konsumsi listrik di masa mendatang yang terpenuhi dari sepanjang waktu sesuai dengan penggunaan listrik bulanan.

*“Pastinya dengan dilakukan proses pemasangan APP pada kegiatan pasang baru atau tambah daya maka setelah eksisting dilakukan kegiatan pemeliharaan maka pelanggan menikmati aliran listrik secara baik mutu maupun keandalan kontinu selama 24 jam 7 hari full tanpa diskontinu kecuali apabila pertama pelanggan tidak melakukan pembayaran tagihan listrik sesuai aturan akan dilakukan pemutusan sementara sampai bongkar rampung dan kedua jikalau terjadi pemadaman baik secara meluas maupun padam dari sisi persil pelanggan tersebut atau pelanggan individu.” (MN)*

(b) Pelaksanaan entitas menciptakan atau meningkatkan aset (misalnya, pekerjaan dalam proses) yang dikendalikan pelanggan selama aset tersebut diciptakan dan ditingkatkan. Setelah adanya penerimaan pendapatan biaya penyambungan dari pelanggan, tidak terdapat proses pengalihan pengendalian aset distribusi kepada pelanggan. Infrastruktur yang disiapkan ketika pelanggan telah melunasi biaya penyambungan dan uang jaminan langganan pada setiap pemasangan baru atau tambah daya akan tetap menjadi aset milik perusahaan, yang dikendalikan dan dipelihara oleh perusahaan.

*“APP ini dilakukan proses pemasangan segel di APP tersebut agar tidak bisa dilakukan pembukaan atau perubahan secara paksa pada APP tersebut yang artinya dari sisi PLN menjamin bahwa APP akan berfungsi dengan baik di persil pelanggan nah dari sisi pelanggan seperti yang tadi disampaikan berkewajiban memelihara dan memonitoring serta mengevaluasi atas APP tersebut dalam artian mereka bisa melakukan kegiatan monitoring namun mereka tidak diperkenankan melakukan proses perubahan baik itu membuka segel atau memindahkan APP tersebut pada lokasi persil yang di luar persil yang ditentukan oleh perusahaan.” (MN)*

(c) Pelaksanaan entitas tidak menimbulkan aset dengan penggunaan alternatif bagi entitas dan entitas memiliki hak atas pembayaran yang dapat dipaksakan atas pelaksanaan yang telah diselesaikan sampai saat ini.

*“[...]Namun apabila berdasarkan kondisi survei di lapangan ternyata posisi atau kondisi calon pelanggan ini tidak bisa kita penuhi maka perusahaan akan melakukan proses penangguhan atas proses pasang baru maupun tambah daya setelah dilakukan proses penangguhan akan diinformasikan kepada calon pelanggan maupun pelanggan bahwa pengajuan pasang baru maupun tambah daya belum dapat direalisasikan di sanalah akan dilakukan proses selanjutnya ditawarkan untuk direstitusi atau dilakukan daftar tunggu jikalau pelanggan bersedia dilakukan proses restitusi maka hak atas penggunaan aset tadi akan dilakukan proses pengalihan kepada calon pelanggan atau pelanggan yang lain maka aset tadi akan dipergunakan untuk memenuhi permintaan pasang baru maupun tambah daya dari calon pelanggan yang lain.” (MN)*

*“[...] (pengalihan ke calon pelanggan lain dapat dilakukan) sebelum terpasang, pada saat dilakukan survei untuk pemasangan APP tersebut.” (MN)*

Selain itu, pendapatan biaya penyambungan tidak dipenuhi pada waktu tertentu karena tidak memenuhi indikator pengalihan pengendalian aset, yaitu: (a) Pelanggan tidak memiliki hak kepemilikan legal atas aset, yaitu tidak memiliki kemampuan dalam mengendalikan penggunaan aset serta tidak menerima secara memadai semua sisa manfaat aset atau tidak dapat membatasi akses dari perusahaan lainnya terhadap manfaat tersebut. (b) Pelanggan tidak secara fisik memiliki aset tersebut. Pelanggan tidak memiliki risiko dan manfaat signifikan atas kepemilikan aset kepada pelanggan dan juga tidak ada penerimaan aset kepada pelanggan.

Berdasarkan analisis, perusahaan membangun infrastruktur sambungan ke pelanggan, aset akan tetap menjadi milik perusahaan. Terdapat sertifikat kepemilikan yang ditandatangani oleh kedua belah pihak, dan perusahaan mengakui aset untuk pendistribusian listrik tersebut di neraca. Setelah pelanggan tersambung ke jaringan, perusahaan dapat menjual listrik kepada pelanggan. Infrastruktur yang dibangun tadi merupakan elemen penting untuk pendapatan listrik yang disalurkan ke pelanggan.

Dalam kondisi ini, perusahaan akan mendapatkan keuntungan ekonomis dari aset tersebut. Di sisi lain, perusahaan juga bertanggung jawab atas semua biaya perbaikan dan perawatan di masa mendatang untuk memastikan listrik dapat dialihkan ke pelanggan. Oleh karena itu, perusahaan memiliki keleluasaan atas cara menggunakan dan memelihara aset serta kapan harus menggantinya.

**Perbedaan Perlakuan Akuntansi Biaya Penyambungan.**

Berikut merupakan penjabaran mengenai perbedaan perlakuan akuntansi biaya penyambungan ketika mengimplementasikan PSAK 72 dapat dilihat pada Tabel 1.

Tabel 1. Ikhtisar Perbedaan Pengakuan Pendapatan

Keterangan	PSAK 23 / ISAK 27	PSAK 72
Hasil Asesmen	<ol style="list-style-type: none"> <li>Memenuhi definisi aset : terpenuhi.</li> <li>Memberikan diskon akibat pengalihan aset : tidak terpenuhi.</li> <li>Tidak diberikan akibat adanya suatu persyaratan ijin operasi perusahaan atau regulasi lain : tidak terpenuhi.</li> <li>Memiliki nilai yang berdiri sendiri : terpenuhi</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Identifikasi kontrak : terpenuhi.</li> <li>Identifikasi kewajiban pelaksanaan : satu kewajiban pelaksanaan.</li> <li>Menentukan harga transaksi : sesuai regulasi yang berlaku.</li> <li>Alokasikan harga transaksi terhadap kewajiban kinerja yang berbeda : tidak ada alokasi.</li> <li>Pengakuan pendapatan : diakui sepanjang waktu.</li> </ol>
Pengakuan Pendapatan	Diakui sekaligus saat penyambungan ( <i>connection</i> )	Diakui sepanjang waktu ( <i>over the time</i> )

Sumber : Data diolah

Berdasarkan analisis pengakuan pendapatan sebelum berlakunya PSAK 72, jika adanya suatu persyaratan ijin operasi perusahaan atau regulasi lain berdampak pada pemberian akses yang berkelanjutan, bukan karena suatu perjanjian, maka penyambungan tersebut tidak bisa dikategorikan sebagai *ongoing access*. Sehingga penyambungan yang diberikan kepada pelanggan oleh perusahaan diakui sekaligus saat penyambungan.

Di sisi lain, asesmen PSAK 72 menganalisis perjanjian antara pelanggan dengan perusahaan. Asesmen PSAK 72 tidak mempertimbangkan bahwa pelaksanaan kewajiban perusahaan merupakan dampak dari regulasi, dalam hal ini berupa Undang-undang yang mengamanatkan perusahaan untuk memberikan pelayanan tersebut kepada masyarakat umum. Oleh karena itu, tidak ada perbedaan perlakuan ketika kewajiban perusahaan dilaksanakan karena mengikuti regulasi ataupun tidak dikarenakan pelaksanaan regulasi.

Perbedaan perlakuan akuntansi yang terjadi pada biaya penyambungan listrik tersebut terlihat dalam hasil asesmen. Berdasarkan hasil analisis, pengakuan pendapatan biaya penyambungan listrik mengalami perubahan, walaupun secara substansi transaksi tidak mengalami perubahan. Hal tersebut dikarenakan adanya pertimbangan regulasi, sesuai ISAK 27 paragraf 17, dalam asesmen ISAK 27 menyimpulkan bahwa pendapatan diakui sekaligus saat penyambungan. Sedangkan dalam asesmen PSAK 72 hanya menganalisis perjanjian perusahaan dengan pelanggan, tanpa mempertimbangkan regulasi yang mengatur perusahaan.

**Praktik Pengakuan Pendapatan di Perusahaan Listrik Malaysia.**

Pendapatan adalah salah satu barometer terpenting untuk bisnis apa pun dan standar pengakuan pendapatan baru yang dikembangkan untuk meningkatkan bidang pelaporan keuangan ini akan membawa perubahan signifikan pada kebijakan akuntansi saat ini dan praktik industri yang berlaku (The Edge Markets, 2017). Akuntan profesional di Indonesia, Malaysia dan Singapura sangat mendukung adopsi IFRS (Joshi, Yapa & Kraal, 2016) karena akan memberikan manfaat ekonomi dari keselarasan dengan standar akuntansi global. Awalnya, akuntan Malaysia membutuhkan waktu untuk memberlakukan IFRS 15 serta menganggap perlakuan baru tersebut tidak mudah diimplementasikan oleh seluruh sektor usaha yang berbeda (Lim et al., 2015).

Di Malaysia, *Connection charge* adalah pembayaran di muka yang dilakukan oleh konsumen

yang membutuhkan infrastruktur pasokan listrik baru dan/atau peningkatan infrastruktur yang ada untuk memenuhi pasokan listrik tambahan. *Connection charge* dikenakan sebagai bagian dari biaya Tenaga Nasional Berhad (TNB) untuk membangun infrastruktur pasokan listrik (TNB, 2018). Kontribusi yang diterima dari pelanggan terdiri dari uang tunai dan aset yang merupakan modal di muka untuk pembangunan aset dan digunakan dalam rangka menghubungkan pelanggan ke jaringan atau untuk memberikan layanan bagi mereka (TNB, 2018).

Kontribusi yang diterima sebelum 1 Januari 2011 diamortisasi selama 15 tahun, dengan menggunakan masa manfaat rata-rata aset tersebut. Sejak 1 Januari 2011 hingga penerapan Standar Pelaporan Keuangan Malaysia (MFRS) 15, sesuai dengan IC Interpretation 18 'Transfers of Assets from Customers' (IC18), semua kontribusi yang diterima dari pelanggan diakui sebagai pendapatan. Jumlah kontribusi tersebut akan dipakai untuk membangun atau mendapatkan item aset serta dimanfaatkan baik untuk menyambungkan jaringan ke pelanggan atau untuk menyediakan akses pasokan listrik yang berkelanjutan ke pelanggan, atau untuk menjalankan keduanya. (TNB, 2018).

Berdasarkan MFRS 15, kontribusi pelanggan dipandang terkait secara tidak langsung dengan janji penyediaan pasokan listrik kepada pelanggan. Pasokan listrik dan kontribusi pelanggan tidak berbeda sebab pelanggan tidak dapat memanfaatkan kedua layanan ini secara terpisah. Infrastruktur sambungan tersebut dalam rangka pemenuhan kewajiban penyediaan tenaga listrik ke pelanggan. Baik penyediaan tenaga listrik maupun kontribusi pelanggan pada dasarnya tidak terpisah, serta memiliki pola pengalihan yang identik kepada pelanggan (TNB, 2018).

Dengan demikian, penyambungan dan penyediaan tenaga listrik menjadi salah satu kewajiban pelaksanaan. Ini dianggap sebagai bagian dari harga transaksi untuk keseluruhan layanan yang diberikan kepada pendapatan pelanggan dan diakui dari waktu ke waktu. Kontribusi pelanggan ditangguhkan dan diakui selama periode aset yang dibangun digunakan untuk menyediakan listrik kepada pelanggan. Sesuai dengan MFRS 15, aset diakui sebagai kewajiban kontrak dan diamortisasi selama 20 tahun, yang merupakan estimasi revisi rata-rata masa manfaat aset (TNB, 2018).

### Perbandingan Perubahan Pengakuan Pendapatan atas Biaya Penyambungan di Perusahaan Listrik Indonesia dan Malaysia

Berikut merupakan penjabaran mengenai perbandingan perubahan perlakuan akuntansi atas biaya penyambungan di perusahaan listrik Indonesia dan Malaysia.

Tabel 2. Pengakuan Pendapatan Perusahaan Listrik Indonesia dan Malaysia

Dasar Pengakuan Pendapatan	Indonesia	Malaysia
Sebelum IFRIC 18	Amortisasi selama 20 tahun.	Amortisasi selama 15 tahun.
IFRIC 18	Diakui sekaligus sejak 1 Januari 2011.	Diakui sekaligus sejak 1 Januari 2014.
IFRS 15	Amortisasi selama 20 tahun sejak 1 Januari 2020 (PSAK 72).	Amortisasi selama 20 tahun sejak 1 Januari 2018 (MFRS 15).

Sumber : Data diolah

Berdasarkan Tabel 2, tidak hanya perusahaan listrik Indonesia tetapi juga perusahaan listrik Malaysia mengalami perubahan perlakuan akuntansi biaya penyambungan listrik. Oleh karena itu, dalam penerapan suatu standar baru, perusahaan dapat melakukan benchmark ke perusahaan sejenis untuk mengetahui best practice ketika implementasi awal.

### KESIMPULAN

Di tahun 2014, perusahaan mengimplementasikan ISAK 27 : Pengalihan Aset dari Pelanggan yang berlaku untuk kontrak ketika perusahaan mendapatkan aset tetap dari pelanggan (atau kas untuk mendapatkan atau mengkonstruksi aset tetap) yang harus digunakan untuk menyambungkan pelanggan ke jaringan listrik perusahaan atau untuk memastikan ketersediaan tenaga listrik yang berkelanjutan, atau keduanya (PLN, 2014).

Perusahaan mengakui jasa penyambungan yang diterima dari pelanggan dalam rangka penyambungan pelanggan ke jaringan listrik perusahaan sebagai pendapatan ketika perusahaan memenuhi kewajiban layanan penyambungan dan kewajiban tersebut tidak ditangguhkan selama 20 tahun seperti pada periode sebelumnya (PLN, 2014).

Berdasarkan PSAK 72, perusahaan berkeyakinan bahwa biaya penyambungan yang diterima dari pelanggan akan digunakan untuk membangun atau memperoleh aset tetap untuk menyambungkan pelanggan secara tidak langsung berkaitan erat dengan penyaluran listrik ke pelanggan. Penyaluran dan penyambungan listrik menjadi satu kesatuan karena pelanggan tidak dapat memanfaatkan kedua layanan ini secara terpisah. Infrastruktur penyambungan memiliki fungsi pemenuhan kewajiban penyediaan tenaga listrik ke pelanggan. Penyaluran dan penyambungan listrik pada dasarnya sama, serta memberikan pola transfer yang sama untuk pelanggan (PLN, 2020).

Oleh karena itu, penyaluran dan penyambungan listrik menjadi satu kewajiban pelaksanaan. Berdasarkan PSAK 72, biaya penyambungan diakui menjadi pendapatan ditangguhkan serta diamortisasi menggunakan tarif 5% per tahun (masa manfaat 20 tahun) terhitung sejak tanggal koneksi (PLN, 2020).

Berdasarkan hasil analisis, sebelum berlakunya PSAK 72 yaitu ketika asesmen ISAK 27 paragraf 17, perusahaan menyediakan listrik dalam rangka kepentingan umum karena mengikuti Undang-undang. Pelaksanaan regulasi tersebut mengakibatkan pengakuan pendapatan sekaligus saat penyambungan. Setelah berlakunya PSAK 72, asesmen hanya dilakukan terhadap kontrak perusahaan dengan pelanggan, tidak mempertimbangkan bahwa pelaksanaan kewajiban perusahaan merupakan kepatuhan terhadap regulasi. Asesmen tersebut menyimpulkan pengakuan pendapatan sepanjang waktu. Oleh karena itu, perlakuan akuntansi biaya penyambungan listrik yang substansi transaksinya tidak mengalami perubahan namun dari sisi perlakuan akuntansinya mengalami beberapa kali perubahan.

Pada pelaksanaannya, penelitian ini memiliki keterbatasan dalam proses mencari informasi terkait negara yang memiliki informasi lengkap dalam implementasi IFRS 15 khususnya biaya penyambungan listrik. Informasi yang dibutuhkan berupa pengakuan pendapatan sebelum dan setelah implementasi IFRS 15. Penelitian ini juga terbatas hanya 2 (dua) narasumber, sehingga dimungkinkan terdapat informasi lainnya yang belum tersampaikan dalam wawancara.

Sehubungan dengan keterbatasan tersebut, penelitian selanjutnya dapat melengkapi serta mengembangkan penelitian ini dengan memperluas referensi negara yang dapat dibandingkan. Dengan tambahan negara tersebut diharapkan dapat memberikan gambaran dalam perkembangan implementasi suatu standar baru. Selain itu, penelitian selanjutnya dapat menambah jumlah narasumber yang memberikan gambaran mendalam dari pertanyaan penelitian. Selain itu juga, penambahan narasumber dapat lebih memberikan keyakinan atas jawaban pertanyaan yang diberikan.

## REFERENSI

- Agustrianti, W., Mashuri, A. A. S., & Nopiyanti, A. (2020). Dampak Penerapan PSAK 72 terhadap kinerja keuangan perusahaan property, real estate and building construction yang terdaftar di bursa efek indonesia tahun 2018-2019. *In Prosiding Business Management, Economic, and Accounting National Seminar 1*, 973-989.
- Altaji, F. S. & Alokdeh, S. K. (2019). The impact of the implementation of international financial reporting standards no.15 on improving the quality of accounting information. *Management Science Letters*, 9, 973-989. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.7.018>
- Amyulianthy, R., Rahmat, T. I., & Munira, M. (2022). Analisis Dampak Implementasi PSAK 72 Terhadap Kinerja Keuangan pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi & Perpajakan (JRAP)*, 9(02), 159-169. <https://doi.org/10.35838/jrap.2022.009.02.13>
- Casnila, I., & Nurfitriana, A. (2020). Analisis dampak kinerja keuangan sebelum dan sesudah penerapan PSAK 72 pada perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). *Riset Akuntansi Dan Perbankan*, 14(1), 220-240.

- Dewan Standar Akuntansi Keuangan. (2017). PSAK No. 72: Pendapatan dari kontrak dengan Pelanggan. Jakarta: IAI.
- Firmansyah, A., & Tama, S. B. (2021). Perbedaan perlakuan pendapatan dari kontrak dengan pelanggan sebelum dan sesudah penerapan PSAK 72 di Indonesia. *Bilancia: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 5(3), 270-280.
- Jensen, M. C., & Smith, C. C. (1984). *The theory of corporate finance: A historical overview*. New York: McGraw Hill.
- Joshi, M., Yapa, P.W.S. & Kraal, D. (2016), IFRS adoption in ASEAN countries: Perceptions of professional accountants from Singapore, Malaysia and Indonesia. *International Journal of Managerial Finance*, 12(2), 211-240. <https://doi.org/10.1108/IJMF-04-2014-0040>
- Kabir, H., & Li Su (2022, December). How did ifrs 15 affect the revenue recognition practices and financial statements of firms? Evidence from Australia and New Zealand. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 49. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2022.100507>
- Kementerian ESDM. (2017). Peraturan Menteri ESDM No. 27 Tahun 2017 tentang Tingkat Mutu Pelayanan dan Biaya yang Terkait dengan Penyaluran Tenaga Listrik.
- Lim, Y., Devi, S. S., & Mahzan, N. (2015), Perception of Auditors and Preparers on IFRS 15: Evidence from Malaysia. *Advanced Science Letters*, 21(6), 1781-1785(5). <https://doi.org/10.1166/asl.2015.6212>
- Mackey, A., & Gass, S. M. (2021). *Second language research: Methodology and design*: Routledge.
- Morawska, I. (2021). The impact of the IFRS 15 implementation on the revenue-based earnings management in Poland. *Journal of Economics & Management*, 43, 387-403. [10.22367/jem.2021.43.18](https://doi.org/10.22367/jem.2021.43.18)
- Napier, C. J., & Stadler, C. (2020). The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 revenue from contracts with customers. *Accounting and Business Research*, 50(5), 474-503. <https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1770933>
- Ogunode, O. A., & Salawu, R. O. (2021). Revenue recognition dilemma under international financial reporting standard (IFRS 15): Perspectives from key impacted firms in Nigeria. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(5), 916-926. [10.13189/ujaf.2021.090503](https://doi.org/10.13189/ujaf.2021.090503)
- Onie, S., Ma, L., Spiropoulos, H., & Wells, P. (2022). An evaluation of the impacts of the adoption of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting & Finance*.1-21. <https://doi.org/10.1111/acfi.12978>
- Pain, P., Victor, F. G., & Bianchi, M. (2021, July). Impact of the adoption of IFRS 15 on the Financial Analysts' Forecasts. *USP International Conference in Accounting*.
- Piosik, A. (2021). Revenue recognition in achieving consensus on analysts' forecasts for revenue, operating income and net earnings: The role of implementing IFRS 15. Evidence from Poland. *Procedia Computer Science*, 192, 1560-1572. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2021.08.160>
- PT PLN (Persero). (2014). Laporan Keuangan Tahun 2014. Jakarta: PT PLN (Persero).
- PT PLN (Persero). (2020). Laporan Keuangan Tahun 2020. Jakarta: PT PLN (Persero).
- Rahayu, D., (2020). Analisis dampak penerapan PSAK 72 terhadap kinerja keuangan perusahaan telekomunikasi di masa pandemic covid-19. *Greenomika*, 2(2), 142-158
- Souza, P. V. S. D., Gonçalves, R. D. S., & Silva, C. A. T. (2022). Impact of IFRS 15 on the Quality of Accruals and Earnings Management of Brazilian Publicly Held Companies. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 24, 675-691. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v24i4.4197>
- Stoykova, A. (2021). Effect of the Application of IFRS 15: Evidence from Bulgaria. *Икономически изследвания*, (3), 174-188.
- Tama, S. B., & Firmansyah, A. (2021, September). Perbedaan perlakuan pendapatan dari kontrak dengan pelanggan sebelum dan sesudah penerapan PSAK 72 di Indonesia. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 5(3), 270-280.
- Tenaga Nasional Berhad. (2018). Annual Report 2018. Malaysia : Tenaga Nasional Berhad

- The Edge Markets. (2017). "My Say: Embracing the Accounting Disruptions to Property Developers", Diakses pada 8 April 2023, dari <https://www.theedgemarkets.com/article/my-say-embracing-accounting-disruptions-property-developers>.
- Tutino, M., Regoliosi, C., Mattei, G., Paoloni, N., & Pompili, M. (2019). Does the IFRS 15 impact earnings management? Initial evidence from Italian listed companies. *African Journal of Business Management*, 13(7), 226-238. <https://doi.org/10.5897/AJBM2018.8735>
- Veronica, V., Lestari, U. P., & Metekohy, E. Y. (2019, August). Analisis dampak penerapan pengakuan pendapatan berdasarkan PSAK 72 terhadap kinerja keuangan perusahaan real estat di Indonesia yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2018. *In Prosiding Industrial Research Workshop and National Seminar* (Vol. 10, No. 1, pp. 965-973).