

Motivasi Keputusan Implementasi PSAK 73 Pada PT X

Elvia R. Shauki¹, Najib Mustofa^{2*}

^{1,2}Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia
najib.mustofa@ui.ac.id

*Corresponding Author

Diajukan : 23 Januari 2024

Disetujui : 5 Maret 2024

Dipublikasi : 1 Juli 2024

ABSTRACT

This research aims to evaluating policy making for implementing PSAK 73 in companies in Indonesia, based on PT X which is there will still be problems that arise until 2022. The implementation of PSAK 73, which began in 2020, forced companies in Indonesia to adjust their lease contracts and calculations related to their leases. The significant change from PSAK 30 to PSAK 73 has caused a lot of confusion and errors in its application at PT X especially at its branch offices. A qualitative case study method approach with multiple embedded unit analysis using documentation, observation and semi-structured interview data. This research uses content analysis, thematic analysis, and constant comparison using NVivo 12 Plus software. Institutional logics is relevant in explaining the relationship between individual behavior and institutions that can influence an action. The results of the study show that symbolic carriers (PSAK 73) affect material carriers (actor, routines, artifacts, and procedures) thereby triggering the coupling practice in preparation of SOPs referring to PSAK 73 and the decoupling practice occurred when there are problems that are not stated in the regulations so the company makes adjustments. There are multiple logics including the logic of actors, routines, artifacts and procedures. The competing logics are logic of procedures and actors in adjustment of lease management conditions. Procedure logics is the dominant logic that is the reference of lease management. PT X need to design more appropriate policies taking into account company behavior.

Keywords: PSAK; PSAK 73; Lease Contract; Institutional Logics

PENDAHULUAN

Penggunaan sewa yang semakin berkembang di Indonesia membutuhkan peraturan untuk menjaga kepatuhan aktivitas dari perusahaan pembiayaan. OJK telah menerbitkan Peraturan Otoritas Jasa keuangan (POJK) No.35/POJK.05/2018 pada tahun 2018 tentang Penyelenggaraan Usaha Perusahaan Pembiayaan. Selain peraturan tersebut, pada tahun 2011 Indonesia menggunakan PSAK 30 yang mengadopsi IAS 17 per 1 Januari 2009 sebagai pedoman akuntansi dalam pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan informasi keuangan.

Pada tahun 2017, PSAK 30 telah digantikan oleh PSAK 73 atas Sewa berlaku efektif 1 Januari 2020 yang mengadopsi IFRS 16, karena PSAK 30 dikritik tidak merepresentasikan transaksi sewa dengan tepat, sehingga tidak mampu memenuhi kebutuhan pengguna laporan keuangan (Laksana dan Sudradjat, 2019). Peralihan PSAK 30 atas Sewa menjadi PSAK 73 atas Sewa memberi dampak terhadap klasifikasi sewa operasi menjadi lebih ketat, karena harus memenuhi dua kriteria yaitu masa sewa berjangka pendek (kurang dari atau sama dengan 12 bulan), dan objek sewa bernilai rendah, apabila tidak memenuhi seluruh kriteria tersebut, maka secara langsung akan diakui sebagai sewa pembiayaan (Ahalik, 2019). Oleh karena itu, PT X sebagai salah satu perusahaan asuransi di Indonesia juga melakukan peralihan dari PSAK 30 menjadi PSAK 73 dalam melakukan pelaporan atas kegiatan sewa perusahaan.

Perubahan standar akan berdampak signifikan terhadap laporan keuangan penyewa karena



semua transaksi sewa yang sedang berlangsung dan yang akan datang diperhitungkan sebagai sewa operasi oleh penyewa harus diakui sebagai hak penggunaan aset dan kewajiban terkait dalam laporan posisi keuangan. Penyusutan tahunan aset hak guna dan bunga atas liabilitas sewa harus diperhitungkan sebagai beban dalam laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain (Díaz dan Ramírez, 2018). Selain itu, ukuran seperti total tingkat utang yang digunakan dalam laporan keuangan sebagai acuan juga akan berubah (Díaz dan Ramírez, 2018).

Terkait dengan dampak penerapan PSAK 73 di Indonesia telah dilakukan oleh Amelia et al. (2018) atas sewa terhadap kinerja keuangan pada industri manufaktur, pertambangan dan jasa yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2018. Penelitian dilakukan sebelum PSAK 73 efektif diberlakukan di Indonesia. Hasil penelitian memberikan kesimpulan bahwa terjadi rata-rata kenaikan Debt to Asset Ratio (DAR), Debt to Equity Ratio (DER) serta adanya penurunan rasio profitabilitas Return on Equity (ROE) dan Return on Asset (ROA). ROA diperkirakan akan menurun karena aset baru akan diakui (Díaz dan Ramírez, 2018 dan You, 2017). Laba sebelum bunga dan depresiasi dan amortisasi (EBIDA) diharapkan meningkat karena sewa operasi yang tidak diakui lagi, melainkan, beban penyusutan dan beban bunga diakui dalam laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain (Deloitte, 2016 dan KPMG, 2016b).

PT X sebagai salah satu asuransi umum milik BUMN dalam operasionalnya telah menerapkan sewa terutama untuk kegiatan di kantor cabang. Berdasarkan hasil wawancara dengan bagian akuntansi, dikatakan bahwa “masih ada pemahaman yang beragam diantara staf dalam implementasi PSAK 73. Perusahaan juga belum menyempurnakan Teknologi Informasi (TI) terkait dengan PSAK 73.” Guna menjaga kualitas laporan keuangan dalam tahap awal manajemen PT X membuat kebijakan *Standard Operating Procedure* (SOP). Kebijakan tersebut disusun mengacu pada PSAK 73, namun pihak manajemen melakukan penyesuaian dan fleksibilitas yang memicu ketidak konsistenan pencatatan.

Berdasarkan uraian permasalahan di atas tujuan penelitian ini menganalisis motivasi terkait kebijakan implementasi PSAK 73 pada PT X guna menjawab pertanyaan penelitian secara spesifik yang terdiri dari: (1) Bagaimana aktor, SOP institusi, rutinitas, dan artefak (*material carriers*) melakukan praktik *coupling* dan *decoupling* yang diturunkan dari *symbolic carriers* institusi dalam mempengaruhi keputusan untuk melakukan implementasi PSAK 73? ;(2) Bagaimana logika institusional (*institutional logics*) berperan dalam implementasi PSAK 73? :(2a) Bagaimana dengan logika beragam (*multiple logics*) yang memotivasi perusahaan dalam mengimplementasikan PSAK 73? (2b) Bagaimana dengan logika yang saling bersaing (*competing logics*) yang memotivasi perusahaan dalam mengimplementasikan PSAK 73? (2c) Bagaimana logika dominan (*dominant logics*) yang memotivasi perusahaan dalam keputusan implementasi PSAK 73? Hal yang membuat penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya adalah penelitian ini menggunakan logika institusional (*institutional logics*) guna menganalisis motivasi PT X dalam mengimplementasi PSAK 73 terkait sewa, sementara penelitian yang terkait dengan PSAK 73 hanya terbatas pada analisis dampak penerapan PSAK 73 terhadap rasio-rasio keuangan perusahaan yang terkait dengan profitabilitas dan pajak. Penelitian ini juga bertujuan guna mengisi kesenjangan (*gaps*) dengan beberapa penelitian sebelumnya yang belum menjelaskan adanya keterkaitan logika institusional (*institutional logics*) terkait perilaku kantor cabang yang tidak optimal dalam memperhatikan kebijakan implementasi PSAK 73 terkait sewa.

STUDI LITERATUR

Penelitian Terdahulu

Penelitian Penerapan PSAK 73 yang merupakan adopsi dari IFRS 16 sudah di berlakukan efektif per 1 Januari 2020. Penelitian PSAK yang terkait dengan PSAK 73 masih belum banyak dilakukan di Indonesia sedangkan di beberapa negara penelitian ini telah dilakukan secara intensif. Pășcan dan Chindriș (2020) melakukan penelitian terkait pelaporan kontrak sewa menurut IFRS 16 pada Perusahaan Rumania yang terdaftar di Bursa Efek Bukares. Penelitian ini menguji pengaruh

model akuntansi baru untuk sewa yang disediakan oleh IFRS 16 dalam kasus entitas Rumania yang terdaftar di Bursa Efek Bukares. mereka menganalisis laporan keuangan yang disiapkan untuk tahun 2019. Tujuan utamanya adalah untuk menganalisis perubahan neraca dan laporan laba rugi setelah penerapan IFRS 16 dan untuk mengukur kesesuaiannya dengan persyaratan standar IFRS 16. Mereka menemukan bahwa, secara keseluruhan, peraturan baru mengenai akuntansi sewa tidak membawa perubahan signifikan pada laporan keuangan penyewa. Selain itu, mereka mengukur kesesuaian dengan persyaratan IFRS 16 dan menemukan bahwa, rata-rata entitas yang terdaftar di Rumania memiliki tingkat kepatuhan yang rendah terhadap persyaratan ini.

Sebuah studi yang dilakukan oleh Rosyid dan Firmansyah (2021) meneliti implementasi PSAK 73 pada PT Telekomunikasi Indonesia. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kualitatif dengan melakukan wawancara kepada tiga informan. Adapun wawancara kepada informan terkait dengan standar akuntansi sewa di Indonesia, kebijakan akuntansi sewa di PT Telkom Tbk, persiapan yang harus dilakukan oleh perusahaan dalam penerapan PSAK 73. Perusahaan melakukan penerapan ini bukan terkait PSAK 73 melainkan penerapan IFRS 16 pada tahun 2019 untuk laporan keuangan yang dilaporkan ke New York Stock Exchange. Penelitian ini memberikan implikasi bahwa perusahaan akan lebih efektif dan efisien apabila melakukan penerapan ini terhadap PSAK 73 sejak 2019 dikarenakan IFRS 16 sudah dapat diterapkan oleh perusahaan sejak tahun 2019.

Lepchak et al. (2022) meneliti dampak adopsi IFRS 16 terhadap metrik ekonomi dan keuangan utama maskapai penerbangan di dunia. Analisisnya terdiri dari regresi pada data panel dengan database yang terdiri dari 3.888 observasi yang mencakup 152 perusahaan dari 43 negara yang mewakili 5 benua. Variabel yang digunakan didasarkan pada dokumen "Analisis Efek" yang diterbitkan oleh IFRS Foundation dan menunjukkan perubahan utama yang timbul dari IFRS 16. Mereka menemukan terdapat dampak signifikan pada metrik leverage keuangan, likuiditas saat ini, dan arus kas operasi. Ada juga dampak pada akun terkait pendapatan seperti laba per saham, ROCE, ROE dan hasilnya sendiri, sebuah fakta yang sejalan dengan standar.

Penelitian Pășcan dan Chindriș (2020) dan Lepchak et al. (2022) menggunakan metode penelitian kuantitatif dan IFRS 16 sebagai standar akuntansi terkait sewa. Penelitian ini berkaitan dengan PSAK 73 dimana PSAK 73 merupakan standar akuntansi tentang sewa merupakan adopsi IFRS 16 yang diterapkan di Indonesia. Sama dengan penelitian Rosyid dan Firmansyah (2021) penelitian ini menggunakan metode kualitatif yaitu wawancara dan berbeda dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini menggunakan teori *institutional logics* guna menganalisis keputusan *institutional field*, yang terkait dengan implementasi PSAK 73 terkait sewa di PT X.

METODE

Strategi penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kasus. Yin (2018) mendefinisikan studi kasus sebagai penyelidikan empiris yang menyelidiki suatu fenomena dalam konteks kehidupan nyata. Studi kasus adalah salah satu metode penelitian kualitatif yang paling banyak digunakan dan diterima dalam ilmu sosial (Bloomberg dan Volpe, 2022). Penelitian studi kasus dalam penelitian ini merupakan *single case study* yang digunakan untuk menguji fenomena secara menyeluruh atau satu kesatuan (holistik) tentang sewa yang terjadi pada PT X. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif. Creswell dan Creswell (2018) menyatakan bahwa penelitian kualitatif merupakan metode untuk mengeksplorasi dan memahami makna dari sejumlah individu atau kelompok dari suatu masalah sosial atau kemanusiaan. Pendekatan kualitatif digunakan guna memperoleh pemahaman secara mendalam dan komprehensif atas motivasi PT X dalam implementasi PSAK 73.

Data dalam penelitian ini dikumpulkan dengan menggunakan metode triangulasi sumber data yang terdiri dari data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh melalui wawancara dan observasi. Bentuk wawancara lebih mengarah pada semi struktur yang mana pertanyaan yang

diajukan oleh *interviewer* merupakan pengembangan dari hasil jawaban dan diskusi dengan *interviewee* sehingga hasil wawancara dapat memperoleh informasi yang lebih akurat. Data sekunder dalam penelitian ini bersumber dari asrip dan dokumen pendukung yang terkait dengan implementasi PSAK 73 dan peraturan-peraturan yang berlaku. Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari tiga bagian yaitu dokumentasi, observasi, dan wawancara. Ketiga teknik ini dapat digunakan untuk memperoleh informasi sekaligus menggali dan mengkonfirmasi informasi yang diperoleh guna memperoleh gambaran komprehensif atas motivasi aktor dalam hal ini tim akuntansi perusahaan yang ada di kantor pusat dan beberapa kantor cabang.

Penelitian kualitatif menggunakan cara berpikir induktif, yaitu cara berpikir yang berangkat dari hal-hal fakta empiris menuju hal-hal yang tataran konsep (Sobur, 2012). Ada beberapa teknik analisis yang sering digunakan. Yin dalam Yazan (2015) menyatakan bahwa salah satu teknik analisis data yang dominan adalah *pattern matching* atau analisis tematik. Menurut Fram (2013) penelitian kualitatif pada studi kasus dapat dilakukan dengan metode atau teknik perbandingan konstan (*constant comparative*), penelitian ini juga menggunakan *constant comparative*, *content analysis*, dan *thematics analysis*.

PT X dipilih sebagai unit penelitian, karena merupakan salah satu perusahaan asuransi umum di Indonesia yang banyak menggunakan sewa dalam operasionalnya. Unit analisis penelitian ini adalah *multiple embedded unit analysis* dengan objek penelitian PT X sebagai kantor pusat yang membawahi beberapa kantor cabang. Dalam penelitian ini diambil sampel kantor pusat dan 3 (tiga) kantor cabang sebagai unit analisis. Berdasarkan unit analisis tersebut kemudian diambil data keuangan sebagai informasi data. Data perusahaan yang digunakan adalah:

1. Laporan keuangan untuk tahun 2018 sampai dengan 2021;
2. Standar Operating Prosedur (SOP) perusahaan terkait PSAK 73
3. Wawancara dengan Kepala Bagian Kebijakan Akuntansi dan SOP PT X

Analisis dalam penelitian ini akan menggunakan alat bantu *software* aplikasi NVivo 12 Plus. Melalui *software* ini hasil jawaban narasumber atas pertanyaan wawancara yang dikembangkan dari teori akan di analisis. Proses analisis yang dilakukan adalah menggunakan menu *text search* dan *word frequency* yang digunakan untuk melihat *concern* seluruh narasumber berdasarkan konten atau kata yang paling sering muncul pada saat wawancara.

HASIL

Observasi dan dokumentasi yang dilakukan dalam penelitian ini dilakukam langsung di Kantor Pusat PT X. Berdasarkan hasil observasi yang dilakukan, pelaksanaan implementasi PSAK 73 dilaksanakan oleh Kantor Pusat dan seluruh Kantor Cabang. Namun, dalam pencatatan dan perhitungan yang dilakukan terkait PSAK 73 tentang sewa dilakukan terpusat oleh Kantor Pusat PT X. Sedangkan Kantor Cabang memiliki tanggungjawab untuk melengkapi dokumen-dokumen terkait sewa yang terjadi di Kantor Cabang masing-masing. Proses dokumentasi dilakukan dengan mendokumentasikan Laporan Keuangan sebelum di implementasikannya PSAK 73 dan setelah Implementasi PSAK 73 yaitu Laporan Keuangan Perusahaan tahun 2018–2022 serta *Standar Operating Prosedur* (SOP) terkait PSAK 73 yang telah dibuat oleh perusahaan. Hasil dokumentasi digunakan sebagai data awal dan selanjutnya dilakukan wawancara dengan responden kantor pusat maupun kantor cabang. Landasan yuridis pelaksanaan implementasi PSAK 73 di PT X adalah PSAK 30, PSAK 73, dan SOP.

Wawancara dilakukan kepada 4 (empat) responden dari Kantor Pusat PT X, Kantor Cabang A, B, dan C yang telah menerapkan PSAK 73 sebagai pedoman dalam melaksanakan akuntansi sewa. Profil responden dapat dilihat pada tabel 1.

bahwa tema *material carries* memiliki 4 sub-tema yang yang terdiri dari *Procedure, Artifact, Actor, dan Routines*. Sub-tema *procedure* memiliki 5 (lima) sub-tema yaitu prosedur pelaksanaan memiliki implementasi, SOP, ketidaksesuaian SOP, dasar pembuatan SOP, dan implementasi SOP. Sub-tema *artifact* memiliki 4 (empat) sub-tema yaitu visi dan misi, penetapan strategi, proses implementasi, dan sistim informasi. Sub-tema *Actor* memiliki 4 (empat) sub-tema yaitu kewenangan internal, tanggung jawab pengelolaan, motivasi pimpinan, dan skema penyelesaian. Sub-tema *routines* memiliki 3 (tiga) sub-tema yaitu pengawasan, aktivitas dan kompetensi, dan komunikasi. Berdasarkan hasil analisis tematik tema *material carries* melalui 4 (empat) subtemanya sangat berperan dalam motivasi organisasi terkait kebijakan implementasi PSAK 73 pada PT X.

Tema kedua adalah *symbolic carriers*, *Symbolic carriers* adalah tema yang terkait dengan perangkat aturan dan norma sosial yang digunakan organisasi sebagai pedoman yang berlatar belakang motivasi sebagai upaya menghindari sanksi atas penyimpangan aturan atau norma sosial dalam organisasi. Tema ini memiliki 6 (enam) sub-tema yaitu penetapan kebijakan, penerapan implementasi, *response*, perbedaan PSAK 30 dan PSAK 73, Surat keputusan, dan komunikasi kebijakan. Berdasarkan hasil analisis tematik tema *symbolic carriers* melalui 6 (enam) subtemanya sangat berperan dalam motivasi organisasi terkait kebijakan implementasi PSAK 73 pada PT X.

Tema ketiga adalah *coupling* atau *decoupling*. Tema ini merupakan praktik mematuhi (*coupling*) atau tidak (*decoupling*) terhadap adanya peraturan atau ketentuan baru. Tema ini memiliki 4 (empat) sub-tema yaitu aturan eksternal atau internal, pelaksanaan implementasi dan faktor motivasi, gap, dan tingkat kepentingan. Berdasarkan hasil analisis tematik tema *coupling* atau *decoupling* melalui 4 (empat) subtemanya sangat berperan dalam motivasi organisasi terkait kebijakan implementasi PSAK 73 pada PT X.

Tema keempat adalah *competing logic* dan *dominan logic*. Tema ini merupakan bentuk persaingan dan dominasi kepentingan yang ada di dalam organisasi melalui tema ini akan ada dua posisi yaitu mendukung atau tidak mendukung implementasi kebijakan baru yang sedang di terapkan. Tema ini memiliki 4 (empat) sub tema yaitu faktor internal yang dominan, kepentingan rendah, penyesuaian kondisi pengelolaan, dan kebijakan praktik. Berdasarkan hasil analisis tematik tema *competing logic* dan *dominan logic* melalui 4 (empat) subtemanya sangat berperan dalam motivasi organisasi terkait kebijakan implementasi PSAK 73 pada PT X. Secara visual hasil analisis tematik dapat dilihat pada gambar berikut.

Material Carriers				Symbolic Carriers		Coupling/Decoupling	
Procedure				Surat Keputusan	Response	Tingkat Kepentingan	
Prosedur Pelaksanaan	Implementasi SOP	Dasar SOP	Pelaksanaan Implementasi			Gaps	
SOP	Ketidaksesuaian SOP			Perbedaan PSAK 30 dan PSAK 73	Aturan Lain		Faktor Motivasi
Artifact		Routines				Penetapan Kebijakan	
Sistem Informasi	Penetapan Strategi	Komunikasi		Penerapan Implementasi			
Visi Misi	Proses Implementasi			Multiple, Competing, & Dominan			
Actor		Pengawasan	Aktivitas dan Kompetensi	Kepentingan rendah		Faktor Internal	
Skema Penyelesaian	Kewenangan Internal			Kebijakan Praktik			
Tanggungjawab Pengelolaan	Motivasi Pimpinan			Penyesuaian			

Gambar 2. Hasil Analisis tematik
 Sumber gambar: NVivo 12 Plus

Setelah diketahui peran masing-masing tema melalui analisis tematik, proses analisis selanjutnya adalah melakukan analisis perbandingan konstan yang bertujuan untuk menganalisis perbedaan dan persamaan jawaban antar responden terhadap tema yang terbentuk melalui jumlah *reference*. Semakin konstan perbedaan dan persamaan yang terbentuk menunjukkan bahwa Perbandingan jumlah *reference* antar responden akan semakin baik, artinya responden akan memiliki motivasi yang sama dalam melaksanakan kebijakan implementasi PSAK 73 pada PT X.

Hasil *reference* dari setiap tema yang terbentuk dapat dilihat pada *matrix coding*. Melalui hasil tersebut dapat dilihat perbandingan jawaban antar responden terkait implementasi PSAK 73 pada PT X. Berdasarkan Tabel 2 jawaban dari masing-masing responden memiliki persamaan skor sehingga dapat disimpulkan jawaban responden relatif konstan dan dapat disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan motivasi responden dalam melaksanakan kebijakan implementasi PSAK 73 pada PT X.

Tabel 2. Hasil analisis perbandingan konstan

	A : Competing-Dominan	B : Coupling Decoupling	C : Material Carries	D : Symbolic Carriers
1 : Responden 1	1	1	1	1
2 : Responden 2	1	1	1	1
3 : Responden 3	1	1	1	1
4 : Responden 4	1	1	1	1

Sumber gambar: NVivo 12 Plus

PEMBAHASAN

Penelitian ini menggunakan teori logika institusional untuk menggambarkan praktik dan keyakinan kontradiktif yang melekat pada institusi. Konsep teori logika institusional mengembangkan konteks mengeksplorasi hubungan timbal balik antara individu, organisasi, dan masyarakat. Teori logika institusional menggambarkan institusi sebagai pola aktivitas supraorganisasi yang berakar pada praktik material dan sistem simbolik sehingga individu dan organisasi menghasilkan dan mereproduksi material kehidupan dan menjadikan pengalaman yang bermakna. Teori logika institusional mengemukakan bahwa masing-masing tatanan kelembagaan mempunyai logika sentral yang memandu prinsip-prinsip pengorganisasian dan memberi aktor-aktor sosial dengan motif dan identitas melalui praktik-praktik dan simbol-simbol yang ada bagi individu, kelompok, dan organisasi untuk dikembangkan lebih lanjut, dimanipulasi, dan digunakan demi keuntungan mereka sendiri.

Berdasarkan hasil wawancara dengan seluruh responden menyatakan bahwa kebijakan implementasi PSAK 73 mengikuti SOP yang merupakan turunan dari PSAK 73. Ketentuan yang baru (PSAK 73) berbeda dengan yang lama (PSAK 30). Hadirnya PSAK 73 membuat praktik *coupling* atau *decoupling* terhadap kebijakan implementasi PSAK 73. Perusahaan membuat laporan keuangan berdasarkan PSAK yang dikeluarkan oleh IAI oleh karena hal tersebut perusahaan menggunakan PSAK 73 sebagai dasar dalam melakukan kegiatan-kegiatan terkait sewa. Namun perusahaan membuat kebijakan tersendiri yang merupakan turunan dari PSAK 73 sebagai pedoman bagi seluruh perusahaan, karena jika langsung mengacu kepada PSAK 73 akan sulit bagi cabang untuk menguraikan makna yang terkandung di dalam PSAK 73 (R2, 2023). *Gaps* yang terjadi antara peraturan dan praktik pada perusahaan berupa kebingungan yang dialami oleh aktor dikantor cabang atau pun kantor pusat sehingga dibutuhkan SOP PSAK 73 dari perusahaan yang merupakan turunan PSAK 73 yang telah diuraikan dan diartikan sedemikian rupa sehingga aktor yang ada dikantor cabang dapat memahami langkah langkah apa yang harus mereka lakukan (R2, 2023). Selama masa implementasi dilapangan terkadang terdapat kendala terutama terkait kontrak-kontrak yang masih berjalan sebelum Implementasi. Terkait kontrak-kontrak tersebut dilakukan penyesuaian-penyesuaian sesuai instruksi kantor pusat. Keputusan ini diambil sebagai upaya untuk kesuksesan kebijakan implementasi PSAK 73.” (R4, 2023).

Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat praktik *coupling* terhadap aspek eksternal yang ada di PT X yaitu PSAK 73, sedangkan aspek internal adalah SOP PSAK 73 yang merupakan turunan

dari PSAK 73. Hasil analisis juga menunjukkan bahwa terdapat aspek *gaps* berupa kebingungan di lapangan karena ada perbedaan antara peraturan dan praktik terutama terjadi di kantor cabang sehingga terdapat kemungkinan terjadinya praktik *decoupling* terhadap kebijakan implementasi PSAK 73.

Berdasarkan penjelasan-penjelasan beberapa aspek di atas menunjukkan indikasi peluang terjadinya praktik *decoupling* yang terjadi pada PT X dalam implementasi PSAK 73. Hasil ini sesuai dengan studi Tilcsik (2010) bahwa *decoupling* dapat disebabkan oleh adanya tekanan institusi atau manajemen untuk mematuhi peraturan yang berlaku, sementara hal tersebut bertentangan dengan kondisi yang terjadi di lapangan (Scott, 2014). Praktik *decoupling* dapat terjadi dalam organisasi yang dipicu oleh adanya pemenuhan kebutuhan untuk menghadapi kondisi di lapangan. Pemenuhan kebutuhan yang ada cenderung mendorong organisasi untuk mengabaikan kebijakan atau struktur yang diadopsi dan lebih berorientasi pada praktik guna mencapai kebutuhan tersebut. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Scott (2014) yang menyatakan bahwa *decoupling* mengacu pada praktik internal (*material carriers*) yang dilakukan organisasi sehingga tindakannya menyimpang dari peraturan (*symbolic carriers*).

Selanjutnya, hasil analisis tematik menangkap tema “implementasi PSAK 73” yang mencerminkan logika *routines*, “kebijakan” yang menggambarkan *actor*, dan tema “SOP” yang mencerminkan *procedure*. Logika-logika tersebut merupakan bagian dari *accounting logics* sebagai *material carriers*. Logika-logika tersebut berperan dalam implementasi PSAK 73. Logika *actor*, *routines*, *artifact*, dan *procedures* tersebut merupakan *multiple logics* yang terbentuk dalam implementasi PSAK 73. Hasil analisis menunjukkan logika *procedure* aspek implementasi SOP yang ada di PT X menjadikan SOP sebagai standar praktek dan selalu dijadikan rambu-rambu dasar dalam pengelolaan sewa. Berdasarkan kondisi dan uraian yang telah dipaparkan, *accounting logics* yang terdiri dari logika *actor*, *routines*, *artifact*, dan *procedures* merupakan bagian dari *multiple logics* yang menjadi logika motivasi implementasi PSAK 73 di PT X. Hasil ini sesuai dengan studi sebelumnya yang menjelaskan bahwa dalam *institutional logics* tercipta *multiple logics* guna memahami sebuah tindakan dan mampu menciptakan perubahan (Kodeih et al., 2014).

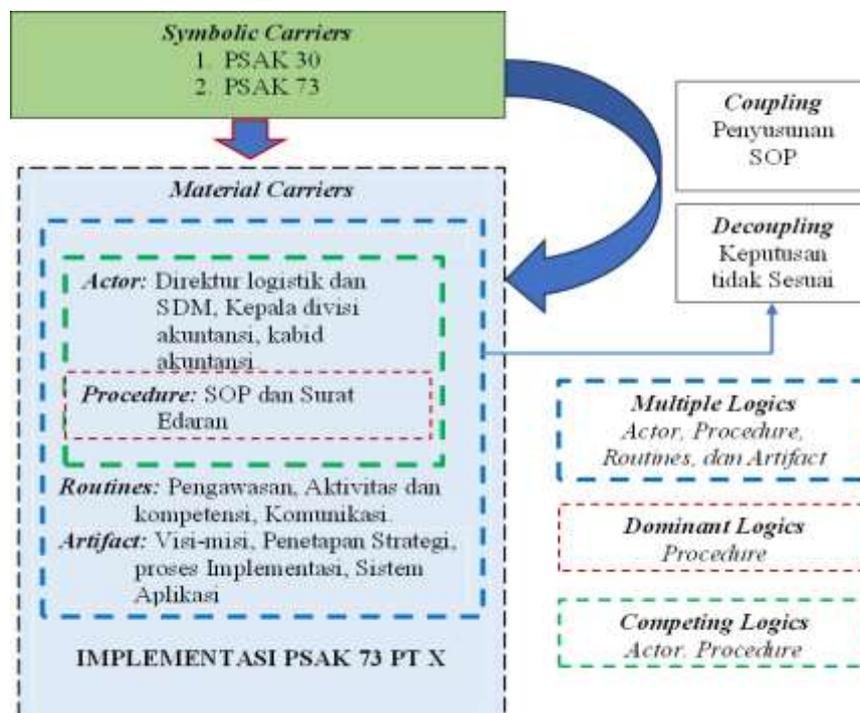
Penelitian ini juga menemukan terdapat logika yang saling bersaing atau saling berkompetisi (*competing logics*) yaitu aspek *actor* dengan *procedure*. Kedua aspek ini dinilai menjadi logika bersaing dan penting dalam implementasi PSAK 73. Jika terjadi penyesuaian kondisi pengelolaan perusahaan akan menyesuaikan kebijakan dengan menerbitkan surat edaran yang diinformasikan kepada seluruh kantor cabang, Penyesuaian tersebut akan dituangkan kedalam surat edaran sehingga aktor di kantor cabang dapat menyesuaikan diri (R2, 2023). Penyesuaian-penyesuaian terhadap kontrak-kontrak yang ada merupakan upaya untuk memenuhi standar kebijakan implementasi PSAK73. Penyesuaian-penyesuaian yang ada harus dikomunikasikan kepada kantor pusat agar tidak menemukan hambatan. (R4, 2023).

Hasil analisis tematik menunjukkan bahwa telah terjadi logika yang saling bersaing yaitu aspek *actor* dan aspek *procedure*. Kedua aspek tersebut saling berkonflik dalam implementasi PSAK 73. Secara ideal, implementasi PSAK 73 harus mengacu kepada peraturan yang berlaku, namun dengan adanya logika yang saling berkonflik menunjukkan terdapat kemungkinan praktik *decoupling* walaupun dilakukan penyesuaian-penyesuaian. Pada aspek sewa yang lebih beragam dikhawatirkan akan timbul konflik atau praktik *decoupling* yang lebih kuat. PT X dalam praktiknya jika mengalami konflik akan memberikan dasar sebagai keputusan akhir terkait implementasi PSAK 73 dalam bentuk memorandum. Memorandum merupakan pedoman praktis dalam melakukan pekerjaan. Tetapi sebagai Perusahaan PT X harus mengacu pada SOP, karena SOP adalah hal yang paling berperan dan syarat mutlak agar tidak terjadi masalah. Meskipun dalam kenyataannya SOP bertentangan dengan aktor yang terlibat di lapangan, berdasarkan hasil wawancara seluruh responden menyatakan bahwa SOP tetap menjadi yang paling penting dan diutamakan.

Antara logika *actor* dan *procedure*, menunjukkan bahwa logika *procedure* mendominasi (*dominant logics*) dalam implementasi PSAK 73. Logika ini menjadi dominan karena berdasarkan hasil wawancara seluruh responden menyatakan bahwa SOP merupakan turunan dari PSAK 73. Kemudian, SOP yang disusun menjadi pedoman internal dalam implementasi PSAK 73 di PT X. Faktor internal dari perusahaan yang menjadi pedoman dalam kegiatan sewa adalah kebijakan atau SOP PSAK 73 yang telah ditetapkan oleh kantor pusat. Dikarenakan kebijakan tersebut merupakan kebijakan yang telah disusun oleh kantor pusat berdasarkan PSAK 73 (R2, 2023). Kantor cabang menggunakan SOP PSAK 73 sebagai pedoman dalam proses sewa menyewa dari kantor pusat dan SOP PSAK 73 yang ada masih perlu penyempurnaan, karena dilapangan beberapa kali ditemukan terdapat aspek-aspek yang belum diatur dalam SOP. Secara praktis pengambilan kebijakan berdasarkan hasil diskusi dengan pimpinan cabang dan kantor pusat (R1, 2023).

Berdasarkan hasil penelitian, logika *procedure* (SOP) adalah logika yang paling mendominasi dalam kebijakan implementasi PSAK 73. Hasil ini menunjukkan logika *procedure* diharapkan dapat menjadi dasar pengelolaan sewa. Pernyataan tersebut sesuai dengan pernyataan Lin dan Qu (2021) yang menyatakan bahwa logika dominan umumnya mencerminkan bagaimana seorang manajer berpikir dan bertindak. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa dalam *multiple logics* terdapat logika yang mendominasi dan dapat membentuk perubahan pada institusi (Kodeih et al., 2014).

Secara keseluruhan, hasil penelitian dapat divisualisasikan pada Gambar 3. Hasil penelitian menunjukkan bahwa dalam kebijakan implementasi PSAK 73. Praktik *coupling* dibuktikan dengan penyusunan SOP yang telah mengacu pada PSAK 73. Sedangkan, praktik *decoupling* dibuktikan dengan implementasi pemberian keputusan yang tidak sesuai dengan SOP. Praktik *decoupling* yang terjadi dipicu oleh logika-logika internal yang terdiri dari logika *actor*, *routines*, *artifact*, dan *procedure*. Diantara logika-logika tersebut, terdapat 2 (dua) logika yang saling bersaing, yaitu logika *actor* dan *procedure*. Logika *procedure* menjadi logika yang mendominasi dalam kebijakan implementasi PSAK 73.



Gambar 3. Proses *coupling* dan *decoupling*
Sumber gambar: Hasil olahan penulis

KESIMPULAN

Hasil temuan penelitian, menunjukkan praktik *coupling* dibuktikan dengan penyusunan SOP sebagai pedoman pelaksanaan Implementasi PSAK 73. Penyusunan SOP merupakan pengaplikasian dari PSAK 73. Kondisi pelaksanaan Implementasi PSAK 73 di PT X tidak sepenuhnya sesuai dengan SOP sehingga memicu praktik *decoupling*. Beberapa faktor pemicu praktik *decoupling* dikelompokkan menjadi 2 (dua) kategori, yaitu respon terhadap SOP dan dari sisi manajemen. Respon terhadap SOP dibuktikan dari kondisi-kondisi di lapangan yang tidak sesuai dengan SOP. Sementara, faktor dari sisi manajemen terlihat dengan perilaku aktor yang jarang mengkomunikasikan ke kantor cabang mengakibatkan kantor cabang harus berkomunikasi secara intens.

Hasil temuan selanjutnya adalah logika berganda (*multiple logics*) dalam implementasi PSAK 73 adalah logika *routines* (implementasi PSAK 73), *actor* (pemutus dan penentu kebijakan), *artifact* (pembuatan teknologi informasi), dan *procedure* (SOP yang diturunkan dari PSAK 73). Kemudian, terdapat dua logika yang saling berkompetisi (*competing logics*), yaitu antara logika *procedure* (SOP) dan peran aktor dalam mengkomunikasikan implementasi PSAK 73 ke kantor cabang. Kedua logika yang saling bersaing ini lebih merepresentasikan logika yang berkonflik sehingga memengaruhi dalam pelaksanaan sewa. Logika *procedure* (SOP institusi) merupakan logika yang mendominasi (*overarching dominant logics*) memotivasi Implementasi PSAK 73 di PT X. Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan kajian dasar yang menggunakan objek penelitian yang lebih luas dan dengan kajian yang lebih beragam baik secara kualitatif maupun kuantitatif terkait dengan implementasi PSAK 73 sehingga akan diperoleh hasil yang lebih komprehensif. Penelitian ini membuka peluang bagi studi baru menggunakan teori logika institusional (*institutional logics*) yang mendasari implementasi PSAK lain dan pada bidang usaha lain.

REFERENSI

- Bloomberg, L. Dale., & Volpe, Marie. (2008). *Completing your qualitative dissertation: a roadmap from beginning to end*. Sage Publications.
- Creswell, J., & Creswell, J. D. (2018). *Research Design Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches* (Fifth Edit). SAGE.
- Fram, S. M. (2013). The constant comparative analysis method outside of grounded theory. *Qualitative Report*, 18(1), 1–25. <https://doi.org/10.46743/2160-3715/2013.1569>
- Hollweck, T. (2015). Robert K. Yin. (2014). Case Study Research Design and Methods (5th ed.). *Canadian Journal of Program Evaluation*, 30(1), 108–110. <https://doi.org/10.3138/cjpe.30.1.108>
- Iqbal, M., Rosyid, F., & Firmansyah, A. (2021). IMPLEMENTATION OF PSAK 73 IN PT. TELEKOMUNIKASI INDONESIA TBK. In *Jurnal Ilmiah Akuntansi* (Vol. 5, Issue 1). <http://www.ejournal.pelitaindonesia.ac.id/ojs32/index.php/BILANCIA/index>
- John W. Creswell, & J. David Creswell. (2018). *Research Design Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches* (5 th ed.). Sage Publications.
- Kodeih, Farah & Greenwood, Royston. (2013). Responding to Institutional Complexity: The Role of Identity. *Organization Studies*. 35. 7-39. 10.1177/0170840613495333.
- KPMG (2016a). IFRS 16 Leases. A more transparent balance sheet. First impression IFRS. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/01/leases-first-impressions-2016.pdf>
Date of access: 21 Jul. 2023.

- Laksana, M. P., & Sudradjat, D. (n.d.). *Analisis Proyeksi Laporan Keuangan Perusahaan Penerbangan Saat Transisi PSAK 30 Menjadi PSAK 73*. www.garuda-indonesia.com.
- Le Roux, R. (n.d.). *Analysis of the effect of the implementation of IFRS 16 Leases on the financial ratios of retail companies listed on the JSE*.
- Lepchak, A., Camila, R., Sousa, S., Dias, D. P., & Scherer, L. M. (n.d.). IMPACTS OF IFRS 16 ADOPTION ON THE MAIN ECONOMIC AND FINANCIAL METRICS OF AIRLINES IN THE WORLD. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 10, 133–155. <https://doi.org/10.22478/ufpb.2318-1001.2022v10n2.57433>
- Lin, H., & Qu, T. (2021). How does the evolution of an organization's multiple-dominant-logic system affect its ambidextrous innovation? *Journal of Organizational Change Management*, 34(3), 545–569. <https://doi.org/10.1108/JOCM-11-2020-0340>
- Morales-Díaz, J., & Zamora-Ramírez, C. (2018). The Impact of IFRS 16 on Key Financial Ratios: A New Methodological Approach. *Accounting in Europe*, 15(1), 105–133. <https://doi.org/10.1080/17449480.2018.1433307>
- Pășcan, I.-D., Chindriș, A., & George, ". (n.d.). *Reporting Lease Contracts According to IFRS 16: Case of Romanian Entities*.
- Rahayu, D., Rahmawati, I. D., & Hanif, A. (2022). Pembentukan Model Pengakuan Sewa Yang Ideal Berdasarkan PSAK 73 Untuk Meningkatkan Kinerja Keuangan Perusahaan Jasa Transportasi di Indonesia. *Owner*, 6(2), 1570–1585. <https://doi.org/10.33395/owner.v6i2.774>
- Susanti, M., Cenik Ardana, I., & Prima Dewi, S. (2021). *The Impact of IFRS 16 (PSAK 73) Implementation on Key Financial Ratios: An Evidence from Indonesia*.
- Tilcsik, A. (2010). From Ritual to Reality: Demography, Ideology, and Decoupling in a Post Communist Government Agency. *The Academy of Management Journal*, 53(6), 1474–1498.
- Yazan, B. (2015). Three approaches to case study methods in education: Yin, Merriam, and Stake. *The Qualitative Report*, 15(4), 100-134.
- Yin, R. K. (2018) Title: *Case study research and applications: design and methods*/Robert K. Yin. Los Angeles: SAGE Publications, Inc.