ULIL ALBAB : Jurnal Ilmiah Multidisiplin
Vol.1, No.6, Mei 2022

Analisis Proyeksi Laporan Keuangan Perusahaan Penerbangan Saat Transisi PSAK 30 Menjadi PSAK 73

Erika Annisa Damayanti[1], Putri Nur Asri[2], Rangga Wishnu Wardhana[3], Asril Naufal Diaz[4], Muhammad Ari Gunawan[5]
[1,2,3,4,5] Akuntansi, Universitas Telkom
E-mail: Erikaannisad@gmail.com[1], putrinurasri2@gmail.com[2], Ranggawisnu96@gmail.com[3], Asrilnaufaldiaz28@gmail.com[4], Ari21gunawann@gmail.com[5]

Article History:
Received: 25 Mei 2022
Revised: 27 Mei 2022
Accepted: 27 Mei 2022

Keywords: *PSAK 30, PSAK 73, Transition, Aset of Use*

Abstract: *This study aims to predict the emergence of new regulations in accounting research. Especially the existence of PSAK 73 will replace PSAK 30 in terms of Leases. This study provides an estimate if the new regulations will be implemented. PSAK 73 changes the form of the double accounting system into one, which means leases are not classified and are calculated using two methods such as capital leases and operating leases. It uses a capital lease calculation and is classified as a structural asset. Assets are recognized and then depreciated. The results of this study indicate that the conversion from PSAK 30 to PSAK 73 affects the entity's income statement. Unit costs increase due to additional interest expense and depreciation. Assets also increased, so the asset management ratio and profitability ratio both decreased.*

PENDAHULUAN

Pada tahun 2020 ketika pandemik covid-19 merambah keseluruh penjuru dunia menyebabkan tatanan kehidupan berubah drastis. Pandemi global covid-19 berdampak pada perubahan perilaku dan prefensi konsumen yang sangat signifikan, hal itu memberikan pengaruh kepada jalannya roda perekonomian dan aktivitas bisnis dari skala besar maupun kecil. Dengan adanya perubahan tersebut masyarakat dipaksa untuk tetap melanjutkan kegiatannya dan harus dapat beradaptasi terhadap lingkungan yang baru demi memenuhi kebutuhannya. Dampak lainnya yang disebabkan pandemik covid-19 yaitu menurunnya perekonomian diseluruh dunia secara drastis, terkhusus di Indonesia dampak ini memberikan pengaruh yang besar terhadap masyarakat khususnya pelaku usaha yang bergerak di bidang sandang dan pangan. Pandemik covid-19 memberikan dampak kepada perusahaan yang harus tetap mempertahankan perusahannya dimasa pandemik. Maka dari itu untuk terus tetap bertahan dan tetap bisa berkembang, perusahaan-perusahaan di Indonesia perlu melakukan ekspansi bisnisnya dalam suatu bentuk pembiayaan salah satu caranya adalah dengan menggunakan *leasing* untuk memperoleh aset tetap untuk kegiatan operasi. Dengan adanya *leasing* tersebut, perusahaan tidak perlu membeli langsung aset aset tetap dengan harga yang sangat tinggi. Hal ini pun menjadi kesempatan bagi perusahaan pembiayaan untuk fokus dalam bisnis *leasing*. Kegiatan *Leasing* di Indonesia menjadi semakin ramai dengan terus bertambahnya para pelaku *leasing*. Perusahaan

yang ikut menikmati kemudahan dari *Leasing* itu sendiri salah satunya adalah Perusahaan Penerbangan, dalam kasus ini adalah Garuda Indonesia.

Garuda Indonesia dalam hal ini telah melakukan kegiatan sewa untuk berbagai macam aset yaitu objek sewanya adalah pesawat. Garuda Indonesia secara tidak langsung dalam Catatan Atas Laporan Keuangan poin 3b menyatakan bahwa pihaknya menerapkan PSAK 30 pada akuntansi sewa. Namun seiring berjalannya waktu dan perkembangan ekonomi yang pesat, International Accounting Standard Board (IASB) mengeluarkan IFRS 16 Leases sebagai pengganti IAS 17. Indonesia melalui Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) melakukan adopsi IFRS 16 tersebut ke dalam PSAK 73 yang nantinya pada 1 Januari 2020 akan menggantikan PSAK 30 . Model akuntansi sewa yang sebelumnya diatur dalam "PSAK 30 : Sewa" mensyaratkan penyewa dan pesewa untuk mengklasifikasikan sewanya sebagai sewa pembiayaan atau sewa operasi dan mencatat kedua jenis sewa tersebut secara berbeda. Model tersebut dikritisi tidak mampu memenuhi kebutuhan pengguna laporan keuangan karena tidak selalu memberikan representasi yang tepat atas transaksi penyewaan. Khususnya, model tersebut tidak mensyaratkan penyewa untuk mengakui aset dan liabilitas yang timbul dari sewa operasi

"*Draft* Eksposur (DE) PSAK 73: Sewa" menetapkan prinsip pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan atas sewa dengan memperkenalkan model akuntansi tunggal khususnya untuk penyewa (*lessee*). Penyewa disyaratkan untuk mengakui aset hak-guna *(right-of-use assets)* dan liabilitas sewa. Terdapat 2 pengecualian opsional dalam pengakuan aset dan liabilitas sewa, yakni untuk: sewa jangka-pendek dan sewa yang aset pendasarnya (*underlying assets*) bernilai-rendah. Dengan adanya perubahan kebijakan akuntansi di masa yang akan datang, maka akan terjadi perubahan yang signifikan dalam laporan keuangan Garuda Indonesia.

Dengan diterapkannya model akuntansi tunggal sehingga sewa operasi dihapuskan, maka penulis yakin bahwa hal ini akan berdampak pada beban serta pengakuan dan pengukuran aset perusahaan. Dalam penelitian ini penulis menganalisis perubahan apa saja yang terjadi dan apa dampaknya bagi laporan laba-rugi dan aset perusahaan. Berdasarkan uraian tersebut, maka penulis merumuskan masalah skripsi ini sebagai berikut :

1. Apa perbedaan antara implementasi PSAK 30 dan PSAK 73 dalam pengungkapan transaksi *leasing* PT. Garuda Indonesia, Tbk ?
2. Bagaimana pengaruh transisi PSAK 30 menjadi PSAK 73 terhadap penyajian laporan laba-rugi PT. Garuda Indonesia, Tbk ?
3. Bagaimana pengaruh transisi PSAK 30 menjadi PSAK 73 terhadap aset PT. Garuda Indonesia, Tbk ?
4. Bagaimana pengaruh transisi PSAK 30 menjadi PSAK 73 terhadap kinerja aset manajemen dan profitabilitas PT. Garuda Indonesia, Tbk?

LANDASAN TEORI

Sewa

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) sewa adalah pemakaian sesuatu dengan membayar uang, uang yang dibayarkan karena memakai atau dalam meminjam sesuatu yang bisa dipakai setelah dibayar dengan uang. Menurut PSAK 30 sewa adalah suatu perjanjian dimana yang pesewa memberikan kepada penyewa hak yang digunakan untuk suatu aset selama peiode waktu yang telah disepakati. Sebagai imbalannya, penyewa dapat melakukan pembayaran kepada pesewa. Sedangkan menurut Peraturan Menteri Keuangan No. 84/PMK. 012/2006, Sewa Guna Usaha (*Leasing*) merupakan kegiatan pembiayaan dalam bentuk penyediaan barang modal baik

secara sewa guna usaha dengan hak opsi (*Finance Lease*) maupun sewa guna usaha tanpa hak opsi (*Operating Lease*) untuk digunakan oleh Penyewa Guna Usaha (Lesse) selama jangka waktu tertentu berdasarkan pembayaran secara angsuran.

Perlakuan akuntansi *leasing* menurut PSAK adalah peraturan baku yang telah disahkan oleh Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) terhadap penerapan Akuntansi di Indonesia adalah PSAK. Untuk penelitian ini, perlakuan akuntansi leasing tertulis di PSAK 73 atas Sewa yang mulai berlaku efektif tanggal 1 Januari 2020.

Dalam PSAK 73 atas Sewa ini, penyewa tidak mengakui aset dan liabilitas akibat adanya sewa operasi sehingga tidak memenuhi kebutuhan para pembaca laporan keuangan. Oleh sebab itu, DSAK IAI menerbitkan PSAK 73 yang mengatur pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan atas sewa khususnya bagi penyewa dengan hanya memperbolehkan mengklasifikasikan sewa sebagai sewa pembiayaan tetapi bagi pesewa tidak ada perubahan aturan apapun. Dalam PSAK 73 disebutkan bahwa penyewa diharuskan mengakui aset hak-guna *(right-of-use assets*) dan liabilitas sewa. Tetapi terdapat dua pengecualian opsional dalam pengakuan aset dan liabilitas sewa, yaitu untuk sewa jangka-pendek (kurang dari 12 bulan) dan sewa yang aset pendasarnya (*underlying assets*) bernilai rendah.

Leasing sebagai suatu sarana alternatif untuk suatu pembiayaan banyak menunjang tujuan pemerintah dalam mengembangkan sektor swasta. Dalam hal ini terdapat dua jenis pembiayaan *leasing*, yaitu financial lease dan operating lease. *Financial lease* memberikan hak opsi kepada peminjam untuk membeli barang tersebut setelah habis masa kontrak. Sedangkan *operating lease* hanya memberikan hak pakai saja dan setelah habis masa pakai barang modal tersebut dikembalikan. Cara seperti ini dimungkinkan perusahaan sebab setelah masa sewa habis, kemungkinan barang modal tersebut masih cukup berharga untuk disewakan lagi ataupun dijual. Untuk sistem *operating lease* biasanya pihak *lessor* bertanggungjawab terhadap perawatan barang modal tersebut. Jenis barang-barang modal tersebut yang banyak disewakan dalam sistem *operating lease* ini adalah barang-barang yang memiliki nilai yang tinggi, misalnya alat-alat berat, alat kontraktor dan mesin-mesin.

Untuk menghindari dari resiko kerugian yang besar karena suatu kecelakaan atau lain hal, maka dalam sistem *leasing* ini mensyaratkan suatu asuransi. Premi asuransi tersebut dibayarkan oleh *lessee* dengan alasan bahwa lessee adalah pihak yang paling mengetahui bagaimana karakteristik dari barang modal tersebut. Berhubungan dengan hal tersebut, maka pihak *lessor* melakukan pengecekan atas kelangsungan asuransi barang modal yang merupakan milik lessor. Keuntungan *leasing* bagi *lessee* disini adalah uang muka dan pembayaran yang lebih murah dibandingkan pinjaman langsung (*straight loans*). Hal itu dimungkinkan karena *leasing* mengandung *tax saving* (penurunan pajak) dari terdepresiasinya barang-barang yang di *lease* kan tersebut. Oleh karena itu, untuk memulai suatu pemilikan barang modal, *lessee* tidak harus menyediakan dana dengan jumlah yang besar untuk membeli barang modal. Pihak-pihak yang terkait dalam *leasing.* Skema pembiayaan ini melibatkan setidaknya 4 pihak, diantara lain :

1. ***Lessor***
   Lessor adalah badan usaha atau pihak yang memberikan fasilitas pembiayaan kepada *lessee* dalam bentuk barang modal. Mereka akan memperoleh kembali modal ditambah keuntungan melalui angsuran yang dibayarkan oleh pihak peminjam.
2. ***Lessee***
   Yang dimaksud dengan *lessee* dalam transaksi *leasing* adalah perusahaan atau perorangan yang menerima pembiayaan dalam bentuk barang modal. Ketika mereka berhasil

melunasinya, maka *lessee* bisa memilih untuk membelinya atau mengembalikan pada *lessor*.

3. ***Supplier***
   Perusahaan ataupun pihak-pihak yang menyediakan barang-barang modal sesuai dengan kebutuhan masyarakat atau perusahaan atau penyewa/*lessee*. Pada umumnya *supplier* telah mengetahui kebutuhan penyewa akan jenis barang modal tertentu. Kemudian *supplier* secara aktif melakukan pendekatan kepada *lessee* dan *lessor* agar mereka memilih barang modal yang ditawarkan. Persaingan antara pihak *supplier* yang cukup tinggi memberikan keuntungan bagi pihak *lessee* dan *lessor* berupa potongan harga ataupun keuntungan lainnya.
4. ***Bank***
   Meskipun tidak terlibat secara langsung, seringkali bank mengambil peran sebagai penyedia dana untuk *lessor*. Jadi, pemberi *leasing* akan menggunakan pinjaman bank sebagai modal memenuhi permintaan *lessee*.

Adapun jenis-jenis *leasing* adalah sebagai berikut.:

1. ***Capital Lease***
   Capital lease adalah mekanisme *leasing* yang paling sering digunakan, yakni dengan cara perusahaan memberikan berbagai macam kebutuhan benda modal nasabah. Nantinya, mereka akan membayar pesanan tersebut di *supplier* dan mendapat pengembalian melalui cicilan *lessee*. Dengan kata lain nasabah (*lessee*) tidak berhubungan langsung dengan *supplier*.
2. ***Operating Lease***
   Jenis lainnya *leasing* adalah *operating lease*, yakni pembiayaan dimana *lessor* membeli barang untuk disewakan pada *lessee* dalam kurun waktu tertentu sesuai kesepakatan. Kemudian *lessee* hanya perlu membayar biaya rental, sedangkan biaya lain telah ditanggung *lessor*.
3. ***Sales Type Lease***
   Sales type lease adalah penjualan barang produksi sendiri dengan mekanisme *leasing*. Jadi, perusahaan tersebut akan mendapat penghasilan dari harga jual dan bunga yang disetorkan oleh *lessee*.
4. ***Cross Border Lease***
   Cross-border lease adalah praktik *leasing* antara *lessee* dan *lessor* yang berada di negara berbeda. Biasanya ini dilakukan untuk permodalan berupa pesawat atau alat-alat militer.
5. ***Leverage Lease***
   Salah satu tipe lain dari *leasing* adalah *leverage lease*, yakni permodalan dengan melibatkan pihak ketiga. Jadi, *lessor* tidak membayar barang modal sepenuhan, melainkan akan patungan bersama pihak ketiga. Jadi, dalam pembayarannya nanti, *lessee* berurusan dengan lebih dari satu pihak.

PSAK 30

Perlakuan Akuntansi Sewa PSAK 30 Pada Penyewa :

1. Dalam sewa pembiayaan, penyewa mengakui barang modal yang disewanya menjadi aset dan pembayaran sewanya menjadi liabilitas dalam laporan posisi keuanhan penyewa. Nilai diakui sebesar nilai wajar aset yang disewa atau sebesar nilai kini (present value) dari pembayaran sewa minimum yang telah disepakati mana yang lebih kecil. Tingkat bunga yang digunakan dalam perhitungan nilai kini dari pembayaran sewa minimum

adalah tingkat suku bunga implisit dalam sewa, jika dapat ditentukan secara praktis; jika tidak, digunakan suku bunga pinjaman inkremental penyewa. Biaya yang dikeluarkan penyewa dalam memperoleh aset sewanya dari pesewa seperti biaya untuk aktivitas negosiasi dan pemastian pengaturan sewa dimasukan dalam nilai aset yang diakui penyewa dalam laporan posisi keuangannya. Liabilitas yang diakui dari aset sewaan tidak boleh disajikan sebagai pengurang nilai aset sewaan. Liabilitas tersebut harus disajikan dalam laporan posisi keuangan sebagai liabilitas jangka pendek dan liabilitas jangka panjang.

2. Sewa Operasi. Perlakuan akuntansi pada laporan keuangan penyewa untuk sewa operasi lebih sederhana bila dibandingkan dengan sewa pembiayaan. Pembayaran sewa dalam sewa operasi diakui penyewa sebagai beban sewa yang dibebankan dengan dasar garis lurus selama masa sewa kecuali terdapat dasar sistematis lain yang dapat lebih mencerminkan pola waktu dari manfaat aset yang dinikmati oleh penyewa.

Sewa menurut *DRAFT* EKSPOSUR PSAK 73

Menurut *DRAFT* EKSPOSUR PSAK 73, sewa diklasifikasikan berbeda di pembukuan penyewa sebagai berikut:

1. Sewa Aset Pendasar Bernilai Rendah. Sewa dimana asetnya bernilai rendah tanpa memperhatikan masa sewa nya.
2. Sewa Jangka Pendek. Sewa yang, pada tanggal permulaan memiliki masa sewa 12 bulan atau kurang. Sewa yang mengandung opsi beli bukan merupakan sewa jangka pendek.
3. Sewa Pembiayaan. Sama seperti definisi pada pembukuan pesewa.

Dalam DRAFT EKSPOSUR PSAK 73 diatur apakah suatu kontrak mengandung sewa atau tidak dengan memenuhi syarat secara gabungan beberapa poin sebagai berikut:

1. Terdapat Aset identifikasian
2. Pelanggan memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan aset sepanjang periode penggunaan.
3. Pelanggan atau tidak ada pihak yang memiliki hak untuk mengarahkan bagaimana dan untuk tujuan apa aset tersebut digunakan sepanjang periode penggunaan.
4. Pelanggan memiliki dan tidak memiliki hak untuk mengoperasikan aset tersebut sepanjang periode penggunaan dan pemasok tidak memiliki hak untuk mengubah instruksi operasi.
5. Pelanggan mendesain aset dengan sebelumnya menetapkan bagaimana dan untuk tujuan apa aset tersebut akan digunakan sepanjang periode penggunaan.

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang dilakukan adalah deskriptif komparatif dimana penelitian ini menjelaskan secara rinci dan sistematis dengan penekanan pada pada perbandingan antara riset lapangan dan teori yang ada. Kemudian melakukan perbandingan antara hasil riset menggunakan teori terkini dengan teori terdahulu. Penulis mengumpulkan data-data penelitian yang diperoleh dari objek penelitian dan literatur-literatur yang lalu diuraikan secara rinci sehingga dapat diketahui permasalahannya.

Jenis data yang digunakan di penelitian ini adalah data sekunder. Data sekunder tersebut diperoleh dari pihak yang terkait dengan penelitian. Data yang diperoleh berupa laporan keuangan perusahaan serta dokumen-dokumen pendukung yang terkait penelitian ini dengan periode tahun buku 31 Desember 2016. Data diperoleh dari website PT. Garuda Indonesia, Tbk.

Data yang digunakan penulis merupakan gabungan dari data kuantitatif dan kualitatif. Data tersebut diperoleh dari metode studi pustaka, dimana metode ini digunakan untuk memperoleh teori-teori pendukung penelitian. Penulis menggunakan teori sewa yang terdapat pada PSAK 30 dan Eksposur Draft PSAK 73 untuk mengetahui ketentuan-ketentuan sewa yang berlaku dan yang akan berlaku. Setiap kutipan dan sumber tercantum dalam daftar pustaka. Untuk mengetahui pengungkapan sewa PT. Garuda Indonesia, Tbk penulis mencari dan mendapatkan data dari www.garuda-indonesia.com. Data tersebut merupakan laporan keuangan tahunan tahun 2017 dan laporan keuangan per Juni 2018 PT. Garuda Indonesia, Tbk. Dari kedua laporan keuangan tersebut, penulis mengambil data mengenai pengungkapan sewa PT Garuda Indonesia, Tbk.

Penelitian ini menjadikan PSAK 30 dan PSAK 73 sebagai variabel independen, lalu menjadikan laporan keuangan PT. Garuda Indonesia, Tbk. sebagai variabel dependen. Laporan Keuangan perusahaan dipengaruhi dengan adanya standar yang berlaku di Indonesia yang saat ini efektif yaitu PSAK 30, lalu dipengaruhi pula oleh PSAK 73 menggantikan standar sebelumnya atas perubahan yang dianggap perlu bagi dewan standar akuntansi keuangan. Sehingga membuat laporan keuangan menjadi berubah dalam akun yang terkait aktivitas sewa. Menurut hipotesis saya, laporan keuangan perusahaan khususnya laba-rugi akan mengalami perubahan pada sisi beban, lalu laporan posisi keuangan akan mengalami perubahan pula pada sisi aset.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Implementasi PSAK 73

1. **Sewa Pembiayaan**

   Sifat bisnis PT. Garuda Indonesia yang menyediakan fasilitas transportasi udara, menjadi alasan utama bagi perusahaan yang bergerak di bidang tersebut untuk memiliki aset tetap berupa mesin dan pesawat. Mesin dan pesawat merupakan aset tetap yang sangat tinggi nilainya. Hal ini membuat perusahaan perlu untuk menggunakan fasilitas sewa (*leasing*) untuk mendapatkan aset tersebut.

   PT. Garuda Indonesia memiliki aset tetap sebesar 1.128.028.332 USD. Dimana di antara nya terdapat aset sewa pembiayaan sebesar 250.848.024 USD. Jika dihitung rasio aset sewa terhadap seluruh aset tetap, maka akan didapat hasil sebagai berikut :

$$\frac{250.848.024}{1.128.028.332} x\ 100\% = 22{,}23\%$$

   Aset sewa pembiayaan PT. Garuda Indonesia mencakup 22,23% dari biaya perolehan keseluruhan aset tetap. Dalam paragraf C11 DRAFT EKSPOSUR PSAK 73 disebutkan bahwa “Jika penyewa memilih untuk menerapkan Pernyataan ini (PSAK 73) secara retrospektif dengan dampak kumulatif pada awal penerapan pernyataan diakui pada tanggal penerapan awal, untuk sewa yang diklasifikasikan sebagai sewa pembiayaan sesuai PSAK 30 : Sewa, maka jumlah tercatat aset hak-guna dan liabilitas sewa pada tanggal penerapan awal adalah jumlah tercatat aset sewaan dan liabilitas sewa segera sebelum tanggal tersebut yang diukur sesuai PSAK 30 : Sewa. Untuk sewa tersebut, penyewa mencatat aset hak-guna dan liabilitas sewa sesuai Pernyataan ini sejak tanggal penerapan awal”. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa sewa pembiayaan dalam pencatatan PT. Garuda Indonesia, menurut PSAK 30 dan PSAK 73 adalah sama.

2. Sewa Operasi PT. Garuda Indonesia ,Tbk

Sesuai dengan pengungkapan PT. Garuda Indonesia, sewa operasi perusahaan terdiri dari pesawat dan mesin. Adapun aset lainnya akan disebutkan di paragraf selanjutnya Perusahaan memiliki komitmen atas tiap tiap sewa operasi nya. Berikut narasi dari komitmen tersebut sesuai yang dituangkan dalam catatan 48 sewa operasi.

a. Sewa Operasi Pesawat dan Mesin

Perusahaan diharuskan untuk membayar uang jaminan atas kewajiban Perusahaan terhadap pembayaran sewa. Pada tanggal 31 Desember 2017 dan 2016, saldo uang jaminan masing-masing sebesar USD 151.067.450 dan USD 154.874.633.

Sesuai dengan perjanjian sewa operasi untuk pesawat, Perusahaan diharuskan untuk membayar dana perbaikan dan pemeliharaan untuk pesawat yang disewa kepada lessor.

Dana perbaikan didasarkan atas penggunaan pesawat selama periode sewa yang mencakup dana perbaikan untuk rangka pesawat, pengembalian kinerja mesin dan suku cadang mesin, serta alat pendaratan dan Auxiliary Power Unit (APU).

Selama masa sewa, Perusahaan mewajibkan untuk melakukan pemeliharaan dan perbaikan rangka pesawat, mesin, APU dan seluruh suku cadang sesuai dengan standar yang disetujui. Pekerjaan perbaikan dan perawatan rangka pesawat, mesin dan bagian lainnya secara teratur dikerjakan oleh perusahaan perbaikan pesawat yang telah ditunjuk (MRO) yang telah memenuhi standar. Berdasarkan perjanjian sewa, Perusahaan akan mengajukan biaya penggantian sesuai dengan yang diperbolehkan dalam perjanjian, setelah pekerjaan selesai dan setelah perbaikan rangka pesawat, mesin, alat pendaratan atau APU keluar dari bengkel, dengan melampirkan faktur dan dokumen terkait beberapa hari setelah pekerjaan selesai.

Sampai tanggal berakhirnya perjanjian, Perusahaan berkewajiban untuk membayar dana cadangan, dan klaim biaya penggantian akan dikaji dan dibayarkan, sepanjang tidak terjadi gagal bayar. Mengacu kepada masing-masing perjanjian, lessor dapat menguasai atau mengembalikan sisa dana perawatan.

Pada tanggal 31 Desember 2017 dan 2016, saldo dana perawatan pesawat masing-masing sebesar USD 1.355.559.097 dan USD 1.086.996.070. Di antara seluruh sewa operasi, terdapat juga jual dan sewa kembali yang diklasifikasikan sebagai sewa operasi. Perusahaan mencatat pendapatan ditangguhkan atas transaksi jaul dan sewa kembali pesawat. Pada tanggal 31 Desember 2017 dan 2016, jumlah pendapatan ditangguhkan setelah dikurangi nilai amortisasi masing-masing sebesar USD 43.567.249 dan USD 45.765.466. Total komitmen sewa operasi pesawat dan mesin PT. Garuda Indonesia adalah sebagai berikut:

	Desember 2017	Desember 2016
	USD	USD
Dalam satu tahun	1.023.096.496	988.032.489
Lebih dari satu tahun tapi tidak lebih dari lima tahun	3.734.632.557	3.701.193.569
Lebih dari lima tahun	2.958.697.052	3.459.330.449
Jumlah	7.716.426.105	8.148.556.507

Sumber: PT Garuda Indonesia

Gambar 1. Sisa Kewajiban Sewa Operasi Mesin dan Pesawat

b. Sewa Operasi Non-pesawat

GMFAA mengadakan perjanjian sewa operasi peralatan operational, koneksi internet, dan lainnya dengan beberapa pihak. Berikut adalah total pembayaran masa depan sewa operasi non-pesawat PT. Garuda Indonesia :

	Desember 2017	Desember 2016
	USD	USD
Dalam satu tahun	3.578.321	6.194.575
Lebih dari satu tahun tapi tidak lebih dari lima tahun	17.432.683	18.243.067
Lebih dari lima tahun	6.054.913	10.370.496
Jumlah	27.065.917	34.808.138

Gambar 2. Sisa Kewajiban Sewa Operasi Non-Pesawat

3. Transisi Perhitungan Sewa

Menurut penjabaran sebelumnya di atas, PT Garuda Indonesia melakukan transaksi sewa baik sewa pembiayaan maupun sewa operasi. Keduanya berada dalam nominal yang signifikan dalam laporan keuangan perusahaan. Dengan berlaku nya PSAK 73 pada 1 Januari 2020, maka perusahaan perlu melakukan penyesuaian terhadap transaksi sewa mereka. Menurut PSAK 73, sewa pembiayaan dicatat sesuai dengan perhitungan PSAK 30. Sehingga tidak muncul perubahan pada pencatatan sewa

pembiayaan. Satu hal yang berubah hanyalah pos aset sewa yang secara penyebutan berubah menjadi aset hak guna.

Keterangan	2018 (PSAK 73)	2018 (PSAK 30)
	USD	USD
Pendapatan Usaha		
Penerbangan Berjadwal	1.703.773.612	1.703.773.612
Penerbangan Tidak Berjadwal	32.247.612	32.247.612
Lainnya	262.683.930	262.683.930
Jumlah Pendapatan Usaha	1.998.705.154	1.998.705.154
Beban Usaha		
Operasional Penerbangan	1.939.064.473	1.290.022.275
Pemeliharaan Dan Perbaikan	208.558.989	208.558.989
Bandara	198.755.436	198.755.436
Tiket, Penjulan Dan Promosi	152.804.124	152.804.124
Pelayanan Penumpang	145.793.792	145.793.792
Administrasi Dan Umum	115.400.260	115.400.260
Operasional Hotel	15.163.736	15.163.736
Operasional Transportasi	13.114.763	13.114.763
Operasional Jaringan	7.059.865	7.059.865
Jumlah Beban Usaha	2.795.715.438	2.146.673.240
Beban (Pendapatan) Usaha Lainnya		
Beban Pengampunan Pajak	-	-
Kerugian (Keuntungan) Selisih Kurs	(31.381.145)	(31.381.145)
Lain-Lain	(8.560.301)	(8.560.301)
Bersih	(39.941.446)	(39.941.446)
Laba (Rugi) Usaha	(836.951.730)	(108.026.640)
Bagian Laba (Rugi) Bersih Asosiasi	84.235	84.235
Pendapatan Keuangan	2.045.147	2.045.147
Beban Keuangan	(39.626.504)	(39.626.504)
Laba (Rugi) Sebelum Pajak	(874.448.852)	(145.523.762)
Manfaat (Beban) Pajak	31.562.672	31.562.672
Laba (Rugi) Bersih Tahun Berjalan	(842.886.180)	(113.961.090)
Penghasilan Komprehensif Lain		
Pos-Pos Yang Tidak Direklasifikasikan Ke Laba-Rugi		
Peningkatan Revaluasi Aset Tetap – Bersih	-	-
Pengukuran Kembali Kewajiban Imbalan Pasti	2.395.809	2.395.809
Pajak Penghasilan Terkait Item Yang Tidak Direklasifikasi	(598.952)	(598.952)
Subjumlah	1.796.857	1.796.857
Pos-Pos Yang Mungkin Direklasifikasikan Ke Laba-Rugi		
Keuntungan Belum Direalisasi Atas Transaksi Lindung Nilai	5.191.126	5.191.126
Selisih Kurs Karena Penjabaran Laporan Keuangan	(10.063.120)	(10.063.120)
Subjumlah	(4.871.994)	(4.871.994)
Jumlah Penghasilan Komprehensif Lain	(3.075.137)	(3.075.137)
Jumlah Laba (Rugi) Komprehensif Pada Tahun Berjalan	(845.961.317)	(117.036.227)

Gambar 3. Laporan Laba Rugi Sesuai PSAK 73

Dalam penelitian ini, penulis melakukan simulasi apabila perusahaan memilih untuk melakukan penerapan dini PSAK 73 pada tanggal 1 Januari 2018. Perusahaan menerapkan penerapan transisi retrospektif dengan dampak kumulatif, hal ini dikarenakan penulis tidak dapat mengetahui bunga efektif dan nilai keseluruhan per sewa. Tidak hanya itu, penulis pun menggunakan bunga efektif rata-rata untuk dapat melakukan perhitungan dalam pengukuran aset yang didapat dari menghitung nilai kini sewa operasi.

4. Dampak Transisi Terhadap Laba-rugi

Perhitungan sewa menurut PSAK 73 ini memunculkan pos-pos yang secara langsung mempengaruhi laporan laba-rugi. Pada penelitian ini, penulis melakukan simulasi transisi atas laporan keuangan semester 1 (6 bulan) tahun 2018 PT. Garuda

Indonesia, Tbk. Kemudian, penulis akan merunutkan pos pos apa saja yang berubah setelah transisi. Perhitungan yang penulis lakukan menggunakan sumber data dari laporan keuangan perusahaan tahun 2017. Lalu untuk penerapannya, penulis menggunakan laporan keuangan semester 1 tahun 2018. Sebelum melakukan perubahan pada pos yang terkait transisi, perlu dilakukan penyesuaian atas pembayaran sewa operasi yang telah dilakukan selama semester 1 tahun 2018.

KETERANGAN	2018 PSAK 73	2018 PSAK 30
	USD	USD
ASET		
ASET LANCAR		
KAS DAN SETARA KAS	301.863.070	301.863.070
PIUTANG USAHA		
PIHAK BERELASI	7.763.416	7.763.416
PIHAK KETIGA	291.963.807	291.963.807
PIUTANG LAIN-LAIN	58.247.470	58.247.470
PERSEDIAAN – BERSIH	142.332.110	142.332.110
UANG MUKA DAN BIAYA DIBAYAR DIMUKA	214.253.571	214.253.571
PAJAK DIBAYAR DIMUKA	30.702.918	30.702.918
JUMLAH ASET LANCAR	1.047.126.362	1.047.126.362
ASET TIDAK LANCAR		
DANA PERAWATAN PESAWAT DAN UANG JAMINAN	1.676.328.179	1.676.328.179
UANG MUKA PEMBELIAN PESAWAT	172.686.081	172.686.081
INVESTASI PADA ENTITAS ASOSIASI	508.821	508.821
ASET PAJAK TANGGUHAN	107.627.963	107.627.963
ASET TETAP – DIKURANGI AKUMULASI PENYUSUTAN	5.586.067.278	886.878.227
PROPERTI INVESTASI	67.094.021	67.094.021
ASET TAKBERWUJUD – BERSIH	2.583.645	2.583.645
BEBAN TANGGUHAN – BERSIH	1.070.096	1.070.096
ASET LAIN-LAIN – BERSIH	53.912.445	53.912.445
JUMLAH ASET TIDAK LANCAR	7.667.878.529	2.968.689.478
JUMLAH ASET	8.715.004.891	4.015.815.840

Gambar 4. Aset dan Liabilitas Perusahaan

Dikarenakan penulis tidak dapat memperoleh data atas transaksi sewa satu per satu, maka penulis asumsi kan selisih sisa pembayaran sewa operasi tersebut, telah dibebankan pada laporan keuangan. Sehingga dalam transisi nya, selisih tersebut perlu dikeluarkan dari laporan laba-rugi. Kemudian beban penyusutan yang terjadi adalah 6 bulan, total beban penyusutan yang telah dihitung lalu dibagi 2. Sehingga didapat angka USD 1.084.810.630. Angka tersebut akan menambah beban perusahaan. Selain itu, beban bunga tidak diakui. Karena bunga baru diakui pada 1 Januari 2019.

Untuk tahun pertama jika PSAK 73 diterapkan, maka rugi perusahaan menjadi lebih besar akibat dari munculnya beban penyusutan yang muncul dari pengakuan aset sewa operasi. Pos yang berubah adalah pos akun Operasional Penerbangan. Dengan penjabaran tersebut di atas, maka laporan laba-rugi yang baru sesuai dengan PSAK 73 adalah sebagaimana pada Tabel 3.

4. Dampak Transisi Terhadap Aset Perusahaan

Munculnya aset dari konversi sewa operasi jelas sekali berdampak pada akun akun tersebut. Pada perhitungan sebelumnya, telah ditemukan bahwa muncul aset dan sebesar nilai kini sisa pembayaran sewa operasi, yaitu sebesar USD 5.783.999.681. Lalu angka tersebut dikurangi oleh akumulasi penyusutan selama 6 bulan sebesar USD 1.084.810.630, maka aset dan liabilitas perusahaan akan menjadi yang seperti dijabarkan pada Tabel 4. Jumlah aset bertambah sebesar USD 4.699.189.051, atau sebesar 117% dari sebelumnya.

5. Dampak Transisi Terhadap Rasio Aset Manajemen

Transisi PSAK 30 menjadi PSAK 73 berdampak pada rasio rasio keuangan pada laporan keuangan perusahaan. Berikut perbedaan rasio saat penerapan PSAK 30 dan PSAK 73.

a. Total Asset Turnover

$$Total\ Asset\ Turnover = \frac{Penjualan}{Rata - rata\ Total\ Aset}$$

PSAK 30

$$Total\ Asset\ Turnover = \frac{1.998.705.154}{3.889.553.967}$$

$$Total\ Asset\ Turnover = 0{,}51$$

PSAK 73

$$Total\ Asset\ Turnover = \frac{1.998.705.154}{6.239.148.492}$$

$$Total\ Asset\ Turnover = 0{,}32$$

b. Fixed Asset Trunover

$$Fixed\ Asset\ Turnover = \frac{Penjualan}{Rata - rata\ Aset\ Tetap\ Bersih}$$

PSAK 30

$$Fixed\ Asset\ Turnover = \frac{1.998.705.154}{2.872.619.972}$$

$$Fixed\ Asset\ Turnover = 0{,}70$$

PSAK 73

$$Fixed\ Asset\ Turnover = \frac{1.998.705.154}{5.318.284.004}$$

$$Fixed\ Asset\ Turnover = 0{,}38$$

Pada penerapan PSAK 30, rasio perputaran aset adalah 0,51. Dimana setiap USD 1 Aset, menghasilkan penjualan sebesar USD 0,51. Lalu setelah PSAK 73 diterapkan, rasio tersebut turun menjadi 0,32. Hal ini menunjukkan bahwa kemampuan perusahaan menghasilkan penjualan menggunakan aset yang dimiliki nya menjadi berkurang. Begitu pula dengan rasio total aset, terjadi penurunan dari 0,70 menjadi 0,38.

6. Dampak Transisi Pada Rasio Profitabilitas

Akibat munculnya beban penyusutan yang signifikan, maka berdampak pada rasio profitabilitas perusahaan.

a. Operating Profit Margin

PSAK 30

$$Operating\ Profit\ Margin = \frac{(108.026.640)}{1.998.705.154}$$
$$Operating\ Profit\ Margin = (0.05)$$

PSAK 73

$$Operating\ Profit\ Margin = \frac{(836.951.730)}{1.998.705.154}$$
$$Operating\ Profit\ Margin = (0{,}42)$$

Rasio *Operating Profit Margin* ini menunjukkan bahwa margin laba operasi perusahaan ada pada titik negatif. Pada penerapan PSAK 73, angka rasio semakin turun akibat beban yang bertambah dari penyusutan aset.

b. Net Profit Margin

$$Net\ Profit\ Margin = \frac{Laba\ Bersih}{Penjualan}$$

PSAK 30

$$Net\ Profit\ Margin = \frac{(117.036.227)}{1.998.705.154}$$
$$Net\ Profit\ Margin = (0{,}06)$$

PSAK 73

$$Net\ Profit\ Margin = \frac{(845.961.317)}{1.998.705.154}$$
$$Net\ Profit\ Margin = (0{,}42)$$

Rasio *Net Profit Margin* menunjukkan margin laba bersih terhadap penjualan. Sama seperti sebelumnya, margin ada pada angka negatif dan semakin berkurang setelah penerapan PSAK 73 terjadi.

c. Operating *Return on Assets*

$$Operating\ Return\ on\ Assets = \frac{Laba\ Sebelum\ Pajak}{Total\ Aset}$$

PSAK 30

$$Operating\ Return\ on\ Assets = \frac{(145.523.762)}{4.015.815.840}$$
$$Operating\ Return\ on\ Assets = (0{,}04)$$

PSAK 73

$$Operating\ Return\ on\ Assets = \frac{(874.448.852)}{8.715.004.891}$$
$$Operating\ Return\ on\ Assets = (0{,}10)$$

Rasio Operating *Return on Assets* menunjukkan angka pengembalian aset terhadap laba operasi. Dalam hal ini, dari penerapan PSAK 30 ke penerapan PSAK 73 terjadi penurunan sebesar 0,06.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian observasi dan pembahasan masalah yang telah diuraikan, dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut :

1. PSAK 30 yang sebelumnya menggunakan basis akuntansi ganda, berubah menjadi tunggal setelah adanya penerapan PSAK 73. Adapun yang dimaksud adalah dalam pencatatan sewa bahwa perhitungan sewa dengan dasar sewa operasi tidak diperkenankan lagi. Semua sewa diukur dengan pengukuran sewa pembiayaan. Kecuali untuk sewa jangka-pendek dan sewa bernilai-rendah.
2. Penerapan PSAK 73 memunculkan beban penyusutan dan beban bunga pada laporan laba-rugi akibat dari diakuinya aset sewa operasi. Hal ini menyebabkan beban PT. Garuda Indonesia membengkak pada tahun pertama, sehingga rugi komprehensif yang didapat adalah USD 845.961.317 dari sebelumnya USD 117.036.227.
3. Pengakuan aset yang terjadi pada penerapan PSAK 73 membuat aset PT. Garuda Indonesia , Tbk bertambah hingga 117%. Kinerja operasi PT. Garuda Indonesia dalam menghasilkan penjualan dan laba menjadi turun akibat munculnya beban penyusutan yang cukup signifikan

DAFTAR REFERENSI

Deloitte. (2016). Leases : a guide to IFRS 16.

Dewan Standar Akuntansi Indonesia. (2015). Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 30: Sewa. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.

Dewan Standar Akuntansi Indonesia. (2016). Draft Eksposur Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 73: Sewa. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.

Dewan Standar Akuntansi Indonesia. (2015). Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 25: Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi,dan Kesalahan. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.

Dewan Standar Akuntansi Indonesia. (2015). Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 25: Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi,dan Kesalahan. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.

Pricewaterhouse Coopers. (2016). IFRS 16: The Lease Standard Is Changing Are you Ready?.

International Accounting Standards Board. (2016). IFRS 16 effects analysis. London : International Accounting Standards Board.

Latumaerissa R,Julius.(2011).Bank dan Lembaga Keuangan Lain.Jakarta: Salemba Empat. KPMG. (2017). ED PSAK 73 Leases – Overhaul of Lease Accounting for Lessee.