

**ANALISIS DAMPAK IMPLEMENTASI PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN
NOMOR 73 (PSAK NO. 73) TERHADAP LAPORAN KEUANGAN PT GARUDA INDONESIA, TBK.**

Raihana Althaf Aldebaran¹, Early Armein², Diah Aryati Prihartini³

¹Fakultas Ekonomi, raihanaalthaf997@gmail.com, Universitas Gunadarma

²Fakultas Ekonomi, early@staff.gunadarma.ac.id, Universitas Gunadarma

³Fakultas Ekonomi, diah_aryati@staff.gunadarma.ac.id, Universitas Gunadarma

ABSTRACT

PSAK 73 Leases is a new accounting standard that replaces PSAK 30 Leases. This standard change has a significant impact on the accounting treatment of leases, both for lessees and lessors. This research aims to analyze the impact of implementing PSAK 73 on the financial performance of PT. Garuda Indonesia, Tbk. PSAK 73 is a reference for analyzing PT's compliance and compliance. Garuda Indonesia, Tbk in carrying out its accounting practices for leases. The data source used in this research is secondary data obtained from the company's official website regarding the financial reports of the company PT. Garuda Indonesia, Tbk for the 2019-2022 period, using data collection techniques, namely documentation. The results of this research illustrate as a whole whether the company has identified, recognized, measured and presented leases in accordance with the lease accounting guidelines, namely PSAK 73. The impact of implementing PSAK 73 resulted in an increase in total assets and liabilities due to the recognition of new account items in the company, namely the right-of-use assets and lease liabilities.

Keywords: PSAK 73, Rent, PT. Garuda Indonesia, Tbk

ABSTRAK

PSAK 73 Sewa merupakan standar akuntansi baru yang menggantikan PSAK 30 Sewa. Perubahan standar ini memberikan dampak signifikan terhadap perlakuan akuntansi sewa, baik bagi penyewa maupun pemberi sewa. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dampak penerapan PSAK 73 terhadap kinerja keuangan perusahaan PT. Garuda Indonesia, Tbk. PSAK 73 menjadi acuan untuk menganalisis kepatuhan serta ketaatan PT. Garuda Indonesia, Tbk dalam melakukan praktik akuntansinya terhadap sewa guna usaha. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yang diperoleh dari website resmi perusahaan mengenai laporan keuangan perusahaan PT. Garuda Indonesia, Tbk periode 2019-2022, dengan teknik pengumpulan data yaitu dokumentasi. Hasil dari penelitian ini menggambarkan secara keseluruhan apakah perusahaan sudah melakukan identifikasi, pengakuan, pengukuran, dan penyajian sewa yang telah sesuai dengan pedoman akuntansi sewa yaitu PSAK 73. Dampak dari implementasi PSAK 73 mengakibatkan adanya peningkatan total aset dan liabilitas dikarenakan adanya pengakuan pos akun baru pada perusahaan yaitu aset hak guna dan liabilitas.

Kata Kunci : PSAK 73, Sewa, PT. Garuda Indonesia, Tbk.

1. PENDAHULUAN

PSAK 73 telah berlaku efektif pada 1 Januari 2020, merupakan adopsi dari IFRS 16 yang di dalamnya mengatur tentang sewa. PSAK ini akan menggantikan beberapa standar akuntansi sebelumnya, antara lain seperti PSAK 30 mengenai sewa. Tujuan dari adanya penerapan standar tersebut adalah untuk memastikan bahwa penyewa maupun pesewa dapat menyajikan laporan keuangan yang relevan sehingga dapat mempengaruhi pengambilan keputusan. PSAK 73 memberi syarat penyewa agar dapat mengakui seluruh sewa atas aset dan liabilitas yang masa sewanya lebih dari 12 bulan. Penerapan PSAK 73 ini akan memberi pengaruh besar terhadap perusahaan yang banyak melakukan kegiatan sewa, Konsekuensi dari penerapan standar akuntansi baru ini menyebabkan pihak penyewa harus membukukan hampir seluruh transaksi sewa sebagai sewa pembiayaan. Salah satu industri yang dapat menggambarkan hal tersebut adalah industri penerbangan. Sebelum adanya penerapan PSAK 73, perusahaan penerbangan tidak pernah mencatat pesawat sebagai aset di dalam laporan posisi keuangan tersebut.

Perusahaan yang terdampak PSAK 73 ini merupakan perusahaan yang memiliki sedikit banyaknya transaksi sewa dengan nilai kontrak. Nilai sewa dari aset tetap terbilang besar sehingga memiliki dampak yang besar terhadap kinerja keuangan perusahaan, sehingga perusahaan mempunyai rasio utang terhadap ekuitas yang rendah. Namun, pada kenyataannya perusahaan mempunyai kewajiban untuk membayar sewa jangka panjang. Salah satunya fenomena yang terdapat pada perusahaan penerbangan yaitu PT. Garuda Indonesia, Tbk yang pada akhir tahun 2020 membuat pihak manajemen melaporkan adanya hutang perusahaan yang meningkat.

Peningkatan tersebut terjadi karena adanya penerapan PSAK 73, sehingga model akuntansi sewa ini berakibat pada penyajian laporan keuangan di mana hak sewa diakui sebagai hak guna atau liabilitas sewa. Model akuntansi ini sudah jelas menjadi masalah besar karena adanya perbedaan pencatatan untuk sewa dan operasi sehingga laporan keuangan akan mengalami banyak perubahan akibat adanya penerapan PSAK 73 baik dari aset perusahaan maupun liabilitas perusahaan.

2.1 TINJAUAN PUSTAKA

2.1.1 Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 73

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 73 merupakan adopsi dari *International Financial Reporting Standards* (IFRS) 16 yang mengatur tentang sewa. PSAK 73 ini telah menggantikan beberapa standar di antaranya, PSAK 30 mengenai sewa, ISAK 8 penentuan apakah suatu perjanjian mengandung suatu sewa, ISAK 23 mengenai sewa operasi-insentif, ISAK 24 mengenai evaluasi substansi beberapa transaksi yang melibatkan suatu bentuk legal sewa, dan ISAK 25 mengenai hak atas tanah. PSAK 73 akan merubah secara substansial pembukuan transaksi sewa dari sisi penyewa (*lessee*) pada pos laporan keuangan. Secara ringkas, PSAK 73 sewa adalah sebuah aturan yang menerapkan prinsip penyajian, pengungkapan, pengukuran dan pengakuan sewa dengan memenuhi dua syarat yaitu berjangka pendek (12 bulan) dan nilai residu yang rendah.

Terdapat dua jenis klasifikasi sewa, yaitu sewa operasi dan sewa pembiayaan (Ikatan Akuntan Indonesia, 2020). Sewa pembiayaan (*capital lease*) adalah klasifikasi sewa dengan resiko dan manfaat terkait dengan kepemilikan aset dialihkan secara substansial, sedangkan sewa operasi (*operating lease*) adalah sewa yang tidak mengalihkan resiko dan manfaat aset secara substansial. Klasifikasi sewa tidak ditentukan berdasarkan pada bentuk kontrak sewa melainkan pada substansi transaksi dari sewa itu sendiri (Ikatan Akuntan Indonesia, 2020). Namun, sewa operasi tidak digunakan dalam PSAK 73 Karena standar ini mengadopsi prinsip akuntansi tunggal untuk penyewa, yaitu mengakui aset hak guna dan liabilitas sewa untuk semua transaksi sewa, kecuali sewa jangka pendek atau aset yang bernilai rendah, dengan demikian penyewa tidak perlu membedakan antara sewa operasi dan sewa pembiayaan seperti yang ada pada PSAK 30. Adapun hal lain yang membuat sewa operasi tidak lagi digunakan karena sewa operasi (*operating lease*) dinilai tidak dapat memberikan representasi yang tepat atas transaksi penyewaan serta banyak perusahaan yang melakukan *off-balance-sheet financing* untuk menghindari tingginya nilai kewajiban dengan menyalahgunakan klasifikasi sewa operasi seperti tidak memasukan aset atau kewajiban ke dalam neraca perusahaan. Hal ini dimaksudkan untuk meningkatkan relevansi, keterbandingan, transparansi informasi tentang transaksi sewa.

Ruang lingkup sewa aset hak guna menurut PSAK 73 mencakup seluruh sewa, termasuk sewa aset hak guna. Terdapat beberapa pengecualian meliputi:

1. Sewa dalam rangka eksplorasi atau penambangan mineral, minyak, gas alam, dan sumber daya serupa yang tidak dapat diperbarui ruang lingkup PSAK 64.
2. Sewa aset biologis dalam ruang lingkup PSAK 69: Agrikultur yang dimiliki oleh penyewa.
3. Perjanjian konsesi jasa dalam ruang lingkup ISAK 16: Perjanjian Konsesi Jasa.
4. Lisensi kekayaan intelektual yang diberikan oleh pesewa dalam ruang lingkup PSAK 72: Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan.
5. Hak yang dimiliki oleh penyewa dalam perjanjian lisensi dalam ruang lingkup PSAK 19: Aset Tak Berwujud untuk jenis seperti film, rekaman video, karya panggung, manuskrip (karya tulis), hak paten, dan hak cipta

Pencatatan akuntansi penyewa mengakui aset hak guna dan liabilitas sewa pada tanggal permulaan, penyewa dapat mengukur aset hak guna pada biaya perolehan yang meliputi:

1. Nilai kini pembayaran sewa yang belum dibayar pada tanggal permulaan.
2. Biaya langsung awal yang dikeluarkan oleh penyewa.
3. Estimasi biaya pembongkaran dan pemindahan aset hak-guna, atau mengembalikan aset hak-guna ke kondisi yang disyaratkan dalam perjanjian sewa.
4. Pembayaran sewa yang dibayarkan pada atau sebelum tanggal permulaan, dikurangi insentif sewa yang diterima.

Pengukuran awal liabilitas sewa merupakan nilai kini pembayaran sewa yang belum terbayar pada tanggal tersebut, dapat meliputi:

1. Pembayaran sewa minimum yang tidak dapat dibatalkan, yaitu pembayaran sewa yang harus dibayar oleh penyewa selama masa sewa, tanpa memperhatikan apakah aset hak-guna digunakan atau tidak.
2. Pembayaran sewa tergantung pada indeks suku bunga, yaitu pembayaran sewa yang berubah sesuai dengan perubahan indeks suku bunga yang ditentukan dalam perjanjian sewa.

3. Pembayaran sewa tergantung pada kinerja aset hak-guna, dapat berubah sesuai dengan kinerja aset hak-guna.
4. Pembayaran sewa yang akan dilakukan pada periode operasional jika penyewa cukup pasti untuk mengeksekusi opsi perpanjangan sewa atau tidak mengeksekusi opsi penghentian sewa, yaitu pembayaran sewa yang terkait dengan opsi perpanjangan atau penghentian sewa yang disediakan oleh pesewa dan dipengaruhi oleh keputusan penyewa.
5. Pembayaran sewa yang terkait dengan opsi pembelian aset hak-guna, yaitu pembayaran sewa yang terkait dengan opsi pembelian aset hak-guna yang disediakan oleh pesewa dan dipengaruhi oleh keputusan penyewa.

2.1.2 Definisi Perusahaan

Menurut Otoritas Jasa Keuangan (OJK) melalui Peraturan OJK Nomor 29/POJK.05/2014 Pasal 1 Ayat 1, pengertian dari perusahaan pembiayaan adalah badan usaha yang melakukan kegiatan pembiayaan untuk pengadaan barang atau jasa. Kegiatan usaha perusahaan pembiayaan mencakup pembiayaan investasi, pembiayaan modal kerja, pembiayaan multiguna, dan kegiatan usaha lain yang disetujui oleh OJK. Perusahaan pembiayaan diatur dan diawasi oleh Otoritas Jasa Keuangan, dibawah Komisioner atau Kepala Eksekutif Industri Keuangan Non Bank (IKNB). Selain itu, sebagai wadah untuk bertukar pikiran dan informasi bagi seluruh perusahaan pembiayaan di Indonesia, didirikanlah Asosiasi Perusahaan Pembiayaan Indonesia (APPI) yang berbentuk badan hukum resmi.

Adapun perusahaan pembiayaan dalam melakukan kegiatannya sebagai berikut:

1. Sewa Pembiayaan

Sewa Pembiayaan adalah kegiatan pembiayaan dalam bentuk penyediaan barang oleh perusahaan pembiayaan untuk digunakan debitur selama jangka waktu tertentu, yang mengalihkan secara substansial manfaat dan risiko atas barang yang dibiayai. Contoh: Pembiayaan alat berat, mesin, truk, mobil, dan motor.

2. Pembiayaan Investasi

Pembiayaan untuk pengadaan barang-barang modal beserta jasa yang diperlukan untuk aktivitas usaha atau investasi, rehabilitasi, modernisasi, ekspansi, atau relokasi tempat investasi yang diberikan kepada debitur dalam jangka waktu lebih dari 2 tahun.

3. Pembiayaan Multiguna

Pembiayaan untuk pengadaan barang atau jasa yang diperlukan oleh debitur untuk pemakaian dan bukan untuk keperluan usaha (aktivitas produktif) dalam jangka waktu yang diperjanjikan.

4. Pembiayaan Modal Kerja

Pembiayaan untuk memenuhi kebutuhan pengeluaran-pengeluaran yang habis dalam satu siklus aktivitas usaha debitur dan merupakan pembiayaan dengan jangka waktu paling lama 2 tahun.

5. Jual dan Sewa Balik (*Sales and Leaseback*)

Jual dan sewa-balik merupakan kegiatan pembiayaan dalam bentuk penjualan suatu barang oleh debitur kepada perusahaan pembiayaan yang disertai dengan menyewa pembiayaan kembali barang tersebut kepada debitur yang sama. Contoh: Pembiayaan alat berat, mesin, truk, kapal.

6. Anjak Piutang

Anjak Piutang adalah kegiatan pembiayaan dalam bentuk pembelian piutang usaha suatu perusahaan berikut pengurusan atas piutang tersebut.

7. Pembelian dengan Pembayaran secara Angsuran

Pembelian dengan pembayaran secara angsuran adalah kegiatan pembiayaan dalam bentuk pengadaan barang atau jasa yang dibeli oleh debitur dari penyedia barang atau jasa dengan pembayaran secara angsuran. Pembelian dengan pembayaran secara angsuran dapat digunakan untuk pembiayaan investasi dan pembiayaan multiguna. Contoh: Pembiayaan properti, mobil, dan motor.

8. Fasilitas Modal Usaha

Fasilitas modal usaha adalah pembiayaan modal kerja yang dibayarkan langsung oleh perusahaan pembiayaan kepada penyedia barang atau jasa. Contoh: Pembiayaan alat berat, mesin, truk, pinjaman modal usaha.

2.1.3 Perubahan Kebijakan Akuntansi

Menurut PSAK 25 (2020) Kebijakan akuntansi adalah pilihan prinsip-prinsip, dasar-dasar, konvensi, peraturan dan prosedur yang digunakan manajemen untuk penyusunan dan penyajian laporan keuangan. Kebijakan akuntansi akan memberi pengaruh pada pengakuan, pengukuran, dan penyajian atas aset, ekuitas, liabilitas, pendapatan, dan beban dalam laporan keuangan. Kebijakan akuntansi disusun dengan mempertimbangkan berbagai faktor penting. Tujuannya adalah agar kebijakan akuntansi dapat menghasilkan laporan keuangan yang relevan terhadap kepentingan penggunaannya, sehingga bisa digunakan dalam pengambilan keputusan.

Kebijakan akuntansi juga dapat menggambarkan realitas atau keadaan ekonomi suatu perusahaan dalam bentuk keadaan keuangan dan hasil penggunaannya.

Saat PSAK secara spesifik berlaku untuk suatu transaksi, peristiwa atau kondisi lain, akan ada perubahan kebijakan akuntansi yang diterapkan pada pos-pos laporan keuangan dengan menggunakan PSAK tersebut. Entitas mengubah suatu kebijakan akuntansi hanya jika perubahan tersebut dipersyaratkan oleh suatu PSAK atau jika akan menghasilkan laporan keuangan yang memberikan informasi yang jelas dan lebih relevan tentang dampak transaksi, peristiwa atau kondisi lainnya terhadap posisi keuangan, kinerja keuangan atau arus kas entitas. Adapun penerapan perubahan kebijakan akuntansi sebagai berikut.

1. Entitas mencatat perubahan kebijakan akuntansi akibat dari penerapan awal suatu PSAK sebagaimana yang diatur dalam ketentuan transisi dalam PSAK tersebut.
2. Jika entitas mengubah kebijakan akuntansi untuk penerapan awal suatu PSAK yang tidak mengatur ketentuan transisi untuk perubahan tersebut, atau perubahan kebijakan akuntansi secara sukarela, maka entitas menerapkan perubahan tersebut secara retrospektif.

Jika terdapat perubahan kebijakan akuntansi maka entitas akan memilih kebijakan baru secara konsisten untuk transaksi dan kejadian lain yang serupa. Kecuali ketika PSAK secara spesifik mengatur jenis-jenis yang dimungkinkan untuk menggunakan kebijakan akuntansi yang berbeda. Perubahan akuntansi terjadi jika terdapat perubahan pada salah satu komponen berikut:

1. Kriteria pengakuan
2. Dasar pengukuran
3. Metode penyajian.

3. METODE PENELITIAN

3.1 Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah teknik dokumentasi yaitu laporan keuangan perusahaan yang diperoleh melalui *website* resmi perusahaan. kemudian memilih dan mengolah data yang akan digunakan yaitu laporan keuangan periode 2019-2022.

3.2 Teknik Analisis

Teknik analisis data yang akan digunakan adalah teknik analisis deskriptif kuantitatif. Teknik ini digunakan untuk menganalisis adanya penyesuaian perlakuan akuntansi sewa dalam hal identifikasi, pengakuan, pengukuran, dan penyajian terhadap PSAK 73 mengenai hak sewa. Adapun langkah-langkah dalam analisis penelitian ini sebagai berikut :

1. Mengumpulkan data berupa laporan keuangan PT. Garuda Indonesia, Tbk periode 2019-2022.
2. Memahami serta memilih data yang sesuai dengan sewa pada laporan posisi keuangan dan catatan atas laporan keuangan.
3. Memindahkan data yang telah dipilih pada *Microsoft Word* untuk dijadikan *database* penelitian.
4. Membandingkan kebijakan akuntansi sebelum dan sesudah penerapan PSAK 73.
5. Menganalisis data mengenai perbandingan kebijakan akuntansi sewa pada PT. Garuda Indonesia, Tbk apakah sudah sesuai atau belum dengan PSAK 73
6. Memberikan gambaran yang sesuai dengan masalah yang telah diteliti.

4. PEMBAHASAN

4.1 Identifikasi Sewa

Berikut merupakan Tabel 4.1 yang akan menunjukkan perbandingan antara identifikasi menurut PSAK 73 dengan pernyataan yang tercantum pada catatan atas laporan keuangan PT. Garuda Indonesia, Tbk periode 2019-2022.

Tabel 4.1
Perbandingan Identifikasi Sewa antara PSAK 73 dengan PT. Garuda Indonesia, Tbk.

PSAK 73	PT. Garuda Indonesia, Tbk.	Keterangan
Mengidentifikasi suatu sewa dapat terlihat pada tanggal insepri kontrak, entitas menilai apakah kontrak merupakan atau mengandung sewa. Suatu kontrak merupakan, atau mengandung sewa jika kontrak tersebut memberikan hak untuk mengendalikan penggunaan aset identifikasian selama suatu jangka	Pada tanggal dimulainya awal suatu kontrak, perusahaan menilai apakah kontrak merupakan atau mengandung sewa. Suatu kontrak mengandung sewa apabila kontrak tersebut memberikan hak untuk mengendalikan penggunaan aset identifikasian selama suatu jangka waktu untuk dipertukarkan	Dalam hal ini kebijakan perusahaan mengenai identifikasi sewa dinyatakan telah sesuai dengan adanya implementasi PSAK 73 yang telah didasarkan pada kontraknya.

waktu untuk dipertukarkan dengan imbalan.	dengan imbalan.	
---	-----------------	--

Sumber : Data diolah oleh penulis, 2023

Berdasarkan Tabel 4.1 dapat diketahui bahwa PT. Garuda Indonesia, Tbk dalam mengidentifikasi sewanya telah dinyatakan sesuai dengan adanya implementasi PSAK 73, yaitu menilai apakah kontrak merupakan atau mengandung sewa apabila kontrak tersebut memberikan hak untuk mengendalikan penggunaan aset identifikasian selama jangka waktu tertentu yang nantinya akan dipertukarkan dengan imbalan. Perusahaan mengakui aset hak guna pada pos akun aset tetap – bersih dan liabilitas sewa pada semua transaksi sewa kecuali sewa jangka pendek kurang dari 12 bulan dan bernilai rendah. Pendapatan sewa dari sewa operasi diakui sebagai pendapatan dengan dasar garis lurus selama masa sewa. Aset yang disewa oleh PT. Garuda Indonesia, Tbk ini adalah rangka pesawat, mesin, kendaraan, perlengkapan dan peralatan, perangkat keras, tanah, dan bangunan.

4.2 Pengakuan Sewa

Pengakuan sewa dapat terlihat pada Tabel 4.2 untuk mengetahui perbandingan antara pengakuan sewa dalam PSAK 73 dengan PT. Garuda Indonesia, Tbk periode 2020-2022.

Tabel 4.2
Perbandingan Pengakuan Sewa antara PSAK 73 dengan PT. Garuda Indonesia, Tbk

PSAK 73	PT. Garuda Indonesia, Tbk	Keterangan
Pada tanggal awal permulaan, penyewa mengakui aset hak guna dan liabilitas sewa.	Pada tanggal dimulainya sewa, perusahaan mengakui aset hak guna pada pos aset tetap - bersih dan liabilitas sewa.	Perbandingan pengakuan sewa ini telah memperlihatkan bahwa PT. Garuda Indonesia, Tbk telah sesuai mengimplementasikan kebijakan PSAK 73 mengenai pengakuan transaksi sewa.

Sumber : data diolah penulis, 2024

Berdasarkan Tabel 4.2 diketahui bahwa pernyataan yang tercantum pada catatan atas laporan keuangan PT. Garuda Indonesia, Tbk mengenai pengakuan sewa telah sesuai dengan PSAK 73, di mana mengakui aset hak guna pada pos aset tetap – bersih dan liabilitas sewa pada tanggal dimulainya suatu sewa.

4.3 Pengukuran Sewa

Pengukuran sewa dapat terlihat pada Tabel 4.3 untuk mengetahui perbandingan mengenai akuntansi sewa menurut PSAK 73 dengan catatan atas laporan keuangan PT. Garuda Indonesia, Tbk.

Tabel 4.3
Perbandingan Pengukuran Sewa antara PSAK 73 dengan PT. Garuda Indonesia, Tbk.

PSAK 73	PT. Garuda Indonesia, Tbk	Keterangan
Pada tanggal permulaan, <i>lessee</i> mengukur aset hak guna pada biaya perolehan yang meliputi : Jumlah pengukuran awal liabilitas sewa; Pembayaran sewa yang dilakukan pada atau sebelum tanggal permulaan, dikurangi dengan insentif sewa yang diterima; Biaya langsung awal yang dikeluarkan oleh <i>lessee</i> ; dan Estimasi biaya yang akan dikeluarkan oleh <i>lessee</i> dalam membongkar dan memindahkan aset pendasar, merestorasi tempat di mana aset berada atau merestorasi aset pendasar ke dalam kondisi yang disyaratkan oleh syarat ketentuan sewa, kecuali biaya-biaya tersebut dikeluarkan untuk menghasilkan persediaan.	Pada tanggal permulaan, <i>lessee</i> mengukur aset hak guna pada biaya perolehan yang meliputi jumlah pengukuran awal liabilitas sewa, pembayaran sewa yang dilakukan pada atau sebelum tanggal permulaan dikurangi dengan insentif yang diterima, biaya langsung awal yang dikeluarkan oleh <i>lessee</i> , dan estimasi biaya yang akan dikeluarkan oleh <i>lessee</i> dalam membongkar dan memindahkan aset pendasar serta biaya restorasi.	Telah sesuai dengan yang dijelaskan pada catatan atas laporan keuangan PT. Garuda Indonesia, Tbk bahwa perusahaan telah mengimplementasikan kebijakan tersebut dalam pengukuran awal aset hak guna.

PSAK 73	PT. Garuda Indonesia, Tbk	Keterangan
Setelah tanggal permulaan, penyewa mengukur aset hak guna dengan menerapkan model biaya. Untuk menerapkan model biaya, penyewa mengukur aset hak guna pada biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi depresiasi dan akumulasi kerugian penurunan nilai, serta disesuaikan dengan pengukuran kembali liabilitas sewa yang ditetapkan.	Setelah tanggal permulaan sewa, aset hak guna kemudian disusutkan menggunakan metode garis lurus dari tanggal permulaan hingga tanggal yang lebih awal antara akhir umur manfaat aset hak guna atau akhir masa sewa.	Telah sesuai dengan PSAK 73 yang tercantum pada catatan atas laporan keuangan PT. Garuda Indonesia, Tbk mengenai pengukuran selanjutnya aset hak guna dengan model biaya yang kemudian diukur kembali pada bagian liabilitas sewa.
Selanjutnya, pengukuran awal liabilitas sewa, penyewa mengukur liabilitas sewa pada nilai kini pembayaran sewa yang belum dibayar pada tanggal tersebut. Pembayaran sewa didiskontokan dengan menggunakan suku bunga implisit dalam sewa, jika suku bunga dapat ditentukan. Namun, jika tidak dapat ditentukan, maka penyewa menggunakan suku bunga pinjaman inkremental penyewa.	Liabilitas sewa diukur pada nilai kini pembayaran sewa yang belum dibayar pada tanggal permulaan, didiskontokan dengan menggunakan suku bunga implisit dalam sewa atau jika suku bunga tersebut tidak dapat ditentukan, maka menggunakan suku bunga pinjaman inkremental. Pada umumnya, perusahaan menggunakan suku bunga pinjaman inkremental sebagai tingkat bunga diskonto.	Pengukuran awal liabilitas sewa PT. Garuda Indonesia, Tbk telah sesuai dengan kebijakan PSAK 73 di mana telah tertera pada catatan atas laporan keuangan.
Setelah tanggal permulaan, penyewa mengukur kembali liabilitas sewa dengan modifikasi sewa. Penyewa mencatat sebagai sewa terpisah dan tidak dicatat sebagai sewa terpisah pada tanggal efektif modifikasi sewa.	Perusahaan akan menilai modifikasi sewa dicatat sebagai sewa terpisah atau tidak. Modifikasi sewa yang tidak dicatat sebagai sewa terpisah, perusahaan menilai kembali liabilitas sewa dengan mendiskontokan pembayaran sewa menggunakan tingkat diskonto yang direvisi.	Pada kebijakan pengukuran kembali liabilitas sewa menggunakan modifikasi sewa, PT. Garuda Indonesia, Tbk telah sesuai dengan PSAK 73.

Sumber : data diolah penulis, 2024

Berdasarkan Tabel 4.3 dapat diketahui bahwa kebijakan dalam hal pengukuran atas transaksi sewa pada PT. Garuda Indonesia, Tbk telah sesuai dalam mengimplementasikan kebijakan PSAK 73 berawal dari pengukuran awal aset hak guna, pengukuran selanjutnya aset hak guna, pengukuran awal liabilitas sewa hingga pengukuran kembali liabilitas sewa.

Pengukuran awal aset hak guna diukur pada biaya perolehan. Biaya perolehan tersebut diperoleh dari total liabilitas sewa pada atau sebelum tanggal permulaan, ditambah dengan biaya langsung awal dan estimasi biaya pembongkaran serta restorasi aset pendasar, kemudian dikurangi dengan insentif sewa. Pengukuran selanjutnya yaitu aset hak guna diukur dengan model biaya yang kemudian disusutkan dan disesuaikan dengan pengukuran kembali liabilitas sewa. Liabilitas sewa diukur pada nilai kini pembayaran sewa lalu didiskontokan dengan suku bunga implisit dalam sewa atau suku bunga inkremental. Setelah itu, liabilitas sewa diukur kembali dengan menggunakan modifikasi sewa.

4.4 Penyajian Sewa

Menurut PSAK 73 (2020), *lessee* akan menyajikan pada laporan posisi keuangan dan mengungkapkannya dalam catatan atas laporan keuangan. Pada penyajian sewa, aset hak guna disajikan terpisah dari aset lainnya, jika tidak menyajikannya secara terpisah dalam laporan posisi keuangan, maka *lessee* dapat menyajikan aset hak guna dalam pos yang serupa dengan pos yang menyajikan aset pendasar serupa jika aset tersebut dimiliki dan mengungkapkan pos mana yang mencakup aset hak guna tersebut. Begitu juga dengan liabilitas sewa, disajikan dan diungkapkan secara terpisah dari liabilitas lain. Jika tidak disajikan dan diungkapkan secara terpisah, maka penyewa mengungkapkan pos mana dalam laporan posisi keuangan yang mencakup atau meliputi liabilitas tersebut. PT. Garuda Indonesia, Tbk telah mengungkapkannya dalam laporan posisi keuangan dan menyajikan pos aset hak guna pada pos aset tetap – bersih dan liabilitas sewa dalam pos terpisah pada bagian catatan atas laporan keuangan.

4.5 Dampak Penerapan PSAK 73

Berikut adalah dampak dari implementasi PSAK 73 pada PT. Garuda Indonesia periode 2019-2022 sebagai berikut:

1. Dampak Kebijakan Akuntansi

Adanya implementasi kebijakan PSAK 73 pada PT. Garuda Indonesia, Tbk memberikan dampak bagi kebijakan akuntansi terkait transaksi sewa yang mempengaruhi pos akun aset tetap - bersih karena mengungkapkan aset hak guna dan aset restorasi serta pos akun liabilitas sewa. Pengakuan aset hak guna meliputi rangka pesawat, mesin, kendaraan, perlengkapan dan peralatan, perangkat keras, tanah, serta bangunan, untuk aset restorasi rangka pesawat dan mesin. Pada lampiran 5, catatan atas laporan keuangan bagian pos akun aset tetap, adapun akun-akun yang juga berpengaruh karena adanya implementasi PSAK 73 yaitu, pada aset pesawat yang meliputi *rotable parts*, serta pengembangan aset sewa. Pada aset non pesawat yang meliputi, peralatan, perangkat keras, kendaraan, mesin, instalasi, bangunan, aset dalam penyelesaian, serta pengembangan aset sewa. Pada aset pemeliharaan yang meliputi, rangka pesawat, mesin, serta aset dalam penyelesaian.

2. Dampak pada Laporan Keuangan

Pada 31 Desember 2019 sebelum implementasi PSAK 73 jumlah aset tetap – bersih perusahaan sebesar US\$ 1,143,600,991 kemudian setelah implementasi kebijakan tersebut aset tetap – bersih perusahaan bertambah sebesar US\$ 10,472,138,031 sehingga pada 1 Januari 2020 aset tetap – bersih perusahaan mengalami peningkatan drastis mencapai US\$ 11,615,739,022. Begitu pula dengan liabilitas sewa pembiayaan jangka pendek perusahaan pada 31 Desember 2019 sebesar US\$ 35,340 kemudian setelah implementasi kebijakan tersebut liabilitas sewa pembiayaan jangka pendek perusahaan bertambah sebesar US\$ 993,465,472 sehingga pada 1 Januari 2020 liabilitas sewa pembiayaan jangka pendek perusahaan mengalami peningkatan hingga mencapai US\$ 1,045,998,709. Sedangkan pada liabilitas sewa pembiayaan jangka panjang perusahaan pada 31 Desember 2019 sebesar US\$ 35,340 kemudian setelah implementasi kebijakan tersebut liabilitas sewa pembiayaan jangka panjang perusahaan bertambah sebesar US\$ 4,705,155,445 sehingga pada 1 Januari 2020 liabilitas sewa pembiayaan jangka panjang perusahaan mengalami peningkatan drastis mencapai US\$ 4,705,190,785.

Adanya implementasi PSAK 73 terus berdampak secara berkelanjutan, yaitu pada periode 2020 total aset perusahaan mengalami peningkatan yang signifikan sebesar US\$ 10,789,980,407. Peningkatan ini terjadi karena adanya pertumbuhan aset tidak lancar yang dipengaruhi PSAK 73, pertumbuhan tersebut terjadi karena pada pos akun aset tetap, adanya pengungkapan akun aset pemeliharaan, aset hak guna, dan aset restorasi. Akun aset pemeliharaan yang terdiri dari mesin sebesar US\$ 1,168,421,370, serta aset dalam penyelesaian sebesar US\$ 364,719,730. Akun aset hak guna yang terdiri dari rangka pesawat sebesar US\$ 5,406,665,046, mesin sebesar US\$ 25,480,010, kendaraan sebesar US\$ 10,133,344, perlengkapan dan peralatan sebesar US\$ 3,266,091, perangkat keras sebesar US\$ 3,173,439, tanah sebesar US\$ 32,932,535, serta bangunan sebesar US\$ 26,621,702. Akun aset restorasi yang terdiri dari rangka pesawat sebesar US\$ 134,898,946 serta mesin sebesar US\$ 3,344,644,977. Pada periode 2020 perusahaan menambah rangka pesawat melalui sewa operasi sehingga pada implementasi PSAK 73 perusahaan harus mengakui seluruh komitmen kontraknya yang mengakibatkan adanya peningkatan aset tetap terutama pada pesawat terbang dan diikuti dengan komponen lainnya seperti mesin, gedung, bangunan serta tanah. Begitupun dengan total liabilitas perusahaan hingga mencapai US\$ 12.733.004.654 yang timbul karena pertumbuhan liabilitas jangka pendek sebesar US\$ 898.916.866 peningkatan ini terjadi karena adanya pengungkapan liabilitas sewa sebesar US\$ 1.505.258.580 dan liabilitas jangka panjang sebesar US\$ 7.960.990.238 yang terjadi karena adanya pengungkapan liabilitas sewa sebesar US\$ 4.493.564.69. Peningkatan liabilitas sewa perusahaan diakibatkan karena adanya implementasi PSAK 73 yang menyebabkan perusahaan harus mengakui aset hak guna dan liabilitas sewa berupa pesawat terbang yang diperoleh perusahaan melalui sewa operasi.

Pada periode 2021 total aset perusahaan menurun sebesar US\$ 7.192.745.360 jika dibandingkan dengan tahun 2020. Hal tersebut berasal dari menurunnya aset lancar sebesar US\$ 230.882.147 dan aset tidak lancar sebesar US\$ 3.366.412.900. Penurunan ini terjadi karena adanya pertumbuhan aset tidak lancar yang dipengaruhi PSAK 73 pada tahun sebelumnya. Akun aset pemeliharaan yang terdiri dari rangka pesawat sebesar US\$ 27,621,530 mesin sebesar US\$ 1,064,519,918, serta aset dalam penyelesaian sebesar US\$ 269,402,861. Akun aset hak guna yang terdiri dari rangka pesawat sebesar US\$ 4,784,770,229, mesin sebesar US\$ 25,031,991, kendaraan sebesar US\$ 6,522,915, perlengkapan dan peralatan sebesar US\$ 2,434,520, perangkat keras sebesar US\$ 3,298,022, tanah sebesar US\$ 32,778,060, serta bangunan sebesar US\$ 22,018,209. Akun aset restorasi yang terdiri dari rangka pesawat sebesar US\$ 118,845,931 serta mesin sebesar US\$ 2,799,482,705. Terjadinya penurunan aset perusahaan dikarenakan adanya implementasi PSAK 73 yang menyebabkan perusahaan harus mencatat akumulasi beban depresiasi atas aset hak guna. Sedangkan total liabilitas perusahaan mengalami peningkatan mencapai US\$ 13.302.805.073 karena pertumbuhan liabilitas jangka pendek sebesar US\$ 1,476,515,430 diikuti jumlah liabilitas sewa sebesar US\$ 1.842.202.619 sehingga peningkatan ini terjadi

karena adanya penerapan PSAK 73 yang mengharuskan perusahaan mencatat akumulasi beban keuangan atas liabilitas sewa. Sedangkan total liabilitas jangka panjang mengalami penurunan dari tahun sebelumnya sebesar US\$ 906,715,011 diikuti dengan jumlah liabilitas sewa sebesar US\$ 3.768.230.816 sehingga penurunan ini terjadi karena adanya penerapan PSAK 73 yang mengharuskan perusahaan mencatat akumulasi beban keuangan atas liabilitas sewa.

Pada periode 2022 total aset perusahaan mengalami penurunan kembali sebesar US\$ 6.235.010.979 jika dibandingkan dengan tahun 2021. Hal tersebut berasal dari menurunnya aset tidak lancar sebesar US\$ 1,453,163,177. Penurunan ini terjadi karena adanya pertumbuhan aset tidak lancar yang dipengaruhi PSAK 73 pada tahun sebelumnya. Aset pemeliharaan yang terdiri dari rangka pesawat sebesar US\$ 36,321,417, mesin sebesar US\$ 784,982,136, serta aset dalam penyelesaian sebesar US\$ 323,612,678. Aset hak guna yang terdiri dari rangka pesawat sebesar US\$ 2,823,424,070, mesin sebesar US\$ 22,996,624, kendaraan sebesar US\$ 1,865,519, perlengkapan dan peralatan sebesar US\$ 2,434,520, perangkat keras sebesar US\$ 3,133,659, tanah sebesar US\$ 52,002,505, serta bangunan sebesar US\$ 40,111,766. Aset restorasi yang terdiri dari rangka pesawat sebesar US\$ 156,444,652 serta mesin sebesar US\$ 2,456,709,471. Terjadinya penurunan aset perusahaan dikarenakan adanya implementasi PSAK 73 yang menyebabkan perusahaan harus tetap mencatat akumulasi beban depresiasi atas aset hak guna. Sedangkan total liabilitas perusahaan telah mengalami penurunan dibandingkan dengan tahun sebelumnya yakni sebesar US\$ 7.770.110.132 berasal dari menurunnya liabilitas jangka pendek sebesar US\$ 4,090,283,513 diikuti dengan jumlah liabilitas sewa yang menurun hingga US\$ 170.058.419 dan liabilitas jangka panjang sebesar US\$ 1,442,411,428 yang diikuti dengan jumlah liabilitas sewa yang menurun hingga US\$ 2.406.975.640. Penurunan ini adalah dampak positif karena adanya implementasi kebijakan PSAK 73 yang mulai dirasakan manfaatnya oleh perusahaan karena mengharuskan perusahaan untuk mengakui aset hak guna dan liabilitas sewa untuk sewa operasi yang sebelumnya tidak diakui sebagai aset dan liabilitas.

5. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil pembahasan yang telah diuraikan dapat disimpulkan, sebagai berikut:

1. Dalam implementasi kebijakan PSAK 73, identifikasi sewa didasarkan pada nilai suatu kontrak dengan mengakui seluruh transaksi sewa tersebut dalam aset hak guna pada liabilitas sewa, kecuali pada aset yang bernilai rendah dan sewa jangka pendek. Adanya pengakuan kedua akun baru tersebut mengakibatkan adanya peningkatan jumlah dari total pada akun aset dan liabilitas, dengan pengukuran awal aset hak guna pada biaya perolehan lalu diukur dengan model biaya. Sedangkan pengukuran awal liabilitas sewa pada nilai kini saat pembayaran sewa kemudian dilakukan penyesuaian. Kedua akun baru tersebut telah sesuai disajikan oleh perusahaan pada laporan posisi keuangan dan diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan.
2. Dampak dari penerapan PSAK 73 pada PT. Garuda Indonesia, Tbk sebelum dan sesudah PSAK 73 menyebabkan perusahaan harus mengakui seluruh komitmen kontraknya mengenai sewa, sehingga pada periode 2020 hingga 2021 perusahaan harus menanggung banyak kerugian. Pada periode 2020 total liabilitas sewa perusahaan meningkat hingga US\$ 12.733.004.654 dan pada periode 2021 total liabilitas perusahaan terus mengalami peningkatan hingga US\$ 13.302.805.073.

DAFTAR PUSTAKA

- [1] Dewan Standar Akuntansi Keuangan, 2018. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 30 (PSAK 73)*. Jakarta : Ikatan Akuntansi Indonesia.
- [2] Dewan Standar Akuntansi Keuangan, 2018. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 73 (PSAK 73)*. Jakarta : Ikatan Akuntansi Indonesia.
- [3] Otoritas Jasa Keuangan (2019) *Lembaga Pembiayaan – Desember 2018* [Online]. Tersedia : <https://ojk.go.id> [Diakses 30 Oktober 2023]
- [4] PT. Garuda Indonesia (2019) *Laporan Tahunan 2019* [online]. Tersedia : <https://www.garuda-indonesia.com/> [Diakses 3 Desember 2023]
- [5] PT. Garuda Indonesia (2020) *Laporan Tahunan 2020* [online]. Tersedia : <https://www.garuda-indonesia.com/> [Diakses 3 Desember 2023]
- [6] PT. Garuda Indonesia (2021) *Laporan Tahunan 2021* [online]. Tersedia : <https://www.garuda-indonesia.com/> [Diakses 3 Desember 2023]
- [7] PT. Garuda Indonesia (2022) *Laporan Tahunan 2022* [online]. Tersedia : <https://www.garuda-indonesia.com/> [Diakses 3 Desember 2023]