



# Dampak Penerapan PSAk 73 Atas Sewa Dan Implementasi Perpajakannya Pada PT. Garuda Indonesia, Tbk

Muhammad Sayid Ali Rahmad<sup>1</sup>, Eni Srihastuti<sup>2</sup>, Srikalimah<sup>3</sup>

<sup>1</sup>Universitas Islam Kadiri, Indonesia

Korespondensi: Muhammad Sayid Ali Rahmad

Email: [Alirahmad97@gmail.com](mailto:Alirahmad97@gmail.com)

Diterima: diisi oleh tim Juralinus

Direvisi: diisi oleh tim Juralinus

Disetujui: diisi oleh tim Juralinus

DOI: diisi oleh tim Juralinus

## Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji kesan penerapan PSAK 73 tentang sewa dan penerapan perpajakan pada PT. Garuda Indonesia. Penelitian ini dilakukan pada bulan Maret-Juli 2022, dimana data penelitiannya adalah laporan keuangan tahun 2021. Metode penelitian ini menggunakan analisis deskriptif kuantitatif. Data penelitian ini diambil dari situs resmi perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Hasil penelitian ini menyimpulkan penerapan PSAK 73 akan berdampak pada Laporan Posisi Moneter perusahaan dengan meningkatkan pengakuan aset hak guna dan liabilitas sewa. Namun, penerapan PSAK 73 tidak berdampak besar pada laba rugi perseroan. Biaya operasional untuk sewa menurun, tetapi biaya penyusutan dan biaya keuangan meningkat sebagai akibat dari popularitas aset hak-guna dan kewajiban janda-jangka waktu. Namun dalam pelaksanaan perpajakan khususnya PPh pasal 15 dan PPh pasal 23 tentang sewa berdampak pada bertambahnya kerugian perusahaan. Penelitian ini menunjukkan perlunya memastikan kemudahan penerapan PSAK 73 yang mempengaruhi kebijakan akuntansi perusahaan dari Ikatan Akuntan Indonesia.

**Kata Kunci:** PPh pasal 15; PPh pasal 23; PSAK 73; Sewa; Standar Akuntansi,

## PENDAHULUAN

Meningkatnya permintaan akan jasa dan produksi memaksa industri perlu menambah jumlah kapasitas pabrik. Baik dengan cara transaksi harta berwujud maupun dengan cara penyewaan harta berwujud dari jasa penyewa, suatu perusahaan dapat memiliki aset berwujud untuk proses produksi dan jasa secara langsung oleh perusahaan. Namun, dalam beberapa tahun terakhir, banyak perusahaan memilih untuk menyewa aset tetap melalui *leasing* daripada membelinya. *Leasing* merupakan pilihan yang dapat dipertimbangkan sebab dapat mengurangi resiko keuangan perusahaan jika menghendaki pertumbuhan dan perluasan operasi usaha. Secara khusus, Pemilihan opsi sewa dapat lebih efisien dalam operasi bidang usaha, melalui metode ini dapat menimbulkan keyakinan untuk menekan modal yang digunakan investasi. Berdasarkan beberapa pertimbangan tersebut, tentunya dinilai lebih menguntungkan bagi perusahaan. Sebagai contoh, maskapai penerbangan yang merupakan perusahaan penyedia jasa penerbangan dengan mengandalkan pesawat terbang sebagai aset utama untuk melakukan kegiatan operasionalnya. Banyak maskapai penerbangan lebih memilih untuk menyewa dari pada membeli pesawat terbang dengan pertimbangan arus kas. Perusahaan juga dapat melakukan pembayaran berkala dan mengurangi resiko kepemilikan atas aset dibandingkan dengan transaksi sewa apabila perusahaan melakukan pembelian aset tersebut.

Penggunaan sewa alternatif terus tumbuh seiring berkembangnya perekonomian, tidak dapat disangkal bahwa kebijakan dalam pengakuan sewa, pengukuran dan regulasi pengungkapan akan diperluas untuk memenuhi persyaratan pengungkapan. Laporan keuangan dibuat berlandaskan panduan atau parameter tertentu. Oleh karena itu, apabila kebijakan yang digunakan berbeda, hasil analisis akan berubah pula. Meningkatkan atau menurun kinerja bisnis disebabkan perubahan kebijakan laporan keuangan. Oleh sebab itu, diterbitkan panduan untuk mempermudah dalam melakukan seluruh aktivitas akuntansi.

PSAK 73, efektif 1 Januari 2020, diambil dari IFRS 16 yang mengenai pengaturan sewa. Penerapan PSAK 73 mengambil alih sejumlah standar PSAK yang telah berlaku, yaitu PSAK 30 yang berhubungan dengan sewa, ISAK 8 berkenaan dengan apakah suatu kesepakatan menentukan *leasing*, ISAK 23 terkait dengan sewa operasi, ISAK 24 atas penilaian sifat transaksi tertentu dan mengikut sertakan bentuk sewa resmi begitu pula ISAK 25 atas hak akan tanah. Penerapan standar ini dimaksudkan untuk menentukan dasar penetapan, penilaian, penyajian serta pengungkapan berkenaan dengan bisnis sewa, termasuk jenis akuntansi khusus untuk penyewa. Bentuk akuntansi sewa yang diaplikasikan dalam PSAK 73 mempengaruhi penyampaian laporan keuangan dalam meninjau sewa menjadi aset hak guna dan liabilitas sewa. Begitu pula dalam model akuntansi sewa ini, di mana penyewa (*lessee*) dapat melaporkan secara tunggal dan juga mengategorikan sewa menjadi sewa modal (*capital lease*), serta tidak ada perubahan aturan yang signifikan bagi pesewa (*lessor*), maka dari itu tidak terdapat variasi jenis sewa baik pada sewa pembiayaan maupun sewa operasi (*operating lease*). Oleh karena itu, jika terdapat ketidak samaan antara PSAK 30 dan PSAK 73 dapat berdampak pada performa keuangan perusahaan, seperti yang dilaporkan dalam laporan keuangan.

PSAK 73 mewajibkan perusahaan *leasing* untuk mencatat semua transaksi sewa menjadi sewa pembiayaan maupun sewa operasi, jika transaksi sewa memenuhi dua kondisi yaitu jangka pendek (kurang dari 12 bulan) dan bernilai rendah, maka dapat dikatakan bahwa PSAK 73 akan mengubah prosedur bagi *lessee* untuk akuntansi transaksi sewa. Sebagai konsekuensi dari pengaplikasian standar terbaru ini, *lessee* diwajibkan mencatat nyaris semua transaksi sewa menjadi sewa pembiayaan. Pengaplikasian ini sangat benar dilaksanakan sebab mencerminkan laporan keuangan dalam kondisi sesungguhnya. Industri penerbangan menjadi salah satu industri yang bisa mengilustrasikan keadaan tersebut, padahal sebelum penerapan PSAK 73, maskapai penerbangan tidak pernah mengkapitulasi pesawat pada laporan keuangannya. Seolah-olah perusahaan memiliki rasio utang yang rendah. Padahal kenyataannya, bisnis tersebut memiliki keharusan dalam pembayaran sewa jangka panjang.

Sewa adalah praktek meminjam dan memanfaatkan suatu barang dengan melakukan pembayaran, serta dapat dipakai baik sebelum maupun sesudah pembayaran. Kieso et al. (2018) menguraikan bahwa sewa merupakan perjanjian atau bagian dari perjanjian yang memberikan kewenangan untuk mengalihkan hak kepemilikan atau mengontrol pemakaian aset tetap selama jangka waktu tertentu. Safitri et al. (2018) menjelaskan bahwa aset tetap bisa didapat dengan membeli, membuat sendiri, menyewa, atau dengan menukar dan menyetorkan modal. Dari sekian banyak metode memperoleh aset tetap, perusahaan yang bergerak di bidang sewa merupakan salah satu yang populer saat ini dalam memperoleh aset tetap. Bisnis *leasing* merupakan cara yang efektif untuk perusahaan yang memiliki dana terbatas, karena pengoprasian *leasing* aset tetap melalui perusahaan tidak menimbulkan arus kas keluar yang tinggi, dan juga dapat menyelesaikan permasalahan keusangan serta bahaya nilai sisa.

Subramanyam, (2014) menyatakan bahwa sewa adalah perjanjian kontraktual antara *lessor* (pemilik) dan *lessee* (penyewa) yang akan memberikan penyewa hak untuk menggunakan aset selama masa sewa. Menggabungkan pengertian-pengertian di atas, dapat diambil kesimpulan bahwa *leasing* adalah suatu aktivitas berdasarkan kontrak perjanjian dan melibatkan dua belah pihak, yaitu pihak pemilik (*lessor*) serta pihak penyewa (*lessee*), di mana penyewa berada dalam sewa. Selama periode tersebut, kontrol atas penggunaan aset akan diperoleh, dan sesuai dengan kontrak, *lessor* akan menagih pembayaran dari *lessee*.

Salah satu aspek yang sangat dipengaruhi oleh penerapan PSAK 73 atas sewa adalah perpajakan. Wibowo (2020) memberi pendapat bahwa SAK dan akuntansi pajak berbasis hukum KUP dikembangkan untuk menumbuhkan kedisiplinan. Hanya saja pada praktiknya sering didapati bahwa dua ketentuan ini mungkin bertentangan dan tidak selalu sejalan. Hal ini menimbulkan tanda tanya bagi para pihak di bawah kedua undang-undang tersebut.

Penunjang perekonomian, penggerak sistem pemerintahan, dan juga sumber modal inti dalam pengadaan sarana umum untuk masyarakat dalam suatu wilayah adalah pajak sebagai sumber utama pendapatannya. Selain itu, Pajak merupakan pemungutan modal negara yang ditujukan pada wajib pajak, tidak hanya perseorangan tetapi juga badan, sebagai wujud keikutsetaan dalam percepatan pertumbuhan dan terwujudnya pembangunan nasional dalam rangka mewujudkan kesejahteraan rakyat negara (Wulandari, 2019). Pada pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan, Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) diberikan kepada wajib pajak sebagai sarana dalam administrasi perpajakan yang dijadikan sebagai tanda pengenal pribadi atau identitas wajib pajak. (UU Perpajakan no. 16 / 2009).

Konsisten dengan pernyataan sebelumnya, PSAK 73 memperlakukan transaksi sewa secara berbeda dari ketentuan pajak. Peraturan pajak yang dimaksud yaitu KMK-1169/1991 tentang Sewa Guna Usaha yang masih berlaku hingga saat ini yang disahkan pada tanggal 19 Januari 1991. Menurut Pasal 28 (7) UU KUP, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perpajakan, pencatan yang dilaksanakan diwajibkan dengan dasar SAK yang berlaku di Indonesia. Oleh karena itu, perbedaan akuntansi dan perpajakan transaksi sewa memungkinkan adanya koreksi fiskal terhadap penaksiran pajak pedapatan. (Mukarromah, 2019)

Penerapan PSAK 73 berpengaruh pula pada penyesuaian pajak yang wajib dilaksanakan *lessee* dalam mengkalkulasi penghasilan wajib pajak (PhKp) dan beban pajak penghasilannya. Pajak penghasilan (PPh) berhubungan dengan sewa yang dimaksud adalah PPh pasal 15 dan PPh pasal 23, sedangkan penyewa adalah badan usaha yang melakukan aktivitas usaha di wilayah Indonesia serta membayar pajak berdasarkan peraturan perpajakan negara yang masih aktif. Mengacu pada keputusan Menteri Keuangan No. 141/PMK.03/2015 menyatakan bahwa (PPh) pasal 15 merupakan pajak penghasilan yang dipungut dengan menggunakan norma penghitungan khusus penghasilan wajib neto. Sedangkan berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan No.417/KMK.04/1996 menyatakan bahwa PPh pasal 23 merupakan pajak penghasilan yang dikenakan atas penghasilan berupa bunga, royalti, sewa, jasa dan hadiah selain yang dipotong PPh pasal 21. Rozali (2019) menunjukkan bahwa perbedaan perlakuan akuntansi dan pajak atas transaksi sewa menyebabkan peningkatan beban kerja akuntan perusahaan. Dijelaskan bahwa seluruh perjanjian sewa yang awalnya diakui sebagai sewa operasi harus diidentifikasi kembali oleh perusahaan. Disamping itu, *auditor* harus dipersiapkan dalam pelaksanaan pemeriksaan forensik terhadap seluruh dokumen kegiatan *leasing* perusahaan.

Pada penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Safitri (2018) menemukan bahwa pengaruh kapitalisasi nyata sewa terbesar terjadi pada industri jasa lalu diikuti

oleh industri pertambangan serta manufaktur dengan rata-rata peningkatan dari *Debt to Asset* (DAR), *Debt to Equity* (DER), serta penyusutan pada *Return on Asset* (ROA) maupun *Return on Equity* (ROE). Adapun, Tirani (2018) yang menganalisis pengaruh penerapan PSAK 73 terhadap laporan dan rasio keuangan PT Garuda Indonesia, sehingga terjadi pengalihan nilai aset dan kewajiban perusahaan dari sewa operasi ke sewa modal. Analisis tersebut berdasarkan pada sebuah studi pada tahun 2016 oleh PwC (*prince waterhouse coopers*), tentang pengaruh kapitalisasi sewa terkait adopsi IFRS 16 menemukan bahwa 3.199 entitas secara global mengalami peningkatan utang rata-rata 22%. Studi tersebut juga menunjukkan bahwa tiga sektor paling terpengaruh dengan naik rata-rata 98% yakni ritel, diikuti dengan rata-rata naik 47% pada pertambangan serta layanan profesional dengan kenaikan rata-rata 42%. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Permata & Andriani (2021) menunjukkan bahwa implementasi PSAK 73 berpengaruh pada laporan posisi keuangan perusahaan dengan pengakuan aset hak guna dan liabilitas sewa yang meningkat. Disamping itu, implementasi PSAK 73 tidak berdampak secara signifikan terhadap laba bersih perusahaan. Beban operasional sewa mengalami penurunan, akan tetapi beban penyusutan dan beban keuangan mengalami kenaikan yang disebabkan pengakuan aset hak guna dan kewajiban jangka panjang. Serta penelitian dari Ahalik (2019) yang menjelaskan tentang definisi perbandingan antara PSAK 73 dan PSAK 30. Sewa berdasarkan PSAK 73 menjelaskan bahwa pada tanggal ditandatanganinya perjanjian, perusahaan menilai apakah suatu kontrak merupakan, atau mengandung, sewa. Jika suatu kontrak memberikan hak untuk mengontrol penggunaan aset identifikasian selama jangka waktu tertentu untuk digantikan dengan imbalan, bisa dikatakan suatu perjanjian adalah sewa dan atau mengandung sewa. Berbeda dengan kasus PSAK 30 bahwa seluruh sewa hampir dapat dipastikan termasuk dalam bagian sewa pembiayaan karena lebih ketatnya persyaratan untuk menjadi sewa operasi.

Merujuk ke penelitian tersebut, banyak penelitian yang fokus pada penerapan PSAK 73 saja dengan berbagai objek penelitian yang bervariasi dari perusahaan jasa, dagang maupun manufaktur, akan tetapi masih minim yang memfokuskan pada perpajakan yang berhubungan dengan penerapan PSAK 73 atas sewa. Padahal, dampak tersebut dapat pula menjadi evaluasi keuangan bagi suatu perusahaan dalam meminimalisir kerugian. Banyak perusahaan yang mengatakan penerapan PSAK 73 yang perusahaan terapkan pada tahun 2020-2021 berdampak pada penurunan ekuitas semakin dalam, dikarenakan pengakuan uang masa depan *lessor*. Banyak terjadi praktik pemberian biaya yang mahal, sehingga menyebabkan perusahaan mengalami kesulitan keuangan. Pada perusahaan transportasi penerbangan PT. Garuda Indonesia, dampak dari biaya sewa yang kemahalan ini menjadi isu PT Garuda Indonesia yang sangat mempengaruhi keuangan perusahaan.

## **METODE**

### **PSAK 73 atas Sewa**

PSAK 73 atas sewa adalah adopsi dari IFRS 16 *lease*, berisi standar tunggal atas sewa. Diproyeksikan untuk menggantikan semua standar yang terkait dengan pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan atas sewa yang telah ada. antara lain: PSAK 30 mengenai Sewa, ISAK 8 mengenai penentuan apakah suatu perjanjian mengandung sewa, ISAK 23 mengenai sewa operasi-insentif, ISAK 24 mengenai koreksi substansi, beberapa transaksi yang melibatkan suatu bentuk legal sewa dan ISAK 25 tentang hak atas tanah.

Pemberlakuan PSAK 73 pada 1 Januari 2020 di Indonesia merupakan prosedur yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) mengenai PSAK 73 yang telah diadopsi dari IFRS 16. Tujuan dari standar ini untuk memperkenalkan model akuntansi

tunggal khususnya untuk penyewa guna menetapkan prinsip-prinsip pengakuan, penyajian dan pengungkapan sewa. (IAI, 2018). Secara substansial PSAK 73 seluruh sewa diperlakukan sebagai sewa pembiayaan (*on balance sheet*) dalam sistem akuntansi penyewa (*lessee*) (Prajanoto, 2020).

### **Kriteria Jenis Sewa Guna Usaha**

Menurut perpajakan terdapat perbedaan ketuan PSAK 73 dengan ketentuan yang menentukan jenis sewa yang diatur oleh KMK1169/1991. Disebutkan pada Pasal 2 KMK1169/1991 bahwa sewa dapat dibedakan menjadi dua jenis, yaitu sewa dengan opsi dan sewa tanpa opsi. Dalam bahasa PSAK, transaksi sewa dengan opsi disebut sewa pembiayaan. Selain itu, transaksi sewa dengan hak opsi sewa harus memenuhi seluruh ketentuan yang tercantum dalam pasal 3 KMK1169/1991 di bawah ini:

Setelah direvisi Pasal 4, penggolongan barang modal dalam Pasal 3 KMK1169/1991 tidak sesuai dengan Pasal 11 UU PPh No. 11.7/1983. Hasil analisis menunjukkan bahwa barang modal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 KMK1169/1991 terbagi atas golongan I, II, III dan bangunan. Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 sebelum perubahan kedua tampaknya mengacu pada Pasal 11 Penggolongan ini berbeda dengan Pasal 7-4 dan Pasal 11 Undang-Undang 1983 yang membagi barang modal menjadi bukan bangunan dan bangunan. Barang modal nonbangunan dibagi menjadi golongan I, II, III dan IV. Barang modal konstruksi meliputi barang konstruksi permanen dan barang konsumsi tidak tahan lama. Oleh karena itu, dalam menentukan jenis sewa guna kepentingan perpajakan, peneliti mengacu pada klasifikasi barang modal menurut 3 KMK1169/1991.

### **Perlakuan PPh atas Transaksi Sewa Guna Usaha**

Pajak penghasilan (PPh) diperlakukan tidak sama untuk sewa dengan opsi dan sewa tanpa opsi. Sesuai dengan pasal 16 KMK-1169/1991, perlakuan pajak penyewa sewa dengan opsi ditetapkan sebagai berikut. Pasal 15 (PPh) Pasal 15 merupakan pajak penghasilan yang dikenakan atas penghasilan neto wajib menurut kriteria perhitungan khusus, sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 141/PMK.03/2015. Sedangkan menurut Keputusan Menteri Keuangan Nomor 417/KMK.04/1996 telah dinyatakan bahwa Pasal 23 PPh adalah pajak atas penghasilan berupa bunga, royalti, sewa, jasa dan sumbangan. selain yang dipotong. dengan PPh pasal 21.

### **Metode Penelitian**

Dalam penelitian ini, peneliti menargetkan PT Garuda Indonesia (GIAA) yang tercatat di Bursa Efek Indonesia (BEI). Ruang lingkup penelitian ini dibatasi pada variabel-variabel yang terkait dengan dampak penerapan PSAK 73 atas sewa terhadap laporan posisi keuangan perusahaan dan implementasi perpajakannya terhadap laporan laba rugi pada perusahaan. Data yang digunakan merupakan data tahunan untuk periode 2021.

Penelitian ini merupakan penelitian dengan menggunakan metode deskriptif dan kuantitatif sebagai pendekatannya. Tujuan dari metode deskriptif adalah secara sistematis, faktual, dan akurat untuk mendeskripsikan, melukiskan, atau menggambarkan fakta dan hubungan dari peristiwa yang diteliti. Dalam pendekatan deskriptif, peneliti dapat menganalisa kejadian-kejadian tertentu dalam penelitian ini berupa penerapan PSAK73 atas sewa dan implementasi pajaknya.

Lokasi penelitian yang diambil berada di situs Bursa Efek Indonesia (BEI), dengan mengunjungi situs resmi Bursa Efek Indonesia yakni [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id) dimana pada situs tersedia informasi data laporan keuangan perusahaan. Lokasi penelitian dipilih di BEI, yang merupakan bursa yang dikenal sebagai bursa terkemuka di

Indonesia dan dianggap memiliki data dan informasi keuangan perusahaan terlengkap dan terorganisir. Selain itu dalam penelitian ini memerlukan sampel dari PT. Garuda Indonesia (GIAA) yang menerapkan PSAK 73 atas sewa dan pajaknya, sehingga peneliti dapat mengetahui dampak dari penerapan tersebut.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Setelah melakukan perubahan terhadap klasifikasi transaksi sewa, tentunya akan menimbulkan perubahan terhadap pos-pos laporan posisi keuangan baik aset, liabilitas, maupun ekuitas. Pada laporan posisi keuangan PT Garuda Indonesia tahun 2021. Pada saat penerapan PSAK 73, maka aktivitas penyewaan akan dikategorikan sebagai sewa pembiayaan yang mana sewa akan diakui sebagai penambah aset dengan menggunakan akun aset hak guna yang dikategori sebagai aset tetap pada perusahaan.

### Perlakuan pada Liabilitas Sewa dan Aset Hak Guna

Pada pengukuran liabilitas sewa, dengan menjumlah nilai tercatat awal sebesar \$5.854.532.982 ditambahkan dengan bunga sebesar \$449.966, kemudian dikurangi sewa yang telah dibayar sebesar \$95.825.257 serta dikurangi modifikasi sewa sebesar \$203.121.137 maka liabilitas sewa perusahaan adalah sebesar \$5.556.036.545 Sedangkan pada saat menghitung aset hak guna, dengan menjumlah liabilitas sewa sebesar \$5.556.036.545 ditambahkan dengan *advance payment* sebesar \$137.808, setelah itu ditambahkan dengan biaya langsung awal sebesar \$47.362, kemudian ditambah estimasi biaya pembongkaran atau restorasi sebesar \$10.010.073, maka total aset hak guna perusahaan adalah sebesar \$5.566.231.342.

**Tabel 1. Penyajian aset tetap sewa setelah penerapan PSAK 73**

Uraian	2021 (USD)
Aset tetap sebelum penerapan PSAK 73	
Aset hak guna	5.854.532.982
Total aset tetap yang disajikan Kembali	5.610.433.435
Akumulasi penyusutan	
	1.464.957.417 (7.112.489)

Sumber: data diolah (2022)

Penyajian aset tetap sebesar \$5.854.532.982, setelah aset sewa perusahaan dikapitalisasi, ditambahkan dengan total aset hak guna sebesar \$5.610.433.435, sehingga menambah total aset tetap perusahaan menjadi sebesar \$11.464.957.417. Total aset PT Garuda Indonesia pada tahun 2021 tersebut meningkat dibandingkan dengan sebelum adanya kapitalisasi aset sewa yaitu sebesar \$7.192.745.360. Hal ini membuat total aset perusahaan secara keseluruhan yang akan disajikan kembali menjadi \$12.803.178.795

**Tabel 2. Penyajian liabilitas sewa setelah penerapan PSAK 73**

Uraian	Sebelum penerapan PSAK 73	Setelah penerapan PSAK 73

Dalam satu tahun	2.060.973.270	2.060.973.270
Lebih dari satu tahun tapi tidak lebih dari lima tahun	2.994.920.129	2.994.920.129
Lebih dari lima tahun	1.501.467.262	1.501.467.262
Jumlah pembayaran sewa masa depan	6.557.360.661	6.557.360.661
Dikurangi beban keuangan di masa depan	(946.927.226)	(946.927.226)
Nilai kini pembayaran minimum sewa	5.610.433.435	5.610.433.435
Dikurangi:		
Bagian yang jatuh tempo dalam setahun	(1.842.202.619)	(1.842.202.619)
Jangka Panjang	3.768.230.816	3.768.230.816

Sumber: data diolah (2022)

Penyajiaan sebelum dan setelah penerapan PSAK 73 untuk liabilitas, yang mana nilai yang tercatat semuanya sama, dikarenakan dalam liabilitas sewa PT Garuda Indonesia tahun 2021 tidak ada sewa dibawah dua belas bulan serta tidak ada pula penyewaan yang harta pendasarnya dengan nilai rendah, sehingga, pencatatan liabilitas sewa keduanya tidak ada perbedaan.

Dengan adanya kapitalisasi dan munculnya akun aset hak guna, sehingga penurunan aset yang dialami perusahaan cukup signifikan dibandingkan dengan penurunan aset yang terjadi dari tahun 2020 ke 2021. Total aset perusahaan tahun 2021 mengalami penurunan sebesar \$3.282.726.738 dari total aset tahun 2020. Kemudian, setelah adanya penerapan PSAK 73 dan munculnya akun aset hak guna sebesar \$5.610.433.435, maka total aset perusahaan tahun 2021 akan mengalami kenaikan sebesar \$2.327.706.697 atau setara dengan 41,5% dari total aset PT Garuda Indonesia tahun 2020.

### Penyajian Kembali Laporan Keuangan sesuai dengan PSAK 73

Dengan adanya kapitalisasi sewa penerapan PSAK 73, maka pos liabilitas akan menyajikan liabilitas sewa atas transaksi sewa pembiayaan yang terjadi. Liabilitas perusahaan pada tahun 2021 sebelum adanya kapitalisasi berjumlah \$13.302.805.075 dan termasuk akun liabilitas sewa sebesar \$1.842.202.619. Dengan adanya kapitalisasi maka perusahaan akan menyajikan akun liabilitas sewa atas transaksi sewa pembiayaan yang terjadi dan total liabilitas perusahaan akan meningkat sejumlah \$5.610.433.435 dari total aset tahun 2021.

**Tabel 3. Penyajian kembali laporan posisi keuangan sesuai dengan PSAK 73**

	Sebelum penerapan PSAK 73	Setelah penerapan PSAK 73
Aset		
Aset lancar	305.725.029	305.725.029
Aset tidak lancar	6.887.020.331	12.497.453.766
Total aset	<b>7.192.745.360</b>	<b>12.803.178.795</b>
Liabilitas dan ekuitas		
Liabilitas		
Liabilitas jangka pendek	5.771.313.185	7.613.515.804
Liabilitas jangka panjang	7.531.491.890	11.299.722.706
Total Liabilitas	<b>13.302.805.075</b>	<b>18.913.238.510</b>
Ekuitas		
total ekuitas	(6.110.059.715)	(6.110.059.715)
Total liabilitas dan ekuitas	<b>7.192.745.360</b>	<b>12.803.178.795</b>
Sumber:	data	diolah (2022)

Pada penyajian kembali laporan keuangan PT Garuda Indonesia tahun 2021, akan disajikan kembali oleh peneliti laporan keuangan PT Garuda Indonesia setelah diterapkannya PSAK 73. Beberapa akun pada laporan keuangan perusahaan akan disajikan kembali setelah perusahaan melakukan kapitalisasi atas sewa operasi yang dimiliki. Dampak yang timbul secara eseluruhan pada neraca yaitu kenaikan pada aset dan liabilitas jangka panjang. Untuk bagian ekuitas, tidak terdapat perubahan karena adanya kapitalisasi sewa. Dengan adanya penghapusan beban sewa operasi tahun berjalan maka beban penyusutan dan beban keuangan mengalami kenaikan yang signifikan.

Laporan posisi keuangan PT Garuda Indonesia tahun 2021 akan disajikan kembali dengan perubahan nominal terhadap beberapa akun. tabel 4.3 memaparkan penyajian laporan posisi keuangan PT Garuda Indonesia sebelum dan sesudah adanya penerapan PSAK 73 yang dibandingkan. Total aset tidak lancar perusahaan akan bertambah sebesar \$5.610.433.435 karena terdapat penyajian ulang pada akun aset tetap. Hal tersebut akan mempengaruhi total aset perusahaan, sehingga total aset yang disajikan setelah adanya kapitalisasi sewa sebesar \$12.497.453.766. Kemudian penyajian ulang terhadap akun liabilitas jangka pendek dan jangka panjang akan mempengaruhi total liabilitas yang dimiliki oleh perusahaan, sehingga total liabilitas perusahaan akan disajikan kembali sebesar \$18.913.238.510. Bagian terakhir yaitu total ekuitas, tidak ada perubahan baik sebelum maupun sesudah penerapan PSAK 73.

Berdasarkan tabel 4.4, total beban usaha yang dicatat oleh perusahaan berkurang sebesar \$449.966 sehingga menyebabkan laba kotor yang dicatat meningkat, yaitu menjadi (\$1.272.793.786). Berkurangnya beban usaha tersebut karena dengan adanya kapitalisasi sewa, maka perusahaan akan mengakui adanya beban keuangan atas transaksi sewa yang terjadi sehingga beban keuangan perusahaan bertambah sebesar \$449.966 dari (571.741.475) menjadi \$572.191.441. Meskipun demikian, perubahan-perubahan tersebut tidak berpengaruh terhadap laba yang diakui oleh perusahaan.

**Tabel 4. Penyajian kembali laporan laba rugi sesuai dengan PSAK 73**

	Sebelum penerapan PSAK 73	Setelah penerapan PSAK 73
Pendapatan	1.336.678.470	1.336.678.470
Beban usaha	(2.609.022.290)	(2.609.472.256)
	<b>(1.272.343.820)</b>	<b>(1.272.793.786)</b>
Pendapatan /(beban) usaha lainnya	(2.689.823.627)	(2.689.823.627)
Rugi usaha	(3.962.167.447)	(3.962.167.447)
Bagian atas hasil bersih entitas asosiasi	(16.599.396)	(16.599.396)
Pendapatan keuangan	17.954.502	17.954.502
Beban keuangan	(571.741.475)	(572.191.441)
Laba/(rugi) sebelum pajak	<b>(4.532.553.816)</b>	<b>(4.532.553.816)</b>
(Beban)/manfaat pajak	358.549.048	358.549.048
Laba/(rugi) tahun berjalan	<b>(4.174.004.768)</b>	<b>(4.174.004.768)</b>

Sumber: data diolah (2022)

Dalam penyajian aset dalam laporan posisi keuangan, pada aset lancar tidak ada perbedaan sebelum dan setelah penerapan PSAK 73, sedangkan pada aset tidak lancar terutama pada aset tetap bersih mengalami peningkatan sebesar \$11.464.957.417. Pada penyajian kembali liabilitas terdapat peningkatan pada liabilitas sewa sebesar \$3.684.405.238 untuk liabilitas jangka pendek, sedangkan pada liabilitas jangka panjang mengalami kenaikan sebesar \$7.536.461.632.

Setelah kapitalisasi sewa, maka liabilitas perusahaan tahun 2021 akan disajikan kembali dengan penambahan akun liabilitas sewa atas transaksi sewa pembiayaan yang terjadi. Total liabilitas tahun 2021 juga akan meningkat sebesar \$5.610.433.435, sehingga liabilitas perusahaan tahun 2021 akan disajikan kembali sebesar \$18.913.238.510. Total kenaikan liabilitas perusahaan tahun 2021 setelah kapitalisasi sewa adalah sebesar \$6.180.233.856 yang mengalami kenaikan cukup signifikan dari total liabilitas PT Garuda Indonesia tahun 2020. Kemudian, penyajian liabilitas sewa akan dipisah menjadi dua bagian yaitu bagian utang sewa yang jatuh tempo dalam setahun akan diklasifikasikan sebagai liabilitas jangka pendek dan bagian utang sewa pembiayaan yang jatuh tempo lebih dari setahun diklasifikasikan sebagai liabilitas jangka panjang.

**Tabel 5. Menghitung Implementasi Perpajakan**

	Setelah implementasi pajak
Pendapatan	1.336.678.470
Beban usaha	(2.609.472.256)
	<b>(1.272.793.786)</b>
Pendapatan/(beban) usaha lainnya	
Rugi usaha	(2.689.823.627)
	<b>(3.962.167.447)</b>
Bagian atas hasil bersih entitas asosiasi	
Pendapatan keuangan	
Beban keuangan	(16.599.396)
Laba /(rugi) sebelum pajak	17.954.502
(beban)/ manfaat pajak	(572.191.441)
Pajak penghasilan	(4.532.553.816)
Laba/(rugi) tahun berjalan	358.549.048
	426.392.941
	<b>(4.600.397.709)</b>

Sumber: data diolah (2022)

Pajak perusahaan tentang sewa, PPh pasal 15 tentang sewa pesawat yang dikenakan tarif sebesar 2% dari jumlah bruto sewa sebesar \$18.757.328.502 yakni sebesar \$375.146.570, sedangkan pada PPh pasal 23 tentang sewa dikenakan tarif sebesar 30% x 6% dari jumlah peredaran bruto \$18.757.328.502 yakni sebesar \$337.631.913, sehingga total pajak penghasilan tersebut sebesar \$712.778483 menyebabkan peningkatan.

### Interprestasi

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui apakah terdapat dampak pada penerapan PSAK 73 atas sewa dan implementasi perpajakannya dalam laporan keuangan PT Garuda Indonesia. Berikut pembahasan dari hasil penelitian:

1. Terdapat aset hak guna pada laporan keuangan setelah penerapan PSAK 73.

Berdasarkan hasil penerapan pada laporan posisi keuangan PT Garuda Indonesia menunjukkan adanya perbedaan pada pos-pos posisi keuangan aset, liabilitas maupun ekuitas. Transaksi sewa sendiri di klarifikasikan sebagai sewa pembiayaan, sewa akan diakui sebagai penambah aset dengan menggunakan aset hak guna.

Dalam catatan atas laporan keuangan PT Garuda Indonesia tahun 2021, Ketika berperan sebagai penyewa, perusahaan mengklasifikasikan semua transaksi sewanya sebagai sewa operasi, sehingga terdapat dampak yang signifikan pada penerapan PSAK

73 terhadap laporan keuangan perusahaan, dampak penurunan ekuitas semakin dalam, karena pengakuan utang masa depan *lessor*. pada neraca yaitu kenaikan pada aset dan liabilitas jangka panjang. Untuk bagian ekuitas, tidak terdapat perubahan karena adanya kapitalisasi sewa. Dengan adanya penghapusan beban sewa operasi tahun berjalan maka beban penyusutan dan beban keuangan mengalami kenaikan yang signifikan. Oleh karena itu perusahaan akan mengkapitalisasi dan melakukan *recasting* terhadap semua sewa operasi yang perusahaan miliki menjadi sewa pembiayaan. Kapitalisasi terhadap sewa operasi membuat perusahaan harus mengakui aset sewa hak guna yang sebelumnya tidak diakui sebagai aset.

## 2. Dampak penerapan PSAK 73 pada laporan posisi keuangan PT Garuda Indonesia.

Pengakuan aset tetap yang terjadi pada penerapan PSAK 73 membuat aset tetap PT. Garuda Indonesia bertambah hingga \$11.464.957.417, bertambah cukup signifikan setelah aset tetap sebesar \$5.854.532.982 yang telah dilakukan dikapitalisasi terhadap aset sewa perusahaan nya ditambahkan dengan total aset hak guna sebesar \$5.610.433.435. Aset hak guna ini akan dikategorikan menjadi aset tidak lancar dan disusutkan seperti perlakuan penyusutan aset pada umumnya.

Perusahaan juga harus mengakui liabilitas sewa yang dihitung berdasarkan dengan nilai kini transaksi sewa, kemudian mengklasifikasikannya sesuai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran, yakni berdasarkan liabilitas jangka pendek atau liabilitas jangka Panjang. Pengakuan liabilitas sewa yang dilakukan oleh perusahaan mempermudah perusahaan dalam melakukan pengukuran dan pencatatan liabilitas sewa, dampaknya perusahaan akan dengan mudah mengklasifikasi sewanya menjadi sewa operasi maupun sewa pembiayaan serta kedua jenis sewa dapat dicatat secara berbeda. Dalam penelitian ini total liabilitas perusahaan akan meningkat sejumlah \$5.610.433.435 dari total aset. Kemudian, penyajian liabilitas sewa akan dipisah menjadi dua bagian yaitu bagian beban sewa yang dalam setahun akan jatuh tempo akan diklasifikasikan sebagai liabilitas jangka pendek dan disajikan sebesar \$7.613.515.804 dan bagian utang sewa pembiayaan yang jatuh tempo lebih dari satu tahun diklasifikasikan sebagai liabilitas jangka Panjang disajikan sebesar \$11.299.722.706. sehingga liabilitas perusahaan tahun 2021 akan disajikan kembali sebesar \$18.913.238.510 atau meningkat dibanding sebelum penerapan PSAK 73 atas sewa.

## 3. Dampak penerapan PSAK 73 pada penyajian kembali laporan laba rugi sebelum implementasi pajak.

Penerapan PSAK 73 pada penyajian kembali laporan laba rugi sebelum pajak, pada total beban usaha yang dicatat oleh perusahaan yang berkurang sebesar \$ 449.966 sehingga menyebabkan laba kotor yang dicatat meningkat, yaitu menjadi \$1.272.793.786. Begitu pula, perusahaan mengakui adanya beban keuangan atas transaksi sewa yang terjadi sehingga beban keuangan perusahaan bertambah sebesar \$449.966 dari (571.741.475) menjadi \$572.191.441. Meskipun demikian, Perubahan-perubahan tersebut tidak berpengaruh terhadap laba yang diakui oleh perusahaan. Hal ini dikarenakan kapitalisasi sewa hanya akan berpengaruh pada pengakuan dan pengklasifikasian beban pada laporan laba rugi, tetapi tidak mempengaruhi total dari beban ataupun pendapatan perusahaan. Kapitalisasi sewa disebabkan karena pada sewa pembiayaan telah dialihkan penggunaan aset sewa kepada penyewa sehingga harus diakui di neraca penyewa.

## 4. Dampak penerapan PSAK 73 pada penyajian kembali laporan laba rugi setelah implementasi pajak.

Pada penyajian kembali laporan laba rugi setelah pajak menyebabkan perubahan pada laba rugi tahun berjalan perusahaan. Pajak perusahaan tentang sewa, PPh pasal 15 tentang sewa pesawat yang dikenakan tarif sebesar 2% dari jumlah bruto sewa sebesar \$11.220.866.870 yakni sebesar \$224.417.337, sedangkan pada PPh pasal 23 tentang sewa dikenakan tarif sebesar 30% x 6% dari jumlah peredaran bruto \$11.220.866.870 yakni sebesar \$201.975.604, sehingga total pajak penghasilan tersebut sebesar \$426.392.941 menyebabkan peningkatan rugi tahun berjalan dari \$4.174.004.768 menjadi \$4.600.397.709.

## **SIMPULAN**

Adanya pergantian perlakuan akuntansi, dimana peraturan terbaru PSAK 73 yang menggantikan PSAK 30 yang berlaku efektif 1 Januari 2020 menyebabkan hampir semua transaksi sewa harus diklasifikasikan sebagai sewa pembiayaan oleh penyewa. Pengecualian untuk transaksi sewa jangka pendek dan sewa aset bernilai rendah dapat diterapkan sebagai sewa operasi. Oleh sebab itu, perusahaan harus mengakui aset sewa hak guna yang sebelumnya tidak diakui sebagai aset, kemudian mengklasifikasikannya sebagai aset tidak lancar dan kemudian mengakui liabilitas sewa dan mengklasifikasikannya sesuai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran, yakni berdasarkan liabilitas jangka pendek atau liabilitas jangka panjang. Diterapkannya PSAK 73 pada Laporan Keuangan PT. Garuda Indonesia berdampak pada bertambahnya aset sebelumnya sebesar \$5.854.532.982 menjadi sebesar \$11.464.957.417 dan liabilitas yang awalnya sebesar \$5.610.433.435 menjadi \$18.913.238.510, diakibatkan adanya pengakuan aset hak guna. Diterapkannya PSAK 73 pada laporan laba rugi PT. Garuda Indonesia berdampak pada pengakuan PPh pasal 15 dan pasal 23 tentang sewa. Pada penerapan sebelum pajak penambahan kerugian tidak diakui, sedangkan pada penerapan setelah pajak kerugian diakui dan bertambah sebesar \$426.392.941 dari sebesar \$4.174.004.768 menjadi sebesar \$4.600.397.709.

## **DAFTAR RUJUKAN**

- Ahalik. (2019). Perbandingan Standar Akuntansi Sewa PSAK 30 sebelum dan sesudah Adopsi IFRS serta PSAK 73 Jurnal ASET (AKuntansi Riset), 11(1).
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). (2018). Draft Eksposur (DE) PSAK 73 atas Sewa. UU Nomor 16 tahun 2009 tentang perubahan keempat atas undang undang Nomor 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan, Kementerian Sekretariat Negara (2009).
- Keputusan Menteri Keuangan No. 1169/KMK.01/1991. (n.d.). Pasal 17 KMK-1169/1991.
- Keputusan Menteri Keuangan No.417/KMK.04/1996. (n.d.). PPh pasal 23 tentang penghasilan sewa.
- Kieso, D., Weygandt J, & Warfield T. (2018). Akuntansi Keuangan Menengah Intermediate Accounting. In Salemba Empat.
- Martani, D., Siregar, S. V., Wardhani, R., Farahmita, A., & Tanujaya, E. (2016). Akuntansi Keuangan Menengah Berbasis PSAK. In Berbasis PSAK Edisi 2 (Buku 1).
- Maulida, R. (2018). Sistem Pemungutan Pajak Di Indonesia. [Online], Tersedia: <https://www.online-pajak.com/Sistem-Pemungutan-Pajak>.
- Keputusan Menteri Keuangan No. 141/PMK.03/2015. (n.d.). PPh Pasal 15 tentang sewa.

- Mukarromah, A. (2019, November 12). PSAK 73 Berlaku Awal 2020, Apa Implikasi Pajaknya? [Online], Tersedia: news.ddtc.co.id: <https://news.ddtc.co.id/psak-73-berlaku-awal-2020-apa-implikasi-pajaknya-1777>
- Permata, I. D., & Andriani, A. F. (2021). Bagaimana Dampak PT Citilink Indonesia Dalam Menerapkan PSAK 73 Tentang Sewa? *Jurnalku*, 1(3). [Online], Tersedia: <https://doi.org/10.54957/jurnalku.v1i3.46>
- Prajanto, A. (2020). Implementasi Penerapan PSAK 73 atas Sewa Terhadap Kinerja Keuangan pada BUMN Yang Terdaftar di BEI. *Jurnal Akuntansi, Keuangan, Dan Auditing (JAKA)*, 1.
- Rozali, D. M. (2019, S. 29). (2019, September 29). Dampak Pelaporan Keuangan Entitas dalam penerapan PSAK 73 atas Sewa dan Isu perpajakannya. [Online], Tersedia: LinkedIn.com: <https://www.linkedin.com/pulse/dampak-pelaporan-keuangan-entitas-dalam-penerapan-psak-mita-rozali>
- Safitri, A., Lestari, U. P., & Nurhayati, I. (2018). Analisis Dampak Penerapan PSAK 73 Atas Sewa Terhadap Kinerja Keuangan Pada Industri Manufaktur, Pertambangan dan Jasa yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2018.
- Subramanyam, K. R. (2014). *Financial Statement Analysis 11th*. In McGraw-Hill Education.
- Sugiyono, D. (2014). *Memahami penelitian kualitatif*. 2014. Bandung: Alfabeta.
- \_\_\_\_\_ (2017). *Metode penelitian kuantitatif kualitatif dan R & D / Sugiyono*. In Bandung: Alfabeta.
- \_\_\_\_\_ (2018). *Metode penelitian kuantitatif, kualitatif dan R & D/Sugiyono*. Bandung: Alfabeta, 15(2010).
- Taswan, (2010). *Manajemen perbankan: Konsep, Teknik dan Aplikasi*. In Yogyakarta: UPP STIM YKPN Yogyakarta
- Tirani, U. G. (2018). Analisis Dampak Implementasi Psak 73 Terhadap Laporan Posisi Keuangan Dan Rasio Keuangan Pt Garuda Indonesia (Persero) Tbk. *Jurnal Akuntansi*.
- Wibowo, S. (2020, April 20). Menyelaraskan Standar Akuntansi dengan Peraturan Pajak (online). Tersedia: mucglobal.com: <https://mucglobal.com/id/news/2061/menyelaraskan-standar-akuntansidengan-aturan-pajak>