

SKRIPSI

**IDENTIFIKASI METODE PENGAKUAN PENDAPATAN
SEBAGAI ALAT EARNINGS MAXIMIZATION DALAM
MANAJEMEN LABA
(Studi Kasus pada PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk
Tahun 2018)**



RIVER TRIO SIALA

1410321136

**PROGRAM STUDI S1 AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN ILMU-ILMU SOSIAL
UNIVERSITAS FAJAR
MAKASSAR
2019**

SKRIPSI

**IDENTIFIKASI METODE PENGAKUAN PENDAPATAN
SEBAGAI ALAT EARNINGS MAXIMIZATION DALAM
MANAJEMEN LABA
(Studi Kasus pada PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk
Tahun 2018)**



diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh
gelar sarjana pada Program Studi S1 Akuntansi

RIVER TRIO SIALA

1410321136

**PROGRAM STUDI S1 AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN ILMU-ILMU SOSIAL
UNIVERSITAS FAJAR
MAKASSAR
2019**

SKRIPSI

IDENTIFIKASI METODE PENGAKUAN PENDAPATAN SEBAGAI ALAT *EARNINGS MAXIMIZATION* DALAM MANAJEMEN LABA (Studi Kasus pada PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk Tahun 2018)

disusun dan diajukan oleh

RIVER TRIO SIALA
1410321136

telah diperiksa, disetujui dan diuji

Makassar, 30 Agustus 2019

Pembimbing



Siprianus Palete, S.E., M.Si., Ak., CA

Ketua Program Studi S1 Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Ilmu-Ilmu Sosial
Universitas Fajar



Yasmi, S.E., M.Si., Ak., CA

SKRIPSI

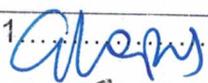
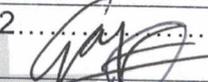
IDENTIFIKASI METODE PENGAKUAN PENDAPATAN SEBAGAI ALAT *EARNINGS MAXIMIZATION* DALAM MANAJEMEN LABA (Studi Kasus pada PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk Tahun 2018)

disusun dan diajukan oleh

RIVER TRIO SIALA
1410321136

telah dipertahankan dalam sidang ujian skripsi
pada tanggal **30 Agustus 2019** dan
dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,
Dewan Penguji

No.	Nama Penguji	Jabatan	Tanda Tangan
1.	Siprianus Palete, S.E., M.Si., Ak.,CA NIDN: 0922097303	Ketua	1..... 
2.	Muhammad Gafur, S.E., M.Si NIDN: 0917128302	Sekretaris	2..... 
3.	Yasmi, S.E., M.Si., Ak.,CA NIDN: 0925107801	Anggota	3..... 
4.	Rastina, S.E., M.Si., Ak.,CA NIDN: 0012077212	Eksternal	4..... 

Dekan Fakultas Ekonomi
dan Ilmu-ilmu Sosial
Universitas Fajar


Hj. Yusmanizar, S.Sos., M.IKom
NIDN/ 0925096902

Ketua Program Studi S1 Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Ilmu-ilmu Sosial
Universitas Fajar


Yasmi, S.E., M.Si., Ak., CA
NIDN. 0925107801

PERNYATAAN KEASLIAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini,

Nama : River Trio Siala
NIM : 1410321136
Program Studi : S1 Akuntansi

Dengan ini menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa skripsi yang berjudul **IDENTIFIKASI METODE PENGAKUAN PENDAPATAN SEBAGAI ALAT EARNINGS MAXIMIZATION DALAM MANAJEMEN LABA (Studi Kasus Pada PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk Tahun 2018)** adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya dalam naskah ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh orang lain untuk memperoleh gelar akademik di suatu perguruan tinggi, dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila dikemudian hari ternyata di dalam naskah skripsi ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur plagiasi, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No. 20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, 30 Agustus 2019

Yang Membuat Pernyataan,



PRAKATA

Puji syukur penulis panjatkan kehadiran Tuhan Yang Maha Esa karena atas berkat Rahmat dan Hidayah-Nya, sehingga peneliti dapat menyelesaikan skripsi ini. Untuk itu dengan rasa hormat, peneliti ucapkan terima kasih kepada :

1. Kedua orang tua, Muchtar Siala, S.E & Hermin Palalangan yang senantiasa memberikan semua yang dimiliki dan curahan kasih dan sayang, doa dan dukungan untuk membuat peneliti berada dalam tingkatan seperti sekarang ini.
2. Saudara peneliti, Richard, Reinhard, Junior dan Irene. Terima kasih atas segala dukungan dan do'a yang diberikan kepada peneliti.
3. Bapak Siprianus Palete, S.E., M.Si., Ak selaku Dosen Pembimbing dalam skripsi ini. Beliau telah memberikan banyak arahan dan tambahan ilmu bagi peneliti selama menyusun proposal skripsi ini.
4. Bapak Dr. Mulyadi Hamid, S.E., M.Si, selaku Rektor Universitas Fajar.
5. Ibu Hj. Yusmanizar, S.Sos., M.I.Kom selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Ilmu-Ilmu Sosial Universitas Fajar.
6. Ibu Yasmi, S.E., M.Si., Ak., CA selaku Ketua Prodi S1 Akuntansi Universitas Fajar.
7. Ibu Andi Dian Novita, S.ST., M.Si selaku Penasihat Akademik.
8. Seluruh dosen dan staf Universitas Fajar.
9. Sri Wahyuni, yang tak henti-hentinya memberikan dukungan, bantuan dan do'a selama ini.
10. Kakanda Juliana Sartika Djafar, S.E., M.Si. Terima kasih atas segala dukungan serta bantuan yang diberikan kepada peneliti.

11. Rijal, Sabrina, Riri, Maya, Ryan, Mikael, Aan, Rama, Mae, dan Ishak. Terima kasih atas segala dukungan, bantuan dan so'a yang diberikan kepada peneliti.
12. Michael, Calvin, Darlan, Wesly, Saori, Nayogi, Michelle, Berto, Samuel, dan Mikel yang selalu memberikan do'a dan dukungan dalam menyelesaikan skripsi ini.
13. Ramlan, Frans, Hasdin, Chandra. Terimah kasih atas dukungan dan do'a yang diberikan kepada peneliti.
14. Keluarga besar Himpunan Mahasiswa Akuntansi S1 Universitas Fajar (HIMATA UNIFA), terima kasih atas segala dukungan dan saran-sarannya.
15. Teman-teman angkatan 2014 S1 Akuntansi Universitas Fajar atas segala bantuan dan dukungannya yang tiada henti.
16. Dan semua pihak yang tidak sempat peneliti sebutkan satu per satu yang telah membantu selama penyusunan skripsi ini.

Akhir kata peneliti mengucapkan banyak terima kasih kepada semua pihak yang telah memberikan bantuan, arahan, dan saran-saran. Semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi para pembaca.

Makassar, 30 Agustus 2019

Peneliti

ABSTRAK

Identifikasi Metode Pengakuan Pendapatan Sebagai Alat *Earnings Maximization* Dalam Manajemen Laba (Studi Kasus Pada PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk Tahun 2018)

River Trio Siala
Siprianus Paleta

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana metode pengakuan pendapatan sebagai alat *earnings maximization* dalam manajemen laba pada PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk Tahun 2018. Peneliti melakukan penelitian dengan memilih jenis studi kasus, yaitu mendeskripsikan data yang diperoleh melalui penelitian sesuai keadaan yang sebenarnya dari suatu objek penelitian judul pada saat berlangsung. Model penelitian yang akan peneliti lakukan yaitu metode deskriptif kualitatif. Penelitian dilakukan untuk mendeskripsikan informasi yang diperoleh dari PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk melalui situs resmi yang diakses secara *online*. Peneliti menggunakan pengumpulan data dengan teknik observasi non-partisipan dimana peneliti tidak terlibat langsung dengan partisipan yang sedang di amati dan hanya sebagai pengamat independen dan dokumentasi. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data yang telah diperoleh dari hasil penelitian akan dianalisis dengan menggunakan langkah-langkah untuk menemukan pendapatan prematur atau fiktif berdasarkan teori Mulford dan Comiskey (2010).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Pada laporan keuangan milik PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk terdapat Pendapatan Prematur pada akun Pendapatan Lain-lain pada tahun 2018. Yaitu adanya kesalahan pengakuan yang mana masih berkategori sebagai piutang belum jatuh tempo.

Kata kunci : Pengakuan Pendapatan, Manajemen Laba

ABSTRACT

Identification Of Revenue Recognition Methods As Earnings Maximization Tools In Earnings Management (Case Study In PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk In 2018)

River Trio Siala
Siprianus Palete

This study aims to find out how the method of revenue recognition as a tool for earning maximization in earnings management at PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk in 2018. The researcher conducts research by selecting the type of case study that is describing the data obtained through research according to the actual state of an object of research title at the time. The research model that the researcher will do is descriptive qualitative method. The study was conducted to describe the information obtained from PT. Garuda Indonesia (persero) Tbk through the official website that is accessed online. The researcher uses data collection with non-participant observation techniques where the researcher not directly involved with the participant being observed and is only an independent observer and documentation. Data used in secondary data state research. Data that has been obtained from the results of the study will be analyzed using steps to find premature or fictitious income base on the theory of Mulford and Comiskey (2010).

The results of this study indicate that in the financial statements of PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk there is a premature income in other income account in 2018. That is, there is an error in recognition which is still classified as a category of receivables that is not due.

Keywords : *Premature Income, Earnings Management*

DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL.....	i
HALAMAN JUDUL.....	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	iii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iv
HALAMAN PERNYATAAN KEASLIAN	v
PRAKATA.....	vi
ABSTRAK.....	viii
<i>ABSTRACT</i>	ix
DAFTAR ISI.....	x
DAFTAR TABEL.....	xii
DAFTAR GAMBAR.....	xiii
BAB I PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang.....	1
1.2. Rumusan Masalah	5
1.3. Tujuan Penelitian	5
1.4. Kegunaan Penelitian.....	5
1.4.1 Kegunaan Teoritis	5
1.4.2 Kegunaan Praktis	6
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	
2.1. Manajemen Laba	7
2.1.1 Pengertian Manajemen Laba.....	7
2.1.2 Motivasi Manajemen Laba.....	8
2.1.3 Pola Manajemen Laba.....	11
2.1.4 Teknik Manajemen Laba	12
2.1.5 Mekanisme Manajemen Laba.....	14

2.2. Pengakuan Pendapatan	15
2.2.1 Kriteria Pengakuan Pendapatan	18
2.2.2 Pengakuan Pendapatan Prematur atau Pendapatan Fiktif	20
2.3. Tinjauan Empirik	21
BAB III METODE PENELITIAN	
3.1 Rancangan Penelitian	25
3.2 Kehadiran Peneliti	25
3.3 Lokasi dan Waktu Penelitian	25
3.4 Sumber Data	26
3.5 Teknik Pengumpulan Data	26
3.6 Teknik Analisis Data	27
3.7 Pengecekan Validitas Temuan	28
3.8 Tahapan Penelitian	29
BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	
4.1 Gambaran Umum PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk	33
4.1.1 Logo Perusahaan	35
4.1.2 Visi, Misi, Nilai & Tujuan Perusahaan	35
4.2 Hasil dan Pembahasan Penelitian	36
4.2.1 Hasil Penelitian	36
4.2.2 Pembahasan	41
BAB V PENUTUP	
5.1 Kesimpulan	44
5.2 Saran	45
DAFTAR PUSTAKA	46

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
2.1 Penelitian Terdahulu	21

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
4.1 Logo PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk	35
4.2 Laporan Laba Rugi PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk	37
4.3 Pendapatan Lain-Lain PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk.....	38
4.4 Piutang Lain-Lain PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk.....	42

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Setiap perusahaan sebagai entitas bisnis dalam menjalankan usahanya baik itu di bidang industri, dagang serta jasa pasti tujuan utamanya adalah mencari keuntungan yang memadai. Dalam laporan keuangan, standar akuntansi memang dapat memberikan jaminan atas kualitas laporan yang diterbitkan oleh entitas bisnis, karena dengan standar akuntansi tersebut laporan keuangan dari suatu entitas bisnis memiliki tingkat keandalan dan keterbandingan yang tinggi. Sedangkan dalam tataran praktis, standar akuntansi masih memiliki keterbatasan-keterbatasan yang bersifat melekat. Surifah (2000), menyebutkan keterbatasan-keterbatasan laporan keuangan, *pertama*, fleksibilitas penerapan metode akuntansi yang menyebabkan peluang bagi manajemen untuk melibatkan subyektifitas dalam menyusun metode akuntansi yang dipilih. *Kedua*, penentuan waktu untuk pengeluaran-pengeluaran yang bersifat *discretionary* dapat dipergunakan oleh manajemen untuk memengaruhi laba, yaitu dengan mempercepat atau menunda pengeluaran-pengeluaran tersebut dan menggesernya pada periode-periode yang lain.

Keterbatasan-keterbatasan laporan keuangan inilah yang pada praktiknya mendorong manajemen dapat melakukan manajemen laba (*earnings management*) terhadap laporan keuangannya. Manajemen perusahaan sebagai pelaku utama proses pelaporan keuangan merupakan pihak yang paling opportunistik dalam menyikapi keterbatasan laporan keuangan ini.

Mulford dan Comiskey (2010), mengemukakan manajemen laba adalah memanipulasi akuntansi dengan tujuan menciptakan kinerja perusahaan agar terkesan lebih baik dari yang sebenarnya. Manajer dapat memilih kebijakan

akuntansi dari sekumpulan aturan (missal, GAAP), wajar jika mengharapkan bahwa manajer akan memilih kebijakan yang dapat memaksimalkan kepentingan mereka dan/atau nilai pasar sahamnya. Manajemen laba dapat didefinisikan sebagai “intervensi dengan tujuan tertentu oleh manajemen dalam proses penentuan laba, biasanya untuk memenuhi tujuannya sendiri” Subramanyam (2018).

Manajemen laba adalah salah satu faktor yang dapat mengurangi kredibilitas laporan keuangan, dan menambah bias dalam laporan keuangan serta dapat mengganggu laporan keuangan yang percaya pada angka hasil rekayasa tersebut sebagai angka *real* atau tanpa rekayasa. Penyajian informasi laporan keuangan tidak lepas dari pemilihan metode, teknik serta kebijakan akuntansi, pemilihan metode maupun teknik dalam akuntansi dapat berpengaruh terhadap pengakuan dan pengukuran pendapatan. Menurut Suwardjono (2005), bahwa pengakuan pendapatan tidak boleh menyimpang dari landasan konseptual. Oleh karena itu, secara konseptual pendapatan hanya dapat diakui kalau memenuhi kualitas keterukuran (*measurability*) dan keterandalan (*reliability*). Kualitas tersebut harus dioperasionalkan dalam bentuk pengakuan pendapatan.

Hery (2009), mengemukakan pengakuan pendapatan tidak harus menunggu sampai kas diterima. Kerangka kerja konseptual FASB telah mengidentifikasi dua kriteria yang seharusnya diakui. Pendapatan dan keuntungan umumnya diakui ketika : (1) telah direalisasi atau dapat direalisasi dan (2) telah dihasilkan/telah terjadi. Pendapatan telah direalisasi (*realized*) jika barang atau jasa telah dipertukarkan dengan kas. Pendapatan dikatakan dapat direalisasi (*realizable*) apabila aktiva yang diterima dapat segera dikonversi menjadi kas. Pendapatan dianggap telah dihasilkan atau telah terjadi (*earned*) apabila perusahaan telah melakukan apa yang seharusnya dilakukan untuk mendapatkan hak atas pendapatan tersebut.

Kedua kriteria di atas umumnya terpenuhi pada saat titik penjualan (*point of sales*), dimana pendapatan akan diakui ketika barang telah dikirim atau jasa telah diberikan ke pelanggan. Atau dengan kata lain, pendapatan diakui ketika perusahaan telah memberikan sebagian besar barang atau jasa yang dijanjikannya kepada pelanggan (dalam hal ini, pendapatan dikatakan telah dihasilkan atau telah terjadi melalui penyelesaian secara substansial aktivitas yang terlibat dalam proses pembentukan pendapatan) dan ketika pelanggan telah memberikan pembayaran yang sah kepada perusahaan (dapat direalisasi). Pengakuan pendapatan pada saat titik penjualan ini umumnya menyediakan pengujian yang lebih seragam, objektif, dan logis. Dalam mengakui suatu pendapatan sangat penting memahami apakah pendapatan itu benar adanya, pada kenyataannya?, dihasilkan atau tidak agar tidak adanya pengakuan pendapatan prematur.

Pendapatan prematur terjadi jika penjualan barang dan jasa sah namun pengakuannya lebih dini dari saatnya. Pendapatan fiktif terjadi jika pendapatan prematur dapat benar-benar dibedakan dari pendapatan fiktif. Di antara dua titik ekstrim tadi terdapat bidang abu-abu yang luas dimana pembedaan antara pendapatan prematur dengan yang fiktif tidak dapat dilakukan. Namun penting dicatat bahwa pendapatan prematur atau fiktif mengakibatkan daya laba dinilai terlalu tinggi, Mulford dan Comiskey (2010).

Penelitian sebelumnya yaitu Niswatul Khasanah, (2017) dalam penelitiannya dapat disimpulkan bahwa pengakuan pendapatan PT. Kediri Global Mediatama belum sepenuhnya sesuai dengan PSAK No. 23 Tahun 2015 yaitu pendapatan tidak diakui secara konsisten pada praktiknya pada bulan Desember 2015 baru diakui bulan Januari 2016 sehingga laporan laba rugi pada akhir tahun tidak mencerminkan sesungguhnya. Pengukuran pendapatan PT. Kediri Global Mediatama diukur berdasarkan nilai wajar yaitu dari imbalan yang diterima atau

yang dapat diterima dalam bentuk kas atau piutang dalam satuan rupiah. Sedangkan Saharia Samsu, (2013) dalam penelitiannya dapat disimpulkan bahwa Pendapatan perusahaan bersumber dari pendapatan jasa angkutan darat (transportasi) dan pendapatan jasa ekspedisi muatan kapal laut. Perusahaan secara teoritis telah memahami baik tentang konsep pendapatan pada saat pengakuan dan pengukuran pendapatan, dan dalam prakteknya telah diterapkan sesuai PSAK No. 23. Metode pengakuan pendapatan yang diterapkan oleh perusahaan adalah *accrual basic*, dimana pada konsep ini keuntungan diakui pada saat terjadi transaksi.

PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk merupakan Badan usaha yang merupakan salah satu badan usaha milik Negara (BUMN) yang bergerak dibidang maskapai penerbangan yang terus melakukan perbaikan dari berbagai sisi. Salah satunya ialah pada kinerja keuangan PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk, yang mengalami kisruh pada laporan keuangan periode 2017-2018 yang dimana pada saat PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk melaporkan kinerja keuangan tahun buku 2018 kepada Bursa Efek Indonesia dengan kode saham GIAA berhasil meraup laba bersih sebesar US\$809 ribu dan berbanding terbalik dengan kondisi 2017 yang merugi sebesar US\$216,58 juta.

Rully Kesuma (2019) dalam TEMPO.CO dimana artikelnya mengenai laporan keuangan Garuda janggal mengatakan :

“Dua komisaris PT. Garuda Indonesia Tbk, Dony Oskaria dan Chairal Tanjung, enggan menekan laporan tahunan perseroan untuk tahun pembukuan 2018. Keduanya mengatakan ada kejanggalan dalam penyusunan laporan yang mencatatkan untung hingga US\$809.846 atau setara Rp.11,5 miliar sepanjang tahun itu. Dony dan Chairal, yang merupakan wakil PT Trans Airways dan Finegold Resources Ltd selaku pemilik 28,08 persen saham Garuda Indonesia, menyatakan keberatan karena perseroan telah memasukkan pendapatan piutang ke dalam laporan keuangan. Sikap ini memicu perbedaan dalam rapat umum pemegang saham tahunan atau RUPST yang digelar di Hotel Pullman, Jakarta, Rabu, 24 April 2019. Melalui sebuah surat bertanggal 2 April yang salinannya diperoleh awak media, Chairal dan Dony menyatakan Garuda Indonesia telah memasukkan pendapatan piutang hasil kerja sama PT Mahata Aero

Teknologi dan PT Citilink Indonesia. Adapun Citilink adalah anak usaha Garuda Indonesia”.

Berdasarkan uraian diatas laporan tersebut dapat menyesatkan publik karena Garuda Indonesia mencatatkan kerugian signifikan menjadi laba dan adanya potensi perubahan laporan keuangan yang dapat merusak kredibilitas. Oleh karena itu, penulis tertarik melakukan penelitian mengenai “Identifikasi Metode Pengakuan Pendapatan Sebagai Alat *Earnings Maximization* Dalam Manajemen Laba (Studi Kasus pada PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk tahun 2018)”.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan diatas, maka pokok permasalahan dalam penelitian ini adalah bagaimana metode pengakuan pendapatan sebagai sebagai alat *earnigns maximization* dalam manajemen laba pada PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk Tahun 2018 ?

1.3 Tujuan Penelitian

Adapun tujuan yang ingin dicapai oleh penulis dalam penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana metode pengakuan pendapatan sebagai alat *earnigns maximization* dalam manajemen laba pada PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk Tahun 2018.

1.4 Kegunaan Penelitian

Adapun kegunaan dari penelitian yang dilakukan yaitu sebagai berikut:

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Kegunaan teoritis yang diharapkan dari penelitian ini adalah dapat memperkaya konsep dan teori pengetahuan akuntansi dan memperkaya hasil penelitian mengenai perilaku manajemen laba terhadap pengakuan pendapatan.

1.4.2 Kegunaan Praktis

a. Bagi Peneliti

Sebagai salah satu sarana untuk mengembangkan kemampuan dibidang penelitian dan mengetahui sampai mana teori yang didapatkan selama perkuliahan.

b. Bagi PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat sebagai bahan pertimbangan terhadap perilaku manajemen laba terhadap pengakuan pendapatan. Dan diharapkan dapat memberikan masukan yang bermanfaat dalam menentukan langkah selanjutnya.

c. Bagi Universitas Fajar

Penelitian ini diharapkan dapat digunakan untuk menambah referensi sebagai bahan penelitian lanjutan yang lebih mendalam pada masa yang akan datang.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Manajemen Laba

Masalah manajemen laba tidaklah baru, pasar modal telah menelannya sehingga perusahaan-perusahaan yang telah melakukan salah estimasi tidak akan pernah memberi maaf. Fleksibilitas akuntansi diperbolehkan agar dapat sejalan dengan inovasi usaha. Penyalahgunaan berupa manajemen laba terjadi bila orang mengeksploitasi fleksibilitas yang tersedia. Tipu daya dilakukan untuk mengaburkan gejolak keuangan yang terjadi.

2.1.1 Pengertian Manajemen Laba

Mulford dan Comiskey (2010), mengemukakan manajemen laba adalah memanipulasi akuntansi dengan tujuan menciptakan kinerja perusahaan agar terkesan lebih baik dari sebenarnya. Manajer dapat memilih kebijakan akuntansi dari sekumpulan aturan (misal, GAAP), wajar jika mengharapkan bahwa manajer akan memilih kebijakan yang dapat memaksimalkan kepentingan mereka dan/atau nilai pasar sahamnya.

Definisi lain juga dapat dipakai untuk lebih memahami pengertian manajemen laba. Belkaoui (2007) mendefinisikan manajemen laba sebagai potensi penggunaan manajemen akrual dengan tujuan memperoleh keuntungan pribadi. Manajemen laba dapat didefinisikan sebagai “intervensi dengan tujuan tertentu oleh manajemen dalam proses penentuan laba, biasanya untuk memenuhi tujuannya sendiri” Subramanyam (2018).

Jadi dari beberapa pengertian diatas maka dapat disimpulkan bahwa manajemen laba adalah salah satu faktor yang dapat mengurangi kredibilitas laporan keuangan, dan menambah bias dalam laporan keuangan serta dapat

mengganggu laporan keuangan yang percaya pada angka hasil rekayasa tersebut sebagai angka *real* atau tanpa rekayasa.

2.1.2 Motivasi Manajemen Laba

Manajemen laba tidak terlepas dari motivasinya dalam mencapai tujuan-tujuan tertentu yang diharapkan oleh para manajer terhadap pelaporan keuangannya. Motivasi-motivasi tersebut menurut Scott (2003) dalam Irham (2010), ada enam macam yaitu :

1. Motivasi Skema Bonus (*Bonus Scheme*)

Motivasi skema bonus adalah sebuah usaha yang dilakukan oleh pihak manajemen dalam rangka memaksimalkan utilitas mereka dalam bentuk perolehan bonus dari pihak pemegang saham (*shareholders*). Bonus ini dapat diperoleh manajer jika ia bisa mendapatkan laba perusahaan pada angka tertentu yang telah ditetapkan oleh pemegang saham. Manajer yang bekerja di perusahaan dengan rencana bonus akan berusaha merekayasa laba yang dilaporkan agar dapat memaksimalkan bonus yang akan diterimanya. Merekayasa laba di sini berarti pihak manajer melakukan manajemen laba dengan cara menaikkan angka laba (*income maximization*) yaitu melakukan teknik-teknik manajemen laba yang bisa menaikkan angka laba periode saat ini.

2. Motivasi Kontrak Utang Jangka Panjang (*Debt Covenant*)

Motivasi ini dikaitkan dengan adanya kontrak jangka panjang dengan pihak pemberi pinjaman atau kreditor. Biasanya, dalam kontrak ini pemberi pinjaman atau kreditor menyaratkan sejumlah ketentuan, seperti tingkat laba yang harus didapatkan perusahaan dalam jangka waktu tertentu. Dalam hal ini, perusahaan akan berusaha untuk

mempengaruhi angka laba perusahaan agar berada pada level tertentu sesuai dengan ketentuan yang diberikan oleh pihak pemberi pinjaman atau kreditor tersebut.

3. Motivasi Politik (*Political Motivation*)

Motivasi ini muncul bagi perusahaan-perusahaan besar dan industri minyak dan gas serta perusahaan penerbangan dan perusahaan energy, karena aktivitas mereka mempengaruhi sejumlah besar masyarakat. Perusahaan akan memanipulasi laba dengan tujuan mengurangi tanggung jawab mereka. Pemerintah juga akan memberikan regulasi yang lebih bagi perusahaan tersebut.

4. Motivasi Perpajakan (*Taxation Motivation*)

Motivasi perpajakan sangat erat dengan motivasi politik. Motivasi ini ditujukan untuk memaksimalkan utilitas manajemen dan pemegang saham dengan cara mengurangi laba yang dilaporkan ke pemerintah. Dengan mengurangi laba yang dilaporkan maka perusahaan dapat meminimalkan besaran biaya pajak yang harus dibayarkan kepada pemerintah. Mengurangi laba disini berarti pihak manajemen melakukan manajemen laba dengan cara menjadikan laba pada periode saat ini lebih kecil (*income minimization*) daripada laba sebenarnya.

5. Motivasi Pergantian *Chief Executive Officer* (CEO)

Motivasi ini terjadi ketika masa jabatan CEO dalam suatu perusahaan akan berakhir. Dalam hal ini, CEO yang akan berakhir masa penugasannya atau pension akan melakukan strategi memaksimalkan prestasinya di akhir penugasan. Hal ini bertujuan untuk memberikan citra yang baik sehingga akan mendapatkan bonus yang besar atau agar CEO tersebut dapat dipilih kembali oleh jajaran

dewan komisaris sebagai CEO pada periode berikutnya. Usaha untuk memaksimalkan prestasi tersebut biasanya dilakukan dengan cara memaksimalkan laba perusahaan di akhir tahun penugasan. Dalam hal ini CEO akan melakukan manajemen laba terhadap laporan keuangan dengan cara meningkatkan angka laba (*income maximization*) agar bisa menghasilkan laba perusahaan yang tinggi sesuai dengan yang diharapkan.

6. Motivasi Penawaran Saham Perdana (*Initial Public Offering*)

Perusahaan cenderung untuk meningkatkan angka laba perusahaan dalam rangka menarik investor untuk membeli saham yang perusahaan tawarkan.

Motivasi manajemen laba menurut Subramanyam (2018), terdiri dari tiga insentif, yaitu :

1. Insentif Kontrak

Banyak kontrak yang menggunakan angka akuntansi. Misalnya, kontrak kompensasi manajerial sering kali memasukkan bonus berdasarkan atas laba. Kontrak bonus tertentu memiliki batas bawah dan batas atas, yang berarti tidak dapat memperoleh bonus tambahan ketika laba melebihi batas atas.

2. Dampak Harga Saham

Insentif lain untuk manajemen laba adalah dampak potensial terhadap harga saham. Misalnya, manajer bisa meningkatkan laba untuk mendongkrak harga saham perusahaan secara temporer untuk kejadian seperti merger yang akan datang atau penawaran efek, atau rencana untuk menjual saham atau menggunakan opsi.

3. Insentif Lain

Ada beberapa alasan lain untuk mengelola laba. Laba terkadang diturunkan untuk mengurangi biaya politik dan pengawasan dari badan pemerintah, seperti regulator *antitrust* dan IRS. Selain itu, perusahaan mungkin menurunkan laba untuk memperoleh bantuan pemerintah, seperti subsidi dan perlindungan dari persaingan luar negeri.

2.1.3 Pola Manajemen Laba

Sebagai proses perekayaan laba atas laporan keuangan, praktik manajemen laba umumnya dilakukan dengan tujuan untuk mempercantik atau memodifikasi laporan keuangan yang akan dihasilkan sebagai hasil kinerja keuangan perusahaan pada periode tertentu. Modifikasi laporan keuangan ditujukan untuk menunjukkan laba pada angka tertentu sesuai dengan keinginan para manajer. Proses modifikasi laporan keuangan tersebut menurut Scott (2003) dalam Irham (2010) umumnya dilakukan dalam empat pola manajemen laba, yaitu :

1. *Taking A Bath*

Taking A Bath adalah pola yang paling ekstrim yang digunakan dalam praktik manajemen laba. Pola ini dilakukan dengan cara menjadikan laba perusahaan pada periode berjalan menjadi sangat ekstrim rendah (bahkan rugi) atau sangat ekstrim tinggi dibandingkan dengan laba periode sebelumnya atau sesudahnya. Cara ini umumnya dilakukan pada saat pergantian CEO.

2. Minimasi Laba (*Income Minimization*)

Minimasi laba (*Income Minimization*) adalah pola manajemen laba yang dilakukan dengan cara menjadikan laba pada periode berjalan lebih rendah daripada laba sesungguhnya. Pola ini dilakukan pada

saat profitabilitas perusahaan pada periode berjalan sangat tinggi dan berusaha dialirkan ke periode mendatang, yang diprediksikan memiliki profitabilitas lebih rendah, sehingga jika dibandingkan antara dua periode tersebut tidak menunjukkan fluktuasi yang tajam.

3. Maksimisasi Laba (*Income Maximization*)

Maksimisasi laba (*income maximization*) adalah pola manajemen laba yang dilakukan dengan cara menjadikan laba pada laporan keuangan periode berjalan lebih tinggi daripada laba sesungguhnya. Cara ini dilakukan umumnya dikarenakan adanya motivasi bonus bagi manajer. Bonus atas kinerja tersebut umumnya didasarkan atas perolehan laba perusahaan yang tinggi. Sehingga dengan memaksimalkan laba perusahaan, manajer dapat memperoleh bonus yang tinggi dari pemegang saham.

4. Perataan Laba (*Income Smoothing*)

Perataan laba (*income smoothing*) merupakan pola manajemen laba yang paling populer dan sering dilakukan. Perataan laba adalah upaya yang sengaja dilakukan untuk menormalkan *income* dalam rangka mencapai kecenderungan atau tingkat *income* yang diinginkan.

2.1.4 Teknik Manajemen Laba

Teknik manajemen laba menurut Sulistiawan dkk (2010), terdiri dari tiga teknik, yaitu :

1. Memanfaatkan Peluang Untuk Membuat Estimasi Akuntansi

Cara manajemen mempengaruhi laba melalui *judgment* (perkiraan) terhadap estimasi akuntansi antara lain estimasi tingkat piutang tak

tertagih, estimasi kurun waktu depresiasi aktiva tetap atau amortisasi aktiva tak berwujud, estimasi biaya garansi.

2. Mengubah Metode Akuntansi

Perubahan metode akuntansi yang digunakan untuk mencatat suatu transaksi. Seperti merubah metode depresiasi aktiva tetap, dari metode depresiasi angka tahun ke metode depresiasi garis lurus.

3. Menggeser Periode Biaya Atau Pendapatan

Menggeser periode biaya atau pendapatan merupakan suatu usaha untuk merekayasa laporan keuangan dalam perolehan angka laba yang diharapkan dengan cara melakukan penggeseran dan pengalihan beberapa transaksi biaya dan pendapatan ke dalam periode-periode tertentu yang diinginkan.

Dalam melakukan perekayasaan atas laporan keuangan, terdapat beberapa teknik yang mungkin dilakukan. Menurut Ayres (1994) dalam Irham (2010), teknik-teknik tersebut adalah sebagai berikut:

1. Manajemen Akrual (*Accrual Management*).

Manajemen akrual biasanya dikaitkan dengan segala aktivitas yang dapat mempengaruhi aliran kas dan juga keuntungan yang secara pribadi merupakan wewenang dari para manajer (*managers discretion*). Contoh, mempercepat atau menunda pengakuan pendapatan (*revenue*), menganggap sebagai suatu beban biaya atau menganggap sebagai suatu tambahan investasi atas suatu biaya (*amortize or capitalize of an investment*).

2. Penerapan Kebijakan Akuntansi Wajib (*Adoption of Mandatory Accounting Changes*).

Terkait dengan penerapan suatu kebijakan akuntansi yang wajib dilakukan oleh perusahaan, manajemen perusahaan memiliki dua

pilihan yaitu apakah menerapkan lebih awal dari waktu yang ditetapkan atau menundanya sampai saat berlakunya kebijaksanaan tersebut.

3. Perubahan Akuntansi Secara Sukarela (*Voluntary Accounting Changes*).

Perubahan metode akuntansi secara sukarela, biasanya berkaitan dengan upaya manajer untuk mengganti atau merubah suatu metode akuntansi tertentu di antara sekian banyak metode yang sesuai dengan Prinsip-Prinsip Akuntansi Berterima Umum (PABU).

2.1.5 Mekanisme Manajemen Laba

Area yang menawarkan peluang maksimal untuk manajemen laba meliputi pengakuan pendapatan, penilaian persediaan, estimasi provisi (penyisihan) seperti beban piutang tak tertagih dan pajak tangguhan, dan biaya satu kali seperti restrukturisasi dan penurunan nilai aset, Subramanyam (2018). Dalam mekanisme manajemen laba ada dua metode utama manajemen laba, yaitu :

1. Pergeseran Laba

Pergeseran laba merupakan proses pengelolaan laba dengan mengalihkan laba dari satu periode ke periode lainnya. Pergeseran laba dilakukan dengan mempercepat atau menunda pengakuan pendapatan atau beban. Bentuk manajemen laba biasanya mengakibatkan pembalikan dari dampak dalam satu atau lebih periode di masa depan, sering kali pada periode berikutnya.

2. Klasifikasi Manajemen Laba

Laba juga dikelola dengan mengklasifikasikan beban (dan pendapatan) secara selektif pada bagian-bagian tertentu dari laporan

laba rugi. Bentuk yang paling umum dari klasifikasi (penggolongan) manajemen laba adalah memindahkan beban di bawah garis, yang berarti melaporkannya bersamaan dengan pos tidak biasa dan tidak berulang yang biasanya dianggap kurang penting oleh analis.

2.2 Pengakuan Pendapatan

Martani dkk (2015) mendefinisikan pendapatan adalah penghasilan yang berasal dari aktivitas normal dari suatu entitas dan menunjuk kepada istilah yang berbeda-beda seperti penjualan (*sales*), pendapatan jasa (*fees*), bunga (*interest*), dividen (*dividend*), dan royalti (*royalty*). Defenisi pendapatan menurut PSAK 23 yaitu, pendapatan adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomik yang timbul dari aktivitas normal entitas selama satu periode jika arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal.

Kusnadi (2000) menyatakan bahwa pendapatan dapat diklasifikasikan mejadi dua bagian, yaitu :

1. Pendapatan Operasional

Pendapatan operasional adalah pendapatan yang timbul dari penjualan barang dagangan, produk atau jasa dalam periode tertentu dalam rangka kegiatan utama atau yang menjadi tujuan utama perusahaan yang berhubungan langsung dengan usaha (operasi) pokok perusahaan yang bersangkutan. Pendapatan ini sifatnya normal sesuai dengan tujuan dan usaha perusahaan dan terjadinya berulang-ulang selama perusahaan melangsungkan kegiatannya.

2. Pendapatan Non Operasional

Pendapatan non operasional merupakan pendapatan yang diperoleh dari kegiatan sampingan atau bukan dari kegiatan utama perusahaan (diluar usaha pokok) yang bersifat insidental.

Menurut Suwardjono (2005) bahwa pengakuan pendaptan tidak boleh menyimpang dari landasan konseptual. Oleh karena itu, secara konseptual pendaptan hanya dapat diakui kalau memenuhi kualitas keterukuran (*measurability*) dan keterandalan (*reliability*). Kualitas tersebut harus dioperasionalkan dalam bentuk pengakuan pendapatan. Menurut Kartikahadi dkk (2016), pengakuan penghasilan diakui dalam suatu laporan pendapatan rugi laba, kalau kenaikan manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan peningkatan aset atau penurunan liabilitas telah terjadi dan dapt diukur dengan andal.

Pendapatan diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau dapat diterima. Jumlah pendapatan yang timbul dari transaksi biasanya ditentukan oleh persetujuan antara entitas dengan pembeli atau pengguna aset tersebut. Jumlah tersebut diukur pada nilai wajar imbalan yang diterima atau dapat diterima dikurangi jumlah diskon usaha dan rabat volume yang diperbolehkan oleh entitas. Pada umumnya, imbalan tersebut berbentuk kas atau setara kas dan jumlah pendapatan adalah arus kas atau setara kas yang diterima atau dapat diterima. Akan tetapi, jika arus masuk dari kas atau setara kas ditangguhkan, maka nilai wajar dari imbalan tersebut mungkin kurang dari jumlah nominal kas yang diterima atau dapat diterima.

Menurut Kieso (2002) dalam Khasanah (2017), “permasalahan utama pendapatan yaitu pada saat penentuan proses pengakuan pendapatan”. Permasalahan ini akan terus muncul bila terjadi transaksi yang berhubungan dengan pendapatan. Pengakuan perlu dilakukan pada saat yang tepat atas suatu

kejadian ekonomi yang menghasilkan pendapatan. Jumlah pendapatan yang dihasilkan perusahaan harus diukur dengan pasti, sehingga pendapatan yang diukur tidak terlalu besar atau terlalu kecil, jika penerapan pendapatan sesuai transaksi dan PSAK No 23 maka pendapatan yang diterapkan dikatakan wajar. Analisis yang baik akan membantu perusahaan dalam kelangsungan hidup perusahaan dimasa yang akan datang. Jika perusahaan keliru menentukan pendapatan maka akan mengakibatkan salah dalam pengambilan keputusan. Untuk mengatasi permasalahan tersebut, maka disusunlah Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan oleh Ikatan Akuntansi di Indonesia dan merupakan pedoman resmi yang digunakan perusahaan dalam penyajian laporan keuangan.

Subramanyam (2018) mengemukakan bahwa perusahaan mengakui pendapatan dari kontrak instalasi jangka panjang *Controls Group* selama periode kontrak berdasarkan metode akuntansi persentase penyelesaian. Dalam semua kasus lainnya, perusahaan mengakui pendapatan pada saat produk dikirimkan dan hak telah diserahkan pada pelanggan atau jasa telah dilaksanakan.

Kieso (2010) dalam Ratunuman (2013) menyatakan pengakuan pendapatan menetapkan bahwa pendapatan diakui pada saat :

1. Direalisasi atau dapat direalisasi

Pendapatan direalisasi apabila barang dan jasa ditukar dengan kas atau klaim atas kas (piutang). Pendapatan dapat direalisasi apabila aktiva yang diterima dalam pertukaran segera dapat dikonversi menjadi kas atau klaim atas kas dengan jumlah yang diketahui.

2. Dihasilkan

Pendapatan dihasilkan (*earned*) apabila entitas bersangkutan pada hakikatnya telah menyelesaikan apa yang seharusnya dilakukan untuk mendapat hak atas manfaat yang dimiliki oleh pendapatan itu.

Belkaoui (2007) menyatakan bahwa ada dua metode pengakuan pendapatan dalam periode akuntansi, yaitu :

1. Dasar Akrual (*Accrual Basis*)

Pada dasar akrual ini pengakuan pendapatan dapat mengimplikasikan bahwa pendapatan sebaiknya dilaporkan selama produksi, pada akhir produksi, pada saat penjualan produk atau pada saat penagihan penjualan. Pendapatan diakui pada periode terjadinya transaksi pendapatan. Jadi dalam transaksi penjualan atau penyerahan barang dan jasa yang dilakukan walaupun kas belum diterima maka transaksi tersebut sudah dicatat dan diakui sebagai pendapatan perusahaan.

2. Dasar Kejadian Penting (*Critical Event Basis/Cash Basis*)

Pengakuan pendapatan dipicu oleh kejadian penting dalam siklus operasi. *Cash Basis* atau dasar tunai adalah apabila pendapatan dan beban hanya diperhitungkan berdasarkan penerimaan dan pengeluaran kas. Ini berarti dengan penggunaan dasar tunai atau *Cash Basis* yang murni (*pure basis*), pendapatan dari penjualan barang atau jasa hanya dapat diperhitungkan pada saat tagihan langganan diterima.

2.2.1 Kriteria Pengakuan Pendapatan

Menurut Suwardjono (2005) mengajukan dua kriteria pengakuan pendapatan yang keduanya harus dipenuhi, yaitu :

1. Terrealisasi atau cukup pasti terrealisasi (*realized or realizable*)

Pendapatan baru dapat diakui setelah pendapatan tersebut terrealisasi atau cukup pasti bisa terrealisasi. Pendapatan dapat dikatakan telah terrealisasi bilamana produk (barang atau jasa), barang dagangan, atau aset lain telah terjual atau ditukarkan dengan kas atau klaim atas kas.

2. Terbentuk/terhak (*earned*)

Pendapatan baru dapat diakui setelah terbentuk. Pendapatan dapat dikatakan telah terbentuk bilamana perusahaan telah melakukan secara substansial kegiatan yang harus dilakukan untuk dapat menghaki manfaat atau nilai yang melekat pada pendapatan.

Menurut *American Accounting Association Committee* tahun 1973-1974 mengenai *Concept and Standards External Reporting* dalam Belkaoui (2006), kriteria spesifik untuk pengakuan pendapatan adalah :

1. Diperoleh, dalam satu pengertian atau yang lain
2. Dalam bentuk yang dapat didistribusikan
3. Hasil dari konversi yang ditetapkan dalam transaksi antara perusahaan dengan pihak eksternal
4. Hasil dari penjualan secara legal atau dari proses yang serupa
5. Terpisah dari modal
6. Dalam bentuk aktiva yang liquid
7. Baik dampak kotor maupun bersihnya atas ekuitas pemegang saham harus dapat diestimasi dengan tingkat keandalan yang tinggi.

Kriteria pengakuan pendapatan menurut Subramanyam (2018) terdiri dari enam, yaitu :

1. Aktivitas laba yang menghasilkan pendapatan telah selesai secara substansial, dan tidak ada usaha signifikan yang diperlukan untuk menyelesaikan transaksi.
2. Risiko kepemilikan dalam penjualan secara efektif berpindah kepada pembeli.
3. Pendapatan dan beban terkait diukur atau diestimasi dengan akurasi wajar.

4. Pendapatan yang diakui normalnya menghasilkan kenaikan kas, piutang, atau efek. Dalam kondisi tertentu, pendapatan menghasilkan kenaikan persediaan atau aset lainnya, atau penurunan liabilitas.
5. Transaksi pendapatan yang wajar dengan pihak independen (bukan dengan pihak yang dikendalikan).
6. Transaksi pendapatan tidak dapat dikenai pembatalan (misalnya hak pengembalian).

2.2.2 Pengakuan Pendapatan Prematur atau Pendapatan Fiktif

Pendapatan prematur terjadi jika penjualan barang dan jasa sah namun pengakuannya lebih dini dari saatnya. Pendapatan fiktif terjadi jika pendapatan prematur dapat benar-benar dibedakan dari pendapatan fiktif. Di antara dua titik ekstrim tadi terdapat bidang abu-abu yang luas dimana perbedaan antara pendapatan prematur dengan yang fiktif tidak dapat dilakukan. Namun penting dicatat bahwa pendapatan prematur atau fiktif mengakibatkan daya laba dinilai terlalu tinggi, Mulford dan Comiskey (2010).

Pengakuan pendapatan prematur dan pendapatan fiktif berbeda sesuai derajat tindakan akuntansi agresif yang dilakukan. Dalam hal pendapatan prematur, pendapatan diakui atas penjualan yang sah namun waktu pengakuan pendapatannya sesuai batasan GAAP terlalu dini. Sedangkan pendapatan fiktif merupakan pengakuan pendapatan atas penjualan yang tidak pernah terjadi. Namun, seringkali sulit memberi nama pada praktik pengakuan pendapatan karena luasnya bidang abu-abu yang terdapat antara titik pendapatan prematur dengan titik pendapatan fiktif. Mulford dan Comiskey (2010)

2.3 Tinjauan Empirik

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti	Judul	Hasil Penelitian
1	Niswatul Khasanah, 2017	Analisis Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Berdasarkan PSAK No. 23 Tahun 2015 pada PT. Kediri Global Mediatama	Pengakuan pendapatan PT. Kediri Global Mediatama belum sepenuhnya sesuai dengan PSAK No. 23 Tahun 2015 yaitu pendapatan tidak diakui secara konsisten pada praktiknya pada bulan Desember 2015 baru diakui bulan Januari 2016 sehingga laporan laba rugi pada akhir tahun tidak mencerminkan sesungguhnya. Pengukuran pendapatan PT. Kediri Global Mediatama diukur berdasarkan nilai wajar yaitu dari imbalan yang diterima atau yang dapat diterima dalam bentuk kas atau piutang dalam satuan rupiah.
2	Saharia Samsu, 2013	Analisis Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Berdasarkan PSAK No. 23 pada PT. Misa Utara	Pendapatan perusahaan bersumber dari pendapatan jasa

		Manado	<p>angkutan darat (transportasi) dan pendapatan jasa ekspedisi muatan kapal laut.</p> <p>Perusahaan secara teoritis telah memahami baik tentang konsep pendapatan pada saat pengakuan dan pengukuran pendapatan, dan dalam prakteknya telah diterapkan sesuai PSAK No. 23. Metode pengakuan pendapatan yang diterapkan oleh perusahaan adalah <i>accrual basic</i>, dimana pada konsep ini keuntungan diakui pada saat terjadi transaksi.</p>
3	Ferry Christian Ham, Herman Karamoy, Stanly Alenxander, 2016.	Analisis Pengakuan Pendapatan dan Beban pada PT. Bank Perkreditan Rakyat Prisma Dana Manado	<p>Pengakuan pendapatan atas pendapatan bunga kontraktual dan pendapatan bunga provisi pada PT. Bank Perkreditan Rakyat Prisma Dana Manado diakui menggunakan metode <i>cash basis</i></p>

			<p>dimana pendapatan diakui atau dicatat pada saat kas benar-benar diterima atau adanya penerimaan uang. Sedangkan pengakuan pendapatan atas pendapatan operasional lain pada PT. Bank Perkreditan Rakyat Prisma Dana Manado diakui menggunakan metode <i>accrual basis</i> dimana diakui pada saat terjadinya. Pengakuan beban atas beban penyisihan dan penyusutan, beban pemasaran, beban administrasi dan umum pada PT. Bank Perkreditan Rakyat Prisma Dana Manado diakui menggunakan metode <i>accrual basis</i> dimana seluruh biaya diakui sebagai beban pada laporan laba rugi di periode terjadinya, maka dapat diambil kesimpulan bahwa pengakuan pendapatan dan</p>
--	--	--	--

			<p>beban pada PT. Bank Perkreditan Rakyat Prisma Dana Manado ini telah sesuai dengan PSAK No. 23 karena PT. Bank Perkreditan Rakyat Prisma Dana Manado mengakui pendapatan dan beban dengan metode <i>accrual basis</i> dan <i>cash basis</i>, dimana PSAK No. 23 hanya mengakui dua metode yaitu <i>accrual basis</i> dan <i>cash basis</i>.</p>
--	--	--	---

Sumber : Data Diolah, 2019.

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Rancangan Penelitian

Peneliti melakukan penelitian dengan memilih jenis studi kasus, yaitu mendeskripsikan data yang diperoleh melalui penelitian sesuai keadaan yang sebenarnya dari suatu objek penelitian judul pada saat berlangsung. Model penelitian yang akan peneliti lakukan yaitu metode deskriptif kualitatif. Penelitian dilakukan untuk mendeskripsikan informasi yang diperoleh dari PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk melalui situs resmi yang diakses secara *online*.

Peneliti terlebih dahulu melakukan pengumpulan data dengan teknik observasi non-partisipan dimana peneliti tidak terlibat langsung dengan partisipan yang sedang di amati dan hanya sebagai pengamat independen dan dokumentasi. Selanjutnya, melakukan analisis dengan menggunakan langkah-langkah untuk menemukan pendapatan prematur atau fiktif berdasarkan teori Mulford dan Comiskey (2010).

3.2 Kehadiran Peneliti

Dalam penelitian kualitatif kehadiran peneliti menjadi suatu keharusan karena peneliti sebagai instrumen kunci. Dalam penelitian ini peneliti merupakan perencana, pengumpulan, dan penganalisa data, sekaligus menjadi pelapor dari hasil penelitiannya sendiri.

3.3 Lokasi dan Waktu Penelitian

Tempat dilakukan penelitian ini adalah PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk melalui situs resmi yang di akses secara *online*. Adapun waktu penelitian yang digunakan ialah *cross section*, yaitu penelitian ini dilakukan pada suatu waktu

tertentu. Dalam penelitian ini, periode pengamatan yang di gunakan yaitu tahun 2017-2018.

3.4 Sumber Data

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data sekunder merupakan sumber data penelitian yang diperoleh secara tidak langsung melalui media perantara (diperoleh dan dicatat oleh pihak lain). Data ini berupa catatan laporan historis yang di peroleh melalui situs www.idx.co

3.5 Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini dilakukan dengan teknik observasi non-partisipan dimana peneliti tidak terlibat langsung dengan partisipan yang sedang di amati dan hanya sebagai pengamat independen, dan juga menggunakan teknik dokumentasi, Sugiyono (2016).

a) Observasi non Partisipan

Dalam hal ini, peneliti tidak hadir langsung untuk melakukan penelitian, peneliti hanya mengumpulkan data yang telah tersedia secara *online* untuk memperoleh data yang ada pada situs BEI yaitu www.idx.co

b) Dokumentasi

Sejumlah besar fakta dan data tersimpan dalam bahan yang berbentuk dokumentasi. Sebagian besar data yang tersedia adalah berbentuk surat-surat, catatan harian, cenderamata, laporan, artefak, foto, dan sebagainya. Sifat utama data ini tak terbatas pada ruang dan waktu sehingga memberi peluang kepada peneliti untuk mengetahui hal-hal yang pernah terjadi di waktu silam. Secara detail

bahan dokumenter terbagi beberapa macam, yaitu otobiografi, surat-surat pribadi, buku atau catatan harian, memorial, klipping, dokumen pemerintah atau swasta, data di server dan flashdisk, data tersimpan di website, dan lain-lain. Dalam penelitian ini, adapun dokumen yang digunakan yaitu berupa laporan keuangan tahunan yang diakses pada www.idx.co.id milik PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk

3.6 Teknik Analisis Data

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis kualitatif, yaitu prosedur penelitian yang menghasilkan data deskriptif berupa kata-kata tertulis maupun lisan. Pendekatan metode analisis ini adalah dengan menggunakan analisis interaktif. Miles dan Huberman dalam Sugiyono (2016), mengemukakan bahwa aktivitas dalam analisis data kualitatif dilakukan secara interaktif dan berlangsung secara terus menerus sampai tuntas, sehingga datanya sudah jenuh. Analisis data dilakukan melalui tiga tahap menurut Sugiyono (2016) yaitu, data *reduction* (reduksi data), data *display* (data display), dan *conclusion drawing/verification*.

1. *Data Reduction* (Reduksi Data)

Mereduksi data berarti merangkum, memilih hal-hal yang pokok memfokuskan pada hal-hal yang penting, dicari tema dan polanya. Dengan demikian data yang direduksi akan melakukan pengumpulan data selanjutnya, dan mencarinya bila diperlukan.

Bagi peneliti yang masih baru, dalam melakukan reduksi data dapat mendiskusikan pada teman atau orang lain yang dipandang ahli. Melalui diskusi itu, maka wawasan peneliti akan berkembang, sehingga dapat mereduksi data-data yang memiliki nilai temuan dan pengembangan teori yang signifikan.

2. *Data Display* (Penyajian Data)

Dalam penelitian kualitatif, penyajian data bisa dilakukan dalam bentuk uraian singkat, bagan, hubungan antara kategori *flowchart* dan sejenisnya. Dengan mendisplaykan data, maka akan memudahkan untuk memahami apa yang terjadi, merencanakan kerja selanjutnya berdasarkan apa yang telah dipahami. Yang paling sering digunakan untuk menyajikan data dalam penelitian kualitatif adalah dengan teks yang bersifat naratif.

3. *Conclusion Drawing/Verification*

Langkah selanjutnya dalam analisis data kualitatif menurut Miles dan Huberman dalam Sugiyono (2016) adalah penarikan kesimpulan dan verifikasi kesimpulan awal yang dikemukakan masih bersifat sementara, dan akan berubah bila tidak ditemukan bukti-bukti yang kuat yang mendukung pada tahap pengumpulan data berikutnya.

3.7 Pengecekan Validitas Temuan

Uji keabsahan data dalam penelitian kualitatif meliputi uji *credibility* (validitas interval), *transferability* (validitas eksternal), *dependability* (reliabilitas), dan *confirmability* (obyektivitas). Uji kredibilitas data atau kepercayaan terhadap data hasil penelitian kualitatif antara lain dilakukan dengan peningkatan ketekunan dimana Menurut Sugiyono (2016), meningkatkan ketekunan pengamatan secara lebih cermat dan berkesinambungan, dengan cara tersebut maka kepastian data dan urutan peristiwa akan dapat direkam secara pasti dan sistematis.

3.8 Tahapan Penelitian

Dalam penelitian ini ada beberapa tahapan penelitian yang perlu dilakukan agar proses penelitian lebih terarah. Adapun tahap-tahap penelitian yang akan dilakukan oleh peneliti yaitu sebagai berikut:

1. Mengidentifikasi masalah mengenai pengakuan pendapatan sebagai alat *earnings maximization* dalam manajemen laba pada PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk.
2. Mengumpulkan data melalui *website* secara *online* mengenai pengakuan pendapatan sebagai alat *earnings maximization* dalam manajemen laba.
3. Ketika peneliti telah mendapat cukup data, maka langkah terakhir dalam penelitian ini adalah menganalisis data tersebut. Ini perlu dilakukan karena data yang diperoleh terlalu banyak maka untuk mendapatkan hasil yang sesuai dengan fokus penelitian, analisis data harus dilakukan. Pada penelitian ini analisis data dilakukan dengan menggunakan langkah-langkah untuk menemukan pendapatan prematur berdasarkan teori Mulford dan Comiskey (2010) dan memeriksa dengan skema *fraud* berdasarkan pendapatan.

Langkah-langkah dalam menemukan pendapatan prematur atau fiktif berdasarkan teori Mulford dan Comiskey (2010), yaitu :

- a. Memahami Kebijakan Pengakuan Pendapatan

Dalam membaca catatan pengakuan pendapatan, penting memahami kapan pendapatan diakui dalam waktu transaksi penjualan barang atau jasa. Misal, apakah pendapatan diakui sebelum pengiriman atau sebelum dihasilkan? Jika benar, penting menentukan apakah pendapatan itu, pada kenyataannya dihasilkan atau tidak. Untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan tersebut, memerlukan pengertian yang lebih baik atas kebijakan pengakuan pendapatan perusahaan. Dengan pemahaman

yang lebih baik, praktik pengakuan pendapatan yang diragukan dapat lebih siap untuk ditemukan.

b. Amati Piutang

Pendapatan yang diamati merupakan pendapatan prematur atau fiktif yang tidak tertagih. Sehingga, akun neraca selain kas akan naik saat pendapatan diakui. Biasanya akun neraca itu adalah piutang. Penting menjaga hubungan ini dalam pikiran sebab kenaikan tidak biasa pada piutang umumnya diikuti oleh pendapatan yang meragukan, baik karena ketidakpastian proses menghasilkan atau karena kemungkinan tertagihnya.

c. Pertimbangan Kepastian Fisik

Faktor lain untuk menilai apakah pendapatan prematur atau fiktif adalah perusahaan memiliki kapasitas fisik untuk mendapatkan jumlah pendapatan yang dilaporkan. Pengecekan pendapatan dibanding dengan kapasitas fisik bisa menemukan kasus pendapatan fiktif yang lebih memalukan.

Langkah-langkah diatas akan di periksa untuk melihat manipulasi pendapatan dengan kategori berikut :

a. Skema Waktu

Skema waktu mengalihkan pendapatan yang termasuk dalam satu periode akuntansi ke periode akuntansi yang lain. Sesuai dengan prinsip akuntansi yakni relevan maka skema waktu merupakan bentuk dari kecurangan pelaporan keuangan. Umumnya pendapatan diakui lebih awal dalam laporan keuangan. Skema ini sering dilakukan ketika capaian pendapatan perusahaan kurang dari ekspektasi mereka. Rasionalisasinya, perusahaan meminjam pendapatan masa depan untuk periode pelaporan saat ini. Perusahaan merasa bahwa mereka akan

selalu menemukan cara untuk membuat pendapatan pada periode berikutnya berhasil dicapai.

b. Pendapatan Prematur Atau Yang Ditingkatkan

Pendapatan prematur dan yang dinaikkan melibatkan pemalsuan tambahan pendapatan untuk meningkatkan keuntungan, mengurangi kerugian atau agar pendapatan tampak lebih besar. Pendapatan prematur mengacu pada jumlah pendapatan yang diakui tanpa dasar apapun, entah itu pelanggan palsu, transaksi palsu atau keduanya. Akan tetapi pendapatan prematur diawali dengan transaksi sah dengan pelanggan sesungguhnya yang kemudian nilai transaksi ditingkatkan dengan cara tertentu.

c. Skema Kesalahan Klasifikasi

Skema kesalahan klasifikasi tidak mempengaruhi garis besar pelaporan entitas. Akan tetapi, skema ini dapat berdampak material terhadap beberapa ukuran keuangan penting. Dengan mengklasifikasikan transaksi secara tidak benar maka transaksi tersebut muncul pada bagian yang selain dari laporan keuangan.

d. Skema *Gross-Up*

Skema *gross-up* dirancang untuk mencapai satu tujuan yakni membuat perusahaan tampak lebih besar. Sama seperti skema kesalahan klasifikasi yang tidak mempengaruhi garis besar pelaporan, pendapatan dan biaya atau pengeluaran dlebih-lebihkan dalam jumlah yang sama. Skema ini digunakan ketika perusahaan ingin mencapai pertumbuhan atau tujuan pendapatan tertentu namun kondisi perusahaan sedang menurun.

4. Memberikan kesimpulan dan saran agar dapat dijadikan masukan terkait pengakuan pendapatan sebagai alat *earnings maximization* dalam manajemen laba.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1 Gambaran Umum PT. Garuda Indonesia (Persero)Tbk.

Sejarah penerbangan komersial di Indonesia tidak dapat dipisahkan dari masa-masa perjuangan rakyat Indonesia dalam usaha mempertahankan kemerdekaan Indonesia. Sejarah ini dimulai ketika pada tahun 1948, guna menunjang mobilitas pemimpin pemerintahan, Presiden Soekarno menghimbau kepada pengusaha dan rakyat Aceh untuk menghimpun dana guna pembelian pesawat terbang. Berkumpulah sejumlah uang untuk membeli pesawat tipe Douglas DC-3 Dakota yang kemudian diberikan registrasi R1-001 diberi nama "Seulawah" yang berarti "Gunung Emas". Adapun nama "Garuda" diberikan oleh Presiden Soekarno sendiri yang mengutip bahasa Belanda "*Ik ben Garuda , Vishnoe's vogel, die zijn vleugels uitslaat hoog boven uw einladen*", yang artinya "Aku adalah Garuda, burung milik Wishnu yang membenteng sayapnya menjulang tinggi diatas kepulauanmu".

Tanggal 28 Desember 1949 pesawat tipe Douglas DC-3 Dakota dengan registrasi PK-DPD dan sudah dicat dengan logo "*Garuda Indonesian Airways*" terbang dari Jakarta ke Yogyakarta untuk menjemput pertama kali dengan "Garuda Indonesian Airways". Garuda Indonesia kemudian resmi menjadi Perusahaan Negara pada tahun 1950. Pada saat itu Garuda Indonesia memiliki 38 buah pesawat yang terdiri 22 jenis DC-3, 8 pesawat laut Catalina, dan 8 pesawat jenis Convair 240. Armana perusahaan terus berkembang, hingga akhirnya pada tahun 1956, untuk pertamakalinya Garuda Indonesia membawa penumpang jemaah Haji ke Mekkah.

Sepanjang tahun 1980an, armada Garuda Indonesia dan operasionalnya mengalami resrtukturisasi besar-besaran yang menuntut perusahaan merancang

pelatihan yang menyeluruh bagi karyawannya dan mendorong perusahaan mendirikan Pusat Pelatihan Karyawan, Garuda Indonesia Training Centre (GITC) yang terletak di Jakarta Barat. Selain pusat pelatihan, Garuda Indonesia juga membangun Pusat Perawatan Pesawat, Garuda Maintenance Facility (GM F) di bandara internasional Soekarno-Hatta di masa itu. Di awal masa 1990an, strategi jangka panjang Garuda Indonesia disusun hingga melampaui tahun 2000. Armada juga terus ditingkatkan sehingga di masa itu, Garuda Indonesia termasuk dalam 30 besar maskapai di dunia.

Sejak awal tahun 2005 tim manajemen yang baru mulai membuat perencanaan bagi masa depan Garuda Indonesia. Di bawah kendali manajemen baru, Garuda Indonesia melakukan evaluasi ulang dan restrukturisasi perusahaan secara menyeluruh dengan tujuan meningkatkan efisiensi kegiatan operasional, membangun kembali kekuatan keuangan, menambah tingkat kesadaran para karyawan dalam memahami pelanggan, dan yang terpenting adalah memperbaharui dan membangkitkan semangat Garuda Indonesia. Bagi perusahaan, pelayanan dalam kegiatan operasi merupakan kunci indikator kinerja. Pengukuran strategi yang melibatkan restrukturisasi pada seluruh rantai pelayanan (*service chain*) menegaskan komitmen perusahaan untuk menjadi perusahaan yang berorientasi pada pelanggan. Garuda Indonesia memiliki gedung manajemen baru di Bandar Udara Internasional Soekarno-Hatta. Garuda Indonesia saat ini di dukung oleh 5.075 orang karyawan yang tersebar di kantor pusat dan 43 kantor cabang. Pada akhir Desember 2009, Garuda Indonesia mengoperasikan 70 pesawat yang terdiri dari 3 pesawat jenis Boeing 747-400, 6 pesawat jenis Airbus 330-300, 4 pesawat jenis Airbus 330-200 dan 57 pesawat jenis B-737 (seri 300, 400, 500& 800). Pesawat-pesawat ini melayani lebih dari 50 rute tujuan domestic dan internasional serta lebih dari 10 juta pelanggan.

4.1.1 Logo Perusahaan

Gambar 4.1 Logo PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk



Artinya :

- a) Kepala Burung Garuda melambangkan Lambang Negara Republik Indonesia.
- b) Lima (5) Bulu Sayap melambangkan Pancasila.
- c) Warna Biru melambangkan Langit Angkasa.

4.1.2 Visi, Misi, Nilai & Tujuan Perusahaan

PT. Garuda Indonesia (Persero)Tbk secara konsisten mengarahkan strategi dan inisiatifnya untuk mencapai tujuan perusahaan dan mewujudkan misinya menjadi perusahaan penerbangan pembawa bendera bangsa.

Berikut adalah visi, misi, nilai dan tujuan perusahaan :

- a) Visi Perusahaan adalah menjadi perusahaan penerbangan yang handal dengan menawarkan layanan yang berkualitas kepada masyarakat dunia menggunakan keramahan Indonesia.
- b) Misi Perusahaan adalah sebagai perusahaan penerbangan pembawa bendera bangsa (*flag carrier*) Indonesia yang mempromosikan Indonesia kepada dunia guna menunjang pembangunan ekonomi nasional dengan memberikan pelayanan yang profesional.

4.2 Hasil dan Pembahasan Penelitian

4.2.1 Hasil Penelitian

Setelah peneliti melakukan penelitian dengan menggunakan teknik observasi non-partisipan dimana peneliti tidak terlibat langsung dengan partisipan yang sedang di amati dan hanya sebagai pengamat independen terkait dengan metode pengakuan pendapatan sebagai alat *earnings maximization* dalam manajemen laba pada PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk dan studi pustaka mengenai *earning maximization*, maka peneliti berhasil memperoleh data berhubungan dengan masalah yang diteliti .

Berdasarkan data yang diperoleh peneliti melalui situs www.idx.co.id terkait laporan keuangan tahunan PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk tahun 2018 yang disajikan kembali peneliti akan memaparkan hasil penelitian yang diperoleh terkait “identifikasi metode pengakuan pendapatan sebagai alat *earnings maximization* dalam manajemen laba pada PT Garuda Indoensia (Persero) Tbk” seperti di bawah ini.

- 1) Terkait pengakuan pendapatan yang tercantum pada laporan keuangan PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk tahun 2018 yang telah diaudit yaitu dimana menjelaskan bahwa Penjualan tiket penumpang dan jasa kargo awalnya diakui sebagai pendapatan diterima dimuka transportasi. Pendapatan operasional diakui pada saat penerbangan telah dilakukan. Penjualan didalamnya termasuk juga atas pemulihan *surcharges* selama periode berjalan.
- 2) Pendapatan jasa perbaikan dan pemeliharaan pesawat atas kontrak jangka pendek diakui pada saat jasa diserahkan kepada langganan. Pendapatan jasa perbaikan dan pemeliharaan pesawat atas kontrak jangka panjang diakui dengan menggunakan metode persentase penyelesaian. Pendapatan atas jasa perhotelan, jasa boga, biro perjalanan dan jasa sistem reservasi

serta jasa lain yang berhubungan dengan penerbangan diakui sebagai pendapatan pada saat jasa diserahkan.

Pendapatan bunga dari aset keuangan diakui jika kemungkinan besar manfaat ekonomik akan mengalir ke Grup dan jumlah pendapatan dapat diukur secara andal. Penghasilan bunga diakui pada basis waktu, dengan acuan pada pokok pinjaman dan suku bunga efektif yang berlaku, yang merupakan suku bunga yang secara tepat mendiskontokan estimasi penerimaan kas masa depan selama perkiraan umur aset keuangan untuk memperoleh nilai tercatat aset bersih pada awal pengakuan. Penghasilan dividen dari investasi saham diakui pada saat hak pemegang saham untuk menerima dividen yang telah ditetapkan.

Gambar 4.2 Laporan Laba Rugi PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk

PT. GARUDA INDONESIA (PERSERO) Tbk DAN ENTITAS ANAK		PT. GARUDA INDONESIA (PERSERO) Tbk AND ITS SUBSIDIARIES		
LAPORAN LABA RUGI DAN PENGHASILAN		CONSOLIDATED STATEMENT OF PROFIT OR LOSS AND		
KOMPREHENSIF LAIN KONSOLIDASIAN		OTHER COMPREHENSIVE INCOME		
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR 31 DESEMBER 2018		FOR THE YEAR ENDED 31 DECEMBER 2018		
	Catatan Nomor	2018 USD	2017 USD	
PENDAPATAN USAHA				OPERATING REVENUES
Penerbangan berjadwal	24, 35	3.536.378.352	3.407.582.804	Scheduled airline services
Penerbangan tidak berjadwal	24, 35	266.355.523	301.498.970	Non-scheduled airline services
Lain-lain	24, 35	567.811.595	472.846.007	Others
Total		4.370.545.470	4.181.927.781	Total
BEBAN USAHA				OPERATING EXPENSES
Beban operasi penerbangan	24, 35	2.734.858.147	2.476.025.975	Flight operation expenses
Beban pemeliharaan dan perbaikan	24, 37	579.361.958	429.361.211	Maintenance and repairs expenses
Beban bandara	24, 38	414.718.544	382.681.073	User charges and airport expenses
Beban tiket, penjualan dan promosi	24, 39	394.576.515	323.723.174	Ticketing, sales and promotion expenses
Beban pelayanan penumpang	24, 40	291.448.721	293.973.443	Passenger service expenses
Beban administrasi dan umum	24, 41	723.343.548	265.806.773	General and administrative expenses
Beban operasional hotel	24	31.474.421	26.115.254	Hotel operation expenses
Beban operasional transportasi	24	26.001.571	21.028.192	Transportation operational expenses
Beban operasional jaringan	24	12.162.238	12.076.240	Network operation expenses
Total		4.574.259.674	4.237.773.333	Total
PENDAPATAN (BEBAN) USAHA LAINNYA				OTHER OPERATING INCOME (CHARGES)
Beban pengampunan pajak		-	(53.337.967)	Tax amnesty expenses
Kurungan selisih kurs		18.073.775	84.777.069	Gain on foreign exchange
Pendapatan lain-lain - bersih	24, 42	278.810.155	19.797.296	Other income - net
Bersih		306.883.930	(15.733.671)	Net
LABA (RUGI) USAHA		100.851.326	(76.181.186)	PROFIT (LOSS) FROM OPERATIONS

Sumber: www.idx.co.id, 2019.

Dari laba rugi tersebut, dapat kita ketahui bahwa pada tahun 2017 GIAA mendapatkan pendapatan lain-lain pada tahun 2017 sebesar USD 19.797.296, sedangkan pada tahun 2018 meningkat sebesar USD 278.810.155. Dari

perbandingan di atas, dapat kita ketahui dengan jelas bahwa penyebab keuntungan yang dialami GIAA tahun 2018 yakni karena Pendapatan usaha lainnya yang dijelaskan pada catatan atas laporan keuangan 2017/2018 angka 2x dan 42 sebagai berikut:

Gambar 4.3 Pendapatan Lain-Lain PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk

43. PENDAPATAN LAIN-LAIN - BERSIH	2018 USD	2017 USD	44. OTHER INCOME - NET
Pendapatan kompensasi atas hak pemilikan peralatan layanan konektivitas dan hiburan dalam pesawat dan manajemen konten (Catatan 47)	239,940,000	-	Income from compensation for the installation of in flight connectivity services and entertainment and content management (Note 47)
Keuntungan revaluasi properti investasi (Catatan 13)	15,188,712	9,177,707	Gain on revaluation of investment property (Note 13)
Keuntungan (kerugian) pelapasan aset tetap dan aset tidak produktif (Catatan 14 dan 16)	7,758,255	(2,377,141)	Gain (loss) on disposal of property and equipment and non productive asset (Notes 14 and 16)
Keuntungan jual dan sewa balik	4,983,285	3,569,434	Gain on sale and leaseback
Pemulihan dari nilai sent (Catatan 14 dan 16)	7,869,004	5,973,088	Recovery of asset (Notes 14 and 16)
Klaim asuransi	2,316,918	1,120,915	Insurance claim
Lain-lain bersih	6,255,181	1,733,263	Others net
Total	278,810,155	19,797,296	Total

Sumber: www.idx.co.id, 2019.

Dari penjelasan nomor 42 tersebut, dapat kita lihat bahwa kontributor pendapatan lain-lain bersih berasal dari Pendapatan kompensasi atas hak pemasangan peralatan layanan konektivitas dan hiburan dalam pesawat dan manajemen konten yang kemudian dijelaskan kembali dalam catatan Nomor 47.

1) Layanan konektivitas dalam penerbangan dan hiburan dalam pesawat dan manajemen konten.

Pada tanggal 31 Oktober 2018, Grup dan PT Mahata Aero Teknologi (Mahata) mengadakan perjanjian kerja sama yang telah diamandemen, terakhir dengan amandemen II tanggal 26 Desember 2018, mengenai penyediaan layanan konektivitas dalam penerbangan dan hiburan dalam pesawat dan manajemen konten. Mahata akan melakukan dan menanggung seluruh biaya penyediaan, pelaksanaan, pemasangan, pengoperasian, perawatan dan pembongkaran dan pemeliharaan termasuk dalam hal terdapat kerusakan,

mengganti dan/atau memperbaiki peralatan layanan konektivitas dalam penerbangan dan hiburan dalam pesawat dan manajemen konten.

Mahata menyetujui membayar biaya kompensasi atas hak pemasangan peralatan layanan konektivitas dalam penerbangan untuk 50 pesawat A320, 20 pesawat A330, 73 pesawat Boeing 737-800 NG dan 10 pesawat Boeing 777 sebesar USD 131.940.000 dan biaya kompensasi atas hak pengelolaan layanan hiburan dalam pesawat dan manajemen konten untuk 18 pesawat A330, 70 pesawat Boeing 737-800 NG, 1 pesawat Boeing 737-800 MAX dan 10 pesawat Boeing 777 sebesar USD 80.000.000 kepada Grup setelah ditandatangani perjanjian kerja sama.

Grup akan mengevaluasi setiap 2 bulan pelaksanaan perjanjian kerja sama, dan jika hasil evaluasi menunjukkan bahwa perjanjian kerja sama tidak menguntungkan Grup, atau dalam hal Mahata tidak melaksanakan kewajiban dan tanggung jawabnya, Grup berhak untuk mengakhiri perjanjian kerja sama dan semua hak dan kewajiban yang belum diselesaikan dan/atau telah timbul sebagai akibat penerapan perjanjian kerja sama dan harus diselesaikan selambat-lambatnya 14 hari setelah perjanjian kerja sama berakhir

Oleh karena, secara substansial imbalan yang diterima atas penyerahan hak pemasangan dan hak pengelolaan tersebut di atas merupakan imbalan tetap atau jaminan yang tidak dapat dikembalikan dalam suatu kontrak yang tidak dapat dibatalkan yang mengizinkan pemegang hak untuk mengeksploitasi hak tersebut secara bebas dan pemberi hak tidak memiliki sisa kewajiban untuk dilaksanakan, pendapatan atas kompensasi hak pemasangan peralatan layanan konektivitas kompensasi dan kompensasi hak pengelolaan layanan hiburan dalam pesawat dan manajemen konten sebesar USD 211.940.000 diakui pada saat penyerahan hak kepada Mahata pada tahun 2018 (Catatan 42).

Selain itu, Mahata wajib membayar alokasi slot kepada Grup tahunan sejak

penerbangan perdana, atas pendapatan aktual yang diperoleh atas upaya Mahata sebesar 5% dari total pendapatan aktual pada tahun ke-1, 6% dari total pendapatan aktual pada tahun ke-2, 7,5% dari total pendapatan aktual pada tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10 untuk setiap iklan yang didapatkan oleh Garuda.

Sedangkan untuk iklan yang didapatkan oleh Mahata, Mahata wajib membayar alokasi slot kepada Grup tahunan sejak penerbangan perdana, atas pendapatan aktual yang diperoleh atas upaya Grup sebesar 95% dari total pendapatan aktual pada tahun ke-1, 94% dari total pendapatan aktual pada tahun ke-2, 92,5% dari total pendapatan aktual pada tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10.

Perjanjian kerja sama ini berlaku selama 15 tahun. Saat ini, pola alokasi slot untuk tahun ke-11 sampai dengan tahun ke-15 belum ditentukan. Perusahaan akan segera mengumumkan keterbukaan informasi kepada pemegang saham setelah tanggal penerbitan laporan keuangan konsolidasian terkait transaksi material yang tidak memerlukan persetujuan dari Rapat Umum Pemegang Saham Perusahaan atas penyerahan hak pemasangan dan hak pengelolaan peralatan layanan konektivitas dalam penerbangan dan hiburan dalam pesawat dan manajemen konten sesuai dengan Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal Dan Lembaga Keuangan Nomor: KEP-614/BL/2011 tentang Transaksi Material dan Perubahan Kegiatan Usaha Utama dan Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor: 31/POJK.04/2015 tentang Keterbukaan Atas Informasi Atau Fakta Material Oleh Emiten Atau Perusahaan Publik.

2) Perjanjian kerja sama atas pemasangan dan pengelolaan wifi on board di pesawat sriwijaya dengan PT Sriwijaya Air

PT Sriwijaya Air (Sriwijaya) setuju untuk turut serta dalam perjanjian layanan konektivitas dalam penerbangan yang diadakan oleh Grup dengan Mahata

dengan kompensasi sebesar USD 30 juta. Kemudian, Perusahaan dan Sriwijaya mengadakan perjanjian pemasangan dan pengelolaan wifi on board pada 47 pesawat B737-series yang dioperasikan Sriwijaya dan 3 pesawat B737-series yang akan dikirimkan ke Sriwijaya di tahun 2019 dan 2020. Perjanjian berlaku sejak 14 Desember 2018 untuk jangka waktu selama 10 tahun. Sriwijaya setuju hanya menerima kompensasi sebesar USD 2 juta dan memberikan insentif kepada Perusahaan sebesar USD 28 juta sebagai kompensasi atas keikutsertaan Sriwijaya pada perjanjian layanan konektivitas dalam penerbangan antara Grup dan Mahata. Imbalan bersifat tidak dapat dikembalikan meski perjanjian berakhir atau diakhiri oleh sebab apapun. Oleh karena, secara substansial imbalan tersebut merupakan imbalan tetap atau jaminan yang tidak dapat dikembalikan dalam suatu kontrak yang tidak dapat dibatalkan, sebesar USD 28 juta diakui pada saat penyerahan hak kepada Sriwijaya pada tahun 2018 (Catatan 42).

4.2.2 Pembahasan

Berdasarkan hasil penelitian yang dipaparkan tadi maka dapat diketahui bahwa Pendapatan lain-lain GIAA diperoleh dari pemberian hak kepada Mahata terkait dengan layanan konektivitas dalam penerbangan dan hiburan dalam pesawat serta manajemen konten. Pendapatan atas hak layanan konektivitas tersebut belum seharusnya diakui oleh GIAA mengingat kontrak masih akan berjalan selama 15 tahun, sehingga pengakuannya pun harus bertahap selama 15 tahun, tidak sekaligus diakui di awal (yang sebenarnya masih berupa piutang) seperti diuraikan dalam penjelasan angka 6 neraca GIAA :

Gambar 4.4 Piutang Lain-Lain PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk

6. PIUTANG LAIN-LAIN		6. OTHER RECEIVABLES	
	31/12/2018	31/12/2018	
	USD	USD	
PT Mahata Aero Teknologi (Catatan 17)	233.134.000		PT Mahata Aero Teknologi (Note 17)
PT Sriwijaya Air (Catatan 17)	30.000.000		PT Sriwijaya Air (Note 17)
PI Asuransi Jasa Indonesia (Catatan 4b)	6.524.331	6.612.827	PI Asuransi Jasa Indonesia (Note 4b)
Piutang pegawai	4.496.794	5.001.002	Employee receivables
Pendapatan masih harus diterima	2.662.366	1.772.358	Accrued revenues
Aset derivatif (Catatan 29)	513.562	25.830.643	Derivative asset (Note 29)
Lain-lain	2.577.795	1.776.564	Others
Total	290.008.848	42.990.404	Total

Piutang ke PI Asuransi Jasa Indonesia (Jasindo) merupakan kelebihan premi yang dibayarkan Perusahaan ke Jasindo.

Manajemen berpendapat seluruh piutang tersebut dapat ditagih sehingga cadangan penurunan nilai tidak dibentuk.

Receivable from PI Asuransi Jasa Indonesia (Jasindo) is the excess premium paid by the Company to Jasindo.

Management believes that all such receivables are collectible thus allowance for impairment losses was not provided.

Sumber: www.idx.co.id, 2019.

Dari pendapatan lain-lain atas pemberian hak yang dicatat sebesar USD 239.940.000,- tersebut, ternyata sebesar USD 233.134.000,- masih berupa piutang yang belum dibayarkan oleh Mahata.

Ketentuan mengenai sewa diatur di PSAK 30. Apabila transaksi antara GIAA dengan Mahata merupakan transaksi sewa, misalnya GIAA menyewakan bagian belakang kursi dari pesawat-pesawatnya kepada Mahata dengan jenis penghasilan sewa operasi. Dalam hal demikian, menurut PSAK 30 penghasilan yang diakui GIAA selaku lessor dicatat dengan metode garis lurus selama masa sewa, kecuali terdapat dasar sistematis lain yang lebih mencerminkan pola waktu dimana manfaat penggunaan aset menurun. Namun menurut penjelasan angka 42, disebutkan bahwa Mahata akan melakukan dan menanggung seluruh biaya penyediaan, pelaksanaan, pemasangan, pengoperasian, perawatan dan pembongkaran dan pemeliharaan termasuk dalam hal terdapat kerusakan, mengganti dan/atau memperbaiki peralatan layanan konektivitas dalam penerbangan dan hiburan dalam pesawat dan manajemen konten. Sehingga menurut penjelasan angka 42 tersebut penyediaan, pelaksanaan, pemasangan, pengoperasian, perawatan dan pembongkaran dilakukan sendiri oleh Mahata.

Sepengatahuan saya naik pesawat, GIAA sudah memiliki inflight entertainment sejak bertahun-tahun yang lalu.

Sedangkan terkait jasa, PSAK 23 mengatur bahwa pendapatan diakui dengan acuan tingkat penyelesaian transaksi di akhir periode pelaporan. Misalnya apabila nilai hak sebesar USD239.940.000,- yang diterima GIAA dari Mahata untuk jangka waktu selama 15 tahun, maka secara kasar dapat dihitung bahwa penghasilan lain-lain yang seharusnya diakui di tahun 2018 hanya sebesar $1/15 \times \text{USD}239.940.000$, Namun apabila transaksi tersebut merupakan transaksi royalti (terutama terkait hak tertentu yang diberikan GIAA kepada Mahata), PSAK 23 mengatur bahwa royalti diakui dengan dasar akrual sesuai dengan substansi perjanjian yang relevan. Artinya, harus dilihat detail perjanjiannya berapa royalti yang harus dibayar oleh Mahata setiap tahunnya selama 15 tahun, dan jumlah tersebut merupakan jumlah yang harus diakui GIAA sebagai penghasilan di tahun yang bersangkutan.

Adapun nominal pendapatan yang seharusnya dilaporkan oleh GIAA yaitu sebesar USD38.870.155, adanya selisih lebih yang dilaporkan dikarenakan kekeliruan terhadap pendapatan prematur yang diakui yaitu piutang yang belum jatuh tempo oleh PT Mahata ditahun 2018 yang sebelumnya dilaporkan sebesar USD278.820.155.

BAB V

PENUTUP

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dilakukan oleh peneliti maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut :

1. Pada laporan keuangan milik PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk terdapat Pendapatan Prematur pada akun Pendapatan Lain-lain pada tahun 2018. Yaitu adanya kesalahan pengakuan yang mana masih berkategori sebagai piutang belum jatuh tempo.
2. Dari beberapa kategori yang ada untuk melakukan pemeriksaan terkait manipulasi pendapatan PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk ditemukan 2 kategori yang digunakan yaitu skema waktu dan pendaptan prematur yang di tingkatkan.
3. Dilihat dari skema waktu PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk mengakui pendapatan yang mana pendapatan tersebut belum waktunya untuk di akui, dengan kata lain pendapatan tersebut masih memiliki kontrak, Karena transaksi Garuda dengan Mahata sebesar US\$ 239 juta belum saatnya diakui sekaligus 2018. Nilai tersebut belum tepat jika masuk dalam pendapatan 2018.
4. Dilihat dari pendapatan prematur yang di tingkatkan oleh PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk yang mengakui pendapatan masih dalam hitungan piutang sehingga laporan keuangan yang sebelumnya mengalami kerugian, menjadi tampak laba.

5.2 Saran

Berdasarkan hasil kesimpulan dan pembahasan yang telah dikemukakan, maka peneliti memberikan saran pada penelitian ini, yaitu :

1. PT GIAA sebaiknya lebih memperhatikan dalam hal penyajian laporan keuangannya.
2. Sebaiknya PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk lebih memperhatikan setiap komponen pelaporan keuangannya seperti piutang agar tidak lagi terjadi kesalahan klasifikasi waktu pengakuan yang terjadi.
3. PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk seharusnya lebih patuh terhadap pedoman dan standar pengakuan pendapatan yang berlaku, agar nominal pendapatan yang disajikan dalam pelaporan keuangan tidak keliru dan bahkan nominal fiktif.
4. Seharusnya pihak PT. Garuda Indonesia (Persero) Tbk mencantumkan pendapatan usaha lainnya pada tahun 2018 yang sesungguhnya yaitu sebesar USD38.870.155.

DAFTAR PUSTAKA

- Belkaoui Ahmed Riahi, 2006. *Accounting Theory*. Jakarta : Salemba Empat.
- Belkaoui Ahmed Riahi, 2007. *Accounting Theory*. Edisi 5. Jakarta : Salemba Empat.
- Ferry Christian Ham, Herman Karamoy, Stanly Alenxander, 2016. Analisis Pengakuan Pendapatan dan Beban pada PT. Bank Perkreditan Rakyat Prisma Dana Manado. (Online). Jurnal, Manado. Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Sam Ratulangi Manado.
- Hery S.E., M.Si, 2009. *Teori Akuntansi*. Jakarta : Grasindo.
- Kartikahadi Hans, Rosita Uli Sinaga, Merliyana Syamsul, Silvia Veronica Siregar, Ersya Tri Wahyuni, 2016. *Akuntansi Keuangan Berdasarkan SAK Berbasis IFRS*. Jakarta : Ikatan Akuntansi Indonesia.
- Khasanah Niswatul, 2017. *Analisis Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Berdasarkan PSAK No. 23 Tahun 2015 Pada PT. Kediri Global Mediatama*. (Online). Jurnal. Kediri : Fakultas Keguruan dan Ilmu Pendidikan, Universitas Nusantara PGRI Kediri.
- Kusnadi, 2000. *Akuntansi Keuangan Menengah (Intermediate) (Prinsip, Prosedur, dan Metode)*. Malang : Universitas Brawijaya.
- Martani Dwi, Sylvia Veronica NPS, Ratna Wardhani, Aria Farahmita, Edward Tanujaya, Taufik Hidayat, 2015. *Akuntansi Keuangan Menengah Berbasis PSAK*. Jakarta : Salemba Empat.
- Mulford W. Charless, Comiskey E. Eugene, 2010. Penerjemah Aurolla S. Harahap, dan Yudith D. Anggraeni. *Deteksi Kecurangan Akuntansi, The Financial Numbers Game*. Penerbit PPM. Jakarta.
- PSAK IAI, 2014. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 23 Tentang Pendapatan*. Jakarta : IAI.
- Ratunuman Merry Sisilia, 2013. *Analisis Pengakuan Pendapatan Dengan Persentase Penyelesaian Dalam Penyajian Laporan Keuangan PT. Pilar Dasar*. (Online). Jurnal. Manado : Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi, Universitas Sam Ratulangi Manado.
- Rully Kesuma, 2019. *Laporan Keuangan Garuda Janggal*. (Online). TEMPO.CO
- Samsu Saharu, 2013. Analisis Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Berdasarkan PSAK No. 23 pada PT. Misa Utara Manado. (Online). Jurnal, Manado. Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Sam Ratulangi Manado.
- Subramanyam K. R, 2018. *Analisis Laporan Keuangan*. Edisi 11. Jakarta : Salemba Empat.
- Sugiyono, 2016. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung : Alfabeta, CV.

Suharja Irham, 2010. *Analisis Manajemen Laba dan Kinerja Keuangan Perusahaan yang Melakukan Right Issue*. (Online). Jurnal. Surakarta : Fakultas Ekonomi, Universitas Sebelas Maret Surakarta.

Surifah, 2000. *Manfaat dan Keterbatasan Laporan Keuangan Suatu Tinjauan Teoritis dan Empiris*. Jurnal Kompak 23.

Suwardjono, 2005. *Teori Akuntansi Perekayasaan Pelaporan Keuangan*. Edisi Ketiga. Yogyakarta : BPFY-YOGYAKARTA.

www.idx.co.id