

TELAAH TEORITIS TERHADAP *DISSENTING OPINION* TERHADAP LAPORAN KEUANGAN GARUDA TAHUN 2018

Arum Arupi Kusnindar

Program Studi Manajemen, Fakultas Ekonomi & Bisnis, Universitas Muhammadiyah Pringsewu
Jl. Makam K.H Gholib No.112 Pringsewu, Lampung 35373

E-Mail : arumkusnindar@gmail.com

Abstrak

Perusahaan publik, mempunyai kewajiban untuk selalu menerapkan prinsip-prinsip tata kelola perusahaan (GCG) yang baik serta memberikan informasi yang lengkap kepada semua pemangku kepentingan sebagai bentuk pertanggung jawaban atau akuntabilitas. Informasi disajikan dalam berbagai bentuk laporan rutin, diantaranya laporan keuangan interim, laporan keuangan tengah tahunan, laporan keuangan tahunan yang diaudit, laporan tahunan, dan laporan insidental dimana di dalamnya termasuk hal yang terkait dengan aksi korporasi, transaksi afiliasi, maupun transaksi material. Dalam RUPS Garuda yang dilakukan pada 24 April 2019 terdapat *Dissenting Opinion* dari dua komisaris. *Dissenting opinion* terkait dengan pengakuan pendapatan bagi hasil yang didapatkan dari PT Mahata. Adanya perbedaan opini tersebut menunjukkan adanya dua kepentingan yang berbeda antara perwakilan komisaris dari pemegang saham minoritas dan pemegang saham mayoritas yaitu pemerintah. Penelitian ini bertujuan melakukan kajian teoritis terhadap munculnya dissenting opinion pada RUPS Garuda yang berkaitan dengan pengakuan pendapatan dalam laporan keuangan tahun 2018. Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif kualitatif dengan menggunakan pendekatan interpretatif. Kajian dalam penelitian ini menunjukkan bahwa PT. Garuda tidak melakukan prosedur akuntansi dengan benar terutama untuk transaksi antara PT. Mahata Euro Teknologi dan PT. Garuda beserta anak perusahaannya. Prosedur akuntansi yang dimaksud adalah pengakuan pendapatan atas transaksi tersebut tidak dapat memenuhi unsure-unsur seperti yang di atur dalam PSAK No. 23 paragraf 20. Selain itu, terdapat indikasi adanya *moral hazard* yang mengakibatkan diunggulkannya salah satu pihak dengan adanya pengakuan pendapatan atas transaksi PT. Mahata dengan Garuda.

Kata Kunci : Akuntabilitas, Dissenting Opinion, Pendapatan

I. PENDAHULUAN

Perusahaan publik, mempunyai kewajiban untuk selalu menerapkan prinsip-prinsip tata kelola perusahaan (GCG) yang baik. Sebagai salah satu bentuk dari tata kelola yang baik, perseroan wajib menjaga obyektivitas dalam menjalankan aktivitas usaha salah satunya dengan menyediakan informasi yang benar dan relevan kepada para pemegang saham dan pemangku kepentingan. Selain itu, perseroan harus memastikan informasi yang di berikan tepat waktu, memadai, jelas, akurat, serta mudah diakses. Informasi disajikan dalam berbagai bentuk laporan rutin, diantaranya laporan keuangan interim, laporan keuangan tengah tahunan, laporan keuangan tahunan yang diaudit, laporan tahunan, dan laporan insidental dimana di dalamnya termasuk hal yang terkait dengan aksi korporasi, transaksi afiliasi, maupun transaksi material. Seluruhnya dalam bentuk paparan publik, dan juga melalui media massa serta web resmi persero.

Garuda Indonesia sebagai perusahaan publik menggunakan Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) sebagai salah satu cara mengkomunikasikan kinerja tahunan persero kepada pemegang saham. Pada UU No. 40 Tahun 2007 mengenai Perseroan terbatas, RUPS dalam Perseroan Terbatas wajib di adakan dalam jangka waktu paling lambat 6

(enam) bulan setelah tahun buku berakhir. RUPS merupakan pelaksana perusahaan yang memegang kekuasaan dan wewenang tertinggi. Kewenangan RUPS antara lain mengangkat dan memberhentikan anggota Dewan Komisaris dan Direksi, mengevaluasi kinerja Dewan Komisaris dan Direksi, menyetujui perubahan Anggaran Dasar, menyetujui laporan tahunan dan menetapkan bentuk dan jumlah remunerasi anggota Dewan Komisaris dan Direksi.

Dalam RUPS Garuda yang dilakukan pada 24 April 2019 terdapat *Dissenting Opinion* dari dua komisaris. *Dissenting opinion* terkait dengan pengakuan pendapatan bagi hasil yang didapatkan dari PT Mahata sebesar US\$ 239,94 juta berdasarkan Perjanjian Kerjasama Penyediaan Layanan Konektivitas Dalam Penerbangan antara PT Mahata Aero Teknologi dan PT Citilink Indonesia tanggal 31 Oktober 2018. Pengakuan pendapatan ini membuat persero mencatat pendapatan usaha sebesar US\$ 4,37 miliar dan laba tahun berjalan sebesar US\$ 5,02 juta. Padahal pada tahun sebelumnya perusahaan masih mencatat rugi sebesar US\$ 213,39 juta. Pihak yang mempunyai dissenting opinion berpendapat bahwa terdapat kebijakan akuntansi yang tidak tepat dalam pengakuan pendapatan sehingga laba yang di bukukan pada tahun 2018 adalah laba semu dan hal ini akan membahayakan perseroan dalam jangka panjang. Sedangkan pihak yang menyetujui berpendapat bahwa semua transaksi telah sesuai dengan standar akuntansi berlaku umum dan telah di audit oleh Kantor Akuntan Publik.

Keduanya menunjukkan adanya dua kepentingan yang berbeda antara perwakilan komisaris dari pemegang saham minoritas dan pemegang saham mayoritas yaitu pemerintah. Teori konflik menyebutkan "*bringing these distinct groups together to reach agreement may not always be possible, so business decisions must consider each point of view and optimize the decision-making to include all voices*". Secara natural bahwa antara pemegang saham memang terdapat perbedaan kepentingan apalagi antara pemerintah dan swasta.

II. TINJAUAN LITERATUR DAN FOKUS PENELITIAN

2.1. Teori Konflik Kepentingan

Dalam teori keagenan dijelaskan bahwa di dalam perusahaan terdapat dua pelaku ekonomi yang saling bertentangan yaitu prinsipal dan agen. Hubungan diantara keduanya atau hubungan keagenan merupakan suatu kontrak dimana satu atau lebih orang (prinsipal) memerintah orang lain (agen) untuk melakukan suatu jasa atas nama prinsipal serta memberi wewenang kepada agen membuat keputusan yang terbaik bagi principal. Jika prinsipal dan agen memiliki tujuan yang sama maka agen akan mendukung dan melaksanakan semua yang diperintahkan oleh prinsipal.

Hubungan keagenan dapat menimbulkan konflik kepentingan jika terjadi perbedaan tujuan antara agen dan principal. Dalam teori principal – agen, principal dapat mengontrol perilaku agen dengan menentukan kontrak yang optimal antara principal dengan agen, keluaran yang dapat diukur melalui informasi yang jelas dan lengkap dapat mengurangi resiko *moral hazard* (Demski & Felttham, 1978).

Dalam kasus *moral hazard*, prinsipal tidak mampu mengobservasi perilaku agent sehingga principal mempunyai dua pilihan yaitu; 1) memantau perilaku agen dengan berinvestasi pada sistem informasi, contoh pada sistem penganggaran, menambah tingkatan manager dan direksi yang mendukung principal atau opsi lain yaitu 2) kontrak pada keluaran yang merupakan hasil dari perilaku agen. Point kedua ini yang terjadi pada

saat RUPS PT Garuda, saat muncul *dissenting opinion* dari dua direksi pemegang saham minoritas terhadap laporan keuangan tahunan persero (Ikhsan & Suprpto, 2008)

2.2. Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS)

Menurut UU No. 40 tahun 2007 Pasal 4, RUPS didefinisikan sebagai Organ Perseroan yang mempunyai wewenang yang tidak di berikan kepada direksi atau dewan komisaris dalam batas yang di tentukan dalam undang undang ini dan/atau anggaran dasar. Pemegang saham berhak mendapatkan informasi yang berkaitan dengan kinerja perseroan dalam RUPS. RUPS terdiri dari RUPS tahunan dan RUPS lainnya. RUPS tahunan wajib di selenggarakan 6 (enam) bulan setelah tahun buku berakhir sedangkan RUPS lainnya dapat diadakan setiap waktu sesuai dengan kebutuhan dan kepentingan perseroan. Dalam RUPS, perseroan berkewajiban menyampaikan semua informasi melalui laporan keuangan tahunan yang di dalamnya juga memuat informasi mengenai segala aktivitas yang materiil.

Dalam RUPS PT Garuda Tbk yang dilakukan pada 24 April 2019, terdapat *dissenting opinion* dari dua komisaris yang mewakili pemegang saham minoritas mengenai pengakuan pendapatan. Sehingga, terjadi pemeriksaan oleh Otoritas Jasa Keuangan (OJK) dan Bursa Efek Jakarta (BEJ) terhadap transaksi pendapatan yang di laporkan pada laporan keuangan tahunan.

2.3. Pengakuan Pendapatan

Definisi pendapatan menurut PSAK no 23 adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal entitas selama periode jika arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal. Dalam PSAK 23, pendapatan terdiri dari:

1. Penjualan barang;
2. Penjualan jasa;
3. Bunga, royalti dan dividen

Pengakuan masing-masing jenis pendapatan diatas adalah:

1. Paragraf 14 PSAK 23 menyatakan bahwa pendapatan dari penjualan barang diakui jika seluruh kondisi berikut dipenuhi:
 - a. Entitas telah memindahkan resiko dan manfaat kepemilikan barang secara signifikan kepada pembeli;
 - b. Entitas tidak lagi melanjutkan pengelolaan yang biasanya terkait dengan kepemilikan atas barang ataupun melakukan pengendalian efektif atas barang yang dijual;
 - c. Jumlah pendapatan dapat diukur secara handal;
 - d. Kemungkinan besar manfaat ekonomik yang terkait dengan transaksi tersebut akan mengalir ke entitas; dan
 - e. Biaya yg terjadi atau akan terjadi sehubungan dengan transaksi penjualan tersebut dapat diukur dengan andal.

Apabila salah satu dari kelima syarat tersebut tidak terpenuhi dalam suatu transaksi penjualan, maka entitas tidak dapat mengakuinya sebagai suatu pendapatan.

2. Paragraf 20 PSAK 23 menyatakan bahwa hasil transaksi yang terkait dengan penjualan jasa dapat diestimasi secara andal, maka pendapatan sehubungan dengan transaksi tersebut diakui dengan mengacu pada tingkat penyelesaian dari transaksi pada akhir periode pelaporan. Hasil transaksi dapat diestimasi secara andal jika seluruh kondisi berikut ini terpenuhi:
 - a. Jumlah pendapatan dapat diukur dengan andal;
 - b. Kemungkinan besar manfaat ekonomik sehubungan dengan transaksi tersebut akan mengalir ke entitas;

- c. Tingkat penyelesaian dari suatu transaksi pada akhir periode pelaporan dapat diukur dengan andal; dan
- d. Biaya yang timbul untuk transaksi dan biaya untuk menyelesaikan transaksi tersebut dapat diukur dengan andal.

Apabila salah satu dari keempat syarat tersebut tidak terpenuhi dalam suatu transaksi penjualan jasa, maka entitas tidak dapat mengakuinya sebagai suatu pendapatan.

3. Paragraf 29 PSAK 23 menyatakan bahwa pendapatan yang timbul dari penggunaan aset entitas oleh pihak lain yang menghasilkan bunga, royalti dan dividen diakui jika:
 - a. Kemungkinan besar manfaat ekonomik sehubungan dengan transaksi tersebut akan mengalir ke entitas;
 - b. Jumlah pendapatan dapat diukur dengan andal

Kondisi yang luar biasa dapat terjadi sehingga entitas mengakui pendapatan lebih cepat atau mengakui lebih lambat daripada saat penjualan atau penyerahan barang. Sedangkan, Menurut Suwardjono (2005) pengakuan adalah pencatatan jumlah rupiah secara resmi ke dalam sistem akuntansi sehingga jumlah tersebut terefleksi dalam laporan keuangan.

Paragraf 22 Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan, Standar Akuntansi Keuangan (SAK) menyebutkan bahwa untuk mencapai tujuannya, laporan keuangan disusun atas dasar akrual. Dengan dasar ini, pengaruh transaksi dan peristiwa lain diakui pada saat kejadian (dan bukan pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar) dan dicatat dalam catatan akuntansi serta dilaporkan dalam laporan keuangan pada periode yang bersangkutan. Oleh karena itu pendapatan juga di akui dengan basis akrual.

Pengakuan pendapatan berdasarkan metode *accrual basis* antara lain: (1) Selama kegiatan produksi dalam hal sewa, bunga, dan komisi diakui sebagai pendapatan berdasarkan perjanjian yang dibuat sebelumnya yang menetapkan kenaikan bertahap dalam tagihan terhadap pelanggan. (2) Untuk kontrak jangka panjang, pendapatan diakui berdasarkan kemajuan pekerjaan atau presentase penyelesaian. (3) Pendapatan dari *Cost Plus Fixed Fee Contract*, yaitu kontrak yang dibuat berdasarkan kontrak fee yang sudah tetap ditambah biaya-biaya tertentu. (4) Perubahan aset karena pertumbuhan yang mengakibatkan bertambahnya pendapatan, seperti peternakan dan hutan tanam industri untuk industri pekayuan.

III. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif kualitatif dengan menggunakan pendekatan intepretatif. Data yang dipakai adalah data sekunder yang berasal dari laporan tahunan PT Garuda Indonesia Tbk yang disajikan pada saat RUPS pada tanggal 24 April 2019.

IV. ANALISA DAN PEMBAHASAN

1. Kronologi Munculnya Disenting Opnion

Munculnya *dissenting opinion* dalm RUPS PT Garuda berasal dari perbedaan opini terhadap kebijakan akuntansi dalam pengakuan pendapatan atas transaksi antara Persero dengan PT Mahata Aero Teknologi. Runtutan peristiwa sampai dengan timbulnya *dissenting opinion* di jabarkan pada tabel di bawah ini:

1. Tanggal 31 Oktober 2018 terjadi penandatanganan kontrak kerjasama antara PT Citilink yang merupakan anak perusahaan PT Garuda Indonesia dengan PT Mahata Aero Teknologi untuk penyediaan layanan konektivitas dalam penerbangan.
2. Substansi kontrak sebagai berikut:
 - a. Obyek Perjanjian Kerjasama (PKS) adalah penyediaan layanan konektivitas dalam penerbangan dan pengelolaan *In-Flight Entertainment* dan Manajemen Konten.
 - b. Periode PKS : 15 tahun
 - c. Nilai yang disepakati:
 1. Kompensasi hak pemasangan Peralatan Layanan Konektivitas dan Hak Pengelolaan Layanan *In-Flight Entertainment*: \$241.940.000 untuk pesawat Garuda, Citilink dan Sriwijaya
 2. Alokasi Slot: ditentukan berdasarkan actual pendapatan iklan yang didapat
 - d. Skema Pembayaran
 1. Kompensasi Hak Pemasangan Peralatan Layanan Konektivitas dan Hak Pengelolaan Layanan *In-Flight Entertainment* setelah penandatanganan kontrak.
 2. Alokasi Slot: Mahata wajib membayar Alokasi Slot kepada Citilink sesuai dengan pesawat terhubung
 - e. Hak dan Kewajiban Para Pihak
Kewajiban Mahata:
 - Melaksanakan Lingkup Pekerjaan setelah Tanggal Perjanjian dan melaksanakan dengan penuh ketekunan dan bertanggung jawab terhadap pelaksanaan dan penyediaan seluruh aspek yang dipersyaratkan berdasarkan PKS ini;
 - Menanggung seluruh biaya yang timbul dari penyediaan, pemasangan, pengoperasian, perawatan dan pembongkaran Peralatan Layanan Konektivitas.
 - Mengasuransikan seluruh Peralatan Layanan Konektivitas baik yang sudah terpasang maupun yang belum terpasang pada pesawat. Untuk itu, Mahata harus bertanggung jawab atas pembayaran secara penuh dan tepat waktu terhadap premi-premi dan jumlah lainnya atas asuransi tersebut. Untuk menghindari keraguan, keberadaan asuransi tersebut tidak membatasi atau membebaskan Mahata dari risiko, kewajiban atau tanggung jawab apapun berdasarkan atau yang timbul dari PKS ini, hukum dan lainnya.
 - Mematuhi tingkat kualitas dari Peralatan Layanan Konektivitas dan *In – Flight Connectivity Services*, Layanan *In Flight Entertainment* dan *content Management* sesuai dengan perjanjian tingkat layanan yang disepakati dalam PKS ini, dan Mahata menyadari konsekuensi yang dapat timbul bagi Citilink karena kegagalan Mahata dalam memenuhi tingkat kualitas tersebut.
 - Menyediakan, memasang, mengoperasikan, merawat, memperbaiki dan membongkar semua Peralatan Layanan Konektivitas dan *In – Flight Connectivity Services*, Layanan *In Flight Entertainment* dan *content Management* dengan tidak mengurangi atau menyebabkan berkurangnya kelaikan pasar, nilai, utilitas dan usia terhadap ketentuan DKPPU, EASA dan/atau FAA, atau STC yang di setujui untuk Pesawat Terhubung. Setiap perubahan terhadap aspek Teknik dan spesifikasi terhadap Peralatan Layanan Konektivitas wajib mendapatkan persetujuan terlebih dahulu dari Citilink.

- Menyediakan dan menugaskan personelnnya yang kompeten dan memiliki sertifikat-sertifikat kompetensi yang dibutuhkan untuk pemasangan, pengoperasian dan perawatan semua Peralatan Layanan Konektivitas dan *In – Flight Connectivity Services*, Layanan *In Flight Entertainment* dan *content Management* guna menjamin pelaksanaan Lingkup Pekerjaan yang cermat dan tepat waktu sesuai dengan PKS ini dan jadwal pemasangan yang telah di tentukan.
- Menyerahkan susunan tim manajemen proyek yang terlibat dalam pelaksanaan kerja sama ini kepada Citilink dalam jangka waktu 14 hari kalender sejak tanggal efektif
- Bekerjasama dengan konsultan dan kontraktor yang di tunjuk oleh Citilink dalam rangka pelaksanaan kerja sama, dan mengkoordinasikan kegiatan Mahata dengan dengan kegiatan Citilink
- Melaksanakan semua lingkup pekerjaan sesuai dengan jadwal pemasangan sehingga tidak mengganggu dan menghambat kegiatan operasional dari pesawat yang akan di pasang peralatan konektivitas.
- Melakukan pemeliharaan terhadap Peralatan Layanan Konektivitas dan *In – Flight Connectivity Services*, Layanan *In Flight Entertainment* dan *content Management* berdasarkan waktu yang telah di sepakati oleh Para Pihak dan dalam hal terjadi kerusakan dan penggantian peralatan guna memastikan pengguna Layanan mendapatkan *In-Flight Connection Service* sesuai dengan kualitas yang di sepakati.
- Mendapatkan persetujuan dari Citilink sebelum Mahata masuk ke dalam suatu kesepakatan dengan Penyedia Teknologi atau pihak pihak lain jika kesepakatan tersebut menimbulkan kewajiban mahata yang melibatkan Citilink dengan ketentuan persetujuan yang diberikan tidak akan membebaskan Mahata atas segala tugas, tanggung jawab, kewajiban dan jaminan berdasarkan PKS ini.
- Menjamin dan bertanggung jawab atas semua biaya yang timbul untuk mengembalikan Pesawat kepada kondisi seperti sedia kala sebelum di lakukan pemasangan peralatan pelayanan konektivitas pada akhir periode PKS ini. Untuk menghindari keraguan, Mahata harus bertanggung jawab terhadap dan menjamin bahwa pekerjaan dan jasa layanan dan/atau pihak lainnya yang di tunjuk oleh Mahata seolah olah pekerjaan dan jasa layanan tersebut dilaksanakan oleh Mahata
- Memperoleh dan memelihara seluruh perizinan dan atau sertifikasi terhadap peralatan layanan konektivitas serta personilnya terkait dengan penyediaan *In Flight Connectivity* berdasarkan PKS ini. Dan penyediaan teknologi akan menyediakan akses bagi aparat penegak hukum, auditor intern atau pun auditor eksternal yang di tunjuk oleh Citilink untuk memperoleh data dan informasi terkait pemanfaatan layanan sesuai PKS ini.
- Menjamin keamanan dan kerahasiaan seluruh transaksi, informasi dan data pribadi dari pengguna layanan yang tersimpan pada pusat data yang digunakan oleh Mahata sesuai peraturan undang undang
- Melaporkan setiap kejadian kritis kepada pihak citilink yang terjadi dan mengakibatkan terganggunya Peralatan Layanan Konektivitas dan *In – Flight Connectivity Services*, Layanan *In Flight Entertainment* dan *content Management*
- Memperoleh persetujuan Citilink atas desain portal layanan konektivitas

- Menyerahkan portal layanan konektivitas kepada Citilink secara Cuma Cuma pada saat PKS diakhir
- Memberitahukan secara tertulis kepada Citilink dalam hal penyedia teknologi melakukan penghentian atau penundaan layanan yang dapat mengganggu *In Flight Connetivity Services*
- Memberikan seluruh dokumen mengenai pengoperasian, penggunaan dan perawatan peralatan layanan konektivitas, *In Flight Connetivity service*, layanan *In flight Entertainment* dan *Content Management* kepada Citilink sebelum pesawat terhubung dioperasikan
- Memiliki kantor atau tempat kerja bagi personil Mahata di kantor Citilink atau GMF
- Menunjuk dan berkoordinasi langsung dengan GMF untuk pemasangan perawatan dan pembongkaran peralatan Layanan Konektivitas.

Kewajiban Citilink, Garuda dan Sriwijaya:

- Menyediakan pesawat yang tercantum pada *Aircraft List of Services* kepada Mahata dan menjamin untuk menyediaakn pesawat sejumlah *Aircraft List of Services* untuk di pasangkan Peralatan Layanan Konektivitas selama jangka waktu perjanjian
 - Memberikan persetujuan atau ketidaksesuaian atas permintaan yang diajukan oleh Mahata dalam jangka waktu paling lama 30 hari
 - Memberitahukan kepada Mahata secara tertulis apabila jangka waktu sewa pesawat terhubung habis
 - Bertanggung jawab atas segala kerusakan peralatan layanan konektivitas
 - Turut serta memelihara dan menjaga peralatan layanan konektivitas
 - Memberikan usaha terbaiknya dalam membantu Mahata untuk mendapatkan perizinan yang diperlukan dalam rangka PKS ini
 - Mengevaluasi setiap 2 bulan sekali atas pelaksanaan PKS ini.
3. Sampai dengan Desember 2018, baru satu pesawat yang terpasang layanan konektivitasnya.
 4. Dua komisaris melayangkan surat keberatan pada tanggal 2 April 2019 atas laporan keuangan persero tahun buku 2018 karena memasukan piutang atas PT Mahata Aero Teknologi sebagai pendapatan walaupun pembayaran atas bagi hasil kerjasama tersebut belum dapat di realisasi pada tahun 2018. Besaran pendapatan yang diakui sangat besar dan signifikan sehingga laporan keuangan persero menunjukkan laba sebesar USS 5,01 juta. Namun, jika piutang tersebut tidak diakui sebagai pendapatan maka, laporan keuangan menunjukkan kerugian sebesar US\$ 244,95 juta.
 5. Pada tanggal 2 Mei 2019 Bursa Efek Jakarta mengirimkan surat permintaan klarifikasi atas transaksi persero dengan PT Mahata Aero Teknologi
 6. Pada tanggal 6 Mei 2019, PT Garuda Tbk mengirimkan surat berisi klarifikasi sesuai permintaan BEI. Pokok substansi klarifikasi sebagai berikut:
 - Periode kerjasama persero dengan PT Mahata selama 15 tahun
 - Nilai PKS sebesar USS 241.940.000 untuk pesawat Garuda, Citilink dan Sriwijaya
 - Skema Pembayaran (1) Kompensasi Hak Pemasangan Peralatan layanan Konektivitas dan hak Pengelolaan Layanan *In-Flight Entertainment* setelah

- penandatanganan kontrak (2) Alokasi Slot: Mahata wajib membayar Alokasi Slot kepada Citilink sesuai dengan pesawat terhubung
- Kewajiban para pihak, secara singkat PT Mahata berkewajiban melaksanakan pekerjaan sesuai dengan PKS termasuk segala biaya yang timbul termasuk biaya pemeliharaan dan asuransi. Sedangkan Garuda berkewajiban menyediakan pesawat sesuai dengan list of service untuk di pasang layanan konektivitas.
 - PT Garuda telah memberikan Hak Pemasangan Layanan kepada Mahata sejak PKS di tandatangi, sampai dengan Desember 2018 satu pesawat telah terpasang, Proses Pemasangan sampai dengan pengoperasian untuk satu jenis pesawat akan memakan waktu sampai dengan 6 bulan
 - Sampai dengan klarifikasi diberikan ke BEI, Garuda belum menerima pembayaran dari Mahata. Dan PT Mahata sedang dalam tahap finalisasi dengan investor. Pinalti atas keterlambatan pembayaran akan di sepakati dalam amandemen kontrak. Persero tidak melakukan penagihan pada Mahata karena semua invoice sudah di keluarkan pada saat PKS di tandatangi. Upaya untuk memastikan pembayaran di wakili oleh Citilink yang melakukan korespondensi dengan Mahata. Piutang tak tertagih akan di akui pada saat assessment persero yakin bahwa piutang kolektibilitasnya rendah
 - Dalam melakukan kewajibannya Mahata juga bekerjasama dengan Karya Lentera Angkasa dan Aerie Group. Kedua nya adalah perseroan terbatas yang menyediakan layanan kuota dan iklan
 - Pertimbangan Garuda memilih Mahata sebagai rekanan sudah melalui *pross due diligence* dan mempertimbangkan rekam jejak Mahata dan kerjasamanya dengan perusahaan internasional lain. Serta keuntungan dan kemudahan karena PKS ini *zero investment* dan *revenue sharing* berbeda dengan PKS yg dilakukan Garuda sebelumnya.
7. Pemeriksaan oleh OJK, Kementerian Keuangan dan Bursa Efek Indonesia. Hasil pemeriksaan mengharuskan PT Garuda telah melakukan rekayasa laporan keuangan dan harus menyajikan ulang laporan keuangan serta membayar sanksi berupa denda ke kepada perusahaan sebesar Rp 100 juta, denda Rp 100 juta kepada seluruh jajaran direksi, dan denda Rp 100 juta ditanggung bersama oleh jajaran direksi dan komisaris yang menandatangani laporan keuangan tahun 2018. Sedangkan sanksi dari Kementerian Keuangan lewat Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) adalah pembatalan kontrak kerjasama antara PT Garuda dan Mahata.

2. Tinjauan Kebijakan Akuntansi Pengakuan Pendapatan PT. Garuda

Tinjauan Teoritis Berdasarkan PSAK Pasal 23

Pendapatan menurut PSAK Pasal 23 adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yg timbul dari aktivitas normal entitas selama periode jika arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal. Untuk pendapatan dari Penjualan Jasa, pada pasal 20 pengakuan pendapatan mengacu pada tingkat penyelesaian dari transaksi pada akhir periode pelaporan dan memenuhi unsure-unsure sebagai berikut:

1. Jumlah pendapatan dapat diukur dengan andal;
2. Kemungkinan besar manfaat ekonomik sehubungan dengan transaksi tersebut akan mengalir ke entitas

3. Tingkat penyelesaian dari suatu transaksi pada akhir periode pelaporan dapat diukur dengan andal; dan
4. Biaya yang timbul untuk transaksi dan biaya untuk menyelesaikan transaksi tersebut dapat diukur dengan andal.

Jika dibandingkan dengan 4 unsur di atas maka transaksi antara Mahata dan PT Garuda dapat dianalisa sebagai berikut:

Tabel 1. Perbandingan Unsur-Unsur dalam PSAK Psl 23 dengan Transaksi sebenarnya

Unsur – Unsur Dalam PSAK Psl 23	Fakta Transaksi antara Garuda dan Mahata
Jumlah Pendapatan dapat diukur dengan andal	Jumlah keseluruhan pendapatan dapat diukur dengan handal untuk jangka waktu 15 tahun, namun jumlah pendapatan yang dapat direalisasi yang di dapat setiap periode/tahun tidak dapat di ukur dengan handal
Manfaat ekonomik terkait transaksi Mahata kemungkinan besar dapat di terima perusahaan	Manfaat ekonomik terkait transaksi dengan Mahata tidak dapat di pastikan dapat di terima karena tidak ada jadwal pemasangan layanan dan skema pembayaran yang pasti, Bahkan sampai Desember 2018 baru satu pesawat terhubung dan Garuda sama sekali belum menerima pembayaran.
Tingkat penyelesaian transaksi pada akhir periode pelaporan dapat diukur dengan andal	Dalam PKS antara garuda dan Mahata tidak terdapat jadwal pasti penyelesaian atau pemasangan layanan, hanya di sebutkan jangka waktu selama 15 tahun, sehingga tingkat penyelesaian transaksi tidak dapat dipastikan bahkan tidak dapat di ukur dengan andal.
Biaya yang timbul untuk transaksi dan biaya menyelesaikan transaksi dapat diukur dengan andal	Karena transaksi ini merupakan zero investment hampir tidak ada biaya yang signifikanyang akan di tanggung oleh Garuda

Dari keempat unsure di atas, transaksi antara Mahata dan Garuda tidak mampu memenuhi unsure pertama, kedua dan ketiga. Dalam PSAK di sebutkan bahwa tidak terpenuhinya salah satu dari ke-empat unsure tersebut dalam menghalangi atau tidak di akui nya sebuah transaksi sebagai suatu pendapatan. Oleh karena itu, jelas berdasarkan PSAK Pasal 23, transaksi antara Mahata dan Garuda tidak dapat di akui sebagai pendapatan.

Tinjauan Teoritis Berdasarkan Teori Keagenan

Dissenting Opinion yang timbul dalam RUPS menunjukkan adanya konflik kepentingan antara pemegang saham minoritas dengan pemegang saham mayoritas yaitu pemerintah. Perbedaan konflik kepentingan dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

Tabel 2. Perbedaan kepentingan antara Pemegang saham minoritas dengan Pemegang Saham Mayoritas

Pemegang Saham Minoritas	Pemegang Saham Mayoritas
Pemegang saham minoritas tidak punya akses pada tingkatan manager maupun sistem informasi, mereka melakukan penilaian dan pengambilan keputusan hanya berdasarkan laporan keuangan. Sehingga posisi laba atau rugi dalam Laporan keuangan akan sangat berpengaruh terhadap keputusan mereka tetap berinvestasi pada PT. Garuda atau tidak.	Dengan di akui nya transaksi Mahata sebagai pendapatan, maka laba persero menunjukan kenaikan sebesar US\$ 5,01 juta, Sedangkan jika tidak di akui maka laporan keuangan menunjukan minus US\$ 244,95 juta. Sebagai pemegang saham mayoritas yang juga memiliki akses terhadap sistem informasi dan jajaran manager serta direksi, laporan keuangan yang menunjukan posisi laba artinya manager dan direksi mempunyai kinerja yang baik dan begitu pula sebaliknya. Kerugian menunjukan manager dan direksi yang dipilih oleh pemegang saham mayoritas tidak berkinerja dengan baik dan dapat berujung pada pergantian pimpinan perusahaan garuda.
Pemegang saham minoritas mempunyai risiko lebih kecil terhadap perubahan harga saham	Pemegang saham mayoritas dan perusahaan / manager berkepentingan untuk menjaga harga saham tetap positif. Laporan keuangan yang menunjukan minus selama dua tahun

	berturut turut akan memberi sinyalemen negative dan memberi risiko lebih besar kepada pemegang saham mayoritas.
Pemegang saham minoritas tidak punya kepentingan terhadap kewajiban perpajakan perusahaan	Pemegang saham mayoritas yang dalam hal ini adalah pemerintah mempunyai kepentingan dengan target penerimaan pajak negara. Laporan keuangan yang menunjukkan posisi laba mewajibkan Garuda membayarkan pajak penghasilan pasal 25 dengan jumlah cukup besar. Walau pembayaran pajak dari laba semu ini akan tambah membebani Garuda

V. KESIMPULAN

Kesimpulan dalam penelitian ini adalah:

1. PT. Garuda tidak melakukan prosedur akuntansi dengan benar terutama untuk transaksi antara PT. Mahata Euro Teknologi dan PT. Garuda beserta anak perusahaannya. Prosedur akuntansi yang di maksud adalah pengakuan pendapatan atas transaksi tersebut tidak dapat memenuhi unsure-unsur seperti yang di atur dalam PSAK No. 23 paragraf 20.
2. Terdapat indikasi adanya *moral hazard* yang mengakibatkan diuntungkananya salah satu pihak dengan adanya pengakuan pendapatan atas transaksi PT. Mahata dengan Garuda.

DAFTAR PUSTAKA

- Acar, M., Guo, C., & Yang, K. 2012. Accountability in voluntary partnership: To whom and for what? *Public Organization Review*. Vol. 12.
- Azhar, A.L., 2009. "Due Diligence: Dalam peran dan Tanggung Jawab Auditor". *Indonesia Scientific Journal Database*.
- Ikhsan, Arfan., 2008. Teori Akuntansi dan Riset Multiparadigma. Garha Ilmu. Yogyakarta
- Ikatan Akuntansi Indonesia. 2010. *Pernyataan Standard Akuntansi Keuangan No. 23 – Pendapatan*. IAI. Jakarta
- Prasetio, J.E., 2017. Tazkiyatun Nafs: Kajian Teoritis Konsep Akuntabilitas. *Jurnal Analisa Akuntansi dan Perpajakan*. Vol.1 No.1. Unniversitas Pembangunan Nasional "Veteran" Yogyakarta.
- PT. Garuda Indonesia TBK., 2018. *Annual Report*. Jakarta