

# DRAF EKSPOSUR

## ISAK 36 INTERPRETASI ATAS INTERAKSI ANTARA KETENTUAN MENGENAI HAK ATAS TANAH DALAM PSAK 16: ASET TETAP DAN PSAK 73: SEWA

Draf Eksposur ini diterbitkan oleh  
Dewan Standar Akuntansi Keuangan  
Ikatan Akuntan Indonesia

Tanggapan atas Draf Eksposur ini diharapkan dapat diterima  
paling lambat tanggal 10 November 2020



**IKATAN AKUNTAN INDONESIA**  
*Institute of Indonesia Chartered Accountants*





Draf eksposur ini diterbitkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan untuk ditanggapi dan dikomentari. Saran dan masukan untuk menyempurnakan draf eksposur dimungkinkan sebelum diterbitkannya Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan.

Tanggapan tertulis atas draf eksposur paling lambat diterima pada tanggal **10 November 2020**. Tanggapan dikirimkan ke:

**Dewan Standar Akuntansi Keuangan**

**Ikatan Akuntan Indonesia**

Grha Akuntan, Jalan Sindanglaya No. 1, Menteng, Jakarta 10310

Telp: (021) 31904232 Fax: (021) 3900016; (021) 3152076

E-mail: dsak@iaiglobal.or.id; iai-info@iaiglobal.or.id

Hak Cipta © 2020 Ikatan Akuntan Indonesia

Draf eksposur dibuat dengan tujuan untuk penyiapan tanggapan dan komentar yang akan dikirimkan ke Dewan Standar Akuntansi Keuangan. Penggunaan draf eksposur oleh individu/organisasi/lembaga dianjurkan dan diizinkan untuk penggunaan di atas dan tidak untuk diperjualbelikan.



## PENGANTAR

Draf Eksposur (DE) ISAK 36: *Interpretasi atas Interaksi antara Ketentuan Mengenai Hak atas Tanah dalam PSAK 16: Aset Tetap dan PSAK 73: Sewa* telah disahkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan pada tanggal 2 Oktober 2020.

DE ISAK 36 memberikan penegasan atas intensi dan pertimbangan DSAK mengenai perlakuan akuntansi atas hak atas tanah yang bersifat sekunder.

**Jakarta, 2 Oktober 2020**  
**Dewan Standar Akuntansi Keuangan**

Djohan Pinnarwan	Ketua
Indra Wijaya	Wakil Ketua
Singgih Wijayana	Anggota
Ersa Tri Wahyuni	Anggota
Elvia R. Shauki	Anggota
Supriyono	Anggota
Devi S. Kalanjati	Anggota
Hendradi Setiawan	Anggota
Alexander Adrianto Tjahyadi	Anggota
Dede Rusli	Anggota
Endro Wahyono	Anggota
Irwan Lawardy Lau	Anggota



## PERMINTAAN TANGGAPAN

Penerbitan Draf Eksposur (DE) ISAK 36: *Interpretasi atas Interaksi antara Ketentuan Mengenai Hak atas Tanah dalam PSAK 16: Aset Tetap dan PSAK 73: Sewa* bertujuan untuk meminta tanggapan atas seluruh pengaturan dan paragraf dalam DE ISAK tersebut.

Untuk memberikan panduan dalam memberikan tanggapan, berikut ini hal yang diharapkan masukannya:

### 1. **Penilaian dalam Penentuan Perlakuan Akuntansi terkait Suatu Hak atas Tanah**

DE ISAK 36 ini mengusulkan perlakuan akuntansi atas suatu hak atas tanah mencerminkan substansi dari hak tersebut, dan bukan pada bentuk legalnya. Entitas menganalisis substansi dan ketentuan kontraktual dari setiap hak atas tanah untuk menentukan perlakuan akuntansi atas masing-masing hak atas tanah tersebut.

*Apakah Anda setuju dengan perlakuan akuntansi terkait suatu hak atas tanah tersebut pada DE ISAK 36? Jika tidak, apa alasan Anda?*

### 2. **Perlakuan Akuntansi terkait Hak atas Tanah yang sesuai dengan PSAK 16**

DE ISAK 36 ini mengusulkan bahwa jika suatu ketentuan kontraktual memberikan hak yang secara substansi menyerupai pembelian aset tetap, maka hak tersebut dicatat sesuai dengan PSAK 16. PSAK 16 diterapkan jika secara substansi hak atas tanah tersebut mengalihkan pengendalian atas aset pendasar kepada entitas, meskipun hak kepemilikan legal tidak beralih kepada entitas. Definisi dan kriteria pengendalian merujuk pada ketentuan dalam PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*.

*Apakah Anda setuju dengan usulan perlakuan akuntansi terkait hak atas tanah sesuai PSAK 16 pada DE ISAK 36 dalam hal hak tersebut secara substansi menyerupai pembelian aset tetap dan mengalihkan pengendalian atas aset pendasar kepada entitas?  
Jika tidak, apa alasan Anda?*

### 3. Perlakuan Akuntansi terkait Hak atas Tanah yang sesuai dengan PSAK 73

DE ISAK 36 ini mengusulkan bahwa jika substansi suatu hak atas tanah tidak mengalihkan pengendalian atas aset pendasar, dan hanya memberikan hak untuk menggunakan aset pendasar tersebut selama suatu jangka waktu, maka substansi hak atas tanah tersebut adalah transaksi sewa dan dicatat sesuai dengan PSAK 73. Jika suatu hak atas tanah memberikan hak yang secara substansi merepresentasikan suatu sewa, maka entitas akan menerapkan ketentuan dalam PSAK 73 yang berlaku untuk penyewa, termasuk ketentuan dalam paragraf 31 dan 32 mengenai penentuan umur manfaat dan depresiasi dari aset hak guna.

*Apakah Anda setuju dengan usulan perlakuan akuntansi terkait hak atas tanah sesuai PSAK 73 pada DE ISAK 36 dalam hal hak tersebut tidak mengalihkan pengendalian atas aset pendasar, namun hanya memberikan hak untuk menggunakan aset pendasar selama periode tertentu ? Jika tidak, apa alasan Anda?*

### 4. Tanggal Efektif dan Ketentuan Transisi

DE ISAK 36 ini mengusulkan:

- a. Tanggal efektif untuk periode pelaporan tahunan yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2020.
- b. Entitas menerapkan DE ISAK 36 secara retrospektif sesuai dengan PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan*.

*Apakah Anda setuju dengan usulan tanggal efektif dan ketentuan transisi pada DE ISAK 36? Jika tidak, apa alasan Anda?*

### 5. Tanggapan Lain

*Apakah Anda memiliki tanggapan atas isu lain yang terkait dengan DE ISAK 36?*



## IKHTISAR RINGKAS

DE ISAK 36: *Interpretasi atas Interaksi antara Ketentuan Mengenai Hak atas Tanah dalam PSAK 16: Aset Tetap dan PSAK 73: Sewa* mengatur mengenai:

- a. Penilaian dalam penentuan perlakuan akuntansi terkait suatu hak atas tanah
- b. Perlakuan akuntansi terkait hak atas tanah yang sesuai dengan PSAK 16
- c. Perlakuan akuntansi terkait hak atas tanah yang sesuai dengan PSAK 73



## DRAF EKSPOSUR (DE)

### INTERPRETASI STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN 36

#### INTERPRETASI ATAS INTERAKSI ANTARA KETENTUAN MENGENAI HAK ATAS TANAH DALAM PSAK 16: ASET TETAP DAN PSAK 73: SEWA

*Draf Eksposur Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan 36: Interpretasi atas Interaksi antara Ketentuan Mengenai Hak atas Tanah dalam PSAK 16: Aset Tetap dan PSAK 73: Sewa, terdiri dari paragraf 01-12. DE ISAK 36 dilengkapi dengan Dasar Kesimpulan yang bukan merupakan bagian dari DE ISAK 36.*

## PENDAHULUAN

### Referensi

- PSAK 16: *Aset Tetap*
- PSAK 73: *Sewa*
- PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*
- PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan*

### Latar Belakang

01. PSAK 73: *Sewa* mengadopsi IFRS 16: *Leases*, dan berlaku efektif sejak tanggal 1 Januari 2020. Dasar Kesimpulan (DK) atas PSAK 73 pada paragraf DK02-DK10 secara spesifik membahas perlakuan akuntansi terkait hak atas tanah yang bersifat sekunder di Indonesia, khususnya mengenai pembedaan antara transaksi sewa dengan transaksi penjualan atau pembelian aset<sup>1</sup>. Paragraf DK02-DK10 tersebut mencakup pembahasan bahwa dalam pola fakta hak atas tanah yang bersifat sekunder<sup>2</sup> pada umumnya, misalnya Hak Guna Bangunan (HGB), terdapat indikasi kuat bahwa hak tersebut secara substansi menyerupai pembelian aset tetap, dan bukan merupakan transaksi sewa.

02. DSAK IAI menerima pertanyaan dari publik mengenai perlakuan akuntansi atas skema hak atas tanah yang bersifat sekunder, khususnya terkait dengan pembahasan dalam Dasar Kesimpulan PSAK 73 paragraf DK02-DK10. DSAK IAI menilai perlu memberikan penegasan atas intensi dan pertimbangan DSAK, sebagaimana dicakup dalam Dasar Kesimpulan PSAK 73 paragraf DK02-DK10, mengenai perlakuan akuntansi atas hak atas tanah yang bersifat sekunder.

### Ruang Lingkup

03. Interpretasi ini diterapkan untuk akuntansi atas hak atas tanah.

### Permasalahan

04. Permasalahan yang dibahas dalam Interpretasi ini adalah bagaimana entitas menentukan ruang lingkup perlakuan akuntansi atas hak atas tanah sejak berlakunya PSAK 73 pada 1 Januari 2020, khususnya apakah skema hak atas tanah tersebut diperlakukan sebagai pembelian aset tetap atau sebagai sewa.

1 Pembahasan dalam DK02-DK10 dari PSAK 73 mengacu pada pembahasan serupa dalam *Basis for Conclusions* (BC) dari IFRS 16 paragraf BC138-B140.

2 Istilah "hak atas tanah yang bersifat sekunder" yang digunakan dalam Interpretasi ini merujuk pada istilah yang digunakan dalam peraturan perundangan yang berlaku mengenai sifat dan jenis-jenis hak atas tanah di Indonesia.

## INTERPRETASI

05. Perlakuan akuntansi atas suatu hak atas tanah mencerminkan substansi dari hak tersebut, dan bukan pada bentuk legalnya. Entitas menganalisis substansi dan ketentuan kontraktual dari setiap hak atas tanah untuk menentukan perlakuan akuntansi atas masing-masing hak atas tanah tersebut.

06. Jika suatu ketentuan kontraktual memberikan hak yang secara substansi menyerupai pembelian aset tetap, maka hak tersebut dicatat sesuai dengan PSAK 16. PSAK 16 diterapkan jika secara substansi hak atas tanah tersebut mengalihkan pengendalian atas aset pendasar kepada entitas, meskipun hak kepemilikan legal tidak beralih kepada entitas. Pengendalian atas aset pendasar, yakni tanah, beralih kepada entitas jika, berdasarkan substansi suatu hak atas tanah, entitas telah memperoleh kemampuan untuk mengarahkan penggunaan tanah, dan memperoleh secara substansial seluruh sisa manfaat dari tanah. Definisi dan kriteria pengendalian di antaranya dibahas di PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*.

07. Dalam hal hak atas tanah, pengalihan risiko dan manfaat signifikan atas tanah menjadi pertimbangan penting. Dengan demikian, pengendalian atas tanah beralih ke entitas jika risiko dan manfaat atas tanah secara substansial telah dialihkan kepada entitas. Hal tersebut terjadi, misalnya, dalam hal entitas dapat menjual kembali hak atas tanah tersebut, dapat menggunakannya sebagai kolateral, hak residual signifikan atas tanah diperkirakan beralih kepada entitas, atau bahwa biaya pengurusan perpanjangan hak tersebut tidak substansial. Substansi hak yang sedemikian, misalnya, mirip dengan hak guna bangunan (HGB) dan hak guna usaha (HGU) pada umumnya.

08. Jika suatu hak atas tanah memberikan hak yang secara substansi merepresentasikan pembelian aset tetap, maka entitas akan menerapkan ketentuan dalam PSAK 16, termasuk ketentuan dalam PSAK 16 paragraf 58 yang mengatur bahwa pada umumnya tanah tidak disusutkan.

09. Namun, jika substansi suatu hak atas tanah tidak mengalihkan pengendalian atas aset pendasar, dan hanya memberikan hak untuk menggunakan aset pendasar tersebut selama suatu jangka waktu, maka substansi hak atas tanah tersebut adalah transaksi sewa dan dicatat sesuai dengan PSAK 73. Terdapat kemungkinan bahwa suatu hak atas tanah tertentu secara substansi mirip dengan transaksi sewa, karena hak tersebut tidak mengalihkan hak untuk mengendalikan tanah sebagaimana dibahas dalam paragraf 07. Misalnya dalam hal suatu skema hak atas tanah, di mana entitas memiliki kewajiban kontraktual untuk, dan tidak memiliki alternatif lain selain, mengembalikan hak atas tanah tersebut kepada pemilik hak primer dalam jangka waktu tertentu. Substansi hak yang sedemikian, misalnya, dapat melekat pada suatu HGB di atas Hak Pengelolaan Lahan (HPL) tertentu yang tidak mengalihkan hak untuk mengendalikan tanah kepada entitas. Entitas mempertimbangkan substansi ketentuan kontraktual serta seluruh fakta dan keadaan yang relevan dalam menentukan apakah suatu hak atas tanah mengalihkan hak untuk mengendalikan tanah.

10. Jika suatu hak atas tanah memberikan hak yang secara substansi merepresentasikan suatu sewa, maka entitas akan menerapkan ketentuan dalam PSAK 73 yang berlaku untuk penyewa, termasuk ketentuan dalam paragraf 31 dan 32 mengenai penentuan umur manfaat dan depresiasi dari aset hak guna.

## **KETENTUAN TRANSISI**

11. Entitas menerapkan Interpretasi ini secara retrospektif sesuai dengan PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan*.

## **TANGGAL EFEKTIF**

12. Entitas menerapkan Interpretasi ini untuk periode pelaporan tahunan yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2020.

## DASAR KESIMPULAN

*Dasar Kesimpulan berikut melengkapi, namun bukan merupakan bagian dari, ISAK 36.*

### Latar Belakang

DK01. Sebelumnya terbitnya Interpretasi ini dan sebelum berlaku efektifnya PSAK 73: Sewa pada tanggal 1 Januari 2020, perlakuan akuntansi atas hak atas tanah sebelumnya dibahas dalam ISAK 25: *Hak atas Tanah*. ISAK 25 dicabut dengan berlaku efektifnya PSAK 73. Pada saat menyusun PSAK 73 yang mengadopsi IFRS 16: *Leases*, DSAK IAI juga mempertimbangkan pembahasan atas perbedaan antara transaksi sewa dan pembelian aset yang dicakup dalam Basis for Conclusions (BC) IFRS 16 paragraf BC138-BC140, yang dinilai relevan dengan perlakuan akuntansi atas hak atas tanah di Indonesia. Pembahasan tersebut dicakup dalam Dasar Kesimpulan (DK) atas PSAK 73 paragraf DK02-DK10.

- a) Pembahasan dalam paragraf BC138-BC140, yang menjadi rujukan utama dalam DK02-DK10 dari PSAK 73, dinilai akan menghilangkan perbedaan perlakuan akuntansi antara IFRS dan SAK. Paragraf BC138-BC140 tersebut secara efektif mencabut pandangan yang sebelumnya dicakup dalam IFRIC Agenda Decision September 2012, yang menilai bahwa skema hak atas tanah tersebut mengandung sewa. DSAK IAI menilai bahwa BC138-BC140 akan mengubah perlakuan akuntansi dalam kerangka pelaporan keuangan IFRS, dalam hal entitas sebelumnya menerapkan pandangan yang dicakup dalam IFRIC Agenda Decision tersebut, sehingga menjadi sesuai dengan pandangan yang sebelumnya ada dalam ISAK 25; dan
- b) ISAK 25 dinilai bersifat *rule-based*, sehingga kesimpulan yang semata merujuk kepada ISAK 25 mungkin tidak tepat diterapkan atas skema hak atas tanah tertentu yang secara substansi mirip dengan transaksi sewa (misalnya: skema HGB di atas HPL, di mana entitas memiliki kewajiban kontraktual untuk mengembalikan hak atas tanah tersebut kepada pemilik hak primer).

DK02. Paragraf BC138-BC140 dari IFRS 16 mencakup pertimbangan dalam menentukan apakah suatu transaksi merupakan transaksi sewa atau transaksi penjualan atau pembelian. Berikut ini merupakan kutipan dari paragraf BC138-BC140 tersebut:

*BC138 IASB mempertimbangkan apakah akan memasukkan persyaratan dalam IFRS 16 untuk membedakan apakah suatu transaksi merupakan sewa atau jual beli aset. IFRS Interpretation Committee telah menerima pertanyaan tentang apakah kontrak tertentu yang tidak mengalihkan hak kepemilikan legal atas tanah harus dianggap sebagai sewa atau pembelian tanah.*

*BC139 IASB memutuskan untuk tidak memberikan pengaturan dalam IFRS 16 untuk membedakan apakah suatu transaksi merupakan sewa atau jual beli aset. Terdapat sedikit dukungan dari pemangku kepentingan untuk memasukkan pengaturan tersebut. Selain itu, IASB mengamati bahwa:*

- (a) *akuntansi untuk sewa yang serupa dengan penjualan atau pembelian aset pendasar akan serupa dengan akuntansi untuk penjualan dan pembelian dengan menerapkan masing-masing persyaratan dalam IFRS 15 Revenue form Contracts with Customers dan IAS 16 Property, Plant and Equipment; dan*
- (b) *akuntansi untuk suatu transaksi bergantung pada substansi transaksi tersebut dan bukan dari bentuk hukumnya. Akibatnya, jika suatu kontrak memberikan hak yang secara substansi merepresentasikan pembelian aset tetap, hak tersebut memenuhi definisi aset tetap dalam IAS 16 dan akan dicatat dengan menerapkan Standar tersebut, terlepas dari apakah hak kepemilikan legal dialihkan. Jika kontrak memberikan hak yang secara substansi tidak merepresentasikan pembelian aset tetap tetapi memenuhi definisi sewa, kontrak tersebut akan dicatat dengan menerapkan IFRS 16.*

*BC140 IFRS 16 berlaku untuk kontrak yang memberikan hak untuk menggunakan aset pendasar untuk jangka waktu tertentu dan tidak berlaku untuk transaksi yang mengalihkan pengendalian atas aset pendasar ke suatu entitas—transaksi tersebut adalah penjualan atau pembelian dalam ruang lingkup Standar lain (misalnya, IFRS 15 atau IAS 16).*

DK03. DSAK IAI menegaskan bahwa pertimbangan utama dalam mencabut ISAK 25 adalah karena dalam pola fakta hak atas tanah yang bersifat sekunder pada umumnya, kesimpulan dari analisis yang merujuk pada paragraf BC138-BC140 dari IFRS 16 tidak berbeda dengan kesimpulan dari ISAK 25. DSAK IAI tidak memiliki intensi untuk mengambil kesimpulan bahwa skema hak atas tanah yang bersifat sekunder, misalnya HGB pada umumnya, adalah transaksi sewa.

DK04. Penegasan tersebut dirasa perlu untuk menghindari perbedaan interpretasi yang dapat timbul akibat adanya dua argumen pokok yang dibahas dalam Dasar Kesimpulan PSAK 73 paragraf DK02-DK10 sebagai berikut:

- a. Dasar Kesimpulan PSAK 73 paragraf DK06, DK07 dan DK09 membahas penerapan prinsip dalam membedakan substansi suatu transaksi, yakni apakah transaksi tersebut merupakan transaksi pembelian atau transaksi sewa atas suatu (hak atas) aset.
- b. Dasar Kesimpulan PSAK 73 paragraf DK08 membahas pandangan DSAK IAI bahwa BC138-BC140 akan menghilangkan perbedaan antara perlakuan akuntansi sesuai IFRS dan SAK, sehingga akan tercapai konvergensi antara kedua kerangka pelaporan keuangan tersebut dalam hal skema hak atas tanah di Indonesia.

DK05. Kedua argumen tersebut dimaksudkan saling komplementer dan tidak bertentangan satu dengan lainnya. Namun demikian, DSAK IAI mencermati perbedaan pandangan mengenai argumen yang mana yang mendapatkan titik berat dalam analisis.

- a. Jika lebih menitikberatkan pada argumen dalam DK06, DK07 dan DK09 PSAK 73, maka dalam sebagian besar skema HGB, kesimpulan yang diambil akan serupa dengan transaksi pembelian aset tetap.
- b. Jika lebih menitikberatkan pada DK08, maka terdapat pandangan bahwa perlakuan akuntansi dalam laporan keuangan sesuai SAK akan mengikuti kesimpulan yang telah diambil dalam laporan keuangan berbasis IFRS. Terdapat pandangan yang menilai bahwa pembahasan dalam BC138-BC140 dari IFRS 16 tidak cukup otoritatif untuk mengubah perlakuan akuntansi atas hak atas tanah, dalam hal entitas sebelumnya telah menerapkan pandangan dalam IFRIC Agenda Decision September 2012 dan telah menyimpulkan bahwa skema hak atas tanah diperlakukan sebagai transaksi sewa dalam laporan keuangan berbasis IFRS.

DK06. DSAK IAI menegaskan bahwa dalam menganalisis substansi suatu transaksi terkait hak atas tanah, entitas menitikberatkan pada analisis atas substansi hak atas tanah. Dengan demikian, konvergensi dengan IFRS bukanlah menjadi pertimbangan pokok dalam menentukan perlakuan akuntansi atas hak atas tanah, dalam hal terjadi perbedaan perlakuan akuntansi antara SAK dan IFRS. Dalam hal entitas menyusun laporan keuangan atau informasi keuangan berbasis IFRS untuk tujuan tertentu, dan mengambil kesimpulan yang berbeda dengan intensi sebagaimana dimaksudkan dalam BC138-140 dari IFRS 16, maka entitas menerapkan persyaratan dalam Interpretasi ini dalam menentukan perlakuan akuntansi untuk keperluan pelaporan keuangan sesuai SAK.

DK07. Mengingat sifat dari Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang *principle-based*, maka Interpretasi ini tidak berpretensi untuk memberikan pengaturan yang mendetail mengenai perlakuan akuntansi untuk setiap jenis hak atas tanah sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku di Indonesia. DSAK IAI menilai bahwa kerangka analisis yang dicakup dalam Interpretasi ini, dan pengaturan dalam PSAK terkait lainnya, telah memberikan panduan yang cukup bagi entitas dalam menentukan perlakuan akuntansi untuk setiap jenis hak atas tanah tersebut.

Entitas menggunakan pertimbangannya dalam menilai substansi dan ketentuan kontraktual dari setiap hak atas tanah untuk menentukan perlakuan akuntansi atas masing-masing hak atas tanah tersebut.