



Februari 2021

MATERI EDUKASI: Pelepasan HGB di atas HPL – Transaksi Penjualan atau Sewa?

Materi ini dimaksudkan untuk mendukung penerapan persyaratan SAK yang konsisten.

Standar Akuntansi Keuangan (SAK) memberikan panduan dalam menentukan apakah suatu transaksi merupakan transaksi penjualan atau transaksi sewa. PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengecualikan transaksi sewa dari ruang lingkupnya. Entitas terlebih dahulu menilai apakah suatu transaksi merupakan transaksi sewa sesuai definisi sewa dalam PSAK 73: *Sewa*. Jika suatu transaksi merupakan transaksi sewa, entitas tidak menerapkan standar akuntansi pendapatan, namun menerapkan standar akuntansi sewa.

Permasalahan akuntansi serupa dibahas dalam ISAK 36: *Interpretasi atas Interaksi Antara Ketentuan Mengenai Hak Atas Tanah dalam PSAK 16: Aset Tetap dan PSAK 73: Sewa*, yakni apakah transaksi perolehan hak atas tanah yang bersifat sekunder merupakan pembelian aset tetap atau merupakan transaksi sewa. Meskipun pembahasan dalam ISAK 36 berangkat dari sudut pandang pihak pembeli atau penyewa, prinsip yang sama dapat diterapkan oleh pihak penjual atau pihak pesewa (*lessor*) dalam menentukan apakah substansi transaksi pengalihan hak atas tanah merupakan transaksi penjualan atau transaksi sewa.

Pembahasan dalam ISAK 36 tersebut memicu pertanyaan lanjutan, khususnya mengenai perlakuan akuntansi untuk transaksi pelepasan hak guna bangunan (“HGB”) di atas hak pengelolaan lahan (“HPL”), di mana entitas pengelola kawasan industri (selanjutnya disebut “Entitas”) yang memiliki hak primer berupa HPL, kemudian menerbitkan HGB di atas HPL tersebut, dan secara legal mengalihkan HGB di atas HPL tersebut kepada entitas lainnya (selanjutnya disebut “*tenant*”).

Materi edukasi ini memberikan ilustrasi bagaimana Entitas menerapkan ketentuan yang ada dalam SAK, khususnya mengenai perbedaan antara transaksi sewa dan transaksi penjualan, atas suatu pola fakta tertentu. Dalam hal terdapat pola fakta lain yang berbeda secara substansial dari yang disajikan dalam materi edukasi ini, terdapat kemungkinan bahwa kesimpulan yang diambil dapat berbeda dari kesimpulan yang dipaparkan dalam materi edukasi ini.

Pola fakta tertentu yang digunakan dalam materi edukasi ini:

- a. Perpanjangan HGB, proses untuk mengagunkan HGB oleh *tenant*, dan pengalihan hak oleh *tenant* kepada pihak lain mensyaratkan adanya persetujuan atau rekomendasi dari Entitas. Persetujuan tersebut bersifat substantif, bukan administratif.
- b. Entitas akan memperoleh imbalan (*consideration*) dari *tenant*, baik pada saat transaksi pertama kali maupun pada saat Entitas memberikan rekomendasi perpanjangan. Biaya perpanjangan tidak ditentukan pada saat awal kontrak, dan *tenant* tidak dapat menegosiasikan besarnya biaya perpanjangan pada saat awal kontrak.



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
(INSTITUTE OF INDONESIA CHARTERED ACCOUNTANTS)

- c. Entitas berkewajiban menjaga kondisi kawasan dan kualitas fasilitas bersama di dalam kawasan industri yang mengindikasikan adanya keterlibatan berkelanjutan oleh Entitas.

Entitas perlu menganalisis apakah transaksi tersebut mengalihkan pengendalian atas aset pendasar (yakni tanah) dari Entitas kepada *tenant*. Jika Entitas mempertahankan pengendalian atas aset pendasar, dan dengan demikian Entitas hanya memberikan hak kepada *tenant* untuk menggunakan aset pendasar selama periode tertentu, maka transaksi tersebut **bukan merupakan transaksi penjualan, namun merupakan transaksi sewa (lihat PSAK 73 – Lampiran A, dan PSAK 72 paragraf 31)**.

- Pengendalian atas suatu aset, sebagaimana dibahas dalam PSAK 72 paragraf 33, merujuk pada kemampuan untuk mengarahkan penggunaan aset, memperoleh secara substansial seluruh sisa manfaat dari aset, dan mencegah entitas lain mengarahkan penggunaan atau memperoleh manfaat dari aset tersebut.

Pola fakta tersebut mengindikasikan bahwa pengendalian atas aset pendasar (yaitu tanah) tidak berpindah dari Entitas kepada *tenant*. Hak persetujuan atas perpanjangan yang dimiliki oleh Entitas bersifat substantif, dengan demikian Entitas memiliki kemampuan untuk mengarahkan penggunaan tanah dalam skema HPL, memperoleh secara substansial seluruh sisa manfaat, dan mencegah *tenant* untuk mengarahkan penggunaan atau memperoleh manfaat dari tanah dalam skema HPL tersebut.

- PSAK 72 membahas faktor yang mengindikasikan beralihnya pengendalian, yang salah satunya mencakup faktor pengalihan risiko dan manfaat (*risks and rewards*). Entitas tidak mengakui pendapatan jika Entitas masih mempertahankan risiko dan manfaat yang signifikan. Misalnya, jika Entitas masih memiliki keterlibatan berkelanjutan (*continuing involvement*) atas suatu aset, meskipun jika hak kepemilikan legal atas aset tersebut telah dialihkan kepada entitas lain.

Pola fakta tersebut mengindikasikan bahwa Entitas memiliki keterlibatan berkelanjutan atas aset pendasar, yakni melalui pemberian persetujuan perpanjangan HGB dan kewajiban untuk menjaga kondisi kawasan dan kualitas fasilitas bersama dalam kawasan.

Pola fakta tersebut mengindikasikan bahwa pengendalian atas aset pendasar (yaitu tanah) tidak berpindah dari Entitas kepada *tenant*, dan bahwa Entitas masih memiliki keterlibatan berkelanjutan atas aset pendasar tersebut. Dengan kata lain, *tenant* mendapatkan hak untuk menggunakan tanah selama periode tertentu, namun tidak memperoleh pengendalian atas aset pendasar, karena pengendalian masih dipertahankan oleh Entitas. Pola fakta tersebut secara substansi menyerupai transaksi sewa.

Diagram berikut ini mengilustrasikan kerangka analisis dalam menentukan apakah transaksi pelepasan HGB di atas HPL sebagaimana dimaksud dalam pola fakta di atas merupakan transaksi penjualan atau sewa.



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
(INSTITUTE OF INDONESIA CHARTERED ACCOUNTANTS)



Penentuan Nilai HPL

Dalam hal Entitas menyimpulkan bahwa transaksi tersebut adalah transaksi sewa, sementara sebelum penerapan PSAK 73 Entitas mengambil kesimpulan yang berbeda, maka ke depan Entitas harus menerapkan ketentuan transisi untuk pesewa. Namun karena PSAK 73 tidak mengatur ketentuan transisi khusus untuk pesewa, maka entitas menerapkannya secara retrospektif dan melakukan analisis berdasarkan ketentuan yang ada dalam PSAK 25 *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan*, kecuali sepanjang tidak praktis untuk menentukan dampak spesifik periode atau dampak kumulatif dari perubahan tersebut sesuai dengan ketentuan dalam PSAK 25 paragraf 23. PSAK 25 paragraf 05 mendefinisikan apa yang dimaksud dengan tidak praktis.

Dalam hal sebelum penerapan pertama kali PSAK 73 Entitas telah menghentikan pengakuan aset HPL, karena sebelumnya menyimpulkan transaksi pelepasan HGB di atas HPL sebagai transaksi penjualan, maka Entitas perlu menentukan nilai aset HPL pada tanggal penerapan awal PSAK 73 (misalnya: 1 Januari 2020). Untuk dapat menentukan nilai aset HPL pada tanggal penerapan pertama kali, Entitas perlu menentukan biaya perolehan awal aset HPL. Terdapat setidaknya dua kemungkinan bagaimana Entitas pertama kali memperoleh HPL:



IKATAN AKUNTAN INDONESIA (INSTITUTE OF INDONESIA CHARTERED ACCOUNTANTS)

1. Pemberian oleh pemerintah sehingga nilai HPL adalah nihil (Rp 0), atau
2. Pembebasan lahan yang dilakukan sendiri oleh Entitas.

Setelah Entitas menentukan biaya perolehan awal aset HPL, Entitas menerapkan secara konsisten metode pengukuran setelah pengakuan awal (*subsequent measurement*) yang telah dipilih oleh Entitas untuk kelas aset yang serupa, yakni metode biaya perolehan, metode revaluasi (jika masuk dalam ruang lingkup PSAK 16) atau metode nilai wajar (jika masuk dalam ruang lingkup PSAK 13: *Properti Investasi*).

Penentuan nilai HPL yang awalnya didapat dari pemberian pemerintah dengan nilai nihil (Rp 0)

Dalam hal HPL diberikan oleh pemerintah, maka Entitas terlebih dahulu menganalisis apakah transaksi tersebut masuk ke dalam ruang lingkup dan memenuhi kriteria dalam PSAK 61 *Akuntansi Hibah Pemerintah dan Pengungkapan Bantuan Pemerintah*. PSAK 61 hanya diterapkan untuk hibah sebagaimana didefinisikan dalam PSAK 61 paragraf 03, yakni bantuan oleh pemerintah dalam bentuk pengalihan sumber daya kepada entitas sebagai imbalan atas kepatuhan entitas di masa lalu atau masa depan sesuai dengan kondisi tertentu yang berkaitan dengan aktivitas operasi entitas tersebut. Selain itu, sesuai PSAK 61 paragraf 02(c), PSAK 61 tidak diterapkan transaksi hibah nonmoneter terkait dengan partisipasi pemerintah dalam kepemilikan entitas. Selanjutnya, hanya dalam hal Entitas memenuhi kriteria pengakuan hibah pemerintah sesuai PSAK 61 paragraf 07, maka Entitas menerapkan pengukuran dalam PSAK 61 paragraf 23, yang memperkenankan opsi untuk mengukur hibah sebesar nilai wajar atau menerapkan metode pengukuran alternatif sebesar jumlah nominal.

Jika transaksi perolehan awal HPL tidak memenuhi definisi dan ruang lingkup PSAK 61, maka Entitas mengikuti ketentuan pengukuran biaya perolehan aset, misalnya yang dibahas dalam PSAK 16 paragraf 06. Biaya perolehan aset tetap didefinisikan sebagai jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar dari imbalan lain yang diserahkan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan atau konstruksi atau, jika dapat diterapkan, maka jumlah yang diatribusikan pada aset ketika pertama kali diakui sesuai dengan persyaratan tertentu dalam PSAK lain, contohnya PSAK 53: *Pembayaran Berbasis Saham*.

Penentuan nilai HPL yang didapat dari pembebasan lahan yang dilakukan sendiri oleh Entitas

Dalam hal HPL yang didapat dari pembebasan lahan yang dilakukan sendiri oleh Entitas, maka Entitas merujuk kepada teknik pengukuran yang berlaku untuk aset nonkeuangan, khususnya untuk aset tetap maupun properti investasi. Hal ini berdasarkan asumsi bahwa pesewa akan mengklasifikasikan transaksi tersebut sebagai sewa operasi, dan dengan demikian akan menerapkan teknik pengukuran dan ketentuan penghentian pengakuan yang berlaku untuk aset tetap (sesuai dengan ketentuan dalam PSAK 16 *Aset Tetap*) atau properti investasi (sesuai PSAK 13 *Properti Investasi*).

Dalam hal pengukuran aset tetap dan properti investasi, maka Entitas menerapkan kebijakan pengukuran setelah pengakuan awal yang telah dipilih untuk kelas aset yang serupa, baik dengan model biaya maupun



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
(INSTITUTE OF INDONESIA CHARTERED ACCOUNTANTS)

model revaluasian untuk aset tetap, maupun model nilai wajar untuk properti investasi; di mana baik model revaluasian atau model nilai wajar merujuk pada pengukuran berbasis nilai wajar. Dalam hal penghentian pengakuan, berbeda dengan aset keuangan, aset tetap dan properti investasi tidak mengenal konsep penghentian pengakuan parsial (*partial derecognition*). Dengan demikian, dalam hal risiko dan manfaat secara substansial dipertahankan Entitas, maka Entitas tidak menghentikan pengakuan atas HPL pada saat Entitas menerima imbalan kas pada awal kontrak. Entitas tetap mengakui aset HPL, dan menyusutkannya sampai dengan sebesar nilai residual, yang mana nilai residual tersebut berupa nilai kini dari arus kas yang akan diterima Entitas di masa mendatang dari *fee*/imbalan perpanjangan.

Entitas mempertimbangkan sifat HPL dan eksposur Entitas atas risiko dan manfaat terkait aset HPL dalam menentukan pengukuran aset HPL. Misalnya, dalam hal Entitas tidak memiliki hak untuk secara legal menjual aset HPL dan dengan demikian tidak akan dapat memulihkan aset HPL sebesar nilai wajar sebagaimana aset tanah lainnya (misal tanah dengan sertifikat hak milik atau HGB pada umumnya), maka jumlah terpulihkan dari aset HPL adalah sebesar estimasi nilai residual yang diperoleh dari nilai kini dari *fee*/imbalan perpanjangan.

Dalam menentukan nilai residual, Entitas dapat menggunakan teknik pengukuran tertentu yang relevan dengan sifat dari dan estimasi waktu dari *fee*/imbalan perpanjangan yang akan diterima oleh Entitas. Misalnya, jika mempertimbangkan umur manfaat tanah yang tidak terbatas dan Entitas menyimpulkan bahwa hak untuk memperoleh *fee*/imbalan perpanjangan untuk periode yang tak terbatas pula, Entitas dapat menggunakan teknik *present value of perpetuity*.

Pada setiap akhir periode pelaporan, dan demikian pula pada saat penerapan pertama kali PSAK 73, Entitas menelaah kembali nilai residual dan umur manfaat aset HPL, sesuai dengan ketentuan dalam PSAK 16 paragraf 51.