

ISAK 336
INTERPRETASI ATAS INTERAKSI ANTARA KETENTUAN MENGENAI HAK ATAS TANAH DALAM PSAK 216: ASET TETAP DAN PSAK 116: SEWA

ISAK 336 HAK ATAS TANAH (INTERAKSI PSAK 216 & 116)

Latar Belakang

- Bagaimana perlakuan akuntansi atas skema hak atas tanah yang bersifat sekunder, khususnya terkait Dasar Kesimpulan PSAK 116 paragraf DK02-DK10
- Perlunya penegasan perlakuan akuntansi atas hak atas tanah yang bersifat sekunder

Permasalahan

- Bagaimana perlakuan akuntansi atas hak atas tanah setelah berlakunya PSAK 116 pada 1 Januari 2020

Penilaian dalam Penentuan Akuntansi terkait Hak atas Tanah

- ISAK 336 menjelaskan perlakuan akuntansi atas suatu hak atas tanah mencerminkan
  - Substansi dari hak tersebut.
  - Bentuk legal
- Entitas menganalisis substansi dan ketentuan kontraktual dari setiap hak atas tanah untuk menentukan perlakuan akuntansi atas masing-masing hak atas tanah tersebut

Hak atas Tanah yang Diperlakukan sesuai PSAK 216

Jika ketentuan kontraktual memberikan hak yang **secara substansi sama dengan pembelian aset tetap**

PSAK 216

PSAK 216

Secara substansi hak atas tanah

Kondisi 1

Pengendalian aset pendasar ✓

Hak kepemilikan legal ✗

Kondisi 2

Pengendalian aset pendasar ✓

Hak kepemilikan legal ✓

Entitas

Pengalihan pengendalian dinilai dengan mengacu pada **PSAK 115**

Yang menentukan adalah **pengendalian atas tanah**, bukan semata nama hak atau sertifikat. Entitas menganalisis substansi dan ketentuan kontraktual setiap hak atas tanah untuk menentukan perlakuan akuntansinya.

Hak atas Tanah yang Diperlakukan sesuai PSAK 116

Pengendalian aset pendasar ✗

Jika substansi suatu hak atas tanah → **Entitas** = Transaksi sewa → **PSAK 116**

Hak untuk menggunakan aset pendasar selama waktu tertentu ✓

PSAK 116 berlaku bagi penyewa, termasuk **par. 31–32** tentang penentuan umur manfaat dan penyusutan aset hak-guna.

Entitas tidak memperoleh pengendalian atas tanah, hanya **hak menggunakan** selama jangka waktu tertentu. Hak tersebut diakui sebagai aset hak-guna dan liabilitas sewa.

Kriteria Tanah atau Hak atas Tanah

Pertanyaan kunci: apakah hak tersebut **mengalihkan pengendalian atas tanah** (substansi pembelian) atau hanya **hak menggunakan** tanah untuk jangka waktu tertentu (substansi sewa)?

Indikator	Tanah (PSAK 216)	Hak atas tanah sebagai sewa (PSAK 116)
Jenis hak	Hak milik; HGU, HGB, atau hak pakai di atas tanah negara	Hak di atas tanah pihak lain, misalnya HGB di atas HPL atau di atas hak milik pihak lain
Pengendalian	Entitas mengarahkan penggunaan, dapat mengalihkan dan menjaminkan	Pemegang HPL atau pemilik tetap mengendalikan; pengalihan memerlukan persetujuannya
Jangka waktu	Dapat diperpanjang dan diperbarui dengan biaya relatif tidak signifikan; praktiknya hampir pasti	Terbatas; perpanjangan bergantung pada pemilik; tanah kembali pada akhir masa hak
Imbalan	Dibayar di muka, setara harga beli	Kontribusi atau pembayaran berkala selama masa hak
Akuntansi	Biaya perolehan tanah, umumnya tidak disusutkan	Aset hak-guna dan liabilitas sewa; disusutkan selama masa hak

Indikator dinilai secara keseluruhan. Hak yang tidak memenuhi substansi pembelian maupun sewa dianalisis dengan standar lain yang relevan.

Ilustrasi 1 HGB di atas Tanah Negara

Fakta

- PT Arunika membeli tanah dengan **HGB 30 tahun di atas tanah negara** untuk pabrik
- Harga Rp50.000 juta; BPHTB Rp2.500 juta; biaya PPAT dan sertifikat Rp500 juta
- HGB dapat diperpanjang 20 tahun dan diperbarui 30 tahun dengan biaya relatif kecil
- HGB dapat dialihkan dan dibebani hak tanggungan

Analisis

- Hak primer atas tanah negara; tidak ada pihak lain yang mengendalikan tanah
- Entitas mengarahkan penggunaan, dapat mengalihkan dan menjaminkan
- Perpanjangan praktis hampir pasti dengan biaya tidak signifikan
- Kesimpulan: **substansi pembelian**, diakui sebagai **tanah sesuai PSAK 216**

Pertimbangan kritis: bila perpanjangan tidak pasti, misalnya rencana tata ruang berubah, umur manfaat menjadi terbatas dan hak perlu disusutkan selama sisa masa hak.

Ilustrasi 1 Pencatatan dan Penyajian

Akun (Rp juta)	Debit	Kredit
Tanah	53.000	
Kas		53.000

Unsur biaya perolehan	Rp juta
Harga beli	50.000
BPHTB	2.500
Biaya PPAT dan sertifikat	500
Biaya perolehan tanah	**53.000**

Penerapan

- Tidak disusutkan
- Uji penurunan nilai bila ada indikasi (PSAK 236)
- Model biaya atau revaluasi diterapkan konsisten
- Ungkapkan jenis hak dan masa berlaku

Catatan: perlakuan biaya perpanjangan atau pembaruan hak diselaraskan dengan ISAK 336 dan kebijakan akuntansi entitas. Jika tidak material dibebankan atau dapat menjadi beban tangguhan sepanjang umur hak perpanjangan.

Ilustrasi 2 HGB di atas HPL Pemerintah Daerah

Fakta

- PT Bahana memperoleh **HGB 20 tahun di atas HPL Pemda** untuk pusat perbelanjaan
- Kontribusi awal Rp10.000 juta dan kontribusi tahunan Rp1.000 juta (akhir tahun) selama 20 tahun
- Biaya langsung awal Rp500 juta; suku bunga pinjaman inkremental 8%
- Akhir masa hak: tanah dan bangunan kembali ke Pemda; perpanjangan perlu persetujuan dan kontribusi baru

Analisis

- Hak sekunder; Pemda sebagai pemegang HPL **tetap mengendalikan** tanah
- Entitas hanya memperoleh **hak menggunakan** selama 20 tahun dengan imbalan
- Kesimpulan: **sewa sesuai PSAK 116**
- Bangunan milik entitas disusutkan paling lama 20 tahun karena diserahkan ke Pemda

Pertimbangan kritis: bila Pemda mengendalikan jasa dan tarif layanan publik, pengaturan dapat masuk ruang lingkup ISAK 112 (konsesi jasa), bukan sewa.

Ilustrasi 2 Pencatatan dan Penyajian

Akun (Rp juta)	Debit	Kredit
Pengakuan awal		
Aset hak-guna	20.318,15	
Liabilitas sewa		9.818,15
Kas		10.500,00
Akhir tahun 1		
Beban bunga	785,45	
Liabilitas sewa	214,55	
Kas		1.000,00
Beban penyusutan	1.015,91	
Akumulasi penyusutan		1.015,91

Perhitungan

- Liabilitas sewa = 1.000 × faktor anuitas 8%, 20 tahun (9,8181) = **9.818,15**
- Aset hak-guna = 9.818,15 + 10.000 + 500 = **20.318,15**
- Penyusutan = 20.318,15 ÷ 20 = **1.015,91**
- Bunga tahun 1 = 8% × 9.818,15 = **785,45**
- Saldo liabilitas akhir tahun 1 = **9.603,60**

Beban tahun 1 sebesar 1.801,36 melebihi kas 1.000; beban menurun seiring berkurangnya bunga.

Perbandingan Dampak Kedua Ilustrasi

Aspek	Ilustrasi 1 (PSAK 216)	Ilustrasi 2 (PSAK 116)
Aset	Tanah 53.000, tidak disusutkan	Aset hak-guna 20.318,15, disusutkan 20 tahun
Liabilitas	Tidak ada	Liabilitas sewa 9.818,15
Beban tahun 1	Tidak ada penyusutan	Penyusutan 1.015,91 dan bunga 785,45
Arus kas	Investasi	Pokok sewa pada pendanaan; bunga sesuai kebijakan
Risiko utama	Kepastian perpanjangan hak	Persetujuan perpanjangan oleh Pemda

Pelajaran: dua hak yang sama-sama bernama **HGB** dapat diperlakukan berbeda. Penentunya adalah **pihak yang mengendalikan tanah** dan **kepastian perpanjangan**, sehingga pertimbangan ini perlu didokumentasikan dan diungkapkan sebagai pertimbangan signifikan.

Penutup

Substansi di atas bentuk

Perlakuan hak atas tanah ditentukan oleh substansi pengendalian, bukan nama hak atau sertifikat

Pengendalian, PSAK 216

Hak yang setara pembelian diakui sebagai tanah dan umumnya tidak disusutkan

Hak menggunakan, PSAK 116

Hak sekunder dengan masa terbatas diakui sebagai aset hak-guna dan liabilitas sewa

Dokumentasi dan pengungkapan

Analisis jenis hak, kepastian perpanjangan, dan pihak pengendali diungkapkan sebagai pertimbangan signifikan

TERIMA KASIH

Dwi Martani
081318227080
martani@ui.ac.id atau dwimartani@yahoo.com
https://dwimartani.com/