

# DRAF EKSPOSUR

## 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 21 Juli 2017.



IKATAN AKUNTAN INDONESIA  
*Institute of Indonesia Chartered Accountants*

Member of



International  
Federation  
of 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 **21 Juli 2017**. 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

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

Hak Cipta (c) 2017 Ikatan Akuntan Indonesia

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

## SEWA

Draf Eksposur (DE) PSAK 73: *Sewa* mengadopsi IFRS 16 *Leases* per 1 Januari 2019 dan disahkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia (DSAK IAI) pada tanggal 26 April 2017.



## PENGANTAR

Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia (DSAK IAI) telah menyetujui Draf Eksposur (DE) PSAK 73: *Sewa* dalam rapatnya pada tanggal 26 April 2017 untuk disebarluaskan dan ditanggapi oleh perusahaan, regulator, perguruan tinggi, pengurus dan anggota IAI, dan pihak lainnya.

Draf Eksposur (DE) PSAK 73 tentang Sewa merupakan adopsi dari IFRS 16 *Leases* yang berlaku efektif per 1 Januari 2019.

Tanggapan akan sangat bermanfaat jika memaparkan permasalahan secara jelas dan alternatif saran yang didukung dengan alasan. Draf Eksposur (DE) PSAK 73 tentang Sewa ini disebarluaskan dalam bentuk buku dan situs IAI: [www.iaiglobal.or.id](http://www.iaiglobal.or.id).

**Jakarta, 26 April 2017**  
**Dewan Standar Akuntansi Keuangan**

Djohan Pinnarwan	Ketua
Danil S. Handaya	Wakil Ketua
Patricia	Anggota
Lianny Leo	Anggota
Kristianto Andi Handoko	Anggota
Indra Wijaya	Anggota
Singgih Wijayana	Anggota
Friso Palilingan	Anggota
Ersa Tri Wahyuni	Anggota
Anung Herlianto	Anggota
Nur Sigit Warsidi	Anggota
Yunirwansyah	Anggota



## PERMINTAAN TANGGAPAN

Penerbitan Draf Eksposur (DE) PSAK 73: *Sewa* bertujuan untuk meminta tanggapan atas seluruh pengaturan dan paragraf dalam DE PSAK 73 tersebut.

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

### 1. Ruang Lingkup (Paragraf 03–08 dan PP03–PP08)

DE PSAK 73: *Sewa* mengatur bahwa seluruh sewa termasuk sewa aset hak-guna dalam subsewa masuk dalam ruang lingkup DE PSAK 73, kecuali sewa tertentu sebagaimana ditetapkan dalam paragraf 03–04. DE PSAK 73 paragraf 05–08 serta PP03–PP08 juga memberikan opsi bagi penyewa untuk tidak menerapkan DE PSAK 73 ini.

*Apakah Anda setuju dengan pengaturan tentang ruang lingkup sebagaimana diusulkan dalam DE PSAK 73: Sewa paragraf 03–08 dan PP03–PP08?  
Jika tidak, apa alasan Anda?*

### 2. Mengidentifikasi Sewa (Paragraf 09–11 dan PP09–PP31)

DE PSAK 73: *Sewa* paragraf 09 menyatakan bahwa pada tanggal insepisi kontrak, entitas menilai apakah kontrak merupakan, atau mengandung, sewa. Suatu kontrak merupakan, atau mengandung, sewa jika kontrak tersebut memberikan hak untuk mengendalikan penggunaan aset identifikasian selama suatu jangka waktu untuk dipertukarkan dengan imbalan. Paragraf PP09–PP31 menetapkan pedoman dalam menilai apakah kontrak merupakan, atau mengandung, sewa.

*Apakah Anda setuju dengan persyaratan bagaimana entitas menentukan apakah kontrak merupakan, atau mengandung, sewa sebagaimana diusulkan dalam DE PSAK 73: Sewa paragraf 09–11 dan PP09–PP31?  
Jika tidak, apa alasan Anda?*

### 3. Memisahkan Komponen Kontrak (Paragraf 12–17 dan PP32–PP33)

DE PSAK 73: *Sewa* paragraf 12 menyatakan bahwa untuk kontrak yang merupakan, atau mengandung, sewa, entitas mencatat masing-masing

komponen sewa dalam kontrak sebagai sewa secara terpisah dari komponen nonsewa dari kontrak, kecuali cara praktis dalam DE PSAK 73 paragraf 15 diterapkan. Paragraf PP32–PP33 juga memberikan pedoman cara pemisahan komponen kontrak.

***Apakah Anda setuju dengan persyaratan pemisahan komponen kontrak sebagaimana diusulkan dalam DE PSAK 73: Sewa paragraf 12–17 dan bagaimana cara pemisahan komponen kontrak tersebut sebagaimana tercantum dalam DE PSAK 73 paragraf PP32–PP33?  
Jika tidak, apa alasan Anda?***

#### 4. Masa Sewa (Paragraf 18–21 dan PP34–PP41)

DE PSAK 73: Sewa paragraf 18 menyatakan bahwa entitas menentukan masa sewa sebagai periode sewa yang tidak dapat dibatalkan serta periode yang dicakup oleh opsi untuk memperpanjang sewa, jika penyewa cukup pasti untuk mengeksekusi opsi tersebut, dan periode yang dicakup oleh opsi untuk menghentikan sewa, jika penyewa cukup pasti untuk tidak mengeksekusi opsi tersebut. Dalam menilai apakah penyewa cukup pasti untuk mengeksekusi atau tidak mengeksekusi opsi tersebut, DE PSAK 73 paragraf 19 mensyaratkan agar entitas mempertimbangkan seluruh fakta dan keadaan yang relevan yang memberikan insentif ekonomik bagi penyewa sehingga akan mengeksekusi atau tidak mengeksekusi opsi tersebut.

***Apakah Anda setuju dengan persyaratan penentuan masa sewa sebagaimana diusulkan dalam DE PSAK 73: Sewa paragraf 18–21 dan PP34–PP41?  
Jika tidak, apa alasan Anda?***

#### 5. Akuntansi Penyewa (Paragraf 22–60)

##### ***Pengakuan dan Pengukuran Awal (Paragraf 22–28)***

DE PSAK 73: Sewa mensyaratkan agar pada tanggal permulaan penyewa:

- a. mengakui aset hak-guna dan liabilitas sewa (paragraf 22);
- b. mengukur aset hak-guna pada biaya perolehannya (paragraf 23–25); dan
- c. mengukur liabilitas sewa pada nilai kini pembayaran sewa yang belum dibayar pada tanggal permulaan. Pembayaran sewa

didiskontokan dengan menggunakan suku bunga implisit dalam sewa jika suku bunga tersebut dapat ditentukan. Entitas dapat menggunakan suku bunga pinjaman inkremental penyewa jika suku bunga implisit dalam sewa tidak dapat ditentukan (paragraf 26–28).

### ***Pengukuran Selanjutnya (Paragraf 29–43)***

DE PSAK 73: *Sewa* mensyaratkan agar setelah tanggal permulaan penyewa:

- a. mengukur aset hak-guna dengan menerapkan model biaya, kecuali entitas menerapkan model pengukuran lain dalam paragraf 34 dan 35 (paragraf 29–35); dan
- b. mengukur liabilitas sewa untuk merefleksikan bunga atas liabilitas sewa, sewa yang telah dibayar, dan penilaian kembali atau modifikasi sewa atau pembayaran sewa tetap secara-substansi revisian (paragraf 36–38) serta mengukur kembali liabilitas sewa untuk merefleksikan perubahan pembayaran sewa (paragraf 29–43).

### ***Modifikasi Sewa (Paragraf 44–46)***

DE PSAK 73: *Sewa* mensyaratkan agar penyewa mencatat modifikasi sewa sebagai sewa terpisah jika 2 kondisi, sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 44, terpenuhi.

### ***Penyajian dan Pengungkapan untuk Penyewa (Paragraf 47–60)***

DE PSAK 73: *Sewa* mensyaratkan penyewa untuk menyajikan dalam laporan keuangannya sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 47–50 serta mengungkapkan dalam catatan atas laporan keuangannya informasi yang memberikan dasar bagi pengguna laporan keuangan untuk menilai dampak sewa terhadap laporan keuangan penyewa sebagaimana ditetapkan dalam paragraf 52–60.

***Apakah Anda setuju dengan persyaratan akuntansi untuk penyewa sebagaimana diusulkan dalam DE PSAK 73: Sewa paragraf 22–60?  
Jika tidak, apa alasan Anda?***

## **6. Akuntansi Pesewa (Paragraf 61–97 dan PP53–PP58)**

Pada prinsipnya, DE PSAK 73: *Sewa* secara substansial melanjutkan persyaratan akuntansi untuk pesewa yang telah diatur sebelumnya dalam PSAK 30: *Sewa*. Dengan demikian, pesewa tetap mengklasifikasikan

sewanya sebagai sewa operasi atau sewa pembiayaan dan mencatat kedua sewa tersebut secara berbeda sebagaimana diatur dalam DE PSAK 73 paragraf 61–87 dan PP53–PP58.

***Penyajian dan Pengungkapan untuk Pesewa (Paragraf 88–97)***

DE PSAK 73: *Sewa* mensyaratkan agar aset pendasar sewa operasi disajikan dalam laporan posisi keuangan sesuai dengan sifat aset pendasar tersebut (paragraf 88). DE PSAK 73 paragraf 90–97 juga mensyaratkan pengungkapan informasi yang memberikan dasar bagi pengguna laporan keuangan untuk menilai dampak sewa terhadap laporan keuangan pesewa, khususnya pengungkapan tambahan bagi pesewa tentang eksposur risiko pesewa terutama terkait risiko nilai residual.

***Apakah Anda setuju dengan persyaratan akuntansi untuk pesewa sebagaimana diusulkan dalam DE PSAK 73: Sewa paragraf 61–97 dan PP53–PP58?  
Jika tidak, apa alasan Anda?***

**7. Transaksi Jual dan Sewa-balik (Paragraf 98–103)**

DE PSAK 73: *Sewa* paragraf 98 mensyaratkan agar jika penjual–penyewa mengalihkan aset, yang memenuhi persyaratan dalam DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*, kepada pembeli–pesewa dan menyewa aset tersebut kembali dari pembeli–pesewa, maka baik penjual–penyewa maupun pembeli–pesewa mencatat kontrak pengalihan dan sewa dengan menerapkan paragraf 99–103.

***Apakah Anda setuju dengan persyaratan untuk transaksi jual dan sewa-balik sebagaimana diusulkan dalam DE PSAK 73: Sewa paragraf 98–103?  
Jika tidak, apa alasan Anda?***

**8. Tanggal Efektif dan Ketentuan Transisi (Paragraf C01–C20)**

DE PSAK 73: *Sewa* diusulkan untuk berlaku efektif dalam periode pelaporan tahunan pada atau setelah tanggal 1 Januari 2020 dan penerapan dini diperkenankan khusus bagi entitas yang telah menerapkan DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*. Jika entitas menerapkan Pernyataan ini lebih awal, maka fakta tersebut diungkapkan.

***Apakah Anda setuju dengan tanggal efektif dan ketentuan transisi sebagaimana diusulkan dalam DE PSAK 73: Sewa paragraf C01–C20? Jika tidak, apa alasan Anda?***

**9. Pencabutan Pernyataan Lain (Paragraf C21 dan DK01–DK10)**

DE PSAK 73: *Sewa* menggantikan PSAK 30: *Sewa*, ISAK 8: *Penentuan Apakah Suatu Perjanjian Mengandung Suatu Sewa*, ISAK 23: *Sewa Operasi–Insentif*, ISAK 24: *Evaluasi Substansi Beberapa Transaksi yang Melibatkan Suatu Bentuk Legal Sewa*, dan ISAK 25: *Hak atas Tanah*.

DE PSAK 73 diadopsi dari IFRS 16 *Leases* yang diterbitkan oleh International Accounting Standards Board (IASB) sehingga mencerminkan pertimbangan dan deliberasi IASB atas berbagai isu akuntansi terkait sewa. Dalam kaitannya dengan perlakuan akuntansi atas suatu transaksi yang secara substansi menyerupai pembelian suatu aset tetap, IFRS 16 *Leases* paragraf BC139(b) mendeskripsikan dasar pemikiran IASB bahwa pencatatan suatu transaksi bergantung pada substansi dari transaksi tersebut dan bukan pada bentuk legalnya. Konsekuensinya, jika kontrak memberikan hak yang secara substansi merepresentasikan pembelian aset tetap, maka hak tersebut memenuhi definisi aset tetap dan dicatat sesuai IAS 16 *Property, Plant and Equipment* (yang saat ini merupakan rujukan PSAK 16: *Aset Tetap*), tanpa memperhatikan apakah hak kepemilikan legal aset tetap tersebut telah beralih.

IFRS 16 *Leases* paragraf BC140 menegaskan bahwa IFRS 16 diterapkan untuk kontrak yang memberikan hak untuk menggunakan aset pendasar selama suatu jangka waktu, dan tidak diterapkan untuk transaksi yang mengalihkan pengendalian atas aset pendasar tersebut kepada entitas karena transaksi ini masuk dalam ruang lingkup Pernyataan lain (misalnya DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* atau PSAK 16: *Aset Tetap*).

DSAK IAI mencermati bahwa IFRS 16 *Leases* paragraf BC138–BC140, sebagaimana dianalisis dan dijelaskan dalam DE PSAK 73: *Sewa* paragraf DK04–DK06, pada prinsipnya sesuai dengan perlakuan akuntansi yang sebelumnya diatur dalam ISAK 25: *Hak atas Tanah*. DSAK IAI juga memahami bahwa IFRS 16 paragraf BC138–BC140 memberikan prinsip

dan pertimbangan dalam menganalisis apakah suatu transaksi masuk ke dalam ruang lingkup sewa menurut IFRS 16. Dengan demikian, entitas perlu melakukan penilaian dan menggunakan pertimbangannya dalam menganalisis fakta dan keadaan untuk masing-masing hak atas tanah yang dimilikinya dalam menentukan perlakuan akuntansi untuk masing-masing hak atas tanah tersebut sehingga dapat merepresentasikan dengan tepat kejadian atau transaksi ekonomik yang mendasarinya.

Mencermati pertimbangan tersebut relevan dalam konteks perlakuan akuntansi untuk hak atas tanah di Indonesia, yang telah diatur sebelumnya dalam ISAK 25: *Hak atas Tanah*, serta dalam upaya mendorong program konvergensi ke IFRS Standards dengan mengurangi perbedaan antara SAK dan IFRS Standards, maka DSAK IAI memandang perlu untuk mencantumkan pertimbangan IASB tersebut sebagaimana dicantumkan dalam DE PSAK 73: *Sewa* paragraf DK01–DK10 dan dengan demikian DE PSAK 73 akan mencabut ISAK 25.

***Apakah Anda setuju dengan penjelasan pencabutan ISAK 25: Hak atas Tanah sebagaimana diusulkan dalam DE PSAK 73: Sewa paragraf DK01–DK10? Jika tidak, apa alasan Anda?***

## 10. Tanggapan Lain

***Apakah Anda memiliki tanggapan atas isu lain yang terkait dengan DE PSAK 73: Sewa?***

## IKHTISAR RINGKAS

Draf Eksposur Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 73 (DE PSAK 73) *Sewa* menetapkan prinsip pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan sewa. Tujuannya adalah untuk memastikan bahwa penyewa dan pesewa menyediakan informasi yang relevan yang merepresentasikan dengan tepat transaksi tersebut. Informasi ini memberikan dasar bagi pengguna laporan keuangan untuk menilai dampak transaksi sewa pada posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas.

DE PSAK 73: *Sewa* diusulkan untuk berlaku efektif tanggal 1 Januari 2020. Penerapan dini diperkenankan untuk entitas yang menerapkan DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* pada atau sebelum tanggal penerapan awal DE PSAK 73.

DE PSAK 73: *Sewa* akan menggantikan:

- (a) PSAK 30: *Sewa*;
- (b) ISAK 8: *Penentuan Apakah Suatu Perjanjian Mengandung Suatu Sewa*;
- (c) ISAK 23: *Sewa Operasi – Insentif*;
- (d) ISAK 24: *Evaluasi Substansi Beberapa Transaksi yang Melibatkan Suatu Bentuk Legal Sewa*; dan
- (e) ISAK 25: *Hak atas Tanah*.

### **Alasan Penerbitan DE PSAK 73: Sewa**

Penyewaan merupakan aktivitas penting untuk banyak entitas. Penyewaan merupakan cara untuk mendapatkan akses atas aset, memperoleh pembiayaan, dan mengurangi eksposur entitas terhadap risiko kepemilikan aset. Prevalensi penyewaan ini berarti bahwa penting bagi pengguna laporan keuangan untuk memperoleh gambaran yang lengkap dan terpahami mengenai aktivitas penyewaan yang dilakukan entitas.

Model akuntansi sewa sebelumnya mensyaratkan penyewa dan pesewa untuk mengklasifikasikan sewanya sebagai sewa pembiayaan atau sewa operasi dan mencatat kedua jenis sewa tersebut secara berbeda. Model tersebut dikritisi tidak mampu memenuhi kebutuhan pengguna laporan keuangan karena tidak selalu memberikan representasi yang tepat atas transaksi penyewaan. Khususnya, model tersebut tidak mensyaratkan penyewa untuk mengakui aset dan liabilitas yang timbul dari sewa operasi.

## FITUR UTAMA

### *Akuntansi Penyewa*

DE PSAK 73: *Sewa* memperkenalkan model akuntansi tunggal untuk penyewa dan mensyaratkan agar penyewa mengakui aset dan liabilitas untuk seluruh sewa dengan masa sewa lebih dari 12 bulan, kecuali aset pendasarnya bernilai-rendah. Penyewa disyaratkan untuk mengakui aset hak-guna yang merepresentasikan haknya untuk menggunakan aset pendasar sewaan dan liabilitas sewa yang merepresentasikan kewajibannya untuk membayar sewa.

Penyewa mengukur aset hak-guna dengan cara yang serupa dengan aset non-keuangan lain (seperti aset tetap) dan liabilitas sewa dengan cara yang serupa dengan liabilitas keuangan lainnya. Sebagai konsekuensinya, penyewa mengakui penyusutan aset hak-guna dan bunga atas liabilitas sewa, dan juga mengklasifikasi pembayaran kas untuk liabilitas sewa menjadi bagian pokok dan bagian bunga dan menyajikannya dalam laporan arus kas dengan menerapkan PSAK 2: *Laporan Arus Kas*.

Aset dan liabilitas yang timbul dari sewa pada awalnya diukur berdasarkan nilai kini. Pengukuran tersebut termasuk pembayaran sewa yang tidak dapat dibatalkan (termasuk pembayaran terkait-inflasi), dan juga termasuk pembayaran yang akan dilakukan pada periode opsional jika penyewa cukup pasti untuk mengeksekusi opsi perpanjangan sewa atau tidak mengeksekusi opsi penghentian sewa.

DE PSAK 73: *Sewa* mencakup persyaratan pengungkapan untuk penyewa. Penyewa perlu menerapkan pertimbangannya dalam menentukan informasi yang akan diungkapkan untuk mencapai tujuan dalam menyediakan dasar bagi pengguna laporan keuangan untuk menilai dampak sewa terhadap posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas penyewa.

### *Akuntansi Pesewa*

DE PSAK 73: *Sewa* secara substansial meneruskan persyaratan akuntansi pesewa dalam PSAK 30: *Sewa*. Dengan demikian, pesewa tetap mengklasifikasikan sewanya sebagai sewa operasi atau sewa pembiayaan, dan mencatat kedua jenis sewa tersebut secara berbeda.

DE PSAK 73: *Sewa* juga mensyaratkan pengungkapan tambahan bagi pesewa yang akan meningkatkan informasi yang diungkapkan tentang eksposur

risiko pesewa terutama tentang risiko nilai residual.



## PERBEDAAN DENGAN IFRSs

Draf Eksposur (DE) PSAK 73: *Sewa* mengadopsi seluruh pengaturan dalam IFRS 16 *Leases* efektif per 1 Januari 2019, kecuali:

1. IFRS 16 Lampiran C paragraf C1 tentang tanggal efektif.
2. IFRS 16 Lampiran C paragraf C21(e) tentang Pencabutan Pernyataan lain, yaitu dengan menambahkan pencabutan ISAK 25: *Hak atas Tanah*.
3. IFRS 16 Lampiran D tentang amendemen konsekuensial terhadap IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards* karena IFRS 1 belum diadopsi di Indonesia.
4. DE PSAK 73 menambahkan Dasar Kesimpulan tentang alasan pencabutan ISAK 25: *Hak atas Tanah*.



## DAFTAR ISI

	Paragraf
TUJUAN.....	01–02
RUANG LINGKUP .....	03–04
PENGECUALIAN PENGAKUAN.....	05–08
MENGIDENTIFIKASI SEWA.....	09–11
<b>Memisahkan Komponen Kontrak</b> .....	12
<i>Penyewa</i> .....	13–16
<i>Pesewa</i> .....	17
MASA SEWA.....	18–21
PENYEWA.....	22
<b>Pengakuan</b> .....	22
<b>Pengukuran</b> .....	22
<i>Pengukuran Awal</i> .....	23–28
<i>Pengukuran Selanjutnya</i> .....	29–46
<b>Penyajian</b> .....	47–50
<b>Pengungkapan</b> .....	51–60
PESEWA .....	61
<b>Klasifikasi Sewa</b> .....	61–66
<b>Sewa Pembiayaan</b> .....	67–80
<i>Pengakuan dan Pengukuran</i> .....	67–80
<b>Sewa Operasi</b> .....	81–88
<i>Pengakuan dan Pengukuran</i> .....	81–87
<i>Penyajian</i> .....	88
<b>Pengungkapan</b> .....	89–92
<i>Sewa Pembiayaan</i> .....	93–94
<i>Sewa Operasi</i> .....	95–97
TRANSAKSI JUAL DAN SEWA-BALIK.....	98
<b>Menilai Apakah Pengalihan Aset Merupakan Penjualan</b> .....	99
<i>Pengalihan Aset Merupakan Penjualan</i> .....	100–102
<i>Pengalihan Aset Bukan Merupakan Penjualan</i> .....	103

**LAMPIRAN****LAMPIRAN A-DAFTAR ISTILAH****LAMPIRAN B-PEDOMAN PENERAPAN****LAMPIRAN C-TANGGAL EFEKTIF DAN KETENTUAN TRANSISI****LAMPIRAN D-AMENDEMEN TERHADAP SAK****CONTOH ILUSTRATIF****DASAR KESIMPULAN**

## DRAF EKSPOSUR

### PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN 73 SEWA

*Draf Eksposur (DE) Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 73: Sewa terdiri dari paragraf 01–103 dan Lampiran A–D. DE PSAK 73 juga dilengkapi dengan Contoh Ilustratif dan Dasar Kesimpulan yang bukan merupakan bagian dari DE PSAK 73. Seluruh paragraf dalam Pernyataan ini memiliki kekuatan mengatur yang sama. Paragraf yang dicetak dengan huruf tebal dan miring mengatur prinsip-prinsip utama. Pernyataan ini dibaca dalam konteks tujuan pengaturan, Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan, serta Dasar Kesimpulannya. PSAK 25: Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan memberikan dasar bagi entitas untuk memilih dan menerapkan kebijakan akuntansi dalam hal tidak terdapat panduan yang eksplisit.*

### TUJUAN

**01. Pernyataan ini menetapkan prinsip pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan sewa. Tujuannya adalah untuk memastikan bahwa penyewa dan pesewa memberikan informasi relevan dengan cara yang merepresentasikan dengan tepat transaksi tersebut. Informasi tersebut memberikan dasar bagi pengguna laporan keuangan untuk menilai dampak sewa terhadap posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas.**

02. Entitas mempertimbangkan syarat dan ketentuan kontrak dan seluruh fakta dan keadaan yang relevan ketika menerapkan Pernyataan ini. Entitas menerapkan Pernyataan ini secara konsisten untuk kontrak dengan karakteristik serupa dan dalam keadaan serupa.

### RUANG LINGKUP

03. Entitas menerapkan Pernyataan ini untuk seluruh sewa, termasuk sewa aset hak-guna dalam subsewa, kecuali untuk:

- (a) sewa dalam rangka eksplorasi atau penambangan mineral, minyak, gas alam, dan sumber daya serupa yang tidak dapat diperbarui;
- (b) sewa aset biologis dalam ruang lingkup PSAK 69: *Agrikultur* yang dimiliki oleh penyewa;
- (c) perjanjian konsesi jasa dalam ruang lingkup ISAK 16: *Perjanjian Konsesi Jasa*;
- (d) lisensi kekayaan intelektual yang diberikan oleh pesewa dalam ruang lingkup DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*; dan

- (e) hak yang dimiliki oleh penyewa dalam perjanjian lisensi dalam ruang lingkup PSAK 19: *Aset Takberwujud* untuk *item* seperti film, rekaman video, karya panggung, manuskrip (karya tulis), hak paten, dan hak cipta.

04. Penyewa dapat, namun tidak disyaratkan untuk, menerapkan Pernyataan ini untuk sewa atas aset takberwujud selain dari yang dideskripsikan dalam paragraf 03(e).

#### **PENGECUALIAN PENGAKUAN (PARAGRAF PP03–PP08)**

05. Penyewa dapat memilih untuk tidak menerapkan persyaratan dalam paragraf 22–49 untuk:

- (a) *sewa jangka-pendek*; dan  
(b) sewa yang *aset dasarnya* bernilai-rendah (sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP03–PP08).

06. Jika penyewa memilih untuk tidak menerapkan persyaratan dalam paragraf 22–49 baik untuk sewa jangka-pendek maupun untuk sewa yang aset dasarnya bernilai-rendah, maka penyewa mengakui *pembayaran sewa* yang terkait dengan sewa tersebut sebagai beban baik dengan dasar garis lurus selama *masa sewa* maupun dasar sistematis lainnya. Penyewa menerapkan dasar sistematis lain jika dasar tersebut lebih merepresentasikan pola manfaat penyewa.

07. Jika penyewa mencatat sewa jangka-pendek dengan menerapkan paragraf 06, maka penyewa mempertimbangkan sewa tersebut sebagai sewa baru untuk tujuan Pernyataan ini, jika:

- (a) terdapat *modifikasi sewa*; atau  
(b) terdapat perubahan masa sewa (sebagai contoh, penyewa mengeksekusi opsi yang sebelumnya tidak termasuk dalam penentuan masa sewanya).

08. Pemilihan sewa jangka-pendek dibuat berdasarkan kelas aset pendasar yang terkait dengan hak guna tersebut. Kelas aset pendasar adalah pengelompokan aset pendasar dengan sifat dan penggunaan yang serupa dalam operasi entitas. Pemilihan untuk sewa yang aset dasarnya bernilai-rendah dapat dilakukan atas dasar sewa-per-sewa.

## MENGIDENTIFIKASI SEWA (PARAGRAF PP09–PP33)

**09. Pada tanggal insepisi kontrak, entitas menilai apakah kontrak merupakan, atau mengandung, sewa. Suatu kontrak merupakan, atau mengandung, sewa jika kontrak tersebut memberikan hak untuk mengendalikan penggunaan aset identifikasian selama suatu jangka waktu untuk dipertukarkan dengan imbalan. Paragraf PP09–PP31 menetapkan pedoman dalam menilai apakah kontrak merupakan, atau mengandung, sewa.**

10. Jangka waktu dapat dideskripsikan sebagai jumlah penggunaan aset identifikasian (sebagai contoh, jumlah unit produksi dari suatu peralatan yang akan digunakan untuk memproduksi).

11. Entitas menilai kembali apakah suatu kontrak merupakan, atau mengandung, sewa hanya jika syarat dan ketentuan kontrak berubah.

### ***Memisahkan Komponen Kontrak***

12. Untuk suatu kontrak yang merupakan, atau mengandung, sewa, entitas mencatat masing-masing komponen sewa dalam kontrak sebagai sewa secara terpisah dari komponen nonsewa dari kontrak, kecuali entitas menerapkan cara praktis dalam paragraf 15. Paragraf PP32–PP33 menetapkan pedoman bagaimana memisahkan komponen dari suatu kontrak.

### ***Penyewa***

13. Untuk kontrak yang mengandung komponen sewa dan tambahan satu atau lebih komponen sewa atau nonsewa, penyewa mengalokasikan imbalan dalam kontrak ke masing-masing komponen sewa berdasarkan harga tersendiri relatif dari komponen sewa dan harga tersendiri agregat dari komponen nonsewa.

14. Harga tersendiri relatif dari komponen sewa dan nonsewa ditentukan berdasarkan harga yang akan dibebankan oleh pesewa, atau pemasok serupa, kepada entitas untuk komponen tersebut, atau komponen serupa, secara terpisah. Jika harga tersendiri yang dapat diobservasi tidak tersedia, maka penyewa mengestimasi harga tersendiri tersebut dengan memaksimalkan penggunaan informasi yang dapat diobservasi.

15. Sebagai cara praktis, penyewa dapat memilih, berdasarkan kelas aset pendasar, untuk tidak memisahkan komponen nonsewa dari komponen sewa, dan memilih mencatat masing-masing komponen sewa dan komponen nonsewa terkait sebagai komponen sewa tunggal. Penyewa tidak menerapkan cara praktis ini untuk derivatif lekatan yang memenuhi kriteria dalam DE PSAK 71: *Instrumen Keuangan* paragraf 4.3.3.

16. Kecuali cara praktis dalam paragraf 15 diterapkan, penyewa mencatat komponen nonsewa dengan menerapkan Pernyataan relevan lainnya.

#### *Pesewa*

17. Untuk kontrak yang mengandung komponen sewa dan tambahan satu atau lebih komponen sewa atau nonsewa, pesewa mengalokasikan imbalan dalam kontrak dengan menerapkan DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* paragraf 73–90.

### **MASA SEWA (PARAGRAF PP34–PP41)**

18. Entitas menentukan masa sewa sebagai periode sewa yang tidak dapat dibatalkan, dan juga:

- (a) periode yang dicakup oleh opsi untuk memperpanjang sewa jika penyewa cukup pasti untuk mengeksekusi opsi tersebut; dan
- (b) periode yang dicakup oleh opsi untuk menghentikan sewa jika penyewa cukup pasti untuk tidak mengeksekusi opsi tersebut.

19. Dalam menilai apakah penyewa cukup pasti untuk mengeksekusi opsi untuk memperpanjang sewa, atau untuk tidak mengeksekusi opsi untuk menghentikan sewa, entitas mempertimbangkan seluruh fakta dan keadaan yang relevan yang memberikan insentif ekonomis bagi penyewa untuk mengeksekusi opsi untuk memperpanjang sewa, atau untuk tidak mengeksekusi opsi untuk menghentikan sewa, sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP37–PP40.

20. Penyewa menilai kembali apakah cukup pasti untuk mengeksekusi opsi perpanjangan, atau untuk tidak mengeksekusi opsi penghentian, pada saat terjadinya peristiwa signifikan atau perubahan signifikan dalam kondisi yang:

- (a) berada dalam pengendalian penyewa; dan

- (b) mempengaruhi apakah penyewa cukup pasti untuk mengeksekusi opsi yang sebelumnya tidak termasuk dalam penentuan masa sewa, atau untuk tidak mengeksekusi opsi yang sebelumnya termasuk dalam penentuan masa sewa (sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP41).

21. Entitas merevisi masa sewa jika terdapat perubahan dalam periode sewa yang tidak dapat dibatalkan. Sebagai contoh, periode sewa yang tidak dapat dibatalkan akan berubah jika:

- (a) penyewa mengeksekusi opsi yang sebelumnya tidak termasuk dalam penentuan masa sewa;
- (b) penyewa tidak mengeksekusi opsi yang sebelumnya termasuk dalam penentuan masa sewa;
- (c) suatu peristiwa terjadi yang secara kontraktual mewajibkan penyewa untuk mengeksekusi opsi yang sebelumnya tidak termasuk dalam penentuan masa sewa; atau
- (d) suatu peristiwa terjadi yang secara kontraktual membatasi penyewa untuk mengeksekusi opsi yang sebelumnya termasuk dalam penentuan masa sewa.

## **PENYEWA**

### **Pengakuan**

**22. Pada tanggal permulaan, penyewa mengakui aset hak-guna dan liabilitas sewa.**

### **Pengukuran**

#### *Pengukuran Awal*

#### Pengukuran Awal Aset Hak-Guna

**23. Pada tanggal permulaan, penyewa mengukur aset hak-guna pada biaya perolehan.**

24. Biaya perolehan aset hak-guna meliputi:
- (a) jumlah pengukuran awal liabilitas sewa, sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 26;
  - (b) pembayaran sewa yang dilakukan pada atau sebelum tanggal permulaan, dikurangi dengan *insentif sewa* yang diterima;

- (c) *biaya langsung awal* yang dikeluarkan oleh penyewa; dan
- (d) estimasi biaya yang akan dikeluarkan oleh penyewa dalam membongkar dan memindahkan aset pendasar, merestorasi tempat di mana aset berada atau merestorasi aset pendasar ke kondisi yang disyaratkan oleh syarat dan ketentuan sewa, kecuali biaya-biaya tersebut dikeluarkan untuk menghasilkan persediaan. Penyewa dikenai kewajiban atas biaya-biaya tersebut baik pada tanggal permulaan atau sebagai konsekuensi dari telah menggunakan aset pendasar selama periode tertentu.

25. Penyewa mengakui biaya-biaya yang dideskripsikan dalam paragraf 24(d) sebagai bagian dari biaya perolehan aset hak-guna ketika timbul kewajiban atas biaya-biaya tersebut. Penyewa menerapkan PSAK 14: *Persediaan* untuk biaya yang dikeluarkan selama periode tertentu sebagai konsekuensi dari telah menggunakan aset hak-guna untuk menghasilkan persediaan selama periode tersebut. Kewajiban atas biaya tersebut yang dicatat dengan menerapkan Pernyataan ini atau PSAK 14: *Persediaan* diakui dan diukur dengan menerapkan PSAK 57: *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi*.

#### Pengukuran Awal Liabilitas Sewa

**26. Pada tanggal permulaan, penyewa mengukur liabilitas sewa pada nilai kini pembayaran sewa yang belum dibayar pada tanggal tersebut. Pembayaran sewa didiskontokan dengan menggunakan suku bunga implisit dalam sewa, jika suku bunga tersebut dapat ditentukan. Jika suku bunga tersebut tidak dapat ditentukan, maka penyewa menggunakan suku bunga pinjaman inkremental penyewa.**

27. Pada tanggal permulaan, pembayaran sewa yang termasuk dalam pengukuran liabilitas sewa meliputi pembayaran berikut ini atas hak untuk menggunakan aset pendasar selama masa sewa yang belum dibayar pada tanggal permulaan:

- (a) *pembayaran tetap* (termasuk pembayaran tetap secara-substansi sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP42), dikurangi dengan piutang insentif sewa;
- (b) *pembayaran sewa variabel* yang bergantung pada indeks atau suku bunga yang pada awalnya diukur dengan menggunakan indeks atau suku bunga pada tanggal permulaan (sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 28);

- (c) jumlah yang diperkirakan akan dibayarkan oleh penyewa dalam *jaminan nilai residual*;
- (d) harga eksekusi opsi beli jika penyewa cukup pasti untuk mengeksekusi opsi tersebut (dinilai dengan mempertimbangkan faktor yang dideskripsikan dalam paragraf PP37–PP40); dan
- (e) pembayaran penalti karena penghentian sewa, jika masa sewa merefleksikan penyewa mengeksekusi opsi untuk menghentikan sewa.

28. Pembayaran sewa variabel yang bergantung pada indeks atau suku bunga sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 27(b) termasuk, sebagai contoh, pembayaran yang terkait dengan indeks harga konsumen, pembayaran yang terkait dengan suku bunga acuan (seperti LIBOR) atau pembayaran yang bervariasi untuk merefleksikan perubahan dalam harga sewa pasar.

#### *Pengukuran Selanjutnya*

Pengukuran Selanjutnya untuk Aset Hak-Guna

**29. Setelah tanggal permulaan, penyewa mengukur aset hak-guna dengan menerapkan model biaya, kecuali entitas menerapkan model pengukuran lain yang dideskripsikan dalam paragraf 34 dan 35.**

#### Model Biaya

30. Untuk menerapkan model biaya, penyewa mengukur aset hak-guna pada biaya perolehan:

- (a) dikurangi dengan akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai; dan
- (b) disesuaikan dengan pengukuran kembali liabilitas sewa yang ditetapkan dalam paragraf 36(c).

31. Penyewa menerapkan persyaratan penyusutan dalam PSAK 16: *Aset Tetap* dalam menyusutkan aset hak-guna, dengan mempertimbangkan persyaratan dalam paragraf 32.

32. Jika sewa mengalihkan kepemilikan aset pendasar kepada penyewa pada akhir masa sewa atau jika biaya perolehan aset hak-guna merefleksikan penyewa akan mengeksekusi opsi beli, maka penyewa menyusutkan aset hak-guna dari tanggal permulaan hingga akhir *umur manfaat* aset pendasar. Jika tidak, maka penyewa menyusutkan aset hak-guna dari tanggal

permulaan hingga tanggal yang lebih awal antara akhir *umur manfaat* aset hak-guna atau akhir masa sewa.

33. Penyewa menerapkan PSAK 48: *Penurunan Nilai Aset* untuk menentukan apakah aset hak-guna telah mengalami penurunan nilai dan mencatat kerugian penurunan nilai yang telah diidentifikasi.

#### Model Pengukuran Lain

34. Jika penyewa menerapkan model nilai wajar sesuai PSAK 13: *Properti Investasi* untuk aset properti investasinya, maka penyewa juga menerapkan model nilai wajar untuk aset hak-guna yang memenuhi definisi properti investasi dalam PSAK 13: *Properti Investasi*.

35. Jika aset hak-guna terkait dengan kelas aset tetap di mana penyewa menerapkan model revaluasi sesuai PSAK 16: *Aset Tetap*, maka penyewa dapat memilih untuk menerapkan model revaluasi tersebut untuk seluruh aset hak-guna yang terkait dengan kelas aset tetap tersebut.

#### *Pengukuran Selanjutnya untuk Liabilitas Sewa*

**36. Setelah tanggal permulaan, penyewa mengukur liabilitas sewa dengan:**

- (a) meningkatkan jumlah tercatat untuk merefleksikan bunga atas liabilitas sewa;**
- (b) mengurangi jumlah tercatat untuk merefleksikan sewa yang telah dibayar; dan**
- (c) mengukur kembali jumlah tercatat untuk merefleksikan penilaian kembali atau modifikasi sewa yang ditetapkan dalam paragraf 39–46, atau untuk merefleksikan pembayaran sewa tetap secara-substansi revisian (lihat paragraf PP42).**

37. Bunga atas liabilitas sewa pada masing-masing periode selama masa sewa adalah jumlah yang menghasilkan suku bunga periodik yang konstan atas sisa saldo liabilitas sewa. Suku bunga periodik adalah tingkat diskonto yang dideskripsikan dalam paragraf 26, atau jika dapat diterapkan, tingkat diskonto revisian yang dideskripsikan dalam paragraf 41, 43, atau 45(c).

38. Setelah tanggal permulaan, penyewa mengakui dalam laba rugi, kecuali biaya tersebut sudah termasuk dalam jumlah tercatat aset lain dengan menerapkan Pernyataan lain yang relevan:

- (a) bunga atas liabilitas sewa; dan
- (b) pembayaran sewa variabel yang tidak termasuk dalam pengukuran liabilitas sewa pada periode di mana kejadian atau kondisi yang memicu pembayaran tersebut terjadi.

#### Penilaian Kembali Liabilitas Sewa

39. Setelah tanggal permulaan, penyewa menerapkan paragraf 40–43 untuk mengukur kembali liabilitas sewanya untuk merefleksikan perubahan pembayaran sewa. Penyewa mengakui jumlah pengukuran kembali liabilitas sewa sebagai penyesuaian terhadap aset hak-guna. Akan tetapi, jika jumlah tercatat aset hak-guna berkurang menjadi nol dan masih terdapat pengurangan dalam pengukuran liabilitas sewa, maka penyewa mengakui sisa jumlah pengukuran kembali dalam laba rugi.

40. Penyewa mengukur kembali liabilitas sewa dengan mendiskontokan pembayaran sewa revisian menggunakan tingkat diskonto revisian, jika:

- (a) terdapat perubahan masa sewa, sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 20–21. Penyewa menentukan pembayaran sewa revisian berdasarkan masa sewa revisian; atau
- (b) terdapat perubahan pada penilaian atas opsi untuk membeli aset pendasar, dinilai dengan mempertimbangkan kejadian dan keadaan yang dideskripsikan dalam paragraf 20–21 dalam konteks opsi beli. Penyewa menentukan pembayaran sewa revisian untuk merefleksikan perubahan dalam jumlah terutang dalam opsi beli.

41. Dalam menerapkan paragraf 40, penyewa menentukan tingkat diskonto revisian sebagai suku bunga implisit dalam sewa untuk sisa masa sewa, jika tingkat diskonto revisian tersebut dapat ditentukan; atau suku bunga pinjaman inkremental penyewa pada tanggal penilaian kembali, jika suku bunga implisit dalam sewa tidak dapat ditentukan.

42. Penyewa mengukur kembali liabilitas sewa dengan mendiskontokan pembayaran sewa revisian, jika:

- (a) terdapat perubahan dalam jumlah yang diperkirakan akan dibayar dalam jaminan nilai residual. Penyewa menentukan pembayaran sewa revisian untuk merefleksikan perubahan dalam jumlah yang diperkirakan akan dibayar dalam jaminan nilai residual.

- (b) terdapat perubahan pembayaran sewa masa depan sebagai akibat dari perubahan indeks atau suku bunga yang digunakan untuk menentukan pembayaran tersebut, termasuk sebagai contoh perubahan untuk merefleksikan perubahan dalam harga rental pasar setelah peninjauan ulang rental pasar. Penyewa mengukur kembali liabilitas sewa untuk merefleksikan pembayaran sewa revisian tersebut hanya ketika terdapat perubahan dalam arus kas (yaitu ketika terdapat penyesuaian pembayaran sewa). Penyewa menentukan pembayaran sewa revisian untuk sisa masa sewa berdasarkan pembayaran kontraktual revisian.

43. Dalam menerapkan paragraf 42, penyewa menggunakan tingkat diskonto yang tidak berubah, kecuali perubahan pembayaran sewa berasal dari perubahan dalam suku bunga mengambang. Dalam hal tersebut, penyewa menggunakan tingkat diskonto revisian yang merefleksikan perubahan dalam suku bunga.

#### Modifikasi Sewa

44. Penyewa mencatat modifikasi sewa sebagai sewa terpisah jika:

- (a) modifikasi meningkatkan ruang lingkup sewa dengan menambahkan hak untuk menggunakan satu aset pendasar atau lebih; dan
- (b) imbalan sewa meningkat sebesar jumlah yang setara dengan harga tersendiri untuk peningkatan dalam ruang lingkup dan penyesuaian yang tepat pada harga tersendiri tersebut untuk merefleksikan kondisi kontrak tertentu.

45. Untuk modifikasi sewa yang tidak dicatat sebagai sewa terpisah, pada *tanggal efektif modifikasi sewa*, penyewa:

- (a) mengalokasikan imbalan kontrak modifikasian dengan menerapkan paragraf 13–16;
- (b) menentukan masa sewa dari sewa modifikasian dengan menerapkan paragraf 18–19; dan
- (c) mengukur kembali liabilitas sewa dengan mendiskontokan pembayaran sewa revisian menggunakan tingkat diskonto revisian. Tingkat diskonto revisian ditentukan sebagai suku bunga implisit dalam sewa untuk sisa masa sewa, jika dapat ditentukan; atau suku bunga pinjaman inkremental penyewa pada tanggal efektif modifikasi, jika suku bunga implisit dalam sewa tidak dapat ditentukan.

46. Untuk modifikasi sewa yang tidak dicatat sebagai sewa terpisah, penyewa mencatat pengukuran kembali liabilitas sewa dengan:
- (a) menurunkan jumlah tercatat aset hak-guna untuk merefleksikan penghentian parsial atau penuh sewa untuk modifikasi sewa yang menurunkan ruang lingkup sewa. Penyewa mengakui dalam laba rugi setiap laba rugi yang terkait dengan penghentian parsial atau penuh sewa tersebut.
  - (b) membuat penyesuaian terkait dengan aset hak-guna untuk seluruh modifikasi sewa lainnya.

### Penyajian

47. Penyewa menyajikan dalam laporan posisi keuangannya, atau mengungkapkan dalam catatan atas laporan keuangannya:
- (a) aset hak-guna secara terpisah dari aset lainnya. Jika penyewa tidak menyajikan aset hak-guna secara terpisah dalam laporan posisi keuangan, maka penyewa:
    - (i) menyajikan aset hak-guna dalam pos yang sama dengan pos yang digunakan untuk menyajikan aset pendasar serupa jika aset tersebut dimiliki; dan
    - (ii) mengungkapkan pos mana dalam laporan posisi keuangan yang mencakup aset hak-guna tersebut.
  - (b) liabilitas sewa secara terpisah dari liabilitas lain. Jika penyewa tidak menyajikan liabilitas sewa secara terpisah dalam laporan posisi keuangan, maka penyewa mengungkapkan pos mana dalam laporan posisi keuangan yang mencakup liabilitas tersebut.

48. Persyaratan dalam paragraf 47(a) tidak diterapkan pada aset hak-guna yang memenuhi definisi properti investasi, yang disajikan dalam laporan posisi keuangan sebagai properti investasi.

49. Dalam laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain, penyewa menyajikan beban bunga atas liabilitas sewa secara terpisah dari beban penyusutan untuk aset hak-guna. Beban bunga atas liabilitas sewa merupakan komponen biaya keuangan, di mana PSAK 1: *Penyajian Laporan Keuangan* paragraf 82(b) mensyaratkan untuk disajikan secara terpisah dalam laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain.

50. Dalam laporan arus kas, penyewa mengklasifikasi:

- (a) pembayaran kas untuk bagian pokok liabilitas sewa dalam aktivitas pendanaan;
- (b) pembayaran kas untuk bagian bunga liabilitas sewa dengan menerapkan persyaratan dalam PSAK 2: *Laporan Arus Kas* untuk pembayaran bunga; dan
- (c) pembayaran sewa jangka-pendek, pembayaran sewa aset bernilai-rendah, dan pembayaran sewa variabel yang tidak termasuk dalam pengukuran liabilitas sewa dalam aktivitas operasi.

## Pengungkapan

**51. Tujuan pengungkapan adalah agar penyewa dapat mengungkapkan informasi dalam catatan atas laporan keuangan, serta informasi yang diberikan dalam laporan posisi keuangan, laporan laba rugi, dan laporan arus kas, yang memberikan dasar bagi pengguna laporan keuangan untuk menilai dampak sewa terhadap posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas penyewa. Paragraf 52–60 menetapkan persyaratan tentang bagaimana tujuan ini dapat tercapai.**

52. Penyewa mengungkapkan informasi tentang sewanya dalam catatan atas laporan keuangan atau bagian terpisah dalam laporan keuangannya. Akan tetapi, penyewa tidak perlu menduplikasi informasi yang telah disajikan di bagian lain dalam laporan keuangan, jika informasi tersebut telah tercakup melalui referensi silang dalam catatan tunggal atau bagian terpisah tentang sewa.

53. Penyewa mengungkapkan jumlah berikut ini untuk periode pelaporan:

- (a) beban penyusutan untuk aset hak-guna berdasarkan kelas aset pendasar;
- (b) beban bunga atas liabilitas sewa;
- (c) beban yang terkait dengan sewa jangka-pendek yang dicatat dengan menerapkan paragraf 06. Beban ini tidak termasuk beban yang terkait dengan sewa dengan masa sewa 1 bulan atau kurang;
- (d) beban yang terkait dengan sewa aset bernilai-rendah yang dicatat dengan menerapkan paragraf 06. Beban ini tidak termasuk beban yang terkait dengan sewa jangka-pendek atas aset bernilai-rendah yang ada dalam paragraf 53(c);
- (e) beban yang terkait dengan pembayaran sewa variabel yang tidak termasuk dalam pengukuran liabilitas sewa;
- (f) pendapatan dari mensubsewakan aset hak-guna;

- (g) total pengeluaran kas untuk sewa;
- (h) penambahan aset hak-guna;
- (i) keuntungan atau kerugian yang timbul dari transaksi jual dan sewa-balik; dan
- (j) jumlah tercatat aset hak-guna pada akhir periode pelaporan berdasarkan kelas aset pendasar.

54. Penyewa memberikan pengungkapan yang ditetapkan dalam paragraf 53 dalam format tabel, kecuali format lain lebih tepat. Jumlah yang diungkapkan meliputi biaya yang telah penyewa masukkan dalam jumlah tercatat aset lain selama periode pelaporan.

55. Penyewa mengungkapkan jumlah komitmen sewa untuk sewa jangka-pendek yang dicatat dengan menerapkan paragraf 06 jika portofolio sewa jangka-pendek di mana penyewa telah berkomitmen pada akhir periode pelaporan tidak serupa dengan portofolio sewa jangka-pendek yang bebannya diungkapkan dengan menerapkan paragraf 53(c).

56. Jika aset hak-guna memenuhi definisi properti investasi, maka penyewa menerapkan persyaratan pengungkapan dalam PSAK 13: *Properti Investasi*. Dalam hal tersebut, penyewa tidak disyaratkan untuk memberikan pengungkapan dalam paragraf 53(a), (f), (h), atau (j) untuk aset hak-guna tersebut.

57. Jika penyewa mengukur aset hak-guna pada jumlah revaluasi dengan menerapkan PSAK 16: *Aset Tetap*, maka penyewa mengungkapkan informasi yang disyaratkan oleh PSAK 16: *Aset Tetap* paragraf 77 untuk aset hak-guna tersebut.

58. Penyewa mengungkapkan analisis jatuh tempo atas liabilitas sewa dengan menerapkan PSAK 60: *Instrumen Keuangan: Pengungkapan* paragraf 39 dan PP11 secara terpisah dari analisis jatuh tempo liabilitas keuangan lain.

59. Sebagai tambahan atas pengungkapan yang disyaratkan dalam paragraf 53–58, penyewa mengungkapkan informasi kualitatif dan kuantitatif tambahan tentang aktivitas sewanya untuk memenuhi tujuan pengungkapan dalam paragraf 51 (sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP48). Informasi tambahan ini dapat meliputi, namun tidak terbatas pada, informasi yang dapat membantu pengguna laporan keuangan untuk menilai:

- (a) sifat aktivitas sewa penyewa;
- (b) pengeluaran kas masa depan yang berpotensi memberikan dampak kepada penyewa yang tidak terefleksikan dalam pengukuran liabilitas sewa. Ini termasuk dampak yang timbul dari:
  - (i) pembayaran sewa variabel (sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP49);
  - (ii) opsi perpanjangan dan opsi penghentian (sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP50);
  - (iii) jaminan nilai residual (sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP51);
  - (iv) sewa yang belum dimulai oleh penyewa yang telah berkomitmen.
- (c) pembatasan atau perjanjian yang timbul dari sewa; dan
- (d) transaksi jual dan sewa-balik (sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP52).

60. Penyewa yang mencatat sewa jangka-pendek atau sewa aset bernilai-rendah dengan menerapkan paragraf 06 mengungkapkan fakta tersebut.

## PESEWA

### Klasifikasi Sewa (Paragraf PP53–PP58)

**61. *Pesewa mengklasifikasi masing-masing sewanya baik sebagai sewa operasi atau sewa pembiayaan.***

**62. *Sewa diklasifikasikan sebagai sewa pembiayaan jika mengalihkan secara substansial seluruh risiko dan manfaat yang terkait dengan kepemilikan aset pendasar. Sewa diklasifikasikan sebagai sewa operasi jika sewa tersebut tidak mengalihkan secara substansial seluruh risiko dan manfaat yang terkait dengan kepemilikan aset pendasar.***

63. Apakah suatu sewa merupakan sewa pembiayaan atau sewa operasi bergantung pada substansi transaksi daripada bentuk kontraknya. Contoh situasi yang secara individual atau gabungan yang pada umumnya akan menyebabkan sewa diklasifikasikan sebagai sewa pembiayaan adalah:

- (a) sewa mengalihkan kepemilikan aset pendasar kepada penyewa pada akhir masa sewa;
- (b) penyewa memiliki opsi untuk membeli aset pendasar pada harga yang diperkirakan cukup rendah dari *nilai wajar* pada tanggal opsi tersebut

- mulai dapat dieksekusi sehingga menjadi cukup pasti, pada *tanggal insepsi*, bahwa opsi tersebut akan dieksekusi;
- (c) masa sewa adalah sebagian besar *umur ekonomik* dari aset pendasar meski hak kepemilikan tidak dialihkan;
  - (d) pada tanggal insepsi, nilai kini dari pembayaran sewa setidaknya mencakup secara substansial seluruh nilai wajar aset pendasar; dan
  - (e) aset pendasar bersifat khusus sehingga hanya penyewa yang dapat menggunakannya tanpa modifikasi signifikan.

64. Indikator situasi yang secara individual atau gabungan juga dapat menyebabkan sewa diklasifikasikan sebagai sewa pembiayaan adalah:

- (a) jika penyewa dapat membatalkan sewa, maka kerugian pesewa yang terkait dengan pembatalan tersebut ditanggung oleh penyewa;
- (b) keuntungan atau kerugian dari fluktuasi nilai wajar residual terutang pada penyewa (sebagai contoh, dalam bentuk potongan harga rental yang sama dengan sebagian besar hasil penjualan pada akhir sewa); dan
- (c) penyewa memiliki kemampuan untuk melanjutkan sewa untuk periode kedua pada harga rental yang secara substansial lebih rendah daripada rental pasar.

65. Contoh dan indikator dalam paragraf 63–64 tidak selalu konklusif. Jika terdapat kejelasan dari fitur lain bahwa sewa tidak mengalihkan secara substansial seluruh risiko dan manfaat yang terkait dengan kepemilikan aset pendasar, maka sewa diklasifikasikan sebagai sewa operasi. Sebagai contoh, hal ini dapat terjadi jika kepemilikan aset pendasar beralih pada akhir sewa untuk pembayaran variabel yang sama dengan nilai wajarnya, atau jika terdapat pembayaran sewa variabel, yang mengakibatkan pesewa tidak mengalihkan secara substansial seluruh risiko dan manfaat.

66. Klasifikasi sewa dibuat pada tanggal insepsi dan dinilai kembali hanya jika terdapat modifikasi sewa. Perubahan dalam estimasi (sebagai contoh, perubahan dalam estimasi umur ekonomik atau nilai residual aset pendasar), atau perubahan dalam keadaan (sebagai contoh, penyewa mengalami gagal bayar), tidak menimbulkan klasifikasi sewa baru untuk tujuan akuntansi.

## Sewa Pembiayaan

### *Pengakuan dan Pengukuran*

**67. Pada tanggal permulaan, pesewa mengakui aset yang dimiliki dalam sewa pembiayaan dalam laporan posisi keuangan dan menyajikannya sebagai piutang pada jumlah yang sama dengan investasi neto sewa.**

### Pengukuran Awal

68. Pesewa menggunakan suku bunga implisit dalam sewa untuk mengukur investasi neto sewa. Dalam hal subsewa, jika suku bunga implisit dalam subsewa tidak dapat ditentukan, maka pesewa-antara dapat menggunakan tingkat diskonto yang digunakan dalam sewa utama (d disesuaikan dengan biaya langsung awal yang terkait dengan subsewa) untuk mengukur investasi neto dalam subsewa.

69. Biaya langsung awal, selain dari yang ditimbulkan oleh pesewa pabrikan atau diler, dimasukkan dalam pengukuran awal investasi neto sewa dan mengurangi jumlah penghasilan yang diakui sepanjang masa sewa. Suku bunga implisit dalam sewa didefinisikan sedemikian rupa sehingga biaya langsung awal secara otomatis termasuk dalam investasi neto sewa; tidak perlu ditambahkan secara terpisah.

### Pengukuran Awal Pembayaran Sewa Termasuk Investasi Neto Sewa

70. Pada tanggal permulaan, pembayaran sewa yang termasuk dalam pengukuran investasi neto sewa meliputi pembayaran atas hak untuk menggunakan aset pendasar selama masa sewa yang belum diterima pada tanggal permulaan sebagai berikut:

- (a) pembayaran tetap (termasuk pembayaran tetap secara-substansi sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP42), dikurangi dengan insentif sewa terutang;
- (b) pembayaran sewa variabel yang bergantung pada indeks atau suku bunga, yang pada awalnya diukur dengan menggunakan indeks atau suku bunga pada tanggal permulaan;
- (c) jaminan nilai residual yang diberikan kepada pesewa oleh penyewa, pihak yang terkait dengan penyewa, atau pihak ketiga yang tidak terkait dengan pesewa yang secara finansial mampu melaksanakan kewajibannya dalam jaminan tersebut;

- (d) harga eksekusi opsi beli jika penyewa cukup yakin untuk mengeksekusi opsi tersebut (yang dinilai dengan mempertimbangkan faktor yang dideskripsikan dalam paragraf PP37); dan
- (e) pembayaran penalti karena menghentikan sewa, jika sewa tersebut merefleksikan bahwa penyewa mengeksekusi opsi untuk menghentikan sewa.

#### Pesewa Pabrikasi atau Diler

71. Pada tanggal permulaan, pesewa pabrikasi atau diler mengakui *item* berikut untuk masing-masing sewa pembiayaannya:

- (a) pendapatan sebesar nilai wajar aset pendasar, atau jika lebih rendah, sebesar nilai kini pembayaran sewa yang terutang pada pesewa, didiskontokan dengan menggunakan suku bunga pasar;
- (b) biaya penjualan sebesar biaya perolehan, atau jumlah tercatat jika berbeda, dari aset pendasar dikurangi dengan nilai kini dari *nilai residual takterjamin*; dan
- (c) laba atau rugi penjualan (sebesar selisih antara pendapatan dan biaya penjualan) sesuai dengan kebijakan penjualan langsung menurut DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*. Pesewa pabrikasi atau diler mengakui laba atau rugi penjualan atas sewa pembiayaan pada tanggal permulaan, terlepas apakah pesewa mengalihkan aset pendasar sebagaimana dideskripsikan dalam DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*.

72. Pabrikasi atau diler sering menawarkan kepada pelanggan pilihan untuk membeli atau menyewa aset. Sewa pembiayaan atas aset oleh pesewa pabrikasi atau diler menghasilkan laba atau rugi yang ekuivalen dengan laba atau rugi yang dihasilkan dari penjualan langsung aset pendasar, pada harga jual normal, yang merefleksikan setiap volume atau diskon penjualan.

73. Pesewa pabrikasi atau diler terkadang menggunakan suku bunga yang secara artifisial rendah untuk menarik pelanggan. Penggunaan suku bunga tersebut akan mengakibatkan pesewa mengakui bagian eksekutif dari penghasilan total atas transaksi pada tanggal permulaan. Jika suku bunga yang secara artifisial rendah tersebut digunakan, maka pesewa pabrikasi atau diler membatasi laba penjualan sebesar laba jika menggunakan suku bunga pasar.

74. Pesewa pabrikan atau diler mengakui beban yang ditimbulkan sehubungan dengan mendapatkan sewa pembiayaan pada tanggal permulaan karena beban tersebut terkait dengan penerimaan laba penjualan pabrikan atau diler. Biaya yang dikeluarkan oleh pesewa pabrikan atau diler sehubungan dengan sewa pembiayaan dikecualikan dari definisi biaya langsung awal dan oleh karena itu dikecualikan dari investasi neto sewa.

Pengukuran Selanjutnya

**75. Pesewa mengakui penghasilan keuangan sepanjang masa sewa, berdasarkan suatu pola yang merefleksikan tingkat imbalan periodik yang konstan atas investasi neto sewa pesewa.**

76. Pesewa bermaksud untuk mengalokasikan penghasilan keuangan sepanjang masa sewa dengan dasar yang sistematis dan rasional. Pesewa menerapkan pembayaran sewa yang terkait dengan periode tersebut terhadap *investasi bruto sewa* untuk mengurangi pokok dan *penghasilan keuangan yang belum diterima*.

77. Pesewa menerapkan penghentian pengakuan dan persyaratan penurunan nilai dalam DE PSAK 71: *Instrumen Keuangan* pada investasi neto sewa. Pesewa meninjau ulang secara reguler nilai residual takterjamin estimasian yang digunakan dalam menghitung investasi bruto sewa. Jika terdapat pengurangan dalam nilai residual takterjamin estimasian, maka pesewa merevisi alokasi penghasilan selama masa sewa dan segera mengakui setiap pengurangan jumlah yang terutang.

78. Pesewa yang mengklasifikasikan aset dalam sewa pembiayaan sebagai dikuasai untuk dijual (atau termasuk dalam kelompok lepasan yang diklasifikasikan sebagai dikuasai untuk dijual) dengan menerapkan PSAK 58: *Aset Tidak Lancar yang Dikuasai untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan* mencatat aset tersebut sesuai dengan Pernyataan tersebut.

Modifikasi Sewa

79. Pesewa mencatat modifikasi atas sewa pembiayaan sebagai sewa terpisah jika:

- (a) modifikasi meningkatkan ruang lingkup sewa dengan menambahkan hak untuk menggunakan satu aset pendasar atau lebih; dan
- (b) imbalan sewa meningkat sebesar jumlah yang setara dengan harga tersendiri untuk peningkatan dalam ruang lingkup dan penyesuaian

yang tepat pada harga tersendiri tersebut untuk merefleksikan kondisi kontrak tertentu.

80. Untuk modifikasi sewa pembiayaan yang tidak dicatat sebagai sewa terpisah, pesewa mencatat modifikasi tersebut sebagai berikut:

- (a) jika sewa diklasifikasikan sebagai sewa operasi ketika modifikasi diberlakukan pada tanggal insepse, maka pesewa:
  - (i) mencatat modifikasi sewa sebagai sewa baru sejak tanggal efektif modifikasi; dan
  - (ii) mengukur jumlah tercatat aset pendasar sebagai investasi neto sewa segera sebelum tanggal efektif modifikasi sewa.
- (b) jika tidak, maka pesewa menerapkan persyaratan dalam DE PSAK 71: *Instrumen Keuangan*.

## Sewa Operasi

### *Pengakuan dan Pengukuran*

**81. Pesewa mengakui pembayaran sewa dari sewa operasi sebagai penghasilan dengan dasar garis lurus atau dasar sistematis lain. Pesewa menerapkan dasar sistematis lain jika dasar tersebut lebih merepresentasikan pola manfaat dari penggunaan aset pendasar yang menurun.**

82. Pesewa mengakui biaya, termasuk penyusutan, yang timbul dalam mendapatkan penghasilan sewa sebagai beban.

83. Pesewa menambahkan biaya langsung awal yang timbul dalam mendapatkan sewa operasi pada jumlah tercatat aset pendasar dan mengakui biaya tersebut sebagai beban sepanjang masa sewa atas dasar yang sama dengan penghasilan sewa.

84. Kebijakan penyusutan atas aset pendasar yang dapat disusutkan untuk sewa operasi konsisten dengan kebijakan penyusutan normal pesewa untuk aset serupa. Pesewa menghitung penyusutan sesuai dengan PSAK 16: *Aset Tetap* dan PSAK 19: *Aset Takberwujud*.

85. Pesewa menerapkan PSAK 48: *Penurunan Nilai Aset* untuk menentukan apakah aset pendasar untuk sewa operasi mengalami penurunan nilai dan oleh karena itu mencatat kerugian penurunan nilai yang telah diidentifikasi.

86. Pesewa pabrikan atau diler tidak mengakui laba penjualan dalam sewa operasi karena hal tersebut tidak ekuivalen dengan penjualan.

#### Modifikasi Sewa

87. Pesewa mencatat modifikasi sewa operasi sebagai sewa baru sejak tanggal efektif modifikasi, dengan mempertimbangkan pembayaran sewa dibayar di muka atau terutang terkait dengan sewa orisinal sebagai bagian dari pembayaran sewa untuk sewa baru.

#### Penyajian

88. Pesewa menyajikan aset pendasar sewa operasi dalam laporan posisi keuangan sesuai dengan sifat aset pendasar tersebut.

#### Pengungkapan

***89. Tujuan pengungkapan adalah agar pesewa mengungkapkan informasi dalam catatan atas laporan keuangan, serta informasi yang ada dalam laporan posisi keuangan, laporan laba rugi, dan laporan arus kas, yang memberikan dasar bagi pengguna laporan keuangan untuk menilai dampak sewa terhadap posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas pesewa. Paragraf 90–97 menetapkan persyaratan bagaimana tujuan ini dapat tercapai.***

90. Pesewa mengungkapkan jumlah sebagai berikut untuk periode pelaporannya:

- (a) untuk sewa pembiayaan:
  - (i) laba atau rugi penjualan;
  - (ii) penghasilan keuangan atas investasi neto sewa; dan
  - (iii) penghasilan yang terkait dengan pembayaran sewa variabel yang tidak termasuk dalam pengukuran investasi neto sewa.
- (b) untuk sewa operasi, penghasilan sewa, secara terpisah mengungkapkan penghasilan yang terkait dengan pembayaran sewa variabel yang tidak bergantung pada suatu indeks atau suku bunga.

91. Pesewa memberikan pengungkapan yang ditetapkan dalam paragraf 90 dalam bentuk format tabel, kecuali format lain lebih tepat.

92. Pesewa mengungkapkan tambahan informasi kualitatif dan kuantitatif mengenai aktivitas sewa untuk memenuhi tujuan pengungkapan

dalam paragraf 89. Informasi tambahan tersebut termasuk, namun tidak terbatas pada, informasi yang membantu pengguna laporan keuangan untuk menilai:

- (a) sifat aktivitas sewa pesewa; dan
- (b) bagaimana pesewa mengelola risiko yang terkait dengan hak yang dipertahankan pada aset pendasar. Khususnya, pesewa mengungkapkan strategi manajemen risiko untuk hak yang dipertahankan pada aset pendasar, termasuk cara-cara pesewa mengurangi risiko tersebut. Cara tersebut dapat mencakup, sebagai contoh, perjanjian beli-kembali, jaminan nilai residual, atau pembayaran sewa variabel untuk penggunaan di atas batas yang telah ditetapkan.

### *Sewa Pembiayaan*

93. Pesewa memberikan penjelasan kualitatif dan kuantitatif atas perubahan signifikan pada jumlah tercatat investasi neto dalam sewa pembiayaan.

94. Pesewa mengungkapkan analisis jatuh tempo piutang pembayaran sewa, dengan menunjukkan pembayaran sewa yang tidak didiskontokan yang akan diterima secara tahunan minimum untuk 5 tahun pertama dan jumlah total untuk sisa tahun. Pesewa merekonsiliasi pembayaran sewa yang tidak didiskontokan pada investasi neto sewa. Rekonsiliasi mengidentifikasi penghasilan keuangan yang belum diterima terkait piutang pembayaran sewa dan nilai residual takterjamin yang didiskontokan.

### *Sewa Operasi*

95. Untuk *item* aset tetap yang merupakan sewa operasi, pesewa menerapkan persyaratan pengungkapan yang ada dalam PSAK 16: *Aset Tetap*. Dalam menerapkan persyaratan pengungkapan dalam PSAK 16: *Aset Tetap*, pesewa memisahkan tiap-tiap kelas aset tetap ke dalam aset yang merupakan sewa operasi dan aset yang bukan merupakan sewa operasi. Dengan demikian, pesewa memberikan pengungkapan yang disyaratkan sesuai PSAK 16: *Aset Tetap* untuk aset yang merupakan sewa operasi (berdasarkan kelas aset pendasar) secara terpisah dari aset yang dimiliki sendiri dan yang digunakan oleh pesewa.

96. Pesewa menerapkan persyaratan pengungkapan dalam PSAK 13: *Properti Investasi*, PSAK 19: *Aset Takberwujud*, PSAK 48: *Penurunan Nilai Aset*, dan PSAK 69: *Agrikultur* untuk aset yang merupakan sewa operasi.

97. Pesewa mengungkapkan analisis jatuh tempo pembayaran sewa yang menunjukkan pembayaran sewa yang tidak didiskontokan yang akan diterima secara tahunan minimum untuk 5 tahun pertama dan jumlah total untuk sisa tahun.

## **TRANSAKSI JUAL DAN SEWA-BALIK**

98. Jika entitas (penjual–penyewa) mengalihkan aset kepada entitas lain (pembeli–pesewa) dan menyewa aset tersebut kembali dari pembeli–pesewa, maka baik penjual–penyewa maupun pembeli–pesewa mencatat kontrak pengalihan dan sewa dengan menerapkan paragraf 99–103.

### **Menilai Apakah Pengalihan Aset Merupakan Penjualan**

99. Entitas menerapkan persyaratan penentuan kapan kewajiban pelaksanaan dalam DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* telah terpenuhi untuk menentukan apakah pengalihan aset dicatat sebagai penjualan aset tersebut.

#### *Pengalihan Aset Merupakan Penjualan*

100. Jika pengalihan aset oleh penjual–penyewa memenuhi persyaratan dalam DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* untuk dicatat sebagai penjualan aset, maka:

- (a) penjual–penyewa mengukur aset hak-guna yang timbul dari sewa-balik pada proporsi jumlah tercatat aset sebelumnya yang terkait dengan hak guna yang dipertahankan oleh penjual–penyewa. Dengan demikian, penjual–penyewa mengakui hanya jumlah untung atau rugi yang terkait dengan hak yang dialihkan ke pembeli–pesewa.
- (b) pembeli–pesewa mencatat pembelian aset dengan menerapkan Pernyataan yang relevan, dan untuk sewa dengan menerapkan persyaratan akuntansi pesewa dalam Pernyataan ini.

101. Jika nilai wajar imbalan untuk penjualan aset tidak sama dengan nilai wajar aset, atau jika pembayaran untuk sewa tidak sama dengan harga pasar, maka entitas melakukan penyesuaian di bawah ini untuk mengukur hasil penjualan pada nilai wajar:

- (a) jika di bawah harga pasar, maka dicatat sebagai pembayaran sewa dibayar di muka; dan
- (b) jika di atas harga pasar, maka dicatat sebagai tambahan pembiayaan yang diberikan oleh pembeli–pesewa kepada penjual–penyewa.

102. Entitas mengukur kemungkinan penyesuaian yang disyaratkan dalam paragraf 101 berdasarkan mana yang lebih dapat ditentukan dari:
- (a) selisih antara nilai wajar imbalan penjualan dan nilai wajar aset; dan
  - (b) selisih antara nilai kini pembayaran kontraktual sewa dan nilai kini pembayaran sewa pada harga pasar.

*Pengalihan Aset Bukan Merupakan Penjualan*

103. Jika pengalihan aset oleh penjual–penyewa tidak memenuhi persyaratan dalam DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* untuk dicatat sebagai penjualan aset, maka:

- (a) penjual–penyewa melanjutkan pengakuan aset alihan dan mengakui liabilitas keuangan sebesar hasil pengalihan. Penjual–penyewa mencatat liabilitas keuangan dengan menerapkan DE PSAK 71: *Instrumen Keuangan*.
- (b) pembeli–pesewa tidak mengakui aset alihan dan mengakui aset keuangan sebesar hasil pengalihan. Pembeli–pesewa mencatat aset keuangan dengan menerapkan DE PSAK 71: *Instrumen Keuangan*.

## LAMPIRAN A

### DAFTAR ISTILAH

*Lampiran ini merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari Pernyataan ini.*

**Aset hak-guna (right-of-use asset)** Aset yang merepresentasikan hak penyewa untuk menggunakan **aset pendasar** selama **masa sewa**.

**Aset pendasar (underlying asset)** Aset yang terikat pada suatu **sewa**, di mana hak untuk menggunakan aset tersebut telah diberikan oleh pesewa kepada penyewa.

**Biaya langsung awal** Biaya inkremental untuk mendapatkan **sewa** yang tidak akan dikeluarkan jika sewa tidak diperoleh, kecuali biaya ini dikeluarkan oleh pesewa pabrikan atau diler dalam kaitannya dengan **sewa pembiayaan**.

**Insentif sewa** Pembayaran dari pesewa kepada penyewa yang terkait dengan **sewa**, atau penggantian atau pengambilalihan pesewa atas biaya penyewa.

**Investasi bruto dalam sewa** Jumlah dari:

- (a) **pembayaran sewa** yang akan diterima oleh **pesewa** dalam **sewa pembiayaan**; dan
- (b) **nilai residual takterjamin** yang terutang pada pesewa.

**Investasi neto dalam sewa** **Investasi bruto sewa** yang didiskontokan pada **suku bunga implisit dalam sewa**.

**Jaminan nilai residual** Jaminan yang dibuat untuk **pesewa** oleh pihak yang tidak berelasi kepada pesewa di mana nilai (atau bagian dari nilai) **aset pendasar** pada akhir **sewa** paling tidak akan sebesar jumlah yang ditetapkan.

**Masa sewa** Periode yang tidak dapat dibatalkan di mana **penyewa** memiliki hak untuk menggunakan **aset pendasar**, bersamaan dengan:

- (a) periode yang dicakup oleh opsi untuk memperpanjang **sewa** jika penyewa cukup pasti untuk mengeksekusi opsi tersebut; dan
- (b) periode yang dicakup oleh opsi untuk mengakhiri sewa jika penyewa cukup pasti untuk tidak mengeksekusi opsi tersebut.

**Modifikasi sewa** Perubahan ruang lingkup **sewa**, atau imbalan sewa, yang bukan merupakan bagian dari syarat dan kondisi sewa orisinal (sebagai contoh, penambahan atau pengakhiran hak untuk menggunakan satu **aset pendasar** atau lebih, atau perpanjangan atau pemendekan **masa sewa** kontraktual).

**Nilai residual takterjamin** Bagian nilai residual **aset pendasar**, di mana realisasinya oleh pesewa tidak dipastikan atau dijamin hanya oleh pihak yang terkait dengan pesewa.

**Nilai wajar** Untuk tujuan penerapan persyaratan akuntansi **pesewa** dalam Pernyataan ini, jumlah di mana aset dapat dipertukarkan, atau liabilitas diselesaikan, antara pihak-pihak yang berpengetahuan dan berkeinginan dalam transaksi yang wajar.

**Pembayaran sewa** Pembayaran dari **penyewa** kepada **pesewa** terkait hak untuk menggunakan **aset pendasar** selama **masa sewa**, terdiri dari sebagai berikut:

- (a) **pembayaran tetap** (termasuk pembayaran tetap secara-substansi), dikurangi dengan **insentif sewa**;
- (b) **pembayaran sewa variabel** yang bergantung pada suatu indeks atau suku bunga;
- (c) harga eksekusi opsi beli jika penyewa cukup pasti mengeksekusi opsi tersebut; dan
- (d) pembayaran penalti untuk mengakhiri **sewa**, jika masa sewa merefleksikan penyewa mengeksekusi opsi untuk mengakhiri sewa.

Untuk penyewa, pembayaran sewa juga termasuk jumlah yang diharapkan untuk dibayarkan oleh penyewa berdasarkan **jaminan nilai residual**. Pembayaran sewa tidak termasuk pembayaran yang dialokasikan pada komponen nonsewa dari kontrak, kecuali penyewa memilih untuk menggabungkan komponen nonsewa dengan komponen sewa dan mencatatnya sebagai komponen sewa tunggal.

Untuk pesewa, pembayaran sewa juga termasuk jaminan nilai residual yang diberikan oleh penyewa kepada pesewa, pihak yang terkait dengan penyewa atau pihak ketiga yang tidak terkait dengan pesewa yang secara finansial mampu melaksanakan kewajiban berdasarkan jaminan tersebut. Pembayaran sewa tidak termasuk pembayaran yang dialokasikan pada komponen nonsewa.

**Pembayaran tetap** Pembayaran dari **penyewa** kepada **pesewa** atas hak untuk menggunakan **aset pendasar** selama **masa sewa**, tidak termasuk **pembayaran sewa variabel**.

**Penyewa (lessee)** Entitas yang memperoleh hak untuk menggunakan **aset pendasar** selama suatu jangka waktu untuk dipertukarkan dengan imbalan.

**Pesewa (lessor)** Entitas yang memberikan hak untuk menggunakan **aset pendasar** selama suatu jangka waktu untuk dipertukarkan dengan imbalan.

**Sewa** Kontrak, atau bagian dari kontrak, yang memberikan hak untuk menggunakan aset (**aset pendasar**) selama suatu jangka waktu untuk dipertukarkan dengan imbalan.

**Sewa jangka-pendek** Sewa yang, pada **tanggal permulaan**, memiliki **masa sewa** 12 bulan atau kurang. Sewa yang mengandung opsi beli bukan merupakan sewa jangka-pendek.

**Sewa operasi** Sewa yang tidak mengalihkan secara substansial seluruh risiko dan manfaat yang terkait dengan kepemilikan **aset pendasar**.

**Sewa pembiayaan** Sewa yang mengalihkan secara substansial seluruh risiko dan manfaat yang terkait dengan kepemilikan **aset pendasar**.

**Subsewa** Transaksi di mana **aset pendasar** disewakan kembali oleh **penyewa** ('pesewa-antara') kepada pihak ketiga, dan **sewa** ('sewa utama') antara pesewa utama dan penyewa tetap berlaku.

**Suku bunga implisit dalam sewa** Suku bunga yang mengakibatkan nilai kini: (a) **pembayaran sewa** dan (b) **nilai residual takterjamin** sama dengan jumlah (i) **nilai wajar aset pendasar** dan (ii) **biaya langsung awal** pesewa.

**Suku bunga pinjaman inkremental penyewa** Suku bunga yang akan dibayar oleh **penyewa** untuk meminjam selama masa serupa, dan dengan jaminan yang serupa, dana yang diperlukan untuk memperoleh aset yang memiliki nilai yang serupa dengan **aset hak-guna** dalam lingkungan ekonomik yang serupa.

**Tanggal efektif modifikasi** Tanggal di mana kedua pihak setuju untuk **memodifikasi sewa**.

**Tanggal inepsi sewa (tanggal inepsi) (inception date)** Tanggal lebih awal antara perjanjian sewa dan tanggal komitmen oleh para pihak berdasarkan syarat dan kondisi pokok sewa.

**Tanggal permulaan sewa (tanggal permulaan) (commencement date)** Tanggal di mana **pesewa** menyediakan **aset pendasar** untuk digunakan oleh **penyewa**.

**Umur ekonomik** Periode di mana aset diharapkan untuk dapat digunakan secara ekonomik oleh satu pengguna atau lebih atau jumlah produksi atau unit serupa yang diharapkan untuk diperoleh dari aset oleh satu pengguna atau lebih.

**Pembayaran sewa opsional** Pembayaran dari **penyewa** kepada **pesewa** atas hak untuk menggunakan **aset pendasar** selama periode yang dicakup oleh opsi untuk memperpanjang atau mengakhiri sewa yang tidak termasuk dalam **masa sewa**.

**Pembayaran sewa variabel** Bagian pembayaran dari **penyewa** kepada **pesewa** atas hak untuk menggunakan **aset pendasar** selama **masa sewa** yang berbeda karena perubahan fakta atau keadaan yang terjadi setelah **tanggal permulaan**, selain dari berlalunya waktu.

**Penghasilan keuangan yang belum diterima** Perbedaan antara:

- (a) **investasi bruto dalam sewa**; dan
- (b) **investasi neto dalam sewa**.

**Periode penggunaan** Total jangka waktu di mana aset digunakan untuk memenuhi kontrak dengan pelanggan (termasuk jangka waktu tidak berurutan).

## **DAFTAR ISTILAH YANG ADA DALAM PERNYATAAN LAIN DAN DIGUNAKAN DALAM PERNYATAAN INI DENGAN MAKNA YANG SAMA**

### **Kontrak**

Perjanjian antara dua pihak atau lebih yang menimbulkan hak dan kewajiban yang dapat dipaksakan.

**Umur manfaat**

Periode di mana aset diharapkan dapat tersedia untuk digunakan oleh entitas; atau jumlah produksi atau unit serupa yang diharapkan diperoleh dari aset oleh entitas.

## LAMPIRAN B

### PEDOMAN PENERAPAN

*Lampiran ini merupakan bagian tak terpisahkan dari Pernyataan ini. Lampiran ini mendeskripsikan penerapan paragraf 01–103 dan memiliki kedudukan yang sama dengan bagian lain dari Pernyataan ini.*

#### **Penerapan Portofolio**

PP01. Pernyataan ini menetapkan akuntansi untuk masing-masing sewa. Akan tetapi, sebagai cara praktis, entitas dapat menerapkan Pernyataan ini untuk portofolio sewa dengan karakteristik yang serupa jika entitas secara rasional memperkirakan bahwa dampak pada laporan keuangan dari penerapan Pernyataan ini untuk portofolio tidak akan berbeda secara material dari penerapan Pernyataan ini untuk masing-masing sewa dalam portofolio. Untuk akuntansi portofolio, entitas menggunakan estimasi dan asumsi yang merefleksikan ukuran dan komposisi dari portofolio tersebut.

#### **Kombinasi Kontrak**

PP02. Ketika menerapkan Pernyataan ini, entitas mengombinasikan dua kontrak atau lebih yang disepakati pada atau dalam waktu yang bersamaan dengan pihak lain (atau pihak berelasi dari pihak lain tersebut), dan mencatat kontrak sebagai kontrak tunggal jika satu kriteria atau lebih berikut ini terpenuhi:

- (a) kontrak dinegosiasikan sebagai satu paket dengan keseluruhan tujuan komersial yang tidak dapat dipahami tanpa mempertimbangkan kontrak tersebut secara keseluruhan;
- (b) jumlah imbalan yang akan dibayarkan pada satu kontrak bergantung pada harga atau kinerja kontrak lainnya; atau
- (c) hak untuk menggunakan aset pendasar yang diberikan dalam kontrak (atau beberapa hak untuk menggunakan aset pendasar yang diberikan dalam setiap kontrak) membentuk komponen sewa tunggal sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP32.

## **Pengecualian Pengakuan: Sewa di mana Aset Pendasar Bernilai-rendah (Paragraf 05–08)**

PP03. Kecuali sebagaimana ditetapkan dalam paragraf PP07, Pernyataan ini memperkenankan penyewa untuk menerapkan paragraf 06 untuk mencatat sewa di mana aset pendasarnya bernilai-rendah. Penyewa menilai nilai aset pendasar berdasarkan nilai aset ketika aset tersebut baru, tanpa memperhatikan umur aset yang disewakan.

PP04. Penilaian apakah aset pendasar bernilai-rendah dilakukan atas dasar absolut. Sewa aset bernilai-rendah memenuhi perlakuan akuntansi pada paragraf 06 terlepas apakah sewa tersebut material untuk penyewa. Penilaian tidak dipengaruhi oleh ukuran, sifat, atau keadaan penyewa. Dengan demikian, penyewa yang berbeda diharapkan dapat mencapai kesimpulan yang sama mengenai apakah aset pendasar tertentu bernilai-rendah.

PP05. Aset pendasar dapat bernilai-rendah hanya jika:

- (a) penyewa mendapat manfaat dari penggunaan aset pendasar secara terpisah atau bersamaan dengan sumber daya lain yang telah tersedia untuk penyewa; dan
- (b) aset pendasar tidak memiliki ketergantungan yang tinggi, atau memiliki interelasi yang tinggi, dengan aset lain.

PP06. Sewa aset pendasar tidak memenuhi kualifikasi sebagai sewa aset bernilai-rendah jika sifat aset adalah, ketika baru, aset tersebut biasanya tidak bernilai-rendah. Sebagai contoh, sewa mobil tidak akan memenuhi sebagai sewa aset bernilai-rendah karena mobil baru biasanya tidak akan bernilai-rendah.

PP07. Jika penyewa mensubsewakan aset, atau memperkirakan akan mensubsewakan aset, maka sewa utama tidak memenuhi kualifikasi sebagai sewa aset bernilai-rendah.

PP08. Contoh aset pendasar bernilai-rendah dapat mencakup komputer tablet dan komputer personal, furnitur kantor yang ringkas, dan telepon.

## Mengidentifikasi Sewa (Paragraf 09–11)

PP09. Untuk menilai apakah kontrak memberikan hak untuk mengendalikan penggunaan aset identifikasian (lihat paragraf PP13–PP20) selama suatu jangka waktu, entitas menilai apakah, selama periode penggunaan, pelanggan memiliki dua hal berikut:

- (a) hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan aset identifikasian (seperti bagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP21–PP23); dan
- (b) hak untuk mengarahkan penggunaan aset identifikasian (seperti bagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP24–PP30).

PP10. Jika pelanggan memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan aset identifikasian hanya untuk sebagian dari syarat kontrak, maka kontrak mengandung sewa pada bagian syarat tersebut.

PP11. Kontrak untuk menerima barang atau jasa dapat disepakati melalui pengaturan bersama, atau atas nama pengaturan bersama, sebagaimana didefinisikan dalam PSAK 66: *Pengaturan Bersama*. Dalam kasus ini, pengaturan bersama dipertimbangkan sebagai pelanggan dalam kontrak. Dengan demikian, dalam menilai apakah kontrak mengandung sewa, entitas menilai apakah pengaturan bersama memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan aset identifikasian selama periode penggunaan.

PP12. Entitas menilai apakah kontrak mengandung sewa untuk setiap potensi komponen sewa terpisah. Pedoman atas komponen sewa terpisah dapat mengacu pada paragraf PP32.

### ***Aset Identifikasian***

PP13. Aset biasanya dapat diidentifikasi dengan disebutkan secara eksplisit dalam kontrak. Akan tetapi, aset juga dapat diidentifikasi dengan disebutkan secara implisit pada saat aset tersebut tersedia untuk digunakan oleh pelanggan.

### Hak Substitusi Substantif

PP14. Bahkan jika aset disebutkan, pelanggan tidak memiliki hak untuk menggunakan aset identifikasian jika pemasok memiliki hak substantif untuk mensubstitusi aset selama periode penggunaan. Hak

pemasok untuk mensubstitusi aset bersifat substantif hanya jika kedua kondisi di bawah ini terpenuhi:

- (a) pemasok memiliki kemampuan praktis untuk mensubstitusi aset alternatif selama periode penggunaan (sebagai contoh, pelanggan tidak dapat mencegah pemasok dari mensubstitusi aset dan aset alternatif tersedia untuk pemasok atau dapat disediakan oleh pemasok dalam periode waktu yang rasional); dan
- (b) pemasok akan mendapat manfaat secara ekonomik dari mengeksekusi haknya untuk mensubstitusi aset (yaitu manfaat ekonomik yang terkait dengan mensubstitusi aset diperkirakan melebihi biaya yang terkait dengan mensubstitusi aset).

PP15. Jika pemasok memiliki hak atau kewajiban untuk mensubstitusi aset hanya pada atau setelah tanggal tertentu atau terjadinya peristiwa tertentu, maka hak substitusi pemasok tidak bersifat substantif karena pemasok tidak memiliki kemampuan praktis untuk mensubstitusi aset alternatif selama periode penggunaan.

PP16. Evaluasi entitas mengenai apakah hak substitusi pemasok bersifat substantif dilakukan berdasarkan fakta dan keadaan pada insepri kontrak dan mengecualikan pertimbangan atas kejadian masa depan yang, pada insepri kontrak, dianggap tidak mungkin terjadi. Contoh kejadian masa depan yang, pada insepri kontrak, dianggap tidak akan mungkin terjadi dan oleh karena itu, dikecualikan dari evaluasi termasuk:

- (a) perjanjian oleh pelanggan masa depan untuk membayar di atas harga pasar untuk penggunaan aset;
- (b) pengenalan teknologi baru yang secara substansial belum dikembangkan pada insepri kontrak;
- (c) perbedaan substansial antara penggunaan aset oleh pelanggan, atau kinerja aset, dan penggunaan atau kinerja yang dianggap cukup pasti pada insepri kontrak; dan
- (d) perbedaan substansial antara harga pasar aset selama periode penggunaan, dan harga pasar yang dianggap cukup pasti pada awal kontrak.

PP17. Jika aset berada di tempat pelanggan atau di tempat lain, maka biaya yang terkait dengan substitusi umumnya lebih tinggi dari jika berada di tempat pemasok dan, oleh karena itu, lebih mungkin melebihi manfaat terkait pensubstitusian aset.

PP18. Hak atau kewajiban pemasok untuk mensubstitusi aset untuk perbaikan dan pemeliharaan, jika aset tidak beroperasi dengan baik atau jika terdapat peningkatan teknis, tidak menghalangi pelanggan dalam memiliki hak untuk menggunakan aset identifikasian.

PP19. Jika pelanggan tidak dapat menentukan apakah pemasok memiliki hak substitusi substantif, maka pelanggan menganggap bahwa hak substitusi tersebut tidak bersifat substantif.

### Bagian Aset

PP20. Bagian kapasitas dari suatu aset merupakan aset identifikasian jika secara fisik dapat dibedakan (sebagai contoh, lantai dari suatu gedung). Kapasitas atau bagian lain dari suatu aset yang tidak dapat dibedakan secara fisik (sebagai contoh, bagian kapasitas dari kabel fiber optik) bukan merupakan aset identifikasian, kecuali bagian tersebut merepresentasikan secara substansial seluruh kapasitas aset sehingga memberikan pelanggan hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan aset.

### ***Hak untuk Mendapatkan Manfaat Ekonomik dari Penggunaan***

PP21. Untuk mengendalikan penggunaan aset identifikasian, pelanggan disyaratkan untuk memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan aset selama periode penggunaan (sebagai contoh, dengan memiliki penggunaan eksklusif aset selama periode tersebut). Pelanggan bisa mendapatkan manfaat ekonomik dari penggunaan aset secara langsung atau tidak langsung melalui berbagai cara, seperti dengan menggunakan, menguasai, atau mensubsewakan aset. Manfaat ekonomik dari penggunaan aset mencakup *output* utamanya dan produk sampingan (termasuk potensi arus kas yang berasal dari *item* ini), dan manfaat ekonomik lain dari menggunakan aset yang dapat direalisasikan dari transaksi komersial dengan pihak ketiga.

PP22. Ketika menilai hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan aset, entitas mempertimbangkan manfaat ekonomik yang berasal dari penggunaan aset dalam ruang lingkup hak pelanggan untuk menggunakan aset yang telah ditentukan (lihat paragraf PP30). Sebagai contoh:

(a) jika kontrak membatasi penggunaan kendaraan bermotor hanya untuk satu wilayah tertentu selama periode penggunaan, maka entitas hanya

mempertimbangkan manfaat ekonomik dari penggunaan kendaraan bermotor dalam wilayah tersebut, dan tidak lebih.

- (b) jika kontrak menetapkan bahwa pelanggan dapat mengendarai kendaraan bermotor hanya sampai sejumlah mil tertentu selama periode penggunaan, maka entitas hanya mempertimbangkan manfaat ekonomik dari penggunaan kendaraan bermotor tersebut untuk jarak tempuh yang diizinkan, dan tidak lebih.

PP23. Jika kontrak mensyaratkan pelanggan untuk membayar ke pemasok atau pihak lain bagian arus kas yang bersumber dari penggunaan aset sebagai imbalan, maka arus kas yang dibayarkan sebagai imbalan tersebut dipertimbangkan menjadi bagian dari manfaat ekonomik yang pelanggan dapatkan dari penggunaan aset. Sebagai contoh, jika pelanggan disyaratkan untuk membayar ke pemasok persentase penjualan dari penggunaan ruang ritel sebagai imbalan dari penggunaan tersebut, maka persyaratan tersebut tidak membatasi pelanggan dari kepemilikan hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan ruang ritel. Hal ini disebabkan karena arus kas yang timbul dari penjualan tersebut dipertimbangkan menjadi manfaat ekonomik yang pelanggan dapatkan dari penggunaan ruang ritel, bagian yang kemudian dibayarkan kepada pemasok sebagai imbalan atas hak untuk menggunakan ruang tersebut.

### ***Hak untuk Mengarahkan Penggunaan***

PP24. Pelanggan memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan aset identifikasian selama periode penggunaan hanya jika:

- (a) pelanggan memiliki hak untuk mengarahkan bagaimana dan untuk tujuan apa aset digunakan selama periode penggunaan (sebagaimana dijelaskan dalam paragraf PP25–PP30); atau
- (b) keputusan yang relevan tentang bagaimana dan untuk tujuan apa aset digunakan telah ditentukan sebelumnya dan:
- (i) pelanggan memiliki hak untuk mengoperasikan aset (atau mengarahkan pihak lain untuk mengoperasikan aset dengan cara yang telah ditentukan) selama periode penggunaan, tanpa pemasok memiliki hak untuk mengubah instruksi operasi tersebut; atau
- (ii) pelanggan mendesain aset (atau aspek tertentu dari aset) dengan cara menetapkan sebelumnya bagaimana dan untuk tujuan apa aset akan digunakan selama periode penggunaan.

## Bagaimana dan Untuk Tujuan Apa Aset Digunakan

PP25. Pelanggan memiliki hak untuk mengarahkan bagaimana dan untuk tujuan apa aset digunakan jika, dalam ruang lingkup hak gunanya yang ditentukan dalam kontrak, entitas dapat mengubah bagaimana dan untuk tujuan apa aset digunakan selama periode penggunaan. Dalam membuat penilaian ini, entitas mempertimbangkan hak pengambilan keputusan yang paling relevan untuk mengubah bagaimana dan untuk tujuan apa aset digunakan selama periode penggunaan. Hak pengambilan keputusan relevan ketika mempengaruhi manfaat ekonomik yang diperoleh dari penggunaan. Hak pengambilan keputusan yang paling relevan cenderung berbeda untuk kontrak yang berbeda, tergantung pada sifat aset dan syarat dan ketentuan kontrak tersebut.

PP26. Contoh hak pengambilan keputusan, bergantung pada keadaan, yang memberikan hak untuk mengubah bagaimana dan untuk tujuan apa aset digunakan, dalam ruang lingkup hak guna pelanggan yang telah ditentukan, termasuk:

- (a) hak untuk mengubah jenis *output* yang dihasilkan oleh aset (sebagai contoh, untuk memutuskan apakah akan menggunakan kapal kontainer untuk mengangkut barang atau untuk penyimpanan, atau untuk memutuskan bauran produk yang dijual dari ruang ritel);
- (b) hak untuk mengubah kapan *output* dihasilkan (sebagai contoh, untuk memutuskan kapan mesin atau pembangkit listrik akan digunakan);
- (c) hak untuk mengubah di mana *output* dihasilkan (sebagai contoh, untuk memutuskan tujuan truk atau kapal, atau untuk memutuskan di mana peralatan digunakan); dan
- (d) hak untuk mengubah apakah *output* dihasilkan, dan kuantitas *output* tersebut (sebagai contoh, untuk memutuskan apakah akan memproduksi listrik dari pembangkit listrik dan berapa banyak listrik yang dihasilkan dari pembangkit listrik tersebut).

PP27. Contoh hak pengambilan keputusan yang tidak memberikan hak untuk mengubah bagaimana dan untuk tujuan apa aset digunakan termasuk hak yang terbatas untuk mengoperasikan atau memelihara aset. Hak seperti itu dapat dimiliki oleh pelanggan atau pemasok. Meskipun hak seperti halnya untuk mengoperasikan atau memelihara aset sering kali penting bagi efisiensi penggunaan aset, hak tersebut bukan merupakan hak untuk mengarahkan bagaimana dan untuk tujuan apa aset digunakan dan sering bergantung pada keputusan tentang bagaimana dan untuk tujuan apa

aset digunakan. Akan tetapi, hak untuk mengoperasikan aset mungkin memberikan pelanggan hak untuk mengarahkan aset jika keputusan yang relevan tentang bagaimana dan untuk tujuan apa aset digunakan telah ditetapkan sebelumnya (lihat paragraf PP24(b)(i)).

### ***Keputusan yang Ditentukan Selama dan Sebelum Periode Penggunaan***

PP28. Keputusan yang relevan tentang bagaimana dan untuk tujuan apa aset digunakan dapat ditentukan sebelumnya dengan berbagai cara. Sebagai contoh, keputusan yang relevan dapat ditentukan sebelumnya dengan mendesain aset atau dengan pembatasan kontraktual pada penggunaan aset.

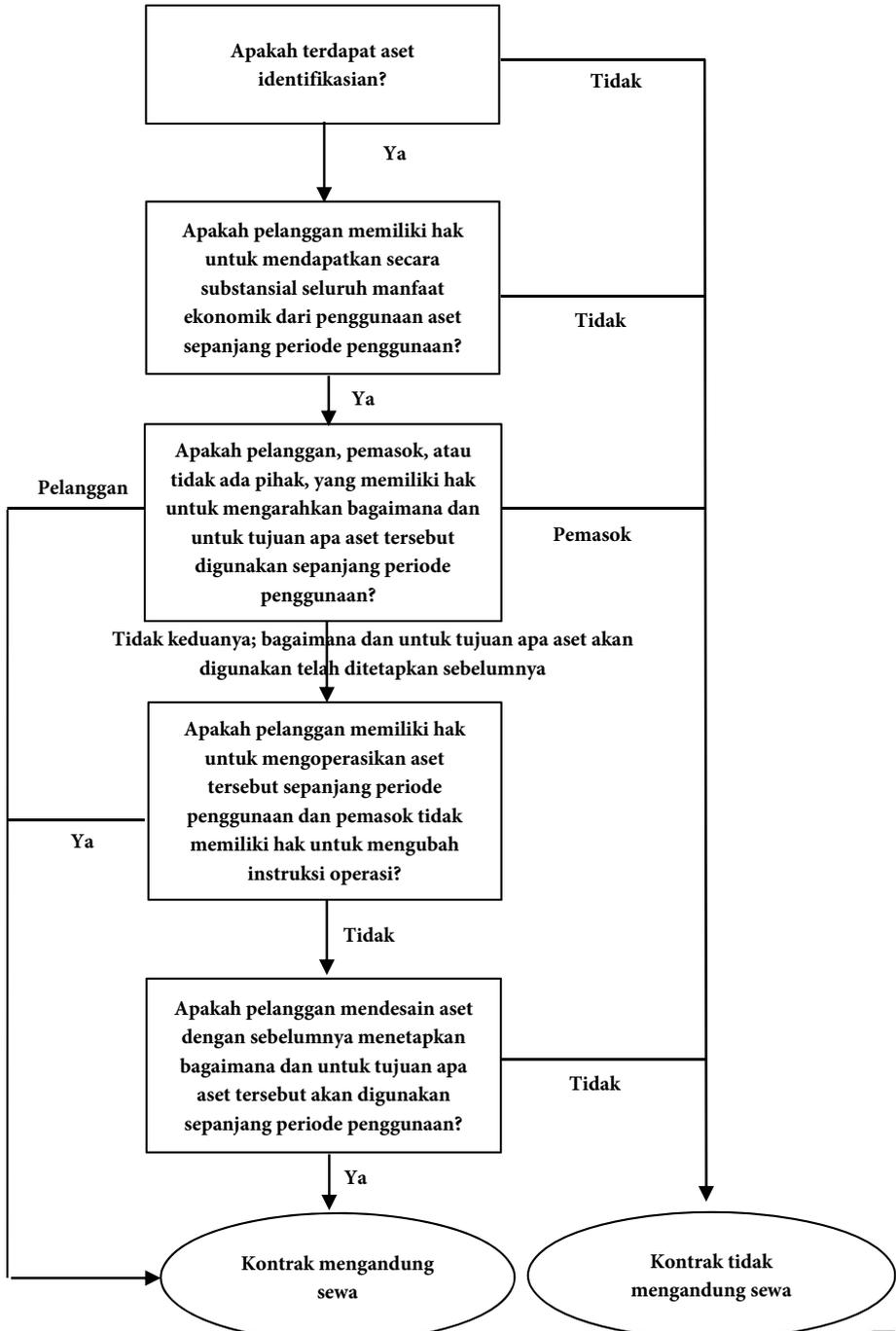
PP29. Dalam menilai apakah pelanggan memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan aset, entitas hanya mempertimbangkan hak untuk membuat keputusan tentang penggunaan aset selama periode penggunaan, kecuali pelanggan mendesain aset (atau aspek tertentu dari aset) sebagaimana dideskripsikan dalam PP24(b)(ii). Konsekuensinya, kecuali kondisi dalam paragraf PP24(b)(ii) terpenuhi, entitas tidak mempertimbangkan keputusan yang telah ditetapkan sebelumnya sebelum periode penggunaan. Sebagai contoh, jika pelanggan hanya mampu menetapkan *output* aset sebelum periode penggunaan, maka pelanggan tidak memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan aset tersebut. Kemampuan untuk menetapkan *output* pada kontrak sebelum periode penggunaan, tanpa hak pengambilan keputusan lainnya yang terkait dengan penggunaan aset, memberikan pelanggan hak yang sama seperti pelanggan yang membeli barang atau jasa.

### ***Hak Protektif***

PP30. Kontrak dapat meliputi syarat dan ketentuan yang didesain untuk melindungi kepentingan pemasok atas aset atau aset lainnya, untuk melindungi personilnya, atau untuk memastikan kepatuhan pemasok terhadap hukum atau regulasi. Berikut ini adalah contoh hak protektif. Sebagai contoh, kontrak dapat (i) menetapkan jumlah maksimum penggunaan aset atau batas di mana dan kapan pelanggan dapat menggunakan aset, (ii) mensyaratkan pelanggan untuk mengikuti praktik operasi tertentu, atau (iii) mensyaratkan pelanggan untuk menginformasikan pemasok perubahan atas bagaimana aset akan digunakan. Hak protektif biasanya mendefinisikan ruang lingkup hak

pelanggan dalam menggunakan namun tidak, secara terpisah, membatasi pelanggan dari memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan aset.

PP31. Diagram alur di bawah ini dapat membantu entitas dalam membuat penilaian apakah kontrak merupakan, atau mengandung, sewa.



## Memisahkan Komponen Kontrak (Paragraf 12–17)

PP32. Hak untuk menggunakan aset pendasar merupakan komponen sewa terpisah jika:

- (a) penyewa mendapat manfaat dari penggunaan aset pendasar secara terpisah atau bersamaan dengan sumber daya lain yang tersedia untuk penyewa. Sumber daya yang tersedia adalah barang atau jasa yang dijual atau disewakan secara terpisah (oleh pesewa atau pemasok lain) atau sumber daya yang penyewa telah dapatkan (dari pesewa atau dari transaksi atau kejadian lain); dan
- (b) aset pendasar tersebut tidak memiliki ketergantungan yang tinggi dengan, maupun memiliki interelasi yang tinggi dengan, aset pendasar lainnya dalam kontrak. Sebagai contoh, fakta bahwa penyewa dapat memutuskan untuk tidak menyewa aset pendasar tanpa mempengaruhi secara signifikan haknya untuk menggunakan aset pendasar lainnya dalam kontrak dapat mengindikasikan bahwa aset pendasar tidak memiliki ketergantungan dengan, maupun memiliki interelasi yang tinggi dengan, aset pendasar lain tersebut.

PP33. Kontrak dapat meliputi jumlah terutang oleh penyewa untuk aktivitas dan biaya yang tidak mengalihkan barang atau jasa untuk penyewa. Sebagai contoh, pesewa dapat memasukkan beban administratif dalam total jumlah terhutang, atau biaya lain yang timbul yang terkait dengan sewa, yang tidak mengalihkan barang atau jasa kepada penyewa. Jumlah terutang tersebut tidak menimbulkan komponen terpisah dari kontrak, namun dipertimbangkan menjadi bagian dari imbalan total yang dialokasikan pada komponen identifikasian secara terpisah dari kontrak.

## Masa Sewa (Paragraf 18–21)

PP34. Dalam menentukan masa sewa dan menilai lamanya periode sewa yang tidak dapat dibatalkan, entitas menerapkan definisi kontrak dan menentukan periode di mana kontrak dapat dipaksakan. Sewa tidak lagi dapat dipaksakan ketika penyewa dan pesewa masing-masing memiliki hak untuk menghentikan sewa tanpa izin dari pihak lain dengan denda yang tidak signifikan.

PP35. Jika hanya penyewa yang memiliki hak untuk menghentikan sewa, maka hak tersebut dipertimbangkan sebagai opsi untuk menghentikan sewa yang tersedia untuk penyewa pertimbangkan ketika menentukan masa

sewa. Jika hanya pesewa yang memiliki hak untuk menghentikan sewa, maka periode sewa yang tidak dapat dibatalkan meliputi periode yang tercakup oleh opsi untuk menghentikan sewa tersebut.

PP36. Masa sewa dimulai pada tanggal permulaan dan meliputi periode sewa cuma-cuma yang diberikan pesewa kepada penyewa.

PP37. Pada tanggal permulaan, entitas menilai apakah penyewa cukup pasti untuk mengeksekusi opsi untuk memperpanjang sewa atau untuk membeli aset pendasar, atau tidak mengeksekusi opsi untuk menghentikan sewa. Entitas mempertimbangkan seluruh fakta dan keadaan relevan yang menciptakan insentif ekonomik bagi penyewa untuk mengeksekusi, atau tidak mengeksekusi, opsi tersebut, termasuk setiap perubahan yang diperkirakan dalam fakta dan keadaan sejak tanggal permulaan hingga tanggal opsi tersebut dieksekusi. Contoh faktor untuk dipertimbangkan termasuk, namun tidak terbatas pada:

- (a) syarat dan ketentuan kontraktual untuk periode opsional dibandingkan dengan harga pasar, seperti:
  - (i) jumlah pembayaran sewa pada periode opsional;
  - (ii) jumlah pembayaran variabel sewa atau pembayaran kontinjensi lainnya, seperti pembayaran yang dihasilkan dari denda pemberhentian dan jaminan nilai residual; dan
  - (iii) syarat dan ketentuan setiap opsi yang dapat dieksekusi setelah periode opsional awal (sebagai contoh, opsi pembelian yang dapat dieksekusi pada akhir periode perpanjangan pada tarif yang saat ini di bawah harga pasar).
- (b) perbaikan aset sewaan yang signifikan dilakukan (atau diperkirakan akan dilakukan) selama masa kontrak yang diperkirakan akan memiliki manfaat ekonomik signifikan bagi penyewa ketika opsi untuk memperpanjang atau menghentikan sewa, atau untuk membeli aset pendasar, menjadi dapat dieksekusi;
- (c) biaya terkait dengan penghentian sewa, seperti biaya negosiasi, biaya relokasi, biaya mengidentifikasi aset pendasar lain yang cocok untuk kebutuhan penyewa, biaya mengintegrasikan aset baru ke dalam operasi penyewa, atau penalti penghentian dan biaya serupa, termasuk biaya terkait dengan pengembalian aset pendasar pada kondisi atau lokasi yang telah ditetapkan secara kontraktual;
- (d) pentingnya aset pendasar tersebut untuk operasi penyewa, mempertimbangkan, sebagai contoh, apakah aset pendasar adalah aset khusus, lokasi aset pendasar, dan ketersediaan alternatif yang cocok; dan

- (e) persyaratan yang terkait dengan eksekusi opsi (yaitu ketika opsi dapat dieksekusi hanya jika satu kondisi atau lebih terpenuhi), dan kemungkinan bahwa kondisi tersebut akan ada.

PP38. Opsi untuk memperpanjang atau menghentikan sewa dapat dikombinasikan dengan satu fitur kontraktual lain atau lebih (sebagai contoh, jaminan nilai residual) sehingga penyewa menjamin pesewa pengembalian kas minimum atau tetap yang secara substansial sama, terlepas apakah opsi tersebut dieksekusi. Dalam kasus seperti ini, dan terlepas dari pedoman atas pembayaran tetap secara-substansi dalam paragraf PP42, entitas mengasumsikan bahwa penyewa cukup pasti untuk mengeksekusi opsi untuk memperpanjang sewa, atau tidak mengeksekusi opsi untuk menghentikan sewa.

PP39. Semakin pendek periode sewa yang tidak dapat dibatalkan, semakin besar kemungkinan penyewa akan mengeksekusi opsi untuk memperpanjang sewa atau tidak mengeksekusi opsi untuk menghentikan sewa. Ini karena biaya yang terkait untuk mendapatkan aset pengganti kemungkinan besar secara proporsional lebih tinggi dengan semakin pendeknya periode yang tidak dapat dibatalkan.

PP40. Praktik masa lalu penyewa terkait dengan periode di mana penyewa biasanya menggunakan aset jenis tertentu (apakah disewa atau dimiliki), dan alasan ekonomiknya untuk melakukan hal tersebut, dapat menyediakan informasi yang bermanfaat dalam menilai apakah penyewa cukup pasti untuk mengeksekusi, atau tidak mengeksekusi, opsi. Sebagai contoh, jika penyewa biasanya menggunakan aset jenis tertentu untuk periode waktu tertentu atau jika penyewa memiliki kebiasaan sering mengeksekusi opsi atas sewa aset pendasar jenis tertentu, maka penyewa mempertimbangkan alasan ekonomik berdasarkan praktik masa lalu tersebut dalam menilai apakah cukup pasti mengeksekusi opsi atas sewa aset tersebut.

PP41. Paragraf 20 menetapkan bahwa, setelah tanggal permulaan, penyewa menilai kembali masa sewa pada saat terjadinya kejadian signifikan atau perubahan signifikan dalam keadaan yang berada dalam pengendalian penyewa dan yang mempengaruhi apakah penyewa cukup pasti untuk mengeksekusi opsi yang sebelumnya tidak termasuk dalam penentuan masa sewa, atau untuk tidak mengeksekusi opsi yang sebelumnya termasuk dalam

penentuan masa sewanya. Contoh kejadian signifikan atau perubahan keadaan mencakup:

- (a) perbaikan aset sewaan yang signifikan yang tidak diantisipasi pada tanggal permulaan yang diperkirakan akan memberikan manfaat ekonomik yang signifikan bagi penyewa pada saat opsi untuk memperpanjang atau menghentikan sewa, atau membeli aset pendasar, menjadi dapat dieksekusi;
- (b) modifikasi signifikan pada, atau penyesuaian atas, aset pendasar yang tidak diantisipasi pada tanggal permulaan;
- (c) insepisi subsewa atas aset pendasar untuk periode setelah akhir masa sewa yang telah ditentukan sebelumnya; dan
- (d) keputusan bisnis penyewa yang secara langsung relevan untuk mengeksekusi, atau tidak mengeksekusi, opsi (sebagai contoh, keputusan untuk memperpanjang sewa aset komplementer, melepas aset alternatif, atau melepas unit bisnis di mana aset hak-guna digunakan).

### **Pembayaran Sewa Tetap Secara-substansi (Paragraf 27(a), 36(c), dan 70(a))**

PP42. Pembayaran sewa termasuk pembayaran sewa tetap secara-substansi. Pembayaran sewa tetap secara-substansi adalah pembayaran yang dapat, secara bentuk, mengandung variabilitas namun, secara substansi, tidak dapat dihindarkan. Sebagai contoh, terdapat pembayaran sewa tetap secara-substansi, jika:

- (a) pembayaran diatur sebagai pembayaran sewa variabel, namun tidak benar-benar terdapat variabilitas dalam pembayaran tersebut. Pembayaran tersebut mengandung klausul variabel yang tidak memiliki substansi ekonomik yang nyata. Contoh jenis pembayaran tersebut meliputi:
  - (i) pembayaran yang harus dilakukan hanya jika aset terbukti mampu beroperasi selama sewa, atau hanya atas terjadinya suatu kejadian, yang kecil kemungkinannya tidak terjadi; atau
  - (ii) pembayaran yang awalnya diatur sebagai pembayaran variabel terkait penggunaan aset pendasar namun variabilitas akan terselesaikan pada suatu waktu setelah tanggal permulaan sehingga pembayaran tersebut menjadi tetap untuk sisa masa sewa. Pembayaran tersebut menjadi pembayaran tetap secara-substansi ketika variabilitas terselesaikan.
- (b) terdapat lebih dari satu set pembayaran yang dapat dilakukan penyewa, namun hanya satu dari set pembayaran tersebut yang realistis. Dalam

kasus ini, entitas mempertimbangkan set pembayaran yang realistis tersebut sebagai pembayaran sewa.

- (c) terdapat lebih dari satu set pembayaran yang realistis yang dapat dilakukan penyewa, namun penyewa harus melakukan setidaknya satu dari set pembayaran tersebut. Dalam kasus ini, entitas mempertimbangkan gabungan set pembayaran dengan jumlah terendah (atas dasar terdiskonto) sebagai pembayaran sewa.

## **Keterlibatan Penyewa dengan Aset Pendasar Sebelum Tanggal Permulaan**

### ***Biaya Penyewa Terkait dengan Konstruksi atau Desain Aset Pendasar***

PP43. Entitas dapat menegosiasikan sewa sebelum aset pendasar tersedia untuk digunakan oleh penyewa. Untuk beberapa sewa, aset pendasar perlu dikonstruksi atau didesain ulang untuk digunakan oleh penyewa. Tergantung pada syarat dan ketentuan kontrak, penyewa dapat disyaratkan untuk melakukan pembayaran terkait dengan konstruksi atau desain aset.

PP44. Jika penyewa dikenakan biaya terkait konstruksi atau desain aset pendasar, maka penyewa mencatat biaya tersebut sesuai Pernyataan lain, seperti PSAK 16: *Aset Tetap*. Biaya terkait dengan konstruksi atau desain aset pendasar tidak termasuk pembayaran yang dilakukan oleh penyewa atas hak untuk menggunakan aset pendasar. Pembayaran atas hak untuk menggunakan aset pendasar merupakan pembayaran sewa, tanpa memperhatikan waktu pembayaran tersebut.

### ***Hak Legal atas Aset Pendasar***

PP45. Penyewa dapat memperoleh hak legal atas aset pendasar sebelum hak legal tersebut dialihkan kepada pesewa dan aset disewakan kepada penyewa. Mendapatkan hak legal tidak dengan sendirinya menentukan bagaimana transaksi tersebut dicatat.

PP46. Jika penyewa mengendalikan (atau mendapatkan pengendalian atas) aset pendasar sebelum aset tersebut dialihkan ke pesewa, maka transaksi tersebut merupakan transaksi jual dan sewa-balik yang dicatat sesuai paragraf 98–103.

PP47. Akan tetapi, jika penyewa tidak memperoleh pengendalian atas aset pendasar sebelum aset dialihkan ke pesewa, maka transaksi tersebut bukan merupakan transaksi jual dan sewa-balik. Sebagai contoh, ini

mungkin dapat terjadi jika pabrikan, pesewa, dan penyewa menegosiasikan transaksi untuk pembelian aset dari pabrikan oleh pesewa, untuk kemudian disewakan kepada penyewa. Penyewa dapat memperoleh hak legal atas aset pendasar sebelum hak legal tersebut dialihkan kepada pesewa. Dalam kasus ini, jika penyewa memperoleh hak legal atas aset pendasar namun tidak mendapatkan pengendalian atas aset tersebut sebelum dialihkan ke pesewa, maka transaksi tersebut tidak dicatat sebagai transaksi jual dan sewa-balik, tetapi sebagai sewa.

### **Pengungkapan Penyewa (Paragraf 59)**

PP48. Dalam menentukan apakah informasi tambahan tentang aktivitas sewa itu penting untuk memenuhi tujuan pengungkapan dalam paragraf 51, penyewa mempertimbangkan:

- (a) apakah informasi tersebut relevan bagi pengguna laporan keuangan. Penyewa memberikan informasi tambahan yang ditetapkan dalam paragraf 59 hanya jika informasi tersebut diperkirakan akan relevan bagi pengguna laporan keuangan. Dalam konteks ini, penyewa dapat membantu pengguna tersebut untuk memahami:
  - (i) fleksibilitas sewa. Sewa dapat memberikan fleksibilitas jika, sebagai contoh, penyewa dapat mengurangi eksposurnya dengan mengeksekusi opsi penghentian atau pembaharuan sewa dengan syarat dan ketentuan yang menguntungkan.
  - (ii) pembatasan yang ditentukan dalam sewa. Sewa dapat menentukan pembatasan, sebagai contoh, dengan mensyaratkan penyewa untuk menjaga rasio keuangan tertentu.
  - (iii) sensitivitas informasi yang dilaporkan dalam variabel kunci. Informasi yang dilaporkan dapat menjadi sensitif untuk, sebagai contoh, pembayaran sewa variabel masa depan.
  - (iv) eksposur terhadap risiko lainnya yang timbul dari sewa.
  - (v) penyimpangan dari praktik industri. Penyimpangan tersebut dapat termasuk, sebagai contoh, syarat dan ketentuan sewa yang tidak biasa atau unik yang mempengaruhi portofolio sewa penyewa.
- (b) apakah informasi tersebut cukup jelas, baik dari informasi yang disajikan dalam laporan keuangan utama maupun yang diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan. Penyewa tidak perlu menduplikasi informasi yang sudah disajikan di bagian manapun dalam laporan keuangan.

PP49. Informasi tambahan terkait pembayaran sewa variabel yang, bergantung pada keadaan, dapat diperlukan untuk memenuhi tujuan pengungkapan dalam paragraf 51 termasuk informasi yang membantu pengguna laporan keuangan untuk menilai, sebagai contoh:

- (a) alasan penyewa untuk menggunakan pembayaran sewa variabel dan kelaziman pembayaran tersebut;
- (b) besaran pembayaran variabel relatif terhadap pembayaran tetap.
- (c) variabel kunci di mana pembayaran sewa variabel bergantung dan bagaimana pembayaran diperkirakan akan berbeda sebagai akibat dari perubahan variabel kunci tersebut; dan
- (d) dampak operasional dan keuangan lainnya dari pembayaran sewa variabel.

PP50. Informasi tambahan terkait opsi perpanjangan atau opsi penghentian bahwa, bergantung pada keadaan, dapat diperlukan untuk memenuhi tujuan pengungkapan dalam paragraf 51 termasuk informasi yang membantu pengguna laporan keuangan untuk menilai, sebagai contoh:

- (a) alasan penyewa untuk menggunakan opsi perpanjangan atau opsi menghentikan dan kelaziman opsi tersebut;
- (b) besaran pembayaran sewa opsional relatif terhadap pembayaran sewa;
- (c) kelaziman mengeksekusi opsi yang tidak termasuk dalam pengukuran liabilitas sewa; dan
- (d) dampak operasional dan keuangan lain dari opsi tersebut.

PP51. Informasi tambahan terkait jaminan nilai residual yang, bergantung pada keadaan, dapat diperlukan untuk memenuhi tujuan pengungkapan dalam paragraf 51 termasuk informasi yang membantu pengguna laporan keuangan untuk menilai, sebagai contoh:

- (a) alasan penyewa memberikan jaminan nilai residual dan kelaziman jaminan tersebut;
- (b) besaran eksposur penyewa terhadap risiko nilai residual;
- (c) sifat aset pendasar di mana jaminan tersebut diberikan; dan
- (d) dampak operasional dan keuangan lain dari jaminan tersebut.

PP52. Informasi tambahan terkait transaksi jual dan sewa-balik yang, bergantung pada keadaan, dapat diperlukan untuk memenuhi tujuan pengungkapan dalam paragraf 51 termasuk informasi yang membantu pengguna laporan keuangan untuk menilai, sebagai contoh:

- (a) alasan penyewa untuk melakukan transaksi jual dan sewa-balik dan kelaziman transaksi tersebut.

- (b) syarat dan ketentuan kunci dari masing-masing transaksi jual dan sewa-balik;
- (c) pembayaran yang tidak termasuk dalam pengukuran liabilitas sewa; dan
- (d) dampak arus kas dari transaksi jual dan sewa-balik dalam periode pelaporan.

### **Klasifikasi Sewa Pesewa (Paragraf 61–66)**

PP53. Klasifikasi sewa untuk pesewa dalam Pernyataan ini adalah berdasarkan sejauh mana sewa mengalihkan risiko dan manfaat yang terkait kepemilikan aset pendasar. Risiko termasuk kemungkinan kerugian dari kapasitas yang mengganggu atau keusangan teknologi dan variasi dalam imbal hasil karena perubahan kondisi ekonomik. Manfaat dapat direpresentasikan dari ekspektasi operasi yang menguntungkan selama umur ekonomik aset pendasar dan keuntungan dari kenaikan nilai atau realisasi nilai residual.

PP54. Kontrak sewa dapat mencakup syarat dan ketentuan untuk menyesuaikan pembayaran sewa atas perubahan tertentu yang terjadi antara tanggal inepsi dan tanggal permulaan (seperti perubahan atas biaya perolehan aset pendasar pesewa atau perubahan atas biaya keuangan sewa pesewa). Pada kasus tersebut, untuk tujuan pengklasifikasian sewa, maka pengaruh dari setiap perubahan tersebut dianggap telah terjadi pada tanggal inepsi.

PP55. Ketika sewa mencakup elemen tanah dan bangunan, pesewa menilai klasifikasi setiap elemen sebagai sewa pembiayaan atau sewa operasi secara terpisah sesuai paragraf 62–66 dan PP53–PP54. Dalam menentukan apakah elemen tanah merupakan sewa operasi atau sewa pembiayaan, pertimbangan penting adalah bahwa tanah pada umumnya memiliki umur ekonomik yang tidak terbatas.

PP56. Ketika diperlukan dalam mengklasifikasi dan mencatat sewa tanah dan bangunan, pesewa mengalokasikan pembayaran sewa (termasuk pembayaran di muka secara *lump sum*) antara elemen tanah dan bangunan secara proporsional terhadap nilai wajar relatif kepentingan aset sewaan pada elemen tanah dan elemen bangunan sewa pada tanggal inepsi. Jika pembayaran sewa tidak dapat dialokasikan secara andal antara kedua elemen tersebut, maka seluruh sewa diklasifikasikan sebagai sewa pembiayaan,

kecuali jelas bahwa kedua elemen tersebut adalah sewa operasi, di mana seluruh sewa diklasifikasikan sebagai sewa operasi.

PP57. Untuk sewa tanah dan bangunan di mana jumlah elemen tanah tidak material terhadap sewa, pesewa dapat memperlakukan tanah dan bangunan sebagai unit tunggal untuk tujuan klasifikasi sewa dan mengklasifikasikan sebagai sewa pembiayaan atau sewa operasi sesuai paragraf 62–66 dan PP53–PP54. Dalam kasus seperti ini, pesewa menganggap umur ekonomik bangunan sebagai umur ekonomik seluruh aset pendasar.

### ***Klasifikasi Subsewa***

PP58. Dalam mengklasifikasikan suatu subsewa, pesewa-antara mengklasifikasikan subsewa sebagai sewa pembiayaan atau sewa operasi sebagai berikut:

- (a) jika sewa utama adalah sewa jangka-pendek di mana entitas, sebagai penyewa, telah mencatat sesuai paragraf 06, maka subsewa diklasifikasikan sebagai sewa operasi.
- (b) sebaliknya, subsewa diklasifikasi dengan mengacu pada aset hak-guna yang timbul dari sewa utama, daripada mengacu pada aset pendasar (sebagai contoh, *item* aset tetap yang terkait dengan sewa).

## LAMPIRAN C

### TANGGAL EFEKTIF DAN TRANSISI

*Lampiran ini merupakan bagian yang tak terpisahkan dari Pernyataan ini dan memiliki kedudukan yang sama sebagai bagian lain dari Pernyataan ini.*

#### Tanggal Efektif

C01. Entitas menerapkan Pernyataan ini untuk periode pelaporan tahunan pada atau setelah tanggal 1 Januari 2020. Penerapan dini diperkenankan untuk entitas yang menerapkan DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* pada atau sebelum tanggal penerapan awal Pernyataan ini. Jika entitas menerapkan Pernyataan ini lebih awal, maka fakta tersebut diungkapkan.

#### Transisi

C02. Untuk tujuan persyaratan dalam paragraf C01–C19, tanggal penerapan awal adalah awal periode pelaporan tahunan di mana entitas pertama kali menerapkan Pernyataan ini.

#### Definisi Sewa

C03. Sebagai cara praktis, entitas tidak disyaratkan untuk menilai kembali apakah kontrak merupakan, atau mengandung, sewa pada tanggal penerapan awal. Sebaliknya, entitas diperkenankan:

- (a) menerapkan Pernyataan ini untuk kontrak yang sebelumnya diidentifikasi sebagai sewa sesuai PSAK 30: *Sewa* dan ISAK 8: *Penentuan Apakah Suatu Perjanjian Mengandung Suatu Sewa*. Entitas menerapkan persyaratan transisi dalam paragraf C05–C18 untuk sewa tersebut.
- (b) tidak menerapkan Pernyataan ini untuk kontrak yang sebelumnya tidak diidentifikasi mengandung sewa sesuai PSAK 30: *Sewa* dan ISAK 8: *Penentuan Apakah Suatu Perjanjian Mengandung Suatu Sewa*.

C04. Jika entitas memilih cara praktis dalam paragraf C03, maka entitas mengungkapkan fakta tersebut dan menerapkan cara praktis untuk seluruh kontraknya. Akibatnya, entitas menerapkan persyaratan dalam paragraf 09–11 hanya untuk kontrak yang disepakati (atau yang diubah) pada atau setelah tanggal penerapan awal.

## ***Penyewa***

C05. Penyewa menerapkan Pernyataan ini untuk sewanya:

- (a) secara retrospektif untuk setiap periode pelaporan sebelumnya yang disajikan sesuai PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan*; atau
- (b) secara retrospektif dengan dampak kumulatif pada awal penerapan Pernyataan diakui pada tanggal penerapan awal sesuai dengan paragraf C07–C13.

C06. Penyewa menerapkan pilihan yang dideskripsikan dalam paragraf C05 secara konsisten untuk seluruh sewanya ketika bertindak sebagai penyewa.

C07. Jika penyewa memilih untuk menerapkan Pernyataan ini sesuai dengan paragraf C05(b), maka penyewa tidak menyajikan kembali informasi komparatif. Sebaliknya, penyewa mengakui dampak kumulatif awal penerapan Pernyataan ini sebagai penyesuaian pada saldo awal saldo laba (atau komponen ekuitas lain, yang sesuai) pada tanggal penerapan awal.

## ***Sewa yang Sebelumnya Diklasifikasikan Sebagai Sewa Operasi***

C08. Jika penyewa memilih untuk menerapkan Pernyataan ini sesuai dengan paragraf C05(b), maka penyewa:

- (a) mengakui liabilitas sewa pada tanggal penerapan awal untuk sewa yang sebelumnya diklasifikasikan sebagai sewa operasi sesuai PSAK 30: *Sewa*. Penyewa mengukur liabilitas sewa tersebut pada nilai kini dari sisa pembayaran sewa, yang didiskontokan dengan menggunakan suku bunga pinjaman inkremental penyewa pada tanggal penerapan awal.
- (b) mengakui aset hak-guna pada tanggal penerapan awal untuk sewa yang sebelumnya diklasifikasikan sebagai sewa operasi sesuai PSAK 30: *Sewa*. Penyewa memilih, atas dasar sewa-per-sewa, untuk mengukur aset hak-guna tersebut pada:
  - (i) jumlah tercatatnya seolah-olah Pernyataan ini telah diterapkan sejak tanggal permulaan, namun didiskontokan dengan menggunakan suku bunga pinjaman inkremental penyewa pada tanggal penerapan awal; atau
  - (ii) jumlah yang sama dengan liabilitas sewa, yang disesuaikan dengan jumlah pembayaran sewa dibayar di muka atau terutang terkait

sewa tersebut, yang segera diakui dalam laporan posisi keuangan sebelum tanggal penerapan awal.

- (c) menerapkan PSAK 48: *Penurunan Nilai Aset* untuk aset hak-guna pada tanggal penerapan awal, kecuali penyewa menerapkan cara praktis dalam paragraf C10(b).

C09. Terlepas dari persyaratan dalam paragraf C08, untuk sewa yang sebelumnya diklasifikasikan sebagai sewa operasi sesuai PSAK 30: *Sewa*, penyewa:

- (a) tidak disyaratkan untuk membuat penyesuaian transisi untuk sewa yang aset dasarnya bernilai-rendah (sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf PP03–PP08) yang akan dicatat sesuai paragraf 06. Penyewa mencatat sewa tersebut sesuai Pernyataan ini sejak tanggal penerapan awal.
- (b) tidak disyaratkan untuk membuat penyesuaian transisi untuk sewa yang sebelumnya dicatat sebagai properti investasi yang menggunakan model nilai wajar sesuai PSAK 13: *Properti Investasi*. Penyewa mencatat aset hak-guna dan liabilitas sewa yang timbul dari sewa tersebut sesuai PSAK 13: *Properti Investasi* dan Pernyataan ini sejak tanggal penerapan awal.
- (c) mengukur aset hak-guna pada nilai wajar pada tanggal penerapan awal sewa yang sebelumnya dicatat sebagai sewa operasi sesuai PSAK 30: *Sewa* dan akan dicatat sebagai properti investasi yang menggunakan model nilai wajar pada PSAK 13: *Properti Investasi* sejak tanggal penerapan awal. Penyewa mencatat aset hak-guna dan liabilitas sewa yang timbul dari sewa tersebut sesuai PSAK 13: *Properti Investasi* dan Pernyataan ini sejak tanggal penerapan awal.

C10. Penyewa dapat menggunakan satu cara praktis atau lebih sebagai berikut ketika menerapkan Pernyataan ini secara restropektif sesuai dengan paragraf C05(b) untuk sewa yang sebelumnya diklasifikasikan sebagai sewa operasi sesuai PSAK 30: *Sewa*. Penyewa diperkenankan untuk menerapkan cara praktis ini atas dasar sewa-per-sewa:

- (a) penyewa dapat menerapkan tingkat diskonto tunggal untuk portofolio sewa dengan karakteristik yang cukup serupa (seperti sewa dengan sisa masa sewa yang serupa untuk kelas aset pendasar yang serupa dalam lingkungan ekonomik yang serupa).
- (b) penyewa dapat mengandalkan penilaiannya apakah sewa bersifat memberatkan sesuai PSAK 57: *Provisi, Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi* segera sebelum tanggal penerapan awal sebagai alternatif untuk melakukan tinjauan penurunan nilai. Jika penyewa memilih cara praktis

ini, maka penyewa menyesuaikan aset hak-guna pada tanggal penerapan awal sebesar jumlah provisi sewa yang bersifat memberatkan yang segera diakui dalam laporan posisi keuangan sebelum tanggal penerapan awal.

- (c) penyewa dapat memilih tidak menerapkan persyaratan dalam paragraf C08 untuk sewa yang masa sewanya berakhir dalam 12 bulan dari tanggal penerapan awal. Dalam kasus ini, penyewa:
  - (i) mencatat sewa tersebut dengan cara yang sama dengan sewa jangka-pendek sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 06; dan
  - (ii) memasukkan biaya yang terkait dengan sewa tersebut dalam pengungkapan beban sewa jangka-pendek dalam periode pelaporan tahunan yang mencakup tanggal penerapan awal.
- (d) penyewa dapat mengecualikan biaya langsung awal dari pengukuran aset hak-guna pada tanggal penerapan awal.
- (e) penyewa dapat menggunakan tinjauan ke belakang (*hindsight*), seperti dalam menentukan masa sewa jika kontrak mengandung opsi untuk memperpanjang atau menghentikan sewa.

### ***Sewa yang Sebelumnya Diklasifikasikan Sebagai Sewa Pembiayaan***

C11. Jika penyewa memilih untuk menerapkan Pernyataan ini sesuai dengan paragraf C05(b), untuk sewa yang diklasifikasikan sebagai sewa pembiayaan sesuai PSAK 30: *Sewa*, maka jumlah tercatat aset hak-guna dan liabilitas sewa pada tanggal penerapan awal adalah jumlah tercatat aset sewaan dan liabilitas sewa segera sebelum tanggal tersebut yang diukur sesuai PSAK 30: *Sewa*. Untuk sewa tersebut, penyewa mencatat aset hak-guna dan liabilitas sewa sesuai Pernyataan ini sejak tanggal penerapan awal.

### ***Pengungkapan***

C12. Jika penyewa memilih untuk menerapkan Pernyataan ini sesuai dengan paragraf C05(b), maka penyewa mengungkapkan informasi tentang penerapan awal yang disyaratkan dalam PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan* paragraf 28, kecuali untuk informasi yang ditetapkan dalam PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan* paragraf 28(f). Alih-alih informasi yang ditetapkan dalam PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan* paragraf 28(f), penyewa mengungkapkan:

- (a) rata-rata tertimbang suku bunga pinjaman inkremental penyewa yang diterapkan pada liabilitas sewa yang diakui dalam laporan posisi keuangan pada tanggal penerapan awal; dan
- (b) penjelasan perbedaan antara:
  - (i) komitmen sewa operasi yang diungkapkan sesuai PSAK 30: *Sewa* pada akhir periode pelaporan tahunan segera sebelum tanggal penerapan awal, yang didiskontokan dengan menggunakan suku bunga pinjaman inkremental pada tanggal penerapan awal sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf C08(a); dan
  - (ii) liabilitas sewa yang diakui dalam laporan posisi keuangan pada tanggal penerapan awal.

C13. Jika penyewa menggunakan satu cara praktis tertentu atau lebih dalam paragraf C10, maka fakta tersebut diungkapkan.

## **Pesewa**

C14. Kecuali sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf C15, pesewa tidak disyaratkan membuat penyesuaian transisi untuk sewa ketika bertindak sebagai pesewa dan mencatat sewa tersebut sesuai Pernyataan ini sejak tanggal penerapan awal.

- C15. Pesewa-antara:
- (a) menilai kembali subsewa yang diklasifikasikan sebagai sewa operasi sesuai PSAK 30: *Sewa* dan yang masih berjalan pada tanggal penerapan awal, untuk menentukan apakah subsewa diklasifikasikan sebagai sewa operasi atau sewa pembiayaan sesuai Pernyataan ini. Pesewa-antara melakukan penilaian ini pada tanggal penerapan awal berdasarkan sisa syarat dan ketentuan kontraktual sewa utama dan subsewa pada tanggal tersebut.
  - (b) untuk subsewa yang sebelumnya diklasifikasikan sebagai sewa operasi sesuai PSAK 30: *Sewa* tetapi menjadi sewa pembiayaan dengan menerapkan Pernyataan ini, mencatat subsewa tersebut sebagai sewa pembiayaan baru yang disepakati pada tanggal penerapan awal.

## **Transaksi Jual dan Sewa-balik Sebelum Tanggal Penerapan Awal**

C16. Entitas tidak menilai kembali transaksi jual dan sewa-balik yang disepakati sebelum tanggal penerapan awal untuk menentukan apakah

pengalihan aset pendasar memenuhi persyaratan dalam DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* untuk dicatat sebagai penjualan.

C17. Jika transaksi jual dan sewa-balik dicatat sebagai penjualan dan sewa pembiayaan sesuai PSAK 30: *Sewa*, maka penjual-penyewa:

- (a) mencatat sewa-balik dengan cara yang sama seperti mencatat sewa pembiayaan lainnya yang terjadi pada tanggal penerapan awal;
- (b) lanjut mengamortisasi setiap keuntungan penjualan selama masa sewa.

C18. Jika transaksi jual dan sewa-balik dicatat sebagai penjualan dan sewa operasi sesuai PSAK 30: *Sewa*, maka penjual-penyewa:

- (a) mencatat sewa-balik dengan cara yang sama seperti mencatat sewa operasi lainnya yang terjadi pada tanggal penerapan awal; dan
- (b) menyesuaikan aset hak-guna sewa-balik untuk setiap keuntungan atau kerugian tangguhan yang terkait dengan persyaratan luaran pasar yang diakui dalam laporan posisi keuangan segera sebelum tanggal penerapan awal.

### **Jumlah yang Sebelumnya Diakui dalam Kombinasi Bisnis**

C19. Jika penyewa sebelumnya mengakui aset atau liabilitas sesuai PSAK 22: *Kombinasi Bisnis* terkait dengan persyaratan yang menguntungkan atau tidak menguntungkan dari sewa operasi yang diperoleh sebagai bagian dari kombinasi bisnis, maka penyewa menghentikan pengakuan aset atau liabilitas tersebut dan menyesuaikan jumlah tercatat aset hak-guna sebesar jumlah yang sesuai pada tanggal penerapan awal.

### **Referensi pada DE PSAK 71: *Instrumen Keuangan***

C20. Jika entitas menerapkan Pernyataan ini namun belum menerapkan DE PSAK 71: *Instrumen Keuangan*, maka setiap referensi terhadap DE PSAK 71: *Instrumen Keuangan* dalam Pernyataan ini mengacu pada PSAK 55: *Instrumen Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran*.

### **Pencabutan Pernyataan lain**

C21. Pernyataan ini menggantikan Pernyataan dan Interpretasi sebagai berikut:

- (a) PSAK 30: *Sewa*
- (b) ISAK 8: *Penentuan Apakah Suatu Perjanjian Mengandung Suatu Sewa*;
- (c) ISAK 23: *Sewa Operasi–Insentif*

- (d) ISAK 24: *Evaluasi Substansi Beberapa Transaksi yang Melibatkan Suatu Bentuk Legal Sewa*
- (e) ISAK 25: *Hak atas Tanah*

## DRAF EKSPOSUR

### PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN 73 SEWA

#### CONTOH ILUSTRATIF

*Contoh ilustratif ini melengkapi, namun bukan merupakan bagian dari, DE PSAK 73: Sewa. Contoh tersebut mengilustrasikan aspek DE PSAK 73 namun tidak diintensikan untuk memberikan pedoman interpretatif.*

CI01. Contoh-contoh ilustratif ini menggambarkan situasi hipotetis yang mengilustrasikan bagaimana entitas menerapkan beberapa persyaratan dalam DE PSAK 73 pada aspek tertentu dari suatu sewa (atau kontrak lainnya) berdasarkan fakta terbatas yang disajikan. Analisis dalam masing-masing contoh tidak diintensikan untuk merepresentasikan satu-satunya cara di mana persyaratan dapat diterapkan, dan contoh-contoh tersebut juga tidak diintensikan untuk diterapkan hanya pada industri spesifik yang diilustrasikan. Meskipun beberapa aspek dari contoh tersebut mungkin terjadi dalam pola fakta yang aktual, seluruh fakta dan keadaan dari suatu pola fakta tertentu perlu dievaluasi ketika menerapkan DE PSAK 73: Sewa.

#### Mengidentifikasi Sewa (Paragraf 09–11 dan PP09–PP30)

CI02. Contoh-contoh di bawah ini mengilustrasikan bagaimana entitas menentukan apakah suatu kontrak merupakan, atau mengandung, sewa.

##### **Contoh 01 – Gerbong Kereta**

*Contoh 01A: Kontrak antara Pelanggan dan operator angkutan (Pemasok) memberikan Pelanggan pemanfaatan 10 gerbong kereta dengan jenis tertentu selama 5 tahun. Kontrak tersebut menyebutkan gerbong kereta; gerbong tersebut dimiliki oleh Pemasok. Pelanggan menentukan kapan, ke mana, dan barang apa yang akan diangkut menggunakan gerbong tersebut. Jika gerbong tidak digunakan, maka gerbong tersebut disimpan di tempat Pelanggan. Pelanggan dapat menggunakan gerbong tersebut untuk tujuan lain (sebagai contoh, tempat penyimpanan) jika Pelanggan memilih demikian. Akan tetapi, kontrak menyebutkan bahwa Pelanggan tidak dapat mengangkut kargo jenis tertentu (sebagai contoh, bahan peledak). Jika gerbong tertentu perlu diservis atau diperbaiki, maka Pemasok disyaratkan untuk mensubstitusi gerbong dengan jenis yang sama. Jika*

**Contoh 01 – Gerbong Kereta**

*tidak, dan selain karena kelalaian Pelanggan, maka Pemasok tidak dapat mendapatkan gerbongnya kembali selama periode 5 tahun.*

*Kontrak juga mensyaratkan Pemasok untuk menyediakan lokomotif dan masinis ketika diminta oleh Pelanggan. Pemasok memastikan lokomotif berada pada tempatnya dan menyediakan instruksi kepada masinis dengan merincikan permintaan Pelanggan untuk mengangkut barang. Pemasok dapat memilih untuk menggunakan lokomotif manapun untuk memenuhi permintaan masing-masing Pelanggan, dan satu lokomotif dapat digunakan untuk mengangkut tidak hanya barang-barang milik Pelanggan namun juga barang-barang pelanggan lain (misalnya jika pelanggan lain meminta pengangkutan barang ke tujuan yang berdekatan dengan tujuan yang diminta oleh Pelanggan dan dalam jangka waktu yang serupa, maka Pemasok dapat memilih untuk merangkaikan sampai dengan 100 gerbong pada lokomotif).*

Kontrak mengandung sewa gerbong kereta. Pelanggan memiliki hak untuk menggunakan 10 gerbong kereta selama 5 tahun.

Terdapat 10 gerbong identifikasian. Gerbong tersebut secara eksplisit disebutkan dalam kontrak. Setelah diantarkan ke Pelanggan, gerbong dapat disubstitusi hanya ketika akan diservis atau diperbaiki (lihat paragraf PP18). Lokomotif yang digunakan untuk mengangkut gerbong kereta bukan merupakan aset identifikasian karena secara eksplisit maupun implisit tidak disebutkan dalam kontrak.

Pelanggan memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan 10 gerbong kereta selama periode 5 tahun karena:

- (a) Pelanggan memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan gerbong selama periode 5 tahun. Pelanggan menggunakan gerbong secara eksklusif selama periode penggunaan, termasuk ketika gerbong tersebut tidak digunakan untuk mengangkut barang Pelanggan.
- (b) Pelanggan memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan gerbong karena terpenuhinya kondisi dalam paragraf PP24(a). Pembatasan kontraktual pada kargo yang dapat diangkut dengan gerbong merupakan hak protektif Pemasok dan menentukan ruang lingkup hak Pelanggan untuk menggunakan gerbong. Dalam ruang lingkup hak guna yang ditentukan dalam kontrak, Pelanggan membuat

**Contoh 01 – Gerbong Kereta**

keputusan yang relevan mengenai bagaimana dan untuk tujuan apa gerbong tersebut digunakan dengan menentukan kapan dan ke mana gerbong kereta akan digunakan dan barang apa yang akan diangkut menggunakan gerbong. Pelanggan juga menentukan apakah dan bagaimana gerbong akan digunakan ketika tidak digunakan untuk mengangkut barang-barangnya (sebagai contoh, apakah dan kapan gerbong akan digunakan untuk tempat penyimpanan). Pelanggan memiliki hak untuk mengubah keputusan tersebut selama periode penggunaan 5 tahun.

Meskipun adanya lokomotif dan masinis (yang dikendalikan oleh Pemasok) untuk mengangkut gerbong kereta penting bagi efisiensi penggunaan gerbong, keputusan Pemasok dalam hal ini tidak memberikannya hak untuk mengarahkan bagaimana dan untuk tujuan apa gerbong kereta digunakan. Konsekuensinya, Pemasok tidak mengendalikan penggunaan gerbong selama periode penggunaan.

*Contoh 01B: kontrak antara Pelanggan dan Pemasok mensyaratkan Pemasok untuk mengangkut barang dengan jumlah tertentu dengan menggunakan jenis gerbong kereta tertentu sesuai dengan skedul yang tercantum selama 5 tahun. Skedul dan jumlah barang yang ditentukan setara dengan Pelanggan yang menggunakan 10 gerbong kereta selama 5 tahun. Pemasok menyediakan gerbong kereta, masinis, dan lokomotif sebagai bagian dari kontrak. Kontrak tersebut mencantumkan sifat dan jumlah barang yang akan diangkut (dan jenis gerbong kereta yang akan digunakan untuk mengangkut barang). Pemasok memiliki sekumpulan besar gerbong serupa yang dapat digunakan untuk memenuhi persyaratan kontrak. Sama halnya, Pemasok dapat memilih untuk menggunakan lokomotif manapun untuk memenuhi permintaan masing-masing Pelanggan, dan satu lokomotif dapat digunakan untuk mengangkut tidak hanya barang milik Pelanggan namun juga barang milik pelanggan lain. Gerbong dan lokomotif berada pada tempat Pemasok ketika tidak digunakan untuk mengangkut barang.*

Kontrak tidak mengandung sewa gerbong kereta ataupun lokomotif.

Gerbong kereta dan lokomotif yang digunakan untuk mengangkut barang Pelanggan bukan merupakan aset identifikasian. Pemasok memiliki hak

**Contoh 01 – Gerbong Kereta**

substantif untuk mensubstitusikan gerbong kereta dan lokomotif karena:

- (a) Pemasok memiliki kemampuan praktis untuk mensubstitusikan masing-masing gerbong dan lokomotif selama periode penggunaan (lihat paragraf PP14(a)). Alternatif gerbong dan lokomotif siap tersedia untuk Pemasok dan Pemasok dapat mensubstitusikan masing-masing gerbong dan lokomotif tanpa persetujuan Pelanggan.
- (b) Pemasok akan mendapat manfaat secara ekonomis dari substitusi gerbong dan lokomotif (lihat paragraf PP14(b)). Minimal akan terdapat, jika ada, biaya yang diasosiasikan dengan substitusi masing-masing gerbong atau lokomotif karena gerbong dan lokomotif berada pada tempat Pemasok dan Pemasok memiliki sekumpulan besar gerbong dan lokomotif serupa. Pemasok mendapat manfaat dari substitusi masing-masing gerbong atau lokomotif dalam kontrak ini karena substitusi memungkinkan Pemasok untuk, sebagai contoh, (i) menggunakan gerbong atau lokomotif untuk memenuhi suatu tugas di mana gerbong atau lokomotif telah berada dalam posisi untuk melaksanakan (sebagai contoh, tugas pada emplasemen yang berdekatan dengan titik awal) atau (ii) menggunakan gerbong atau lokomotif yang menganggur karena tidak digunakan oleh pelanggan.

Dengan demikian, Pelanggan tidak mengarahkan penggunaan, atau memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomis dari penggunaan, gerbong atau lokomotif identifikasi. Pemasok mengarahkan penggunaan gerbong dan lokomotif dengan menyeleksi gerbong dan lokomotif yang mana yang digunakan untuk masing-masing pengiriman tertentu dan mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomis dari penggunaan gerbong kereta dan lokomotif. Pemasok hanya menyediakan kapasitas muatan.

**Contoh 02 – Ruang Kios**

*Perusahaan kopi (Pelanggan) menandatangani kontrak dengan operator bandara (Pemasok) untuk menggunakan ruang di bandara untuk menjual barangnya selama periode 3 tahun. Kontrak mencantumkan luas ruang dan bahwa ruang itu dapat berlokasi di beberapa area naik pesawat dalam bandara. Pemasok memiliki hak untuk mengubah lokasi ruang yang*

### Contoh 02 – Ruang Kios

*dialokasikan kepada Pelanggan sewaktu-waktu selama periode penggunaan. Terdapat biaya minimum bagi Pemasok yang diasosiasikan dengan mengubah ruang untuk Pelanggan: Pelanggan menggunakan kios (yang dimilikinya), yang dapat dipindahkan dengan mudah, untuk menjual barangnya. Banyak area di bandara yang tersedia dan yang akan memenuhi spesifikasi ruang dalam kontrak.*

Kontrak tidak mengandung sewa.

Meskipun luas ruang yang digunakan oleh Pelanggan tercantum dalam kontrak, tidak terdapat aset identifikasian. Pelanggan mengendalikan kios miliknya sendiri. Akan tetapi, kontrak tersebut untuk ruang di bandara, dan ruang ini dapat berubah sesuai diskresi Pemasok. Pemasok memiliki hak substantif untuk mensubstitusi ruang yang digunakan oleh Pelanggan karena:

- (a) Pemasok memiliki kemampuan praktis untuk mengubah ruang yang digunakan oleh Pelanggan selama periode penggunaan (lihat paragraf PP14(a)). Terdapat banyak area di bandara yang memenuhi spesifikasi ruang dalam kontrak, dan Pemasok memiliki hak untuk mengubah lokasi ruang ke ruang lain yang memenuhi spesifikasi sewaktu-waktu tanpa persetujuan Pelanggan.
- (b) Pemasok secara ekonomik akan menerima manfaat dari mensubstitusi ruang (lihat paragraf PP14(b)). Terdapat biaya minimum yang diasosiasikan dengan perubahan ruang yang digunakan oleh Pelanggan karena kios dapat dipindahkan dengan mudah. Pemasok menerima manfaat dari mensubstitusi ruang di bandara karena pensubstitusian memungkinkan Pemasok untuk memaksimalkan penggunaan ruang di area naik pesawat di bandara untuk memenuhi perubahan keadaan.

### Contoh 03 – Kabel Fiber-Optik

*Contoh 03A: Pelanggan menyepakati kontrak selama 15 tahun dengan perusahaan utilitas (Pemasok) atas hak untuk menggunakan 3 dark fibres yang secara fisik dapat dibedakan dalam suatu kabel yang lebih besar yang menghubungkan Hong Kong ke Tokyo. Pelanggan membuat keputusan tentang penggunaan fiber dengan menyambungkan masing-masing ujung*

**Contoh 03 – Kabel Fiber-Optik**

*fiber ke peralatan elektronik (yaitu Pelanggan ‘menyalakan’ fiber dan memutuskan data apa, dan seberapa banyak data, yang akan diangkut oleh fiber). Jika fiber tersebut rusak, maka Pemasok bertanggung jawab atas perbaikan dan pemeliharannya. Pemasok memiliki fiber ekstra, namun dapat mensubstitusi fiber ekstra tersebut untuk fiber Pelanggan hanya karena alasan perbaikan, pemeliharaan, atau malfungsi (dan dalam hal ini berkewajiban untuk mensubstitusi fiber).*

Kontrak mengandung sewa *dark fibres*. Pelanggan memiliki hak untuk menggunakan 3 *dark fibres* selama 15 tahun.

Terdapat 3 fiber identifikasian. Fiber tersebut secara eksplisit disebutkan dalam kontrak dan secara fisik dapat dibedakan dari fiber lain dalam kabel. Pemasok tidak dapat mensubstitusi fiber selain karena alasan perbaikan, pemeliharaan, atau malfungsi (lihat paragraf PP18).

Pelanggan memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan fiber sepanjang periode 15 tahun karena:

- (a) Pelanggan memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan fiber selama periode 15 tahun. Pelanggan menggunakan fiber secara eksklusif sepanjang periode penggunaan.
- (b) Pelanggan memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan fiber karena terpenuhinya kondisi dalam paragraf PP24(a). Pelanggan membuat keputusan relevan tentang bagaimana dan untuk tujuan apa fiber tersebut digunakan dengan memutuskan (i) kapan dan apakah akan menyalakan fiber dan (ii) kapan dan berapa banyak *output* yang akan dihasilkan oleh fiber (yaitu data apa, berapa banyak data, yang akan diangkut oleh fiber). Pelanggan memiliki hak untuk mengubah keputusan tersebut selama periode 15 tahun.

Meskipun keputusan Pemasok tentang perbaikan dan pemeliharaan fiber itu penting bagi efisiensi penggunaan fiber tersebut, keputusan tersebut tidak memberikan Pemasok hak untuk mengarahkan bagaimana dan untuk tujuan apa fiber tersebut digunakan. Konsekuensinya, Pemasok tidak mengendalikan penggunaan fiber selama periode penggunaan.

*Contoh 03B: Pelanggan menyepakati kontrak selama 15 tahun dengan Pemasok atas hak untuk menggunakan jumlah kapasitas tertentu dalam*

**Contoh 03 – Kabel Fiber-Optik**

*kabel yang menghubungkan Hong Kong ke Tokyo. Jumlah yang ditetapkan setara dengan Pelanggan yang menggunakan kapasitas penuh 3 helai fiber dalam kabel (kabel mengandung 15 fiber dengan kapasitas serupa). Pemasok membuat keputusan tentang transmisi data (yaitu Pemasok menyalakan fiber, membuat keputusan tentang fiber yang mana yang digunakan untuk mengirimkan trafik Pelanggan dan membuat keputusan tentang peralatan elektronik yang Pemasok miliki dan hubungkan ke fiber).*

Kontrak tidak mengandung sewa.

Pemasok membuat seluruh keputusan tentang transmisi data pelanggannya, yang mensyaratkan penggunaan hanya sebagian kapasitas kabel untuk masing-masing pelanggan. Bagian kapasitas yang akan disediakan kepada Pelanggan tidak dapat dibedakan secara fisik dari sisa kapasitas kabel dan tidak merepresentasikan secara substansial seluruh kapasitas kabel (lihat paragraf PP20). Konsekuensinya, Pelanggan tidak memiliki hak untuk menggunakan aset identifikasian.

**Contoh 04 – Unit Ritel**

*Pelanggan menyepakati kontrak dengan pemilik properti (Pemasok) untuk menggunakan Unit Ritel A selama periode 5 tahun. Unit Ritel A merupakan bagian dari ruang ritel yang lebih besar dengan unit ritel yang banyak.*

*Pelanggan diberikan hak untuk menggunakan Unit Ritel A. Pemasok dapat mensyaratkan Pelanggan untuk merelokasi ke unit ritel lain. Dalam kasus tersebut, Pemasok disyaratkan untuk menyediakan Pelanggan dengan unit ritel dengan kualitas dan spesifikasi serupa dengan Unit Ritel A dan membayar biaya relokasi Pelanggan. Pemasok akan mendapatkan manfaat secara ekonomik dari perelokasian Pelanggan hanya jika penyewa baru utama memutuskan untuk menempati ruang ritel dalam jumlah besar pada tarif yang cukup menguntungkan untuk mencakup biaya relokasi Pelanggan dan penyewa lain pada ruang ritel tersebut. Akan tetapi, meskipun kemungkinan keadaan tersebut akan terjadi, biasanya pada awal kontrak keadaan tersebut tidak mungkin terjadi.*

*Kontrak mensyaratkan Pelanggan untuk menggunakan Unit Ritel A untuk*

**Contoh 04 – Unit Ritel**

*mengoperasikan toko merek ternama untuk menjual barang-barangnya pada jam buka ruang ritel yang lebih besar. Pelanggan membuat seluruh keputusan tentang penggunaan unit ritel selama periode penggunaan. Sebagai contoh, Pelanggan memutuskan bauran barang-barang yang dijual dari unit tersebut, harga barang yang akan dijual, dan kuantitas persediaan yang dimiliki. Pelanggan juga mengendalikan akses fisik ke unit sepanjang periode penggunaan 5 tahun.*

*Kontrak mensyaratkan Pelanggan untuk melakukan pembayaran tetap kepada Pemasok, serta pembayaran variabel yang merupakan persentase penjualan dari Unit Ritel A.*

*Pemasok menyediakan jasa kebersihan dan keamanan, serta jasa pengiklanan sebagai bagian dari kontrak.*

Kontrak mengandung sewa ruang ritel. Pelanggan memiliki hak untuk menggunakan Unit Ritel A selama 5 tahun.

Unit Ritel A merupakan aset identifikasian yang secara eksplisit disebutkan dalam kontrak. Pemasok memiliki kemampuan praktis untuk mensubstitusikan unit ritel, namun bisa mendapatkan manfaat secara ekonomik dari pensubstitusian hanya dalam keadaan tertentu. Hak substitusi Pemasok tidak substantif karena pada awal kontrak keadaan tersebut dipertimbangkan tidak mungkin terjadi (lihat paragraf PP16).

Pelanggan memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan Unit Ritel A sepanjang periode 5 tahun karena:

- (a) Pelanggan memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan Unit Ritel A selama 5 tahun periode penggunaan. Pelanggan menggunakan Unit Ritel A secara eksklusif sepanjang periode penggunaan. Meskipun sebagian arus kas yang didapatkan dari penjualan Unit Ritel A akan mengalir dari Pelanggan ke Pemasok, hal ini merepresentasikan imbalan yang dibayarkan oleh Pelanggan kepada Pemasok atas hak untuk menggunakan unit ritel. Hal tersebut tidak menghalangi Pelanggan memperoleh hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan Unit Ritel A.
- (b) Pelanggan memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan Unit Ritel A karena terpenuhinya paragraf PP24(a). Pembatasan kontraktual

**Contoh 04 – Unit Ritel**

atas barang yang dapat dijual dari Unit Ritel A, dan kapan Unit Ritel A buka, menentukan ruang lingkup hak untuk menggunakan Unit Ritel A milik Pelanggan. Dalam ruang lingkup hak guna sebagaimana ditentukan dalam kontrak, Pelanggan membuat keputusan yang relevan tentang bagaimana dan untuk tujuan apa Unit Ritel A digunakan dengan mampu untuk memutuskan, sebagai contoh, bauran produk yang akan dijual dalam unit ritel dan harga jual untuk produk tersebut. Pelanggan memiliki hak untuk mengubah keputusan tersebut selama periode penggunaan 5 tahun.

Meskipun jasa kebersihan, keamanan, dan periklanan itu penting bagi penggunaan Unit Ritel A secara efisien, keputusan Pemasok dalam hal ini tidak memberikan hak untuk mengarahkan bagaimana dan untuk tujuan apa Unit Ritel A digunakan. Konsekuensinya, Pemasok tidak mengendalikan penggunaan Unit Ritel A selama periode penggunaan dan keputusan Pemasok tidak berdampak pada pengendalian Pelanggan atas penggunaan Unit Ritel A.

**Contoh 05 – Rental Truk**

*Pelanggan menyepakati kontrak dengan Pemasok untuk penggunaan 1 truk selama 1 minggu untuk mengangkut kargo dari New York ke San Francisco. Pemasok tidak memiliki hak substitusi. Hanya kargo yang telah ditentukan dalam kontrak yang diizinkan untuk diangkut dengan truk tersebut selama periode kontrak. Kontrak menetapkan jarak maksimum yang dapat dilalui oleh truk. Pelanggan dapat memilih rincian perjalanan (kecepatan, rute, perhentian untuk istirahat, dll) dalam parameter kontrak. Pelanggan tidak memiliki hak untuk melanjutkan penggunaan truk setelah perjalanan yang ditentukan sudah diselesaikan.*

*Kargo yang diangkut, dan waktu serta lokasi penjemputan di New York dan pengiriman ke San Francisco ditentukan dalam kontrak.*

*Pelanggan bertanggung jawab untuk mengendarai truk dari New York ke San Francisco.*

Kontrak mengandung sewa truk. Pelanggan memiliki hak untuk

**Contoh 05 – Rental Truk**

menggunakan truk selama durasi perjalanan yang ditetapkan.

Terdapat aset identifikasian. Truk secara eksplisit ditetapkan dalam kontrak, dan Pemasok tidak memiliki hak untuk mensubstitusi truk.

Pelanggan memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan truk sepanjang periode penggunaan karena:

- (a) Pelanggan memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan truk selama periode penggunaan. Pelanggan menggunakan truk secara eksklusif sepanjang periode penggunaan.
- (b) Pelanggan memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan truk karena terpenuhinya kondisi dalam paragraf PP24(b)(i). Bagaimana dan untuk tujuan apa truk tersebut digunakan (yaitu transportasi kargo yang ditentukan dari New York ke San Francisco dalam jangka waktu yang telah ditetapkan) telah ditentukan sebelumnya dalam kontrak. Pelanggan mengarahkan penggunaan truk karena memiliki hak untuk mengoperasikan truk (sebagai contoh, kecepatan, rute, perhentian untuk istirahat) sepanjang periode penggunaan. Pelanggan membuat seluruh keputusan tentang penggunaan truk yang dapat dibuat selama periode penggunaan melalui pengendaliannya atas pengoperasian truk.

Karena durasi kontrak adalah 1 minggu, maka sewa ini memenuhi definisi sewa jangka-pendek.

**Contoh 06 – Kapal**

*Contoh 06A: Pelanggan menyepakati kontrak dengan pemilik kapal (Pemasok) untuk mengangkut kargo dari Rotterdam ke Sydney menggunakan kapal yang telah ditentukan. Kapal tersebut secara eksplisit ditentukan dalam kontrak dan Pemasok tidak memiliki hak substitusi. Kargo akan memenuhi secara substansial seluruh kapasitas kapal. Kontrak menentukan kargo yang akan diangkut dalam kapal dan tanggal penjemputan dan pengiriman.*

*Pemasok mengoperasikan dan memelihara kapal dan bertanggung jawab atas keamanan perjalanan kargo ketika berada di atas kapal. Pelanggan*

**Contoh 06 – Kapal**

*tidak diperkenankan untuk menyewa operator lain atau mengoperasikan sendiri kapal tersebut selama masa kontrak.*

Kontrak tidak mengandung sewa.

Terdapat aset identifikasian. Kapal secara eksplisit disebutkan dalam kontrak dan Pemasok tidak memiliki hak untuk mensubstitusi kapal yang telah disebutkan tersebut.

Pelanggan memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan kapal selama periode penggunaan. Kargo tersebut akan memenuhi secara substansial seluruh kapasitas kapal, sehingga mencegah pihak lain untuk mendapatkan manfaat ekonomik dari penggunaan kapal.

Akan tetapi, Pelanggan tidak memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan kapal karena tidak memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan kapal tersebut. Pelanggan tidak memiliki hak untuk mengarahkan bagaimana dan untuk tujuan apa kapal tersebut digunakan. Bagaimana dan untuk tujuan apa kapal tersebut akan digunakan (yaitu transportasi kargo yang telah ditentukan dari Rotterdam ke Sydney dalam jangka waktu yang telah ditetapkan) telah ditentukan sebelumnya dalam kontrak. Pelanggan tidak memiliki hak untuk mengubah bagaimana dan untuk tujuan apa kapal tersebut digunakan selama periode penggunaan. Pelanggan tidak memiliki hak membuat keputusan lain tentang penggunaan kapal selama periode penggunaan (sebagai contoh, tidak memiliki hak untuk mengoperasikan kapal) dan tidak mendesain kapal tersebut. Pelanggan memiliki hak yang sama dalam hal penggunaan kapal seperti banyak pelanggan lain yang akan mengangkut kargo dalam kapal.

*Contoh 06B: Pelanggan menyepakati kontrak dengan Pemasok untuk penggunaan kapal yang telah ditentukan selama periode 5 tahun. Kapal tersebut secara eksplisit ditentukan dalam kontrak dan Pemasok tidak memiliki hak substitusi.*

*Pelanggan memutuskan kargo apa yang akan diangkut, kapan, dan ke pelabuhan mana kapal tersebut akan berlayar, sepanjang periode 5 tahun, bergantung pada pembatasan yang telah ditentukan dalam kontrak. Pembatasan tersebut mencegah Pelanggan dari melayarkan kapal ke*

**Contoh 06 – Kapal**

*perairan dengan risiko pembajakan yang tinggi atau membawa material yang berbahaya sebagai kargo.*

*Pemasok mengoperasikan dan memelihara kapal dan bertanggung jawab atas keamanan perjalanan kargo ketika berada di atas kapal. Pelanggan tidak diperkenankan untuk menyewa operator lain atau mengoperasikan sendiri kapal tersebut selama masa kontrak.*

Kontrak mengandung sewa. Pelanggan memiliki hak untuk menggunakan kapal selama 5 tahun.

Terdapat aset identifikasian. Kapal secara eksplisit ditentukan dalam kontrak, dan Pemasok tidak memiliki hak untuk mensubstitusi kapal yang telah ditentukan tersebut.

Pelanggan memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan kapal sepanjang periode 5 tahun karena:

- (a) Pelanggan memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan kapal selama periode penggunaan 5 tahun. Pelanggan menggunakan kapal secara eksklusif sepanjang periode penggunaan.
- (b) Pelanggan memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan kapal karena terpenuhinya kondisi dalam paragraf PP24(a). Pembatasan kontraktual tentang ke mana kapal dapat berlayar dan kargo yang akan diangkut oleh kapal ditentukan dalam ruang lingkup hak Pelanggan untuk menggunakan kapal. Pembatasan kontraktual tersebut merupakan hak protektif yang melindungi investasi Pemasok pada kapal dan personilnya. Dalam ruang lingkup hak gunanya, Pelanggan membuat keputusan yang relevan tentang bagaimana dan untuk tujuan apa kapal tersebut digunakan sepanjang periode penggunaan 5 tahun karena Pelanggan memutuskan ke mana dan kapan kapal berlayar, serta kargo yang akan diangkut. Pelanggan memiliki hak untuk mengubah keputusan tersebut sepanjang periode penggunaan 5 tahun.

Meskipun operasi dan pemeliharaan kapal itu penting bagi efisiensi penggunaannya, keputusan Pemasok dalam hal ini tidak memberikannya hak untuk mengarahkan bagaimana dan untuk tujuan apa kapal tersebut digunakan. Melainkan, keputusan Pemasok bergantung pada keputusan

**Contoh 06 – Kapal**

Pelanggan tentang bagaimana dan untuk tujuan apa kapal tersebut digunakan.

**Contoh 07 – Pesawat Terbang**

*Pelanggan menyepakati kontrak dengan pemilik pesawat terbang (Pemasok) untuk penggunaan pesawat terbang yang secara eksplisit telah disebutkan selama periode 2 tahun. Kontrak tersebut merincikan spesifikasi interior dan eksterior pesawat terbang tersebut.*

*Terdapat pembatasan kontraktual dan legal dalam kontrak mengenai di mana pesawat dapat diterbangkan. Bergantung pada pembatasan tersebut, Pelanggan menentukan ke mana dan kapan pesawat tersebut akan terbang, dan penumpang dan kargo yang mana saja yang akan diangkut dalam pesawat terbang. Pemasok bertanggung jawab atas pengoperasian pesawat dengan menggunakan awak pesawatnya sendiri. Pelanggan tidak diperkenankan untuk menyewa operator lain atau mengoperasikan pesawat terbang sendiri selama masa kontrak.*

*Pemasok diizinkan untuk mensubstitusi pesawat terbang setiap saat selama periode 2 tahun dan harus mensubstitusi pesawat terbang tersebut jika tidak bekerja. Pesawat terbang yang disubstitusi harus memenuhi spesifikasi interior dan eksterior dalam kontrak. Terdapat biaya yang signifikan untuk memperlengkapi sebuah pesawat terbang dalam armada Pemasok untuk memenuhi spesifikasi Pelanggan.*

Kontrak mengandung sewa. Pelanggan memiliki hak untuk menggunakan pesawat terbang selama 2 tahun.

Terdapat aset identifikasian. Pesawat terbang secara eksplisit disebutkan dalam kontrak dan meskipun Pemasok dapat mensubstitusi pesawat terbang, hak substitusinya tidak substantif karena tidak terpenuhinya kondisi dalam paragraf PP14(b). Hak substitusi Pemasok tidak substantif karena biaya yang signifikan untuk memperlengkapi pesawat terbang lain untuk memenuhi spesifikasi yang disyaratkan oleh kontrak sehingga Pemasok tidak diharapkan untuk mendapat manfaat secara ekonomik dari pensubstitusian pesawat terbang.

**Contoh 07 – Pesawat Terbang**

Pelanggan memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan pesawat terbang sepanjang periode 2 tahun karena:

- (a) Pelanggan memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan pesawat terbang selama periode 2 tahun. Pelanggan menggunakan pesawat terbang secara eksklusif sepanjang periode penggunaan.
- (b) Pelanggan memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan pesawat terbang karena terpenuhinya kondisi dalam paragraf PP24(a). Pembatasan ke mana pesawat dapat diterbangkan ditentukan dalam ruang lingkup hak Pelanggan untuk menggunakan pesawat terbang. Dalam ruang lingkup hak gunanya, Pelanggan membuat keputusan relevan tentang bagaimana dan untuk tujuan apa pesawat terbang tersebut digunakan sepanjang periode 2 tahun karena Pelanggan memutuskan ke mana dan kapan pesawat terbang tersebut akan berangkat serta penumpang dan kargo yang akan diangkut. Pelanggan memiliki hak untuk mengubah keputusan ini sepanjang periode 2 tahun.

Meskipun pengoperasian pesawat terbang itu penting bagi efisiensi penggunaan, keputusan Pemasok dalam hal ini tidak memberikannya hak untuk mengarahkan bagaimana dan untuk tujuan apa pesawat terbang tersebut digunakan. Konsekuensinya, Pemasok tidak mengendalikan penggunaan pesawat terbang selama periode penggunaan dan keputusan Pemasok tidak memberikan dampak pada pengendalian Pelanggan atas penggunaan pesawat terbang.

**Contoh 08 – Kontrak untuk Kemeja**

*Pelanggan menyepakati kontrak dengan pabrikan (Pemasok) untuk membeli kemeja dengan tipe, kualitas, dan kuantitas tertentu selama periode 3 tahun. Tipe, kualitas, dan kuantitas kemeja ditentukan dalam kontrak.*

*Pemasok hanya memiliki 1 pabrik yang dapat memenuhi kebutuhan Pelanggan. Pemasok tidak dapat memasok kemeja dari pabrik lain atau dari pemasok pihak ketiga. Kapasitas pabrik melebihi output yang telah dikontrak oleh Pelanggan (yaitu Pelanggan tidak mengontrak secara*

**Contoh 08 – Kontrak untuk Kemeja**

*substansial seluruh kapasitas pabrik).*

*Pemasok membuat seluruh keputusan tentang operasional pabrik, termasuk level produksi untuk menjalankan pabrik dan kontrak dengan pelanggan yang mana yang akan dipenuhi dengan output pabrik yang tidak digunakan untuk memenuhi kontrak Pelanggan.*

Kontrak tersebut tidak mengandung sewa.

Pabrik merupakan aset identifikasian. Pabrik disebutkan secara implisit karena Pemasok dapat memenuhi kontrak hanya melalui penggunaan aset tersebut.

Pelanggan tidak mengendalikan penggunaan pabrik karena tidak memiliki hak untuk mengendalikan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan pabrik tersebut. Hal ini disebabkan karena Pemasok dapat memutuskan penggunaan pabrik untuk memenuhi kontrak pelanggan lain selama periode penggunaan.

Pelanggan juga tidak mengendalikan penggunaan pabrik karena tidak memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan pabrik. Pelanggan tidak memiliki hak untuk mengendalikan bagaimana dan untuk tujuan apa pabrik tersebut digunakan selama 3 tahun periode penggunaan. Hak Pelanggan terbatas pada *output* pabrik yang ditentukan dalam kontrak dengan Pemasok. Pelanggan memiliki hak yang sama dalam hal penggunaan pabrik karena pelanggan lain membeli kemeja dari pabrik. Pemasok memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan pabrik karena Pemasok dapat memutuskan bagaimana dan untuk tujuan apa pabrik tersebut digunakan (yaitu Pemasok memiliki hak untuk memutuskan level produksi untuk menjalankan pabrik dan kontrak pelanggan yang mana yang akan dipenuhi dengan *output* yang dihasilkan).

Fakta bahwa Pelanggan tidak memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan pabrik, atau bahwa Pelanggan tidak memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan pabrik, akan memadai secara terpisah untuk menyimpulkan bahwa Pelanggan tidak mengendalikan penggunaan pabrik.

**Contoh 09 – Kontrak Energi/Daya**

*Contoh 09A: perusahaan utilitas (Pelanggan) menyepakati kontrak dengan perusahaan daya (Pemasok) untuk membeli seluruh listrik yang dihasilkan dari pembangkit tenaga surya baru selama 20 tahun. Pembangkit tenaga surya tersebut disebutkan secara eksplisit dalam kontrak dan Pemasok tidak memiliki hak substitusi. Pembangkit tenaga surya dimiliki oleh Pemasok dan energi tidak dapat disediakan untuk Pelanggan dari aset lain. Pelanggan mendesain pembangkit tenaga surya sebelum dibangun—Pelanggan mempekerjakan tenaga ahli energi surya untuk membantu menentukan lokasi pembangkit tenaga surya dan perencanaannya yang akan digunakan. Pemasok bertanggung jawab membangun pembangkit tenaga surya yang sesuai dengan spesifikasi Pelanggan, dan kemudian mengoperasikan dan memelihara pembangkit tenaga surya tersebut. Tidak ada keputusan yang dibuat tentang kapan atau berapa banyak listrik yang akan dihasilkan karena desain aset sebelumnya telah menetapkan keputusan tersebut. Pemasok akan menerima kredit pajak terkait konstruksi dan kepemilikan pembangkit tenaga surya, sementara Pelanggan menerima kredit energi terbarukan yang diperoleh dari penggunaan tenaga surya.*

Kontrak mengandung sewa. Pelanggan memiliki hak untuk menggunakan pembangkit tenaga surya selama 20 tahun.

Terdapat aset identifikasian karena pembangkit tenaga surya ditetapkan secara eksplisit dalam kontrak, dan Pemasok tidak memiliki hak untuk mensubstitusi pembangkit tenaga surya yang ditetapkan tersebut.

Pelanggan memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan pembangkit tenaga surya selama periode penggunaan 20 tahun karena:

- (a) Pelanggan memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan pembangkit tenaga surya selama 20 tahun periode penggunaan. Pelanggan memiliki penggunaan eksklusif atas pembangkit tenaga surya; mengambil seluruh listrik yang dihasilkan oleh pembangkit tenaga surya selama periode penggunaan 20 tahun serta kredit energi terbarukan yang merupakan produk sampingan dari penggunaan pembangkit tenaga surya. Meskipun Pemasok akan menerima manfaat ekonomik dari pembangkit tenaga surya dalam bentuk kredit pajak, manfaat ekonomik tersebut terkait dengan kepemilikan pembangkit tenaga

**Contoh 09 – Kontrak Energi/Daya**

surya alih-alih penggunaan pembangkit tenaga surya, dan oleh karena itu, tidak dapat dipertimbangkan dalam penilaian ini.

- (b) Pelanggan memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan pembangkit tenaga surya karena terpenuhinya kondisi dalam paragraf PP24(b)(ii). Bukan Pelanggan, maupun Pemasok, yang memutuskan bagaimana dan untuk tujuan apa pembangkit tenaga surya tersebut digunakan selama periode penggunaan karena keputusan tersebut telah ditetapkan sebelumnya melalui desain aset (yaitu bahwa desain pembangkit tenaga surya pada dasarnya telah memprogramkan ke dalam aset setiap hak pengambilan keputusan yang relevan tentang bagaimana dan untuk tujuan apa pembangkit tenaga surya digunakan selama periode penggunaan). Pelanggan tidak mengoperasikan pembangkit tenaga surya; Pemasok membuat keputusan tentang operasi pembangkit tenaga surya. Akan tetapi, desain pembangkit tenaga surya Pelanggan telah memberikannya hak untuk mengarahkan penggunaan pembangkit tenaga surya. Karena desain pembangkit tenaga surya sebelumnya telah menetapkan bagaimana dan untuk tujuan apa aset tersebut akan digunakan selama periode penggunaan, maka pengendalian Pelanggan atas desain tersebut secara substantif tidak berbeda dari Pelanggan yang mengendalikan keputusan tersebut.

*Contoh 09B: Pelanggan menyepakati kontrak dengan Pemasok untuk membeli seluruh energi yang dihasilkan oleh pembangkit listrik yang disebutkan secara eksplisit selama 3 tahun. Pembangkit listrik dimiliki dan dioperasikan oleh Pemasok. Pemasok tidak dapat menyediakan listrik kepada Pelanggan dari pembangkit lain. Kontrak menetapkan waktu dan kuantitas listrik yang akan dihasilkan oleh pembangkit listrik selama periode penggunaan, yang tidak dapat diubah dalam hal tidak adanya keadaan luar biasa (sebagai contoh, situasi darurat). Pemasok mengoperasikan dan memelihara pembangkit secara harian sesuai dengan praktik operasi yang disetujui oleh industri. Pemasok mendesain pembangkit listrik ketika dibangun beberapa tahun sebelum menyepakati kontrak dengan Pelanggan – Pelanggan tidak memiliki keterlibatan dalam pendesainan.*

Kontrak tidak mengandung sewa.

**Contoh 09 – Kontrak Energi/Daya**

Terdapat aset identifikasian karena pembangkit listrik secara eksplisit disebutkan dalam kontrak, dan Pemasok tidak memiliki hak untuk mensubstitusi pembangkit yang disebutkan tersebut.

Pelanggan memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan pembangkit listrik identifikasian selama 3 tahun periode penggunaan. Pelanggan akan mengambil seluruh listrik yang dihasilkan oleh pembangkit listrik selama 3 tahun periode penggunaan.

Akan tetapi, Pelanggan tidak memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan pembangkit listrik karena tidak memiliki hak untuk mengarahkan penggunaannya. Pelanggan tidak memiliki hak untuk mengarahkan bagaimana dan untuk tujuan apa listrik tersebut digunakan. Bagaimana dan untuk tujuan apa listrik tersebut digunakan (yaitu, kapan dan berapa banyak listrik yang akan dihasilkan oleh pembangkit) telah ditetapkan sebelumnya dalam kontrak. Pelanggan tidak memiliki hak untuk mengubah bagaimana dan untuk tujuan apa listrik tersebut digunakan selama periode penggunaan. Pelanggan tidak memiliki hak pengambilan keputusan lain tentang penggunaan pembangkit listrik selama periode penggunaan (sebagai contoh, tidak mengoperasikan pembangkit listrik) dan tidak mendesain pembangkit tersebut. Pemasok merupakan satu-satunya pihak yang dapat membuat keputusan terkait pembangkit listrik selama periode penggunaan dengan membuat keputusan tentang bagaimana pembangkit listrik dioperasikan dan dipelihara. Pelanggan memiliki hak yang sama terkait penggunaan pembangkit listrik seperti kebanyakan pelanggan lainnya yang mendapatkan listrik dari pembangkit listrik.

*Contoh 09C: Pelanggan menyepakati kontrak dengan Pemasok untuk membeli seluruh listrik yang dihasilkan oleh pembangkit listrik yang disebutkan secara eksplisit selama 10 tahun. Kontrak menyatakan bahwa Pelanggan memiliki hak atas seluruh listrik yang dihasilkan oleh pembangkit listrik (yaitu Pemasok tidak dapat menggunakan pembangkit listrik untuk memenuhi kontrak lain).*

*Pelanggan memberikan instruksi kepada Pemasok tentang kuantitas dan waktu pengiriman listrik. Jika pembangkit listrik tidak menghasilkan listrik*

**Contoh 09 – Kontrak Energi/Daya**

*untuk Pelanggan, maka pembangkit listrik tidak beroperasi.*

*Pemasok mengoperasikan dan memelihara pembangkit listrik secara harian sesuai dengan praktik operasi yang disepakati dalam industri.*

Kontrak mengandung sewa. Pelanggan memiliki hak untuk menggunakan pembangkit listrik selama 10 tahun.

Terdapat aset identifikasian. Pembangkit listrik disebutkan secara eksplisit dalam kontrak dan Pemasok tidak memiliki hak untuk mensubstitusi pembangkit listrik yang disebutkan tersebut.

Pelanggan memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan pembangkit listrik selama 10 tahun periode penggunaan karena:

- (a) Pelanggan memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan pembangkit listrik selama 10 tahun periode penggunaan. Pelanggan memiliki penggunaan eksklusif atas pembangkit listrik; memiliki hak atas seluruh listrik yang dihasilkan oleh pembangkit listrik selama periode 10 tahun penggunaan.
- (b) Pelanggan memiliki hak untuk mengarahkan penggunaan pembangkit listrik karena terpenuhinya kondisi dalam paragraf PP24(a). Pelanggan membuat keputusan relevan tentang bagaimana dan untuk tujuan apa pembangkit listrik tersebut digunakan karena memiliki hak untuk menentukan kapan dan berapa banyak listrik akan dihasilkan pembangkit listrik (yaitu waktu dan kuantitas, jika ada, dari listrik yang dihasilkan) selama periode penggunaan. Karena Pemasok tidak diperkenankan menggunakan pembangkit listrik untuk tujuan lain, maka keputusan Pelanggan tentang waktu dan kuantitas listrik yang dihasilkan sebenarnya menentukan kapan dan apakah pembangkit listrik menghasilkan *output*.

Meskipun operasi dan pemeliharaan pembangkit listrik itu penting untuk efisiensi penggunaannya, keputusan Pemasok dalam hal ini tidak memberikannya hak untuk mengarahkan bagaimana dan untuk tujuan apa pembangkit listrik tersebut digunakan. Konsekuensinya, Pemasok tidak mengendalikan penggunaan pembangkit listrik selama periode penggunaan. Melainkan, keputusan Pemasok bergantung pada keputusan Pelanggan tentang bagaimana dan untuk tujuan apa pembangkit listrik

**Contoh 09 – Kontrak Energi/Daya**

tersebut digunakan.

**Contoh 10 – Kontrak untuk Jasa Jaringan**

*Contoh 10A: Pelanggan menyepakati kontrak dengan perusahaan telekomunikasi (Pemasok) untuk jasa jaringan selama 2 tahun. Kontrak mensyaratkan Pemasok untuk memberikan jasa jaringan yang memenuhi tingkatan kualitas yang ditentukan. Untuk menyediakan jasa, Pemasok memasang dan mengonfigurasi server di tempat Pelanggan–Pemasok menentukan kecepatan dan kualitas data yang dipindahkan dalam jaringan menggunakan server. Pemasok dapat mengonfigurasi ulang atau menggantikan server ketika diperlukan untuk menyediakan kualitas jasa jaringan secara berkesinambungan sebagaimana didefinisikan dalam kontrak. Pelanggan tidak mengoperasikan server atau membuat keputusan signifikan apapun tentang penggunaannya.*

Kontrak tidak mengandung sewa. Melainkan, kontrak tersebut merupakan kontrak jasa di mana Pemasok menggunakan perlengkapan untuk memenuhi tingkatan jasa jaringan yang ditentukan oleh Pelanggan.

Tidak perlu untuk menilai apakah server yang dipasang pada tempat Pelanggan merupakan aset identifikasian. Penilaian ini tidak akan mengubah analisis apakah kontrak mengandung sewa karena Pelanggan tidak memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan server.

Pelanggan tidak mengendalikan penggunaan server karena satu-satunya hak pengambilan keputusan Pelanggan terkait dengan penentuan tingkatan jasa jaringan (*output* dari server) sebelum periode penggunaan–tingkatan jasa jaringan tidak dapat diubah selama periode penggunaan tanpa memodifikasi kontrak. Sebagai contoh, meskipun Pelanggan menghasilkan data yang akan dipindahkan, aktivitas tersebut tidak secara langsung mempengaruhi konfigurasi jasa jaringan dan oleh karena itu tidak berdampak pada bagaimana dan untuk tujuan apa server tersebut digunakan.

Pemasok merupakan satu-satunya pihak yang dapat membuat keputusan yang relevan tentang penggunaan server selama periode penggunaan. Pemasok memiliki hak untuk memutuskan bagaimana data dipindahkan

**Contoh 10 – Kontrak untuk Jasa Jaringan**

menggunakan server, apakah mengonfigurasi ulang server dan apakah menggunakan server untuk tujuan lain. Oleh karena itu, Pemasok mengendalikan penggunaan server dalam menyediakan jasa jaringan kepada Pelanggan.

*Contoh 10B: Pelanggan menyepakati kontrak dengan perusahaan teknologi informasi (Pemasok) untuk penggunaan server identifikasian selama 3 tahun. Pemasok menyerahkan dan memasang server di tempat Pelanggan sesuai dengan instruksi Pelanggan dan menyediakan jasa perbaikan dan pemeliharaan untuk server ketika dibutuhkan selama periode penggunaan. Pemasok mensubstitusi server hanya dalam kasus malfungsi. Pelanggan memutuskan data yang mana yang disimpan dalam server dan bagaimana mengintegrasikan server dalam kegiatan operasinya. Pelanggan dapat mengubah keputusannya atas hal ini selama periode penggunaan.*

Kontrak mengandung sewa. Pelanggan memiliki hak untuk menggunakan server selama 3 tahun.

Terdapat aset identifikasian. Server secara eksplisit ditetapkan dalam kontrak. Pemasok dapat mensubstitusi server hanya jika server tersebut mengalami malfungsi (lihat paragraf PP18).

Pelanggan memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan server selama periode 3 tahun penggunaan karena:

- (a) Pelanggan memiliki hak untuk mendapatkan secara substansial seluruh manfaat ekonomik dari penggunaan server selama periode 3 tahun penggunaan. Pelanggan dapat menggunakan server secara eksklusif selama periode penggunaan.
- (b) Pelanggan memiliki hak untuk mengendalikan penggunaan server (karena terpenuhinya kondisi dalam paragraf PP24(a)). Pelanggan membuat keputusan yang relevan tentang bagaimana dan untuk tujuan apa server tersebut digunakan karena memiliki hak untuk memutuskan aspek kegiatan operasi yang mana yang akan didukung oleh server dan data yang mana yang dapat disimpan dalam server. Pelanggan merupakan satu-satunya pihak yang dapat memutuskan tentang penggunaan server selama periode penggunaan.

### Sewa Aset Bernilai-rendah dan Penerapan Portofolio (Paragraf 05–06, PP01, dan PP03–PP08)

CI03. Contoh berikut ini mengilustrasikan bagaimana penyewa dapat: (a) menerapkan paragraf PP03–PP08 dari DE PSAK 73: *Sewa* pada sewa aset bernilai-rendah; dan (b) menentukan portofolio sewa di mana penyewa akan menerapkan persyaratan dalam DE PSAK 73.

#### **Contoh 11 – Sewa aset bernilai-rendah dan penerapan portofolio**

*Penyewa dalam industri pabrikan farmasi dan distribusi memiliki sewa sebagai berikut:*

- (a) sewa estat real (baik gedung perkantoran maupun gudang).
- (b) sewa peralatan pabrik.
- (c) sewa mobil perusahaan, baik untuk personalia penjualan maupun manajemen senior dan dengan berbagai kualitas, spesifikasi, dan nilai.
- (d) sewa truk dan mobil van yang digunakan untuk tujuan pengiriman dengan berbagai ukuran dan nilai.
- (e) sewa peralatan IT untuk digunakan oleh karyawan individual (seperti laptop, komputer desktop, PDA, printer, dan ponsel).
- (f) sewa server, termasuk berbagai modul terpisah yang meningkatkan kapasitas penyimpanan server. Modul telah ditambahkan pada server utama dari waktu ke waktu ketika Penyewa membutuhkan peningkatan kapasitas penyimpanan server.
- (g) sewa peralatan kantor:
  - (i) mebel kantor (seperti kursi, meja, dan partisi kantor);
  - (ii) dispenser air; dan
  - (iii) alat fotokopi multifungsi berkapasitas-tinggi.

#### Sewa aset bernilai-rendah

Penyewa menentukan bahwa sewa berikut ini memenuhi kualifikasi sebagai sewa aset bernilai-rendah atas dasar aset pendasar, ketika baru, secara individual memiliki nilai rendah:

- (a) sewa peralatan IT untuk digunakan oleh karyawan individual; dan
- (b) sewa mebel kantor dan dispenser air.

Penyewa memilih untuk menerapkan persyaratan dalam DE PSAK 73: *Sewa* paragraf 06 untuk perlakuan akuntansi atas seluruh sewa tersebut.

Meskipun masing-masing modul dalam server, jika dipertimbangkan

**Contoh 11 – Sewa aset bernilai-rendah dan penerapan portofolio**

secara individual, mungkin merupakan aset yang memiliki nilai rendah, sewa modul dalam server tidak memenuhi kualifikasi sebagai sewa aset bernilai-rendah. Hal ini dikarenakan masing-masing modul memiliki interelasi yang tinggi dengan bagian lain dari server. Penyewa tidak akan menyewa modul tanpa menyewa server.

Penerapan portofolio

Sebagai akibatnya, Penyewa menerapkan persyaratan pengakuan dan pengukuran dalam DE PSAK 73: *Sewa* pada sewa estat real, peralatan pabrik, mobil kantor, truk, dan mobil van, server dan alat fotokopi multifungsi berkapasitas-tinggi. Dalam melakukan hal ini, Penyewa mengelompokkan mobil kantor, truk dan mobil van ke dalam portofolio.

Mobil kantor Penyewa disewa dalam serangkaian perjanjian sewa master. Penyewa menggunakan 8 jenis mobil kantor yang berbeda, yang bervariasi berdasarkan harga dan dialokasikan pada staf sesuai senioritas dan wilayah. Penyewa memiliki perjanjian sewa master untuk masing-masing jenis mobil kantor yang berbeda. Sewa individual dalam masing-masing perjanjian sewa master semuanya serupa (termasuk tanggal mulai dan berakhirnya sewa), namun syarat dan ketentuan secara umum bervariasi dari satu perjanjian sewa master dengan yang lain. Karena sewa individual dalam masing-masing perjanjian sewa master serupa satu sama lain, Penyewa secara rasional memiliki ekspektasi bahwa penerapan persyaratan DE PSAK 73: *Sewa* pada masing-masing perjanjian sewa master tidak akan menghasilkan dampak yang berbeda secara material daripada menerapkan persyaratan DE PSAK 73 pada masing-masing sewa individual dalam perjanjian sewa master. Konsekuensinya, Penyewa menyimpulkan bahwa penerapan persyaratan DE PSAK 73 pada masing-masing perjanjian sewa master sebagai suatu portofolio dapat diterapkan. Sebagai tambahan, Penyewa menyimpulkan bahwa 2 dari 8 perjanjian sewa master itu serupa dan mencakup secara substansial jenis mobil kantor yang serupa pada wilayah yang serupa. Penyewa secara rasional berekspektasi bahwa dampak penerapan DE PSAK 73 pada gabungan portofolio sewa dalam 2 perjanjian sewa master tidak akan berbeda secara material dari penerapan DE PSAK 73 pada masing-masing sewa dalam portofolio gabungan. Oleh karena itu, Penyewa menyimpulkan bahwa 2 perjanjian sewa master tersebut dapat digabungkan lagi menjadi

**Contoh 11 – Sewa aset bernilai-rendah dan penerapan portofolio**

portofolio sewa tunggal.

Truk dan mobil van Penyewa disewa dalam perjanjian sewa individual. Terdapat 6.500 sewa secara total. Seluruh sewa truk memiliki kondisi yang serupa, sama seperti seluruh sewa mobil van. Masa sewa truk secara umum 4 tahun dan menggunakan model truk yang serupa. Masa sewa mobil van secara umum 5 tahun dan menggunakan model mobil van yang serupa. Penyewa secara rasional memiliki ekspektasi bahwa penerapan persyaratan DE PSAK 73: *Sewa* pada portofolio sewa truk dan sewa mobil van, yang dikelompokkan berdasarkan jenis aset pendasar, wilayah, dan periode kuartal yang disepakati dalam sewa, tidak akan mengakibatkan dampak yang berbeda secara material dari penerapan persyaratan tersebut pada sewa truk atau mobil van individual. Konsekuensinya, Penyewa menerapkan persyaratan DE PSAK 73 untuk portofolio yang berbeda-beda atas sewa truk dan mobil van, alih-alih atas 6.500 sewa individual.

**Mengalokasi Imbalan pada Komponen Kontrak (paragraf 12–16 dan PP32–PP33)**

CI04. Contoh berikut ini mengilustrasikan alokasi imbalan dalam suatu kontrak pada komponen sewa dan non-sewa oleh penyewa.

**Contoh 12 – Alokasi penyewa atas imbalan pada komponen sewa dan non-sewa dari suatu kontrak**

*Pesewa menyewakan bulldoser, truk, dan ekskavator kepada Penyewa untuk digunakan dalam kegiatan operasi pertambangan Penyewa selama 4 tahun. Pesewa juga menyetujui untuk memelihara masing-masing item peralatan selama masa sewa. Total imbalan dalam kontrak adalah Rp600.000<sup>(a)</sup>, dibayar dengan angsuran per tahun sebesar Rp150.000, dan jumlah variabel yang bergantung pada jam kerja dalam pemeliharaan ekskavator berjangkauan-jauh. Pembayaran variabel maksimum 2% dari biaya penggantian ekskavator berjangkauan-jauh. Imbalan termasuk biaya jasa pemeliharaan untuk masing-masing item peralatan.*

Penyewa mencatat komponen non-sewa (jasa pemeliharaan) secara terpisah dari masing-masing sewa peralatan dengan menerapkan DE PSAK 73: *Sewa* paragraf 12. Penyewa tidak memilih cara praktis dalam DE PSAK 73 paragraf 15. Penyewa mempertimbangkan persyaratan dalam DE

**Contoh 12 – Alokasi penyewa atas imbalan pada komponen sewa dan non-sewa dari suatu kontrak**

PSAK 73 paragraf PP32 dan menyimpulkan bahwa sewa bulldoser, truk, dan ekskavator berjangkauan-jauh merupakan komponen sewa yang terpisah. Hal ini dikarenakan:

- (a) Penyewa mendapat manfaat dari penggunaan masing-masing 3 *item* peralatan secara terpisah atau bersamaan dengan sumber daya lain yang tersedia dengan segera (sebagai contoh, Penyewa dapat dengan segera menyewa atau membeli truk atau ekskavator lainnya untuk digunakan dalam kegiatan operasinya); dan
- (b) meskipun Penyewa menyewa seluruh 3 *item* peralatan untuk 1 tujuan (yaitu untuk melakukan operasi pertambangan), mesin tersebut tidak saling memiliki ketergantungan yang tinggi maupun memiliki interelasi yang tinggi. Kemampuan Penyewa untuk mendapatkan manfaat dari masing-masing sewa peralatan tidak secara signifikan dipengaruhi oleh keputusannya untuk menyewa peralatan lain dari Pesewa atau tidak.

Konsekuensinya, Penyewa menyimpulkan bahwa terdapat 3 komponen sewa dan 3 komponen non-sewa (jasa pemeliharaan) dalam kontrak. Penyewa menerapkan panduan dalam DE PSAK 73 paragraf 13–14 untuk mengalokasikan imbalan dalam kontrak pada 3 komponen sewa dan komponen non-sewa.

*Beberapa pemasok menyediakan jasa pemeliharaan untuk bulldoser dan truk serupa. Oleh karena itu, terdapat harga tersendiri yang dapat diobservasi untuk jasa pemeliharaan untuk kedua item peralatan sewaan. Penyewa dapat menentukan harga tersendiri yang dapat diobservasi untuk pemeliharaan bulldoser dan truk secara berturut-turut sebesar Rp32.000 dan Rp16.000, dengan asumsi syarat pembayarannya serupa dengan yang ada dalam kontrak dengan Pesewa. Ekskavator berjangkauan-jauh merupakan alat yang sangat khusus dan oleh karena itu pemasok lain tidak menyewakan atau memberikan jasa pemeliharaan untuk ekskavator serupa. Akan tetapi, Pesewa menyediakan kontrak jasa pemeliharaan selama 4 tahun kepada pelanggan yang membeli ekskavator berjangkauan-jauh serupa dari Pesewa. Imbalan yang dapat diobservasi untuk kontrak jasa pemeliharaan 4 tahun berjumlah tetap sebesar Rp56.000, dibayarkan selama 4 tahun, dan jumlah variabel yang bergantung pada jam kerja dalam memelihara ekskavator berjangkauan-jauh. Pembayaran variabel*

**Contoh 12 – Alokasi penyewa atas imbalan pada komponen sewa dan non-sewa dari suatu kontrak**

*tersebut maksimum 2% dari biaya penggantian ekskavator berjangkauan-jauh. Konsekuensinya, Penyewa mengestimasi harga tersendiri jasa pemeliharaan ekskavator berjangkauan-jauh sebesar Rp56.000 ditambah dengan jumlah variabel. Penyewa mampu menentukan harga tersendiri yang dapat diobservasi untuk sewa bulldoser, truk, dan ekskavator berjangkauan-jauh secara berturut-turut sebesar Rp170.000, Rp102.000, dan Rp224.000.*

Penyewa mengalokasi imbalan tetap dalam kontrak (Rp600.000) pada komponen sewa dan non-sewa sebagai berikut:

Rp	Bulldoser	Truk	Ekskavator	Total
Sewa	170.000	102.000	224.000	<b>496.000</b>
Non-sewa				<b>104.000</b>
<b>Total imbalan tetap</b>				<b>600.000</b>

Penyewa mengalokasi seluruh imbalan variabel ke pemeliharaan ekskavator berjangkauan-jauh dan juga komponen non-sewa kontrak. Penyewa kemudian mencatat masing-masing komponen sewa dengan menerapkan pedoman dalam DE PSAK 73: Sewa, dengan memperlakukan imbalan yang dialokasikan tersebut sebagai pembayaran sewa untuk masing-masing komponen sewa.

**Pengukuran Penyewa (Paragraf 18–41 dan PP34–PP41)**

CI05. Contoh di bawah ini mengilustrasikan bagaimana penyewa mengukur aset hak-guna dan liabilitas sewa dan bagaimana penyewa mencatat perubahan masa sewa.

**Contoh 13—Pengukuran oleh Penyewa dan Pencatatan Perubahan Masa Sewa**

*Bagian 1—Pengukuran awal aset hak-guna dan liabilitas sewa*

*Penyewa menyepakati sewa satu lantai dari suatu bangunan selama 10 tahun, dengan opsi untuk diperpanjang selama 5 tahun. Pembayaran sewa sebesar Rp50.000 per tahun selama masa awal dan Rp55.000 per tahun*

### Contoh 13—Pengukuran oleh Penyewa dan Pencatatan Perubahan Masa Sewa

*selama periode opsional, seluruhnya dibayar pada awal masing-masing tahun. Untuk mendapatkan sewa tersebut, Penyewa membayar biaya langsung awal sebesar Rp20.000, di mana Rp15.000 terkait pembayaran kepada penghuni sebelumnya yang menempati lantai dari bangunan tersebut dan Rp5.000 terkait komisi yang dibayarkan pada agen estat real yang mengatur sewa tersebut. Sebagai insentif kepada Penyewa karena telah menyepakati kontrak sewa, Pesewa setuju untuk menggantikan komisi agen estat real sebesar Rp5.000 dan perbaikan properti-sewaan sebesar Rp7.000.*

*Pada tanggal permulaan, Penyewa menyimpulkan bahwa tidak cukup pasti untuk mengeksekusi opsi untuk memperpanjang sewa dan, oleh karena itu, menentukan bahwa masa sewa adalah 10 tahun.*

*Suku bunga implisit sewa tidak dapat ditentukan. Suku bunga pinjaman inkremental Penyewa adalah 5% per tahun, yang merefleksikan tarif tetap di mana Penyewa dapat meminjam dalam jumlah yang serupa dengan nilai aset hak-guna, dalam mata uang yang sama, selama masa 10 tahun, dan dengan jaminan yang serupa.*

Pada tanggal permulaan, Penyewa melakukan pembayaran sewa untuk tahun pertama, biaya langsung awal, mendapat insentif sewa dari Pesewa dan mengukur liabilitas sewa pada nilai kini dari 9 pembayaran terakhir sebesar Rp50.000, didiskontokan dengan suku bunga 5% per tahun sebesar Rp355.391.

Penyewa pada awalnya mengakui aset dan liabilitas terkait sewa sebagai berikut:

Aset hak-guna	Rp405.391	
Liabilitas sewa		Rp355.391
Kas (pembayaran sewa untuk tahun pertama)		Rp 50.000
Aset hak-guna	Rp20.000	
Kas (biaya langsung awal)		Rp20.000
Kas (insentif sewa)	Rp 5.000	
Aset hak-guna		Rp 5.000

**Contoh 13—Pengukuran oleh Penyewa dan Pencatatan Perubahan Masa Sewa**

Penyewa mencatat penggantian perbaikan properti-sewaan dari Pesewa sesuai Pernyataan lain yang relevan dan bukan sebagai insentif sewa sesuai DE PSAK 73: Sewa. Hal ini dikarenakan biaya yang timbul dari perbaikan properti-sewaan tersebut oleh Penyewa tidak termasuk dalam biaya perolehan aset hak-guna.

*Bagian 2 – Pengukuran selanjutnya dan pencatatan perubahan masa sewa*

*Pada tahun ke-6 sewa, Penyewa mengakuisisi Entitas A. Entitas A telah menyewa satu lantai di bangunan lain. Sewa yang disepakati oleh Entitas A mengandung opsi penghentian yang dapat dieksekusi oleh Entitas A. Setelah mengakuisisi Entitas A, Penyewa membutuhkan 2 lantai bangunan yang cocok untuk tenaga kerja yang meningkat. Untuk meminimalisasi biaya, Penyewa: (a) menyepakati sewa terpisah di lantai lain selama 8 tahun di bangunan sewaan yang akan tersedia untuk digunakan pada akhir Tahun ke-7 dan (b) menghentikan sewa yang disepakati oleh Entitas A lebih awal sejak awal Tahun ke-8.*

Memindahkan staf Entitas A pada bangunan yang sama yang ditempati oleh Penyewa memberikan insentif ekonomik bagi Penyewa untuk memperpanjang masa sewa orisinalnya pada akhir periode yang tidak dapat dibatalkan selama 10 tahun. Akuisisi Entitas A dan relokasi staf Entitas A merupakan kejadian signifikan yang berada dalam pengendalian Penyewa dan mempengaruhi apakah Penyewa cukup pasti untuk mengeksekusi opsi perpanjangan yang sebelumnya tidak termasuk dalam penentuan masa sewa. Hal ini karena lantai orisinalnya memiliki utilitas lebih besar (sehingga memberikan manfaat lebih besar) bagi Penyewa daripada aset alternatif yang dapat disewa pada jumlah yang serupa dengan pembayaran sewa untuk periode opsional—Penyewa akan dikenakan biaya tambahan jika menyewa lantai serupa pada bangunan yang berbeda karena karyawan akan ditempatkan pada bangunan yang berbeda. Konsekuensinya, pada akhir Tahun ke-6, Penyewa menyimpulkan bahwa sekarang sudah cukup pasti untuk mengeksekusi opsi untuk memperpanjang masa sewa orisinalnya akibat akuisisi dan rencana relokasi Entitas A.

*Suku bunga pinjaman inkremental Penyewa pada akhir Tahun ke-6 adalah*

### Contoh 13—Pengukuran oleh Penyewa dan Pencatatan Perubahan Masa Sewa

6% per tahun, yang merefleksikan tarif tetap di mana Penyewa dapat meminjam dalam jumlah yang serupa dengan nilai aset hak-guna, dalam mata uang yang sama, selama masa 9 tahun, dan dengan jaminan yang serupa. Penyewa memperkirakan akan menikmati manfaat ekonomik masa depan aset hak-gunanya secara merata selama masa sewa dan oleh karena itu menyusutkan aset hak-guna dengan dasar garis lurus.

Aset hak-guna dan liabilitas sewa dari Tahun ke-1 hingga Tahun ke-6 sebagai berikut.

T a h u n	Liabilitas sewa				Aset hak-guna		
	Saldo awal Rp	Pembayar- an sewa Rp	5% beban bunga Rp	Saldo akhir Rp	Saldo awal Rp	Beban penyusut- an Rp	Saldo akhir Rp
1	355.391	-	17.770	373.161	420.391	(42.039)	378,352
2	373.161	(50.000)	16.158	339.319	378.352	(42.039)	336,313
3	339.319	(50.000)	14.466	303.785	336.313	(42.039)	294,274
4	303.785	(50.000)	12.689	266.474	294.274	(42.039)	252,235
5	266.474	(50.000)	10.823	227.297	252.235	(42.039)	210,196
6	227.297	(50.000)	8.865	186.162	210.196	(42.039)	168,157

Pada akhir tahun ke-6, sebelum mencatat perubahan pada masa sewa, liabilitas sewa sebesar Rp186.162 (nilai kini dari sisa 4 pembayaran sebesar Rp50.000, didiskontokan dengan suku bunga orisinal 5% per tahun). Beban bunga sebesar Rp8.865 diakui pada Tahun ke-6. Aset hak-guna Penyewa adalah Rp168.157.

Penyewa mengukur kembali liabilitas sewa pada nilai kini dari 4 pembayaran sebesar Rp50.000 diikuti 5 pembayaran sebesar Rp55.000, seluruhnya didiskontokan dengan suku bunga diskonto revisian sebesar 6% per tahun, sebesar Rp378.174. Penyewa meningkatkan liabilitas sewa sebesar Rp192.012, yang merepresentasikan selisih liabilitas yang diukur kembali sebesar Rp378.174 dan jumlah tercatat sebelumnya sebesar Rp186.162. Penyesuaian tersebut dilakukan pada aset hak-guna untuk merefleksikan biaya atas tambahan hak penggunaan, yang diakui sebagai berikut:

**Contoh 13—Pengukuran oleh Penyewa dan Pencatatan Perubahan Masa Sewa**

Aset hak-guna	Rp192.012
Liabilitas sewa	Rp192.012

Setelah pengukuran kembali, jumlah tercatat aset hak-guna Penyewa adalah sebesar Rp360.169 (yaitu Rp168.157+Rp192.012). Sejak awal Tahun ke-7, Penyewa menghitung beban bunga liabilitas sewa pada suku bunga diskonto revisian sebesar 6% per tahun.

Aset hak-guna dan liabilitas sewa dari Tahun ke-7 hingga Tahun ke-15 adalah sebagai berikut.

Tahun	Liabilitas sewa			Aset hak-guna			
	Saldo awal Rp	Pembayaran sewa Rp	Beban bunga 6% Rp	Saldo akhir Rp	Saldo awal Rp	Beban penyusutan Rp	Saldo akhir Rp
7	378.174	(50.000)	19.690	347.864	360.169	(40.019)	320.150
8	347.864	(50.000)	17.872	315.736	320.150	(40.019)	280.131
9	315.736	(50.000)	15.944	281.680	280.131	(40.019)	240.112
10	281.680	(50.000)	13.901	245.581	240.112	(40.019)	200.093
11	245.581	(55.000)	11.435	202.016	200.093	(40.019)	160.074
12	202.016	(55.000)	8.821	155.837	160.074	(40.019)	120.055
13	155.837	(55.000)	6.050	106.887	120.055	(40.019)	80.036
14	106.887	(55.000)	3.113	55.000	80.036	(40.018)	40.018
15	55.000	(55.000)	-	-	40.018	(40.018)	-

**Pembayaran Sewa Variabel (Paragraf 27, 39, 42(b), dan 43)**

CI06. Contoh berikut ini mengilustrasikan bagaimana penyewa mencatat pembayaran sewa variabel yang bergantung pada indeks dan pembayaran sewa variabel yang tidak termasuk dalam pengukuran liabilitas.

**Contoh 14—Pembayaran Sewa Variabel yang Bergantung pada Indeks dan Pembayaran Sewa Variabel Terkait Penjualan**

*Contoh 14A—Penyewa menyepakati sewa properti dengan pembayaran sewa tahunan sebesar Rp50.000 selama 10 tahun, dibayarkan pada awal setiap tahun. Kontrak menentukan bahwa pembayaran sewa akan meningkat setiap 2 tahun berdasarkan peningkatan Indeks Harga Konsumen untuk 24 bulan sebelumnya. Indeks Harga Konsumen pada*

### Contoh 14—Pembayaran Sewa Variabel yang Bergantung pada Indeks dan Pembayaran Sewa Variabel Terkait Penjualan

*tanggal permulaan adalah 125. Contoh ini mengabaikan biaya langsung awal. Suku bunga implisit sewa tidak dapat ditentukan. Suku bunga pinjaman inkremental Penyewa adalah 5% per tahun, yang merefleksikan tarif tetap di mana Penyewa dapat meminjam dalam jumlah yang serupa dengan nilai aset hak-guna, dalam mata uang yang sama, selama masa 10 tahun, dan dengan jaminan yang serupa.*

Pada tanggal permulaan, Penyewa melakukan pembayaran sewa untuk tahun pertama dan mengukur liabilitas sewa pada nilai kini dari 9 pembayaran terakhir sebesar Rp50.000, didiskontokan dengan suku bunga 5% per tahun, sebesar Rp355.391.

Penyewa pada awalnya mengakui aset dan liabilitas yang berkaitan dengan sewa sebagai berikut:

Aset hak-guna	Rp405.391	
Liabilitas sewa		Rp355.391
Kas (pembayaran sewa untuk tahun pertama)	Rp 50.000	

*Penyewa memperkirakan akan menikmati manfaat ekonomik masa depan aset hak-gunanya secara merata selama masa sewa dan, oleh karena itu, menyusutkan aset hak-guna dengan dasar garis lurus.*

Selama 2 tahun pertama sewa, Penyewa mengakui jumlah terkait sewa sebagai berikut secara gabungan.

Beban bunga	Rp33.928	
Liabilitas sewa		Rp33.928
Beban penyusutan	Rp81.078 (Rp405.391 ÷ 10 × 2 tahun)	
Aset hak-guna		Rp81.078

Pada awal tahun kedua, Penyewa melakukan pembayaran sewa untuk tahun kedua dan mengakui sebagai berikut:

Liabilitas sewa	Rp50.000	
Kas		Rp50.000

Pada awal tahun ke-3, sebelum mencatat perubahan pembayaran sewa masa depan yang dihasilkan dari perubahan pada Indeks Harga Konsumen dan melakukan pembayaran sewa untuk tahun ke-3, liabilitas sewa adalah Rp339.319 (nilai kini dari 8 pembayaran sebesar Rp50.000

**Contoh 14—Pembayaran Sewa Variabel yang Bergantung pada Indeks dan Pembayaran Sewa Variabel Terkait Penjualan**

didiskontokan dengan suku bunga 5% per tahun = Rp355.391+Rp33.928–Rp50.000).

*Pada awal tahun ke-3 sewa, Indeks Harga Konsumen adalah 135.*

Pembayaran untuk tahun ke-3, disesuaikan dengan Indeks Harga Konsumen, sebesar Rp54.000 ( $Rp50.000 \times 135 \div 125$ ). Karena terdapat perubahan pada pembayaran sewa masa depan yang dihasilkan dari perubahan Indeks Harga Konsumen yang akan digunakan untuk menentukan pembayaran tersebut, Penyewa mengukur kembali liabilitas sewa untuk merefleksikan pembayaran sewa revisan tersebut, yaitu liabilitas sewa sekarang merefleksikan 8 pembayaran sewa tahunan sebesar Rp54.000.

Pada awal tahun ke-3, Penyewa mengukur kembali liabilitas sewa pada nilai kini dari 8 pembayaran sebesar Rp54.000 didiskontokan dengan suku bunga diskonto tetap 5% per tahun, sebesar Rp366.464. Penyewa meningkatkan liabilitas sewa sebesar Rp27.145, yang merepresentasikan selisih liabilitas yang diukur kembali sebesar Rp366.464 dan jumlah tercatat sebelumnya sebesar Rp339.319. Penyesuaian tersebut dilakukan pada aset hak-guna yang diakui sebagai berikut:

Aset hak-guna	Rp27.145	
Liabilitas sewa		Rp27.145

Pada awal tahun ke-3, Penyewa melakukan pembayaran sewa untuk tahun ke-3 dan mengakui sebagai berikut:

Liabilitas Sewa	Rp54.000	
Kas		Rp54.000

*Contoh 14B—Anggap fakta yang sama seperti Contoh 14A, kecuali bahwa Penyewa juga disyaratkan untuk melakukan pembayaran sewa variabel untuk setiap tahun dari sewa, yang ditentukan sebesar 1% dari penjualan Penyewa yang dihasilkan dari properti sewa.*

Pada tanggal permulaan, Penyewa mengukur aset hak-guna dan liabilitas sewa yang diakui pada jumlah yang sama dengan dalam Contoh 14A. Ini karena tambahan pembayaran sewa variabel terkait dengan penjualan masa depan dan oleh karena itu tidak memenuhi definisi pembayaran

**Contoh 14—Pembayaran Sewa Variabel yang Bergantung pada Indeks dan Pembayaran Sewa Variabel Terkait Penjualan**

sewa. Akibatnya, pembayaran tersebut tidak termasuk dalam pengukuran aset dan liabilitas.

Aset hak-guna	Rp405.391	
Liabilitas sewa		Rp355.391
Kas (pembayaran sewa pada tahun pertama)	Rp 50.000	

*Penyewa menyusun laporan keuangan secara tahunan. Selama tahun pertama sewa, Penyewa menghasilkan penjualan sebesar Rp800.000 dari properti sewaan.*

Penyewa dikenakan biaya tambahan terkait sewa sebesar Rp8.000 ( $\text{Rp}800.000 \times 1\%$ ) yang Penyewa akui dalam laba rugi pada tahun pertama sewa.

**Modifikasi Sewa (Paragraf 44-46)**

CI07. Contoh 15–19 mengilustrasikan persyaratan DE PSAK 73: Sewa terkait modifikasi sewa untuk Penyewa.

**Contoh 15—Modifikasi yang Merupakan Sewa Terpisah**

*Penyewa menyepakati sewa ruang kantor seluas 2.000 meter persegi selama 10 tahun. Pada awal Tahun ke-6, Penyewa dan Pesewa setuju untuk mengamendemen sewa orisinal untuk 5 tahun terakhir untuk mencakup tambahan ruang kantor seluas 3.000 meter persegi di gedung yang sama. Ruang tambahan tersedia untuk digunakan Penyewa pada akhir kuartal ke-2 Tahun ke-6. Kenaikan imbalan total untuk sewa setara dengan tarif pasar saat ini untuk ruang kantor baru seluas 3.000 meter persegi, disesuaikan dengan diskon yang diterima Penyewa yang merefleksikan bahwa Pesewa tidak menanggung biaya yang seharusnya ditanggung jika menyewakan ruang yang sama untuk penyewa baru (sebagai contoh, biaya pemasaran).*

Penyewa mencatat modifikasi tersebut sebagai sewa yang terpisah, terpisah dari sewa orisinal selama 10 tahun. Ini karena modifikasi memberikan Penyewa hak tambahan untuk menggunakan aset pendasar, dan kenaikan imbalan sewa setara dengan harga tersendiri dari tambahan hak-guna yang disesuaikan untuk merefleksikan keadaan kontrak. Pada

**Contoh 15—Modifikasi yang Merupakan Sewa Terpisah**

contoh ini, aset pendasar tambahan adalah ruang kantor baru seluas 3.000 meter persegi. Dengan demikian, pada tanggal permulaan sewa baru (pada akhir kuartal ke-2 Tahun ke-6), Penyewa mengakui aset hak-guna dan liabilitas sewa terkait sewa dari tambahan ruang kantor seluas 3.000 meter persegi. Penyewa tidak melakukan penyesuaian untuk mencatat sewa ruang kantor orisinal seluas 2.000 meter persegi sebagai akibat dari modifikasi ini.

**Contoh 16—Modifikasi yang Menambah Ruang Lingkup Sewa dengan Memperpanjang Masa Sewa Kontraktual**

*Penyewa menyepakati sewa ruang kantor seluas 5.000 meter persegi selama 10 tahun. Pembayaran sewa tahunan sebesar Rp100.000 dibayarkan pada akhir setiap tahun. Suku bunga implisit sewa tidak dapat ditentukan. Suku bunga pinjaman inkremental Penyewa pada tanggal permulaan adalah 6% per tahun. Pada awal Tahun ke-7, Penyewa dan Pesewa setuju untuk mengamendemen sewa orisinal dengan memperpanjang masa sewa kontraktual selama 4 tahun. Pembayaran sewa tahunan tidak berubah (yaitu Rp100.000 dibayarkan pada akhir pada setiap tahun dari Tahun ke-7 sampai Tahun ke-14). Suku bunga pinjaman inkremental Penyewa pada awal Tahun ke-7 adalah 7% per tahun.*

Pada tanggal efektif dari modifikasi (pada awal Tahun ke-7), Penyewa mengukur kembali liabilitas sewa berdasarkan: (a) sisa 8 tahun masa sewa, (b) pembayaran tahunan sebesar Rp100.000, dan (c) suku bunga pinjaman inkremental Penyewa 7% per tahun. Liabilitas sewa modifikasian sama dengan Rp597.130. Liabilitas sewa segera sebelum modifikasi (termasuk pengakuan beban bunga sampai akhir Tahun ke-6) adalah sebesar Rp346.511. Penyewa mengakui selisih jumlah tercatat liabilitas sewa modifikasian dan jumlah tercatat liabilitas sewa segera sebelum modifikasi (Rp250.619) sebagai penyesuaian pada aset hak-guna.

**Contoh 17—Modifikasi yang Mengurangi Ruang Lingkup Sewa**

*Penyewa menyepakati sewa ruang kerja seluas 5.000 meter persegi selama 10 tahun. Pembayaran sewa tahunan sebesar Rp50.000 dibayarkan pada akhir setiap tahun. Suku bunga implisit sewa tidak dapat ditentukan. Suku bunga pinjaman inkremental Penyewa pada tanggal permulaan adalah 6% per tahun. Pada awal Tahun ke-6, Penyewa dan Pesewa setuju untuk*

**Contoh 17—Modifikasi yang Mengurangi Ruang Lingkup Sewa**

*mengamendemen sewa orisinal untuk mengurangi ruang menjadi hanya 2.500 meter persegi dari ruang orisinal, dimulai sejak akhir kuartal pertama Tahun ke-6. Pembayaran sewa tetap tahunan (dimulai dari Tahun ke-6 sampai Tahun ke-10) sebesar Rp30.000. Suku bunga pinjaman inkremental Penyewa pada awal Tahun ke-6 adalah 5% per tahun.*

Pada tanggal efektif modifikasi (pada awal Tahun ke-6), Penyewa mengukur kembali liabilitas sewa berdasarkan: (a) masa sewa 5 tahun terakhir, (b) pembayaran tahunan Rp30.000, dan (c) suku bunga pinjaman inkremental Penyewa 5% per tahun. Ini sama dengan Rp129.884.

Penyewa menentukan penurunan dalam jumlah tercatat aset hak-guna secara proporsional berdasarkan sisa aset hak-guna (yaitu 2.500 meter persegi yang sesuai dengan 50% dari aset hak-guna orisinal).

Lima puluh persen dari aset hak-guna pra-modifikasi (Rp184.002) sebesar Rp92.001. Lima puluh persen liabilitas sewa pra-modifikasi (Rp210.618) sebesar Rp105.309. Akibatnya, Penyewa mengurangi jumlah tercatat aset hak-guna sebesar Rp92.001 dan jumlah tercatat liabilitas sewa sebesar Rp105.309. Penyewa mengakui selisih penurunan pada liabilitas sewa dan penurunan pada aset hak-guna ( $Rp105.309 - Rp92.001 = Rp13.308$ ) sebagai keuntungan dalam laba rugi pada tanggal efektif modifikasi (pada awal Tahun-6).

Penyewa mengakui selisih sisa liabilitas sewa sebesar Rp105.309 dan liabilitas sewa modifikasian sebesar Rp129.884 (yang sama dengan Rp24.575) sebagai penyesuaian atas aset hak-guna yang merefleksikan perubahan pada imbalan yang dibayarkan untuk sewa dan tingkat diskonto revisian.

### Contoh 18—Modifikasi yang Menambahkan dan Mengurangi Ruang Lingkup Sewa

Penyewa menyepakati sewa ruang kantor 2.000 meter persegi selama 10 tahun. Pembayaran sewa tahunan sebesar Rp100.000 dibayarkan pada akhir setiap tahun. Suku bunga implisit sewa tidak dapat ditentukan. Suku bunga pinjaman inkremental Penyewa pada tanggal permulaan adalah 6% per tahun. Pada awal Tahun ke-6, Penyewa dan Pesewa setuju untuk mengamendemen sewa orisinal untuk (a) mencakup tambahan ruang seluas 1.500 meter persegi dalam bangunan yang sama dimulai dari awal Tahun ke-6 dan (b) mengurangi masa sewa dari 10 tahun menjadi 8 tahun. Pembayaran tetap tahunan untuk 3.500 meter persegi adalah sebesar Rp150.000 dibayarkan pada akhir setiap tahun (dari Tahun ke-6 sampai Tahun ke-8). Suku bunga pinjaman inkremental Penyewa pada awal Tahun ke-6 adalah 7% per tahun.

Imbalan karena penambahan dalam ruang lingkup ruangan seluas 1.500 meter persegi tidak sepadan dengan harga tersendiri untuk kenaikan yang disesuaikan tersebut untuk merefleksikan keadaan kontrak. Akibatnya, Penyewa tidak mencatat penambahan dalam ruang lingkup yang menambahkan hak untuk menggunakan tambahan ruang seluas 1.500 meter persegi sebagai sewa terpisah.

Aset hak-guna pra-modifikasi dan liabilitas sewa pra-modifikasi dalam hubungannya dengan sewa sebagai berikut:

Tahun	Liabilitas sewa			Aset hak-guna			
	Saldo awal	6% beban bunga	Pembayaran sewa	Saldo akhir	Saldo awal	Beban penyusutan	Saldo akhir
	Rp	Rp	Rp	Rp	Rp	Rp	Rp
1	736.009	44.160	(100.000)	680.169	736.009	(73.601)	662.408
2	680.169	40.810	(100.000)	620.979	662.408	(73.601)	588.807
3	620.979	37.259	(100.000)	558.238	588.807	(73.601)	515.206
4	558.238	33.494	(100.000)	491.732	515.206	(73.601)	441.605
5	491.732	29.504	(100.000)	421.236	441.605	(73.601)	368.004
6	421.236				368.004		

### Contoh 18—Modifikasi yang Menambahkan dan Mengurangi Ruang Lingkup Sewa

Pada tanggal efektif modifikasi (pada awal Tahun ke-6), Penyewa mengukur kembali liabilitas sewa berdasarkan: (a) masa sewa 3 tahun terakhir, (b) pembayaran tahunan Rp150.000, dan (c) suku bunga pinjaman inkremental Penyewa 7% per tahun. Liabilitas modifikasian sama dengan Rp393.647, di mana (a) Rp131.216 terkait kenaikan Rp50.000 pada pembayaran sewa tahunan dari Tahun ke-6 sampai Tahun ke-8 dan (b) Rp262.431 terkait sisa 3 pembayaran sewa tahunan Rp100.000 dari Tahun ke-6 sampai Tahun ke-8.

#### Pengurangan pada masa sewa

Pada tanggal efektif modifikasi (pada awal Tahun ke-6), aset hak-guna pra-modifikasi adalah sebesar Rp368.004. Penyewa menentukan penurunan jumlah tercatat aset hak-guna secara proporsional berdasarkan sisa aset hak-guna ruang kantor seluas 2.000 meter persegi (yaitu masa sewa 3 tahun terakhir daripada masa sewa orisinal 5 tahun). Sisa aset hak-guna ruang kantor seluas 2.000 meter persegi tersebut adalah sebesar Rp220.802 (yaitu  $Rp368.004 \div 5 \times 3$  tahun).

Pada tanggal efektif modifikasi (pada awal Tahun ke-6), liabilitas sewa pra-modifikasi adalah sebesar Rp421.236. Sisa liabilitas sewa ruang kantor seluas 2.000 meter persegi adalah Rp267.301 (yaitu nilai kini dari 3 pembayaran sewa tahunan sebesar Rp100.000, didiskontokan dengan tingkat diskonto orisinal 6% per tahun).

Konsekuensinya, Penyewa mengurangi jumlah tercatat aset hak-guna sebesar Rp147.202 ( $Rp368.004 - Rp220.802$ ), dan jumlah tercatat liabilitas sewa sebesar Rp153.935 ( $Rp421.236 - Rp267.301$ ). Penyewa mengakui selisih penurunan liabilitas sewa dan penurunan aset hak-guna ( $Rp153.935 - Rp147.202 = Rp6.733$ ) sebagai keuntungan dalam laba rugi pada tanggal efektif modifikasi (pada awal Tahun ke-6).

Liabilitas sewa	Rp153.935
Aset hak-guna	Rp147.202
Keuntungan	Rp 6.733

### Contoh 18—Modifikasi yang Menambahkan dan Mengurangi Ruang Lingkup Sewa

Pada tanggal efektif modifikasi (pada awal Tahun ke-6), Penyewa mengakui dampak pengukuran kembali sisa liabilitas sewa yang merefleksikan tingkat diskonto revisian 7% per tahun, yaitu sebesar Rp4.870 (Rp267.301–Rp262.431), sebagai penyesuaian aset hak-guna.

Liabilitas sewa	Rp4.870	
Aset hak-guna		Rp4.870

#### Penambahan pada ruang sewaan

Pada tanggal permulaan sewa untuk tambahan ruang seluas 1.500 meter persegi (pada awal Tahun ke-6), Penyewa mengakui kenaikan liabilitas sewa terkait penambahan ruang lingkup sebesar Rp131.216 (yaitu nilai kini dari 3 pembayaran sewa tahunan sebesar Rp50.000, didiskontokan dengan tingkat bunga revisian 7% per tahun) sebagai penyesuaian atas aset hak-guna.

Aset hak-guna	Rp131.216	
Liabilitas sewa		Rp131.216

Aset hak-guna modifikasian dan liabilitas sewa modifikasian dalam kaitannya dengan sewa modifikasian sebagai berikut:

T a h u n	Liabilitas sewa				Aset hak-guna		
	Saldo awal	7% beban bunga	Pembayaran sewa	Saldo akhir	Saldo awal	Beban penyusutan	Saldo akhir
	Rp	Rp	Rp	Rp	Rp	Rp	Rp
6	393.647	27.556	(150.000)	271.203	347.148	(115.716)	231.432
7	271.203	18.984	(150.000)	140.187	231.432	(115.716)	115.716
8	140.187	9.813	(150.000)	-	115.716	(115.716)	-

### Contoh 19—Modifikasi yang Merupakan Perubahan Hanya pada Imbalan

Penyewa menyepakati sewa ruang kantor 5.000 meter persegi untuk 10 tahun. Pada awal Tahun ke-6, Penyewa dan Pesewa setuju untuk mengamendemen sewa orisinal untuk 5 tahun terakhir untuk mengurangi pembayaran sewa dari Rp100.000 per tahun menjadi Rp95.000 per tahun. Suku bunga implisit sewa tidak dapat ditentukan. Suku bunga pinjaman

**Contoh 19—Modifikasi yang Merupakan Perubahan Hanya pada Imbalan**

*inkremental Penyewa pada tanggal permulaan adalah 6% per tahun. Suku bunga pinjaman inkremental Penyewa pada awal Tahun ke-6 adalah 7% per tahun. Pembayaran sewa tahunan dibayarkan pada akhir setiap tahun.*

Pada tanggal efektif modifikasi (pada awal Tahun ke-6), Penyewa mengukur kembali liabilitas sewa berdasarkan: (a) masa sewa 5 tahun terakhir, (b) pembayaran tahunan sebesar Rp95.000, dan (c) suku bunga pinjaman inkremental Penyewa adalah 7% per tahun. Penyewa mengakui selisih antara jumlah tercatat liabilitas modifikasian (Rp389.519) dan liabilitas sewa segera sebelum modifikasi (Rp421.236) sebesar Rp31.717 sebagai penyesuaian atas aset hak-guna.

**Subsewa (Paragraf PP58)**

CI08. Contoh 20–21 mengilustrasikan penerapan persyaratan dalam DE PSAK 73: Sewa untuk pesewa-antara yang menyepakati sewa utama dan subsewa aset atas aset pendasar yang sama.

**Contoh 20—Subsewa Diklasifikasikan Sebagai Sewa Pembiayaan**

*Sewa utama—Pesewa-antara menyepakati sewa untuk 5.000 meter persegi ruang kantor selama 5 tahun (sewa utama) dengan entitas A (pesewa utama).*

*Subsewa—di awal tahun ke-3, Pesewa-antara mensubsewakan 5.000 meter persegi ruang kantor untuk 3 tahun sisa sewa utama kepada subpenyewa.*

Pesewa-antara mengklasifikasikan subsewa dengan mengacu pada aset hak-guna yang timbul dari sewa utama. Pesewa-antara mengklasifikasikan subsewa sebagai sewa pembiayaan, setelah mempertimbangkan persyaratan dalam DE PSAK 73: Sewa paragraf 61–66.

Ketika pesewa-antara menyepakati subsewa, pesewa-antara:

- (a) menghentikan pengakuan aset hak-guna terkait sewa utama yang dialihkan ke subpenyewa dan mengakui investasi neto pada subsewa;
- (b) mengakui selisih antara aset hak-guna dan investasi neto pada subsewa dalam laba rugi; dan
- (c) mempertahankan liabilitas sewa terkait sewa utama dalam laporan posisi keuangan yang merepresentasikan pembayaran sewa kepada

**Contoh 20—Subsewa Diklasifikasikan Sebagai Sewa Pembiayaan**

pesewa utama.

Selama masa subsewa, pesewa-antara mengakui penghasilan keuangan atas subsewa dan beban bunga atas sewa utama.

**Contoh 21-Subsewa yang Diklasifikasikan Sebagai Sewa Operasi**

*Sewa utama—Pesewa-antara menyepakati sewa untuk 5.000 meter persegi ruang kantor (sewa utama) selama 5 tahun dengan Entitas A (pesewa utama).*

*Subsewa—pada tanggal permulaan sewa utama, pesewa-antara mensubsewakan 5.000 meter persegi ruang kantor selama 2 tahun kepada subpenyewa.*

Pesewa-antara mengklasifikasikan subsewa dengan mengacu pada aset hak-guna yang timbul dari sewa utama. Pesewa-antara mengklasifikasikan subsewa sebagai sewa operasi, setelah mempertimbangkan syarat dalam DE PSAK 73: *Sewa* paragraf 61–66.

Ketika pesewa-antara menyepakati subsewa, pesewa-antara mempertahankan liabilitas sewa dan aset hak-guna terkait sewa utama dalam laporan posisi keuangannya.

Selama masa subsewa, pesewa-antara:

- (a) mengakui biaya penyusutan untuk aset hak-guna dan bunga pada liabilitas sewa; dan
- (b) mengakui penghasilan sewa dari subsewa.

**Pengungkapan Penyewa (Paragraf 59 dan PP49–PP50)**

CI09. Contoh 22 mengilustrasikan penyewa dengan jenis portofolio sewa yang berbeda dapat memenuhi syarat pengungkapan yang dideskripsikan dalam DE PSAK 73: *Sewa* paragraf 59 dan PP49 tentang pembayaran sewa variabel. Contoh ini hanya menunjukkan informasi periode saat ini. PSAK 1: *Penyajian Laporan Keuangan* mensyaratkan entitas untuk menyajikan informasi komparatif.

### Contoh 22—Syarat Pembayaran Variabel

#### Penyewa dengan volume sewa yang tinggi dengan beberapa masa pembayaran yang konsisten

*Contoh 22A: peritel (Penyewa) mengoperasikan sejumlah toko ritel bermerek yang berbeda—A, B, C, dan D. Penyewa memiliki volume sewa properti yang tinggi. Kebijakan kelompok usaha penyewa adalah untuk menegosiasikan syarat pembayaran untuk toko yang baru didirikan. Penyewa menyimpulkan bahwa informasi tentang pembayaran sewa variabel adalah relevan bagi pengguna laporan keuangannya dan tidak tersedia di bagian manapun dalam laporan keuangannya. Secara khusus, Penyewa menyimpulkan bahwa informasi tentang proporsi pembayaran sewa total yang timbul dari pembayaran variabel, dan sensitivitas pembayaran sewa variabel tersebut terhadap perubahan penjualan, merupakan informasi yang relevan bagi pengguna laporan keuangannya. Informasi ini serupa dengan yang dilaporkan kepada manajemen senior Penyewa tentang pembayaran sewa variabel.*

Beberapa sewa properti dalam kelompok usaha mengandung syarat pembayaran variabel yang terkait dengan penjualan yang dihasilkan dari toko. Syarat pembayaran variabel digunakan, bila memungkinkan, pada toko yang baru didirikan untuk menghubungkan pembayaran rental hingga menyimpan arus kas dan meminimalkan biaya tetap. Pembayaran rental variabel dan tetap berdasarkan merek toko untuk periode yang berakhir 31 Desember 20X0 adalah sebagai berikut:

Toko	Pembayaran tetap	Pembayaran variabel	Total pembayaran	Estimasi dampak tahunan pada total rental merk dari kenaikan 1% pada penjualan	
Jumlah	Rp	Rp	Rp	%	
Merek A	4.522	3.854	120	3.974	0,03%
Merek B	965	865	105	970	0,11%
Merek C	124	26	163	189	0,86%
Merek D	652	152	444	596	0,74%
<b>6.263</b>	<b>4.897</b>	<b>832</b>	<b>5.729</b>	<b>0,15%</b>	

### Contoh 22—Syarat Pembayaran Variabel

Mengacu pada ulasan manajemen untuk informasi toko yang disajikan atas dasar yang sama dan Catatan X untuk informasi segmental sesuai PSAK 5: *Segmen Operasi* yang terkait dengan Merek A–D.

*Contoh 22B: peritel (Penyewa) memiliki volume sewa properti toko ritel yang tinggi. Banyak dari sewa ini mengandung syarat pembayaran variabel terkait penjualan dari toko. Kebijakan kelompok usaha Penyewa menetapkan keadaan di mana syarat pembayaran variabel digunakan dan seluruh negosiasi sewa harus disetujui secara tersentral. Pembayaran sewa dimonitor secara tersentral. Penyewa menyimpulkan bahwa informasi tentang pembayaran sewa variabel tersebut adalah relevan bagi pengguna laporan keuangannya dan tidak tersedia di bagian manapun dalam laporan keuangannya. Secara khusus, Penyewa menyimpulkan bahwa informasi tentang jenis syarat kontraktual berbeda yang digunakan sehubungan dengan pembayaran sewa variabel, dampak dari syarat tersebut pada kinerja keuangan dan sensitivitas pembayaran sewa variabel terhadap perubahan penjualan merupakan informasi yang relevan bagi pengguna laporan keuangannya. Hal ini serupa dengan informasi yang dilaporkan untuk manajemen senior Penyewa tentang pembayaran sewa variabel.*

Banyak sewa properti dalam kelompok usaha mengandung syarat pembayaran sewa yang terkait volume penjualan dari toko sewaan. Syarat ini digunakan, bila memungkinkan, untuk memadankan pembayaran sewa dengan toko yang menghasilkan arus kas yang lebih tinggi. Untuk toko individual, hingga 100% pembayaran sewa adalah berdasarkan syarat pembayaran variabel dan terdapat berbagai persentase penjualan yang diterapkan. Dalam beberapa kasus, syarat pembayaran variabel juga mengandung pembayaran minimum dan maksimum tahunan.

Syarat dan pembayaran sewa untuk periode yang berakhir pada 31 Desember 20X0 adalah sebagai berikut:

	Toko	Pembayaran tetap	Pembayaran variabel	Total pembayaran
	Jumlah	Rp	Rp	Rp
Rental tetap	1.490	1.153	-	1.153

**Contoh 22—Syarat Pembayaran Variabel**

Rental variabel tanpa nilai-minimum	986	-	562	562
Sewa variabel dengan nilai minimum	3.089	1.091	1.435	2.526
	<b>5.565</b>	<b>2.244</b>	<b>1.997</b>	<b>4.241</b>

Kenaikan 1% dalam penjualan di seluruh toko dalam kelompok usaha diperkirakan akan meningkatkan total pembayaran sewa sekitar 0,6%–0,7%. Kenaikan 5% dalam penjualan di seluruh toko dalam kelompok usaha diperkirakan akan meningkatkan total pembayaran sewa sekitar 2,6%–2,8%.

### **Penyewa dengan volume sewa yang tinggi dengan syarat pembayaran yang berbeda**

*Contoh 22C: peritel (Penyewa) memiliki volume sewa properti toko ritel yang tinggi. Sewa ini mengandung berbagai syarat pembayaran variabel yang berbeda. Syarat sewa dinegosiasikan dan dimonitor oleh manajemen lokal. Penyewa menyimpulkan bahwa informasi tentang pembayaran sewa variabel relevan untuk pengguna laporan keuangan dan tidak tersedia di bagian manapun dalam laporan keuangan. Penyewa menyimpulkan bahwa informasi tentang bagaimana portofolio sewa properti dikelola merupakan informasi yang relevan untuk pengguna laporan keuangan. Penyewa juga menyimpulkan informasi tentang level pembayaran sewa variabel ekspektasian di tahun berikutnya (serupa dengan yang dilaporkan secara internal kepada manajemen senior) juga relevan bagi pengguna laporan keuangannya.*

Banyak sewa properti dalam kelompok usaha mengandung syarat pembayaran variabel. Manajemen lokal bertanggung jawab atas margin toko. Dengan demikian, masa sewa dinegosiasikan oleh manajemen lokal dan mengandung berbagai syarat pembayaran. Syarat pembayaran variabel digunakan untuk berbagai alasan, termasuk meminimalkan biaya dasar tetap untuk toko yang baru didirikan atau karena alasan pengendalian margin dan fleksibilitas operasional. Syarat pembayaran sewa variabel sangat bervariasi dalam kelompok usaha:

- (a) Mayoritas syarat pembayaran variabel berdasarkan pada rentang persentase penjualan toko;

**Contoh 22—Syarat Pembayaran Variabel**

- (b) Pembayaran sewa berdasarkan syarat variabel dengan rentang dari 0%–20% dari total pembayaran sewa pada properti individual; dan
- (c) Beberapa syarat pembayaran variabel termasuk klausul nilai minimum atau maksimum.

Dampak keuangan secara keseluruhan dari penggunaan syarat pembayaran variabel adalah bahwa biaya rental yang lebih besar ditimbulkan oleh toko dengan penjualan yang lebih tinggi. Hal ini memfasilitasi manajemen margin dalam kelompok usaha.

Beban rental variabel diperkirakan akan terus berlanjut untuk merepresentasikan proporsi serupa dari penjualan toko pada tahun yang akan datang.

CI10. Contoh 23 mengilustrasikan bagaimana penyewa dengan jenis portofolio sewa yang berbeda mungkin memenuhi syarat pengungkapan yang didekripsikan dalam DE PSAK 73: *Sewa* paragraf 59 dan PP50 tentang opsi perpanjangan dan opsi penghentian. Contoh ini hanya menunjukkan informasi periode terkini. PSAK 1: *Penyajian Laporan Keuangan* mengharuskan entitas menyajikan informasi komparatif.

**Contoh 23—Opsi Perpanjangan dan Opsi Penghentian****Penyewa dengan volume sewa yang tinggi, yang memiliki syarat dan ketentuan yang berbeda, yang tidak dikelola secara tersentral**

*Contoh 23A: Penyewa memiliki volume sewa peralatan yang tinggi dengan syarat dan ketentuan yang berbeda. Masa sewa dinegosiasikan dan dimonitor oleh manajemen lokal. Penyewa menyimpulkan informasi tentang bagaimana penggunaan opsi penghentian dan opsi perpanjangan dikelola adalah informasi yang relevan bagi pengguna laporan keuangan dan tidak tersedia di bagian manapun dalam laporan keuangannya. Penyewa juga menyimpulkan bahwa informasi tentang (a) dampak keuangan dari opsi penilaian kembali dan (b) proporsi portofolio sewa jangka-pendeknya yang dihasilkan dari sewa dengan klausul jeda tahunan ini juga relevan bagi pengguna laporan keuangannya.*

Opsi perpanjangan dan opsi penghentian dicakup dalam sejumlah sewa peralatan kelompok usaha. Tim lokal bertanggungjawab dalam mengelola

**Contoh 23—Opsi Perpanjangan dan Opsi Penghentian**

sewanya dan, oleh karena itu, masa sewa dinegosiasikan atas dasar individual dan mengandung syarat dan ketentuan yang berbeda. Opsi perpanjangan dan opsi penghentian dicakup, bila memungkinkan, untuk memberikan fleksibilitas yang lebih besar pada manajemen lokal untuk menelaraskan kebutuhannya dalam mengakses peralatan dengan pemenuhan kontrak pelanggan. Syarat dan ketentuan individual digunakan secara bervariasi dalam kelompok usaha.

Mayoritas opsi perpanjangan dan opsi penghentian yang dimiliki dapat dieksekusi hanya oleh Penyewa dan bukan oleh pesewa yang bersangkutan. Pada kasus di mana Penyewa cukup pasti untuk tidak menggunakan masa sewa perpanjangan yang bersifat opsional, maka pembayaran terkait periode opsional tidak termasuk dalam liabilitas sewa.

Selama 20X0, dampak keuangan dari merevisi masa sewa untuk merefleksikan dampak pengeksekusian opsi perpanjangan dan penghentian adalah meningkatnya pengakuan liabilitas sewa sebesar Rp489.

Sebagai tambahan, Penyewa memiliki sejumlah pengaturan sewa yang mengandung klausul jeda tahunan tanpa penalti. Sewa tersebut diklasifikasikan sebagai sewa jangka-pendek dan tidak termasuk dalam liabilitas sewa. Beban sewa jangka-pendek sebesar Rp30 diakui selama 20X0 termasuk Rp27 terkait sewa dengan klausul jeda tahunan.

**Penyewa dengan volume sewa yang tinggi dengan beberapa syarat dan opsi yang konsisten**

*Contoh 23B: pemilik restoran (Penyewa) memiliki volume sewa properti yang tinggi yang mengandung opsi penghentian bebas-penalti yang dapat dieksekusi dengan keputusan Penyewa. Kebijakan grup Penyewa adalah memiliki opsi penghentian pada sewa lebih dari 5 tahun, bila memungkinkan. Penyewa memiliki tim properti sentral yang menegosiasikan sewa. Penyewa menyimpulkan bahwa informasi opsi penghentian tersebut relevan untuk pengguna laporan keuangannya dan tidak tersedia di bagian manapun dalam laporan keuangan. Secara khusus, Penyewa menyimpulkan bahwa informasi tentang (a) potensi eksposur untuk pembayaran sewa masa depan yang tidak termasuk dalam pengukuran liabilitas sewa dan (b) proporsi opsi penghentian yang telah dieksekusi secara historis merupakan informasi yang relevan untuk pengguna laporan keuangannya. Penyewa juga*

**Contoh 23—Opsi Perpanjangan dan Opsi Penghentian**

*memperhatikan bahwa penyajian informasi ini atas dasar merek restoran yang sama di mana informasi segmen diungkapkan sesuai PSAK 5: Segmen Operasi adalah relevan untuk pengguna laporan keuangan. Hal ini serupa dengan informasi yang dilaporkan kepada manajemen senior Penyewa tentang opsi penghentian.*

Banyak sewa properti dalam kelompok usaha mengandung opsi penghentian. Opsi ini digunakan untuk membatasi periode di mana kelompok usaha berkomitmen pada kontrak sewa individual dan untuk memaksimalkan fleksibilitas operasional dalam hal membuka dan menutup restoran individual. Untuk kebanyakan sewa restoran, liabilitas sewa yang diakui tidak termasuk potensi pembayaran rental masa depan setelah tanggal pengeksekusian opsi penghentian karena Penyewa tidak cukup pasti untuk memperpanjang sewa setelah tanggal tersebut. Hal ini terjadi untuk banyak sewa di mana periode sewa yang lebih lama hanya dapat dipaksakan oleh Penyewa dan bukan oleh pemilik tanah, dan di mana tidak ada penalti yang terkait dengan opsi.

Potensi pembayaran sewa masa depan terkait periode setelah tanggal pengeksekusian opsi penghentian diringkas sebagai berikut:

Segmen bisnis	Liabilitas sewa yang diakui (terdiskonto)	Potensi pembayaran sewa masa depan yang tidak termasuk dalam liabilitas sewa (takterdiskonto)		
		Dibayar selama 20X1–20X5	Dibayar selama 20X6–20Y0	Total
	Rp	Rp	Rp	Rp
Merek A	569	71	94	165
Merek B	2.455	968	594	1.562
Merek C	269	99	55	154
Merek D	1.002	230	180	410
Merek E	914	181	321	502
	<b>5.209</b>	<b>1.549</b>	<b>1.244</b>	<b>2.793</b>

### Contoh 23—Opsi Perpanjangan dan Opsi Penghentian

Tabel di bawah ini meringkas tingkat pengeksekusian opsi penghentian selama 20X0.

Segmen bisnis	Opsi penghentian yang dapat dieksekusi selama 20X0	Opsi penghentian yang tidak dieksekusi	Opsi penghentian yang dieksekusi
	Jumlah sewa	Jumlah sewa	Jumlah sewa
Merek A	33	30	3
Merek B	86	69	17
Merek C	19	18	1
Merek D	30	5	25
Merek E	66	40	26
	<b>234</b>	<b>162</b>	<b>72</b>

*Contoh 23C: Penyewa memiliki volume sewa peralatan besar yang tinggi yang mengandung opsi perpanjangan yang dapat dieksekusi oleh Penyewa selama sewa. Kebijakan kelompok usaha Penyewa adalah untuk menggunakan opsi perpanjangan untuk menyelaraskan, bila memungkinkan, komitmen masa sewa atas peralatan besar dengan masa kontraktual awal dari kontrak pelanggan terasosiasi, sementara mempertahankan fleksibilitas untuk mengelola peralatan besar dan merealokasi aset kontrak. Penyewa menyimpulkan bahwa informasi tentang opsi perpanjangan adalah relevan bagi pengguna laporan keuangan dan tidak tersedia di bagian manapun dalam laporan keuangannya. Secara khusus, Penyewa menyimpulkan bahwa (a) informasi tentang potensi eksposur pembayaran sewa masa depan tidak termasuk dalam pengukuran liabilitas sewa dan (b) informasi tentang tingkat historis pengeksekusian opsi perpanjangan merupakan informasi yang relevan bagi pengguna laporan keuangannya. Hal ini serupa dengan informasi yang dilaporkan kepada manajemen senior Penyewa tentang opsi perpanjangan.*

Banyak sewa peralatan besar dalam kelompok usaha mengandung opsi perpanjangan. Syarat ini digunakan untuk memaksimalkan fleksibilitas

**Contoh 23—Opsi Perpanjangan dan Opsi Penghentian**

operasional dalam hal mengelola kontrak. Syarat ini tidak direfleksikan dalam pengukuran liabilitas sewa dalam banyak kasus karena opsi ini cukup pasti tidak akan dieksekusi. Hal ini umumnya terjadi ketika peralatan besar pendasar belum dialokasikan untuk digunakan pada kontrak pelanggan tertentu setelah tanggal eksekusi opsi perpanjangan. Tabel di bawah ini meringkas potensi pembayaran rental masa depan yang terkait dengan periode tanggal eksekusi opsi perpanjangan.

Segmen bisnis	Liabilitas sewa yang diakui (terdiskonto)	Potensi pembayaran sewa di masa depan yang tidak termasuk dalam liabilitas sewa (terdiskonto)	Tingkat historis eksekusi opsi perpanjangan
	Rp	Rp	%
Segmen A	569	799	52%
Segmen B	2.455	269	69%
Segmen C	269	99	75%
Segmen D	1.002	111	41%
Segmen E	914	312	76%
	<b>5.209</b>	<b>1.590</b>	<b>67%</b>

**Transaksi Jual dan Sewa-balik (Paragraf 98-103)**

CI11. Contoh 24 mengilustrasikan penerapan persyaratan dalam DE PSAK 73: Sewa paragraf 99–102 untuk penjual-penyewa dan pembeli-pesewa.

**Contoh 24—Transaksi Jual dan Sewa-balik**

*Entitas (Penjual-penyewa) menjual bangunan kepada entitas lain (Pembeli-pesewa) secara tunai sebesar Rp2.000.000. Segera sebelum transaksi, bangunan dicatat pada biaya perolehan sebesar Rp1.000.000. Pada waktu yang sama, Penjual-penyewa menandatangani kontrak dengan Pembeli-pesewa atas hak untuk menggunakan bangunan selama 18 tahun, dengan pembayaran tahunan sebesar Rp120.000 dibayar pada akhir setiap tahun. Syarat dan ketentuan transaksi adalah pengalihan bangunan oleh Penjual-penyewa yang memenuhi persyaratan untuk menentukan kapan*

**Contoh 24—Transaksi Jual dan Sewa-balik**

*kewajiban pelaksanaan sesuai DE PSAK 72: Penjualan dari Kontrak dengan Pelanggan terpenuhi. Oleh karena itu, Penjual-penyewa dan Pembeli-pesewa mencatat transaksi sebagai jual dan sewa-balik. Contoh ini mengabaikan biaya langsung awal.*

*Nilai wajar bangunan pada tanggal penjualan adalah Rp1.800.000. Karena imbalan untuk penjualan bangunan tidak pada nilai wajarnya, maka Penjual-penyewa dan Pembeli-pesewa melakukan penyesuaian untuk mengukur hasil penjualan pada nilai wajar. Jumlah harga jual lebih yang bernilai Rp200.000 (Rp2.000.000–Rp1.800.000) diakui sebagai pembiayaan tambahan yang diberikan oleh Pembeli-pesewa dan Penjual-penyewa.*

*Suku bunga implisit sewa sebesar Rp4,5% per tahun, yang dapat ditentukan oleh Penjual-penyewa. Nilai kini dari pembayaran tahunan (18 pembayaran sebesar Rp120.000, didiskontokan pada 4,5% per tahun) berjumlah Rp1.459.200, di mana Rp200.000 berkaitan dengan pembiayaan tambahan dan Rp1.259.200 berkaitan dengan sewa—sesuai dengan 18 pembayaran tahunan yang secara berturut-turut bernilai Rp16.447 dan Rp103.553.*

*Pembeli-pesewa Mengklasifikasikan Sewa Bangunan Sebagai Sewa Operasi*

Penjual-penyewa

Pada tanggal permulaan, Penjual-penyewa mengukur aset hak-guna yang timbul dari sewa-balik bangunan pada proporsi jumlah tercatat bangunan sebelumnya yang terkait dengan hak guna yang dipertahankan oleh Penjual-penyewa, yakni sebesar Rp699.555. Perhitungannya adalah sebagai berikut:  $\text{Rp1.000.000 (jumlah tercatat bangunan)} \div \text{Rp1.800.000 (nilai wajar bangunan)} \times \text{Rp1.259.200 (pembayaran sewa aset hak-guna yang didiskontokan selama 18 tahun)}$ .

Penjual-penyewa hanya mengakui jumlah keuntungan yang berkaitan dengan hak yang dialihkan kepada Pembeli-pesewa sebesar Rp240.355 yang dihitung sebagai berikut. Keuntungan atas penjualan bangunan adalah sebesar Rp800.000 (Rp1.800.000–Rp1.000.000), di mana:

- (a)  $\text{Rp559.645 (Rp800.000} \div \text{Rp1.800.000} \times \text{Rp1.259.200)}$  berkaitan dengan hak untuk menggunakan bangunan yang dipertahankan oleh Penjual-penyewa; dan

**Contoh 24—Transaksi Jual dan Sewa-balik**

(b) Rp240.355       $(Rp800.000 \div Rp1.800.000 \times (Rp1.800.000 - Rp1.259.200))$   
yang berkaitan dengan hak yang dialihkan kepada Pembeli-pesewa.

Pada tanggal permulaan, Penjual-penyewa mencatat transaksi sebagai berikut.

Kas	Rp2.000.000	
Aset hak-guna	Rp 699.555	
Bangunan		Rp1.000.000
Liabilitas keuangan		Rp1.459.200
Keuntungan atas hak yang dialihkan	Rp 240.355	

Pembeli-pesewa

Pada tanggal permulaan, Pembeli-pesewa mencatat transaksi sebagai berikut.

Bangunan	Rp1.800.000
Aset keuangan	Rp 200.000 (18 pembayaran sebesar Rp16.447, didiskontokan pada 4,5% per tahun)
Kas	Rp2.000.000

Setelah tanggal permulaan, Pembeli-pesewa mencatat sewa dengan memperlakukan Rp103.553 dari pembayaran tahunan sebesar Rp120.000 sebagai pembayaran sewa. Sisanya Rp16.447 dari pembayaran tahunan yang diterima dari Penjual-penyewa dicatat sebagai (a) pembayaran yang diterima untuk menyelesaikan aset keuangan sebesar Rp200.000 dan (b) pendapatan bunga.

## LAMPIRAN D

### AMENDEMENT TERHADAP SAK

*Lampiran ini menetapkan amendemen terhadap Pernyataan dan Interpretasi lain sebagai konsekuensi penerbitan DE PSAK 73: Sewa. Entitas menerapkan amendemen ini untuk tahun buku yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2020. Jika entitas menerapkan Pernyataan ini untuk periode lebih awal, maka entitas juga menerapkan amendemen ini untuk periode lebih awal tersebut.*

*Entitas tidak diperkenankan untuk menerapkan DE PSAK 73: Sewa sebelum menerapkan DE PSAK 72: Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan (lihat paragraf C01).*

*Konsekuensinya, untuk Pernyataan yang berlaku efektif per 1 Januari 2017, amendemen dalam lampiran ini disajikan berdasarkan paragraf dalam Pernyataan yang berlaku efektif 1 Januari 2017 tersebut, sebagaimana diamendemen oleh DE PSAK 72: Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan. Paragraf dalam Pernyataan tersebut dalam lampiran ini tidak termasuk amendemen lain yang belum berlaku efektif pada 1 Januari 2017.*

*Untuk Pernyataan yang belum berlaku efektif pada 1 Januari 2017, amendemen dalam lampiran ini disajikan berdasarkan paragraf dalam publikasi awal dari Pernyataan tersebut, sebagaimana diamendemen oleh DE PSAK 72: Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan. Paragraf dalam Pernyataan tersebut dalam lampiran ini tidak termasuk amendemen lain yang belum berlaku efektif pada 1 Januari 2017.*

*Paragraf yang teramendemen meliputi paragraf yang dihapus dengan dicoret dan paragraf baru dengan digaris bawah.*

**PSAK 1: Penyajian Laporan Keuangan**

Paragraf 123 diamendemen dan paragraf 139Q ditambahkan.

***Pengungkapan Kebijakan Akuntansi***

...

123. Dalam proses penerapan kebijakan akuntansi, manajemen membuat berbagai pertimbangan (selain yang telah tercakup dalam estimasi) yang secara signifikan dapat mempengaruhi jumlah yang diakui dalam laporan keuangan. Sebagai contoh, manajemen membuat pertimbangan dalam menentukan:

- (a) ...
- (b) kapan secara substansial seluruh risiko dan manfaat yang signifikan dari kepemilikan aset keuangan dan, untuk pesewa, sewa aset yang terkait sewa dialihkan kepada entitas lain; dan
- (c) ...

**TANGGAL EFEKTIF DAN KETENTUAN TRANSISI**

...

139Q. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 123. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

## **PSAK 2: Laporan Arus Kas**

Paragraf 17 dan 44 diamendemen dan paragraf 59 ditambahkan.

### **Aktivitas Pendanaan**

17. Pengungkapan terpisah atas arus kas yang timbul dari aktivitas pendanaan penting karena berguna untuk memprediksi klaim atas arus kas masa depan oleh para penyedia modal entitas. Beberapa contoh arus kas yang timbul dari aktivitas pendanaan adalah:

- (a) ...
- (e) pembayaran kas oleh penyewa untuk mengurangi saldo liabilitas yang berkaitan dengan sewa pembiayaan.

### **TRANSAKSI NONKAS**

...

44. Beberapa aktivitas investasi dan pendanaan tidak memiliki pengaruh langsung terhadap arus kas kini meskipun mempengaruhi struktur aset serta modal entitas. Tidak dimasukkannya transaksi nonkas dalam laporan arus kas ini konsisten dengan tujuan laporan arus kas sebagaimana pos tersebut tidak mempengaruhi arus kas dalam periode kini. Beberapa contoh transaksi nonkas adalah:

- (a) perolehan aset baik secara kredit atau melalui sewa pembiayaan;
- (b) ...

### **TANGGAL EFEKTIF**

...

59. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 17 dan 44. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

Pada Contoh Ilustratif, Contoh A diamendemen.

## **A. LAPORAN ARUS KAS UNTUK ENTITAS BUKAN LEMBAGA KEUANGAN**

...

03. Informasi tambahan berikut juga relevan dalam penyusunan

laporan arus kas:

- ...
- Selama periode tersebut, entitas memperoleh aset tetap dan aset hak-guna terkait aset tetap dengan harga Rp1.250, di mana Rp900 diperoleh dengan sewa pembiayaan terkait aset hak-guna. Pembayaran kas sebesar Rp350 digunakan untuk pembelian aset tetap.
- ...

Laporan arus kas: Metode langsung (paragraf 18(a))

	20X2
...	
<b>Arus kas dari aktivitas pendanaan</b>	
...	
Pembayaran utang sewa <del>pembiayaan</del>	(90)
...	

Laporan arus kas: Metode tidak langsung (paragraph 18(b))

	20X2
...	
<b>Arus kas dari aktivitas pendanaan</b>	
...	
Pembayaran utang sewa <del>pembiayaan</del>	(90)
...	

***Catatan atas Laporan Arus Kas (Metode Langsung dan Metode Tidak Langsung)***

...

## **B. Aset Tetap**

Selama periode ~~ini~~, kelompok usaha memperoleh aset tetap dan aset hak-guna terkait aset tetap dengan nilai gabungan Rp1.250, di mana Rp900 diantaranya diperoleh melalui sewa pembiayaan terkait aset hak-guna. Pembayaran kas sebesar Rp350 digunakan untuk membeli aset tetap.

### PSAK 3: *Laporan Keuangan Interim*

Pada Contoh Ilustratif, paragraf B07 dan C07 diamendemen.

#### Pembayaran sewa variabel kontinjensi.

B07. Pembayaran sewa variabel kontinjensi berdasarkan penjualan dapat menjadi contoh kewajiban hukum atau kewajiban konstruktif yang diakui sebagai liabilitas. Jika sewa memberikan pembayaran variabel kontinjensi berdasarkan pencapaian penyewa atas suatu tingkatan tertentu dari penjualan tahunan, maka kewajiban dapat terjadi pada periode interim tahun buku sebelum tingkat penjualan tahunan yang disyaratkan telah dicapai, jika tingkat penjualan tahunan yang disyaratkan tersebut diperkirakan untuk dicapai dan oleh karena itu entitas tidak memiliki pilihan realistis selain melakukan pembayaran sewa yang akan datang.

#### C. Contoh Penggunaan Estimasi

...

C07. **Revaluasi dan Akuntansi Nilai Wajar:** PSAK 16: *Aset Tetap* mengizinkan entitas untuk memilih model revaluasi sebagai kebijakan akuntansinya di mana *item* aset tetap direvaluasi pada nilai wajar. DE PSAK 73: Sewa memperkenankan penyewa mengukur aset hak-guna dengan menerapkan model revaluasi dalam PSAK 16: Aset Tetap, jika aset hak-guna tersebut terkait kelas aset tetap di mana penyewa menerapkan model revaluasi pada PSAK 16. Selain ituSejalan dengan hal tersebut, PSAK 13: *Properti Investasi* mensyaratkan entitas untuk ~~menentukan~~ mengukur nilai wajar properti investasi. Untuk pengukuran tersebut, entitas ~~mungkin dapat~~ mengandalkan penilai berkualifikasi profesional pada tanggal pelaporan tahunan meskipun tidak dilakukan pada tanggal pelaporan interim.

...

## PSAK 10: Pengaruh Perubahan Kurs Valuta Asing

Paragraf 16 diamendemen dan paragraf 60K ditambahkan.

### Pos Moneter

16. Fitur utama pos moneter adalah hak untuk menerima (atau kewajiban untuk menyerahkan) sejumlah unit mata uang yang tetap atau dapat ditentukan. Sebagai contoh mencakup: pensiun dan imbalan kerja lain yang dibayar dalam kas, provisi yang diselesaikan secara kas, liabilitas sewa, dan dividen kas yang diakui sebagai liabilitas. Serupa dengan hal tersebut, kontrak untuk menerima (atau menyerahkan) jumlah bervariasi dari instrumen ekuitas yang dimiliki oleh entitas atau jumlah bervariasi dari aset yang nilai wajarnya diterima (atau diserahkan) setara dengan sejumlah unit mata uang yang tetap atau dapat ditentukan merupakan pos moneter. Sebaliknya, fitur utama pos nonmoneter adalah tidak adanya hak untuk menerima (atau kewajiban untuk menyerahkan) suatu jumlah unit mata uang yang tetap atau dapat ditentukan. Sebagai contoh mencakup: uang muka untuk barang dan jasa (~~contohnya sewa dibayar di muka~~), *goodwill*, aset takberwujud, persediaan, aset tetap, aset hak-guna, dan provisi yang diselesaikan dengan penyerahan aset nonmoneter.

### TANGGAL EFEKTIF DAN KETENTUAN TRANSISI

...

60K. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 16. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

## PSAK 13: *Properti Investasi*

Karena perubahan yang ekstensif pada PSAK 13: *Properti Investasi*, maka seluruh paragraf dalam Pernyataan tersebut, sebagaimana diamendemen oleh DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*, dan perubahan yang diusulkan, dituliskan kembali. Paragraf baru digaris bawah dan paragraf yang dihapus dicoret.

### Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 13

#### Properti Investasi

##### Tujuan

01. Pernyataan ini bertujuan untuk mengatur perlakuan akuntansi untuk properti investasi dan ketentuan pengungkapan yang terkait.

##### Ruang Lingkup

**02. Pernyataan ini diterapkan dalam pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan properti investasi.**

03. ~~[Dikosongkan] Pernyataan ini juga menerapkan untuk pengukuran hak atas properti investasi dalam sewa yang dicatat sebagai sewa pembiayaan dalam laporan keuangan penyewa dan untuk pengukuran properti investasi yang disediakan untuk penyewa yang dicatat sebagai sewa operasi dalam laporan keuangan pesewa. Pernyataan ini tidak mencakup hal yang diatur dalam PSAK 30: *Sewa*, antara lain:~~

- ~~(a) pengklasifikasian sewa sebagai sewa pembiayaan atau sewa operasi;~~
- ~~(b) pengakuan penghasilan sewa dari properti investasi (lihat juga DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*);~~
- ~~(c) pengukuran hak atas properti dalam sewa yang dicatat sebagai sewa operasi dalam laporan keuangan penyewa;~~
- ~~(d) pengukuran investasi neto pesewa yang dicatat sebagai sewa pembiayaan dalam laporan keuangan pesewa;~~
- ~~(e) akuntansi untuk transaksi jual dan sewa balik; dan~~
- ~~(f) pengungkapan tentang sewa pembiayaan dan sewa operasi.~~

04. Pernyataan ini tidak berlaku untuk:

- (a) aset biologis yang terkait dengan aktivitas agrikultur (lihat PSAK 69: *Agrikultur*); dan

- (b) hak penambangan dan cadangan mineral seperti minyak, gas alam, dan sumber daya serupa yang tidak dapat diperbarui.

## Definisi

05. Berikut adalah pengertian istilah yang digunakan dalam Pernyataan ini:

Jumlah tercatat adalah jumlah suatu aset yang diakui dalam laporan posisi keuangan.

Biaya perolehan adalah jumlah kas atau setara kas yang dikeluarkan atau nilai wajar dari imbalan lain yang diberikan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan atau ~~pembangunan~~ konstruksi atau, jika relevan, nilai jumlah yang diatribusikan pada aset tersebut ketika pertama kali diakui ~~pengakuan awal~~ sesuai dengan ketentuan persyaratan spesifik dalam PSAK lainnya, contohnya PSAK 53: Pembayaran Berbasis Saham.

Nilai wajar adalah harga yang akan diterima untuk menjual suatu aset atau harga yang akan dibayar untuk mengalihkan suatu liabilitas dalam transaksi teratur antara pelaku pasar pada tanggal pengukuran. (Lihat PSAK 68: Pengukuran Nilai Wajar).

Properti investasi adalah properti (tanah atau bangunan—atau bagian dari suatu bangunan—atau kedua-duanya) yang dikuasai (oleh pemilik atau oleh penyewa sebagai aset hak-guna melalui sewa pembiayaan) untuk menghasilkan rental atau untuk kenaikan nilai atau keduanya, dan tidak ~~daripada~~ untuk:

- (a) digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif; atau
- (b) dijual dalam kegiatan usaha sehari-hari.

Properti yang digunakan pemilik sendiri adalah properti yang dikuasai (oleh pemilik atau oleh penyewa sebagai aset hak-guna melalui sewa pembiayaan) untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif.

Klasifikasi Properti sebagai Properti Investasi atau Properti yang Digunakan Pemilik Sendiri

06. ~~[Dikosongkan] Hak atas properti yang dikuasai oleh penyewa melalui sewa operasi dapat dikelompokkan dan dicatat sebagai properti investasi jika, dan hanya jika, properti tersebut akan memenuhi definisi properti investasi dan penyewa menggunakan model nilai wajar sebagaimana diatur di paragraf 33-55 untuk aset tersebut. Alternatif pengklasifikasian ini dimungkinkan untuk dilakukan bagi setiap properti secara individual. Akan tetapi, sekali alternatif klasifikasi ini dipilih untuk satu hak atas properti tertentu yang dikuasai dengan cara sewa operasi tersebut, maka seluruh properti yang diklasifikasikan sebagai properti investasi dicatat dengan menggunakan model nilai wajar. Jika alternatif klasifikasi ini dipilih, maka setiap hak kepemilikan diungkapkan sebagaimana disyaratkan oleh paragraf 74-78.~~

07. Properti investasi dapat dikuasai untuk menghasilkan rental atau untuk ~~mendapatkan~~ kenaikan nilai atau keduanya. Oleh karena itu, properti investasi menghasilkan arus kas yang sebagian besar tidak bergantung pada aset lain yang dikuasai oleh entitas. Hal ini membedakan properti investasi dari properti yang digunakan sendiri pemilik. ~~Proses p~~Produksi atau ~~pengadaan~~ penyediaan barang atau jasa (atau penggunaan properti untuk tujuan administratif) ~~dapat~~ menghasilkan arus kas yang dapat diatribusikan tidak hanya pada properti, tetapi juga ~~ke~~ pada aset lain yang digunakan dalam proses produksi atau ~~persediaan~~ penyediaan. PSAK 16: Aset Tetap berlaku untuk properti yang digunakan sendiri pemilik yang dimiliki sendiri dan DE PSAK 73: Sewa berlaku untuk properti yang digunakan pemilik yang dikuasai oleh penyewa sebagai aset hak-guna.

08. Berikut adalah contoh properti investasi:

- (a) tanah yang dikuasai ~~dalam jangka panjang~~ untuk kenaikan nilai jangka panjang dan bukan daripada untuk penjualan ~~dijual~~ jangka pendek dalam kegiatan usaha sehari-hari;<sup>2</sup>
- (b) tanah yang dikuasai yang penggunaan masa depannya belum ditentukan saat ini ~~yang penggunaannya di masa depan belum ditentukan~~. (Jika entitas belum menentukan penggunaan tanah tersebut sebagai properti yang digunakan sendiri pemilik atau akan untuk ~~dijual~~ penjualan jangka pendek dalam kegiatan usaha sehari-hari, maka tanah tersebut dianggap sebagai tanah yang dimiliki dikuasai dalam rangka kenaikan nilai);<sup>2</sup>
- (c) bangunan yang dimiliki oleh entitas (atau aset hak-guna yang terkait bangunan yang dikuasai oleh entitas melalui sewa pembiayaan) dan

- disewakan kepada pihak lain melalui satu atau lebih sewa operasi atau lebih;
- (d) bangunan yang belum terpakai tetapi tersedia dimiliki dikuasai untuk disewakan kepada pihak lain melalui satu atau lebih sewa operasi atau lebih;
- (e) properti dalam proses pembangunan yang sedang dikonstruksikan atau pengembangan yang sedang dikembangkan yang di masa depan untuk digunakan di masa depan sebagai properti investasi.

09. Berikut adalah contoh aset yang bukan merupakan properti investasi dan oleh karena itu tidak termasuk dikecualikan dari ruang lingkup Pernyataan ini:

- (a) properti yang dimaksudkan diintensikan untuk dijual dalam kegiatan usaha sehari-hari atau sedang dalam proses pembangunan konstruksi atau pengembangan untuk kemudian dijual (lihat PSAK 14: *Persediaan*), sebagai contoh, properti yang diperoleh secara eksklusif dengan maksud untuk selanjutnya dilepaskan dalam waktu dekat atau untuk pengembangan dikembangkan dan dijual kembali.
- (b) [Dikosongkan]
- (c) properti yang digunakan sendiri pemilik (lihat PSAK 16: *Aset Tetap dan DE PSAK 73: Sewa*), mencakup (di antaranya) properti yang dikuasai untuk digunakan di masa depan sebagai properti yang digunakan sendiri pemilik, properti yang dimiliki dikuasai untuk pengembangan di masa depan dan selanjutnya digunakan sebagai properti yang digunakan sendiri pemilik, properti yang digunakan oleh karyawan (apakah karyawan membayar dengan atau tanpa pembayaran rental sesuai pada harga pasar atau tidak oleh karyawan), dan properti yang digunakan sendiri pemilik yang menunggu untuk dijual lepas.
- (d) [Dikosongkan]
- (e) properti yang disewakan kepada entitas lain melalui dengan cara sewa pembiayaan.

10. Beberapa properti terdiri dari bagian yang dikuasai untuk menghasilkan rental atau untuk kenaikan nilai dan bagian lain dari properti tersebut dimiliki dikuasai untuk digunakan dalam proses produksi atau untuk menghasilkan penyediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif. Jika bagian properti tersebut dapat dijual secara terpisah (atau disewakan kepada pihak lain secara terpisah melalui sewa pembiayaan), maka entitas mencatatnya bagian tersebut secara terpisah. Jika bagian tersebut tidak dapat dijual secara terpisah, maka properti ini masuk sebagai merupakan properti

investasi hanya jika bagian yang tidak signifikan dikuasai untuk yang digunakan dalam proses produksi atau ~~persediaan~~ penyediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif ~~jumlahnya tidak signifikan~~.

11. Dalam beberapa kasus, entitas menyediakan tambahan jasa kepada penghuni properti yang dimilikinya. Entitas memperlakukan properti tersebut sebagai properti investasi jika jasa tersebut tidak signifikan terhadap keseluruhan perjanjian. Sebagai contoh adalah ketika pemilik bangunan kantor menyediakan jasa keamanan dan pemeliharaan ~~bangunan~~ kepada penyewa yang menghuni bangunan kantor tersebut.

12. Dalam kasus yang lain, jasa yang diberikan ~~disediakan bernilai~~ ~~eksep~~ signifikan. Sebagai contoh, jika entitas memiliki dan mengelola hotel, maka jasa yang diberikan kepada tamu adalah signifikan terhadap keseluruhan perjanjian. Oleh karena itu, hotel yang dikelola pemilik ~~termasuk sebagai~~ merupakan properti yang digunakan ~~sendiri~~ pemilik dan bukan sebagai properti investasi.

13. Mungkin terdapat kesulitan untuk menentukan apakah tambahan jasa yang diberikan itu ~~adalah sangat~~ signifikan sehingga properti tidak memenuhi kriteria sebagai properti investasi. Sebagai contoh, pemilik hotel terkadang ~~memindahkan~~ mengalihkan beberapa tanggung jawab kepada pihak ketiga melalui ~~berdasarkan~~ suatu kontrak manajemen ~~perjanjian~~ pengelolaan. Persyaratan dalam perjanjian tersebut sangat beragam. Pada satu sisi, secara substansi, posisi pemilik hotel adalah ~~sebagai~~ investor pasif. Pada sisi yang lain, pemilik hotel ~~telah~~ dapat mengalih-dayakan kepada pihak lain fungsi sehari-hari untuk ~~mengelola operasi hotel sehari-hari~~ dengan sementara tetap terekspos secara signifikan terhadap ~~terkena~~ dampak secara langsung dari variasi arus kas yang dihasilkan ~~dari~~ oleh operasi hotel tersebut.

14. Pertimbangan diperlukan untuk menentukan apakah suatu properti memenuhi kriteria sebagai properti investasi. Entitas mengembangkan kriteria sehingga ~~dapat digunakan sebagai kebijakan~~ pertimbangan yang tersebut dapat digunakan secara konsisten sesuai dengan definisi properti investasi dan pedoman terkait di dalam paragraf 07–13. Paragraf 75(c) mensyaratkan entitas untuk mengungkapkan kriteria tersebut ketika klasifikasi sulit dilakukan.

14A. Pertimbangan juga diperlukan untuk menentukan apakah akuisisi properti investasi merupakan akuisisi aset atau kelompok aset atau kombinasi bisnis dalam ruang lingkup PSAK 22: *Kombinasi Bisnis*. Untuk menentukan apakah akuisisi tersebut merupakan kombinasi bisnis, maka entitas mengacu kepada PSAK 22: *Kombinasi Bisnis*. Pembahasan dalam paragraf 07–14 Pernyataan ini terkait ~~dengan~~ apakah properti merupakan properti yang digunakan ~~sendiri~~ pemilik atau properti investasi dan bukan untuk menentukan apakah akuisisi properti merupakan kombinasi bisnis sebagaimana didefinisikan dalam PSAK 22: *Kombinasi Bisnis*. Penentuan apakah transaksi spesifik memenuhi definisi kombinasi bisnis sebagaimana didefinisikan dalam PSAK 22: *Kombinasi Bisnis* dan termasuk properti investasi sebagaimana didefinisikan dalam Pernyataan ini mensyaratkan penerapan terpisah dari kedua Pernyataan tersebut.

15. Dalam beberapa kasus, entitas memiliki properti yang disewakan kepada, dan yang digunakan oleh, entitas induknya atau entitas anak lain. Properti tersebut tidak diklasifikasikan sebagai properti investasi dalam laporan keuangan konsolidasian, karena properti tersebut ~~termasuk~~ merupakan properti yang digunakan ~~sendiri~~ pemilik ~~jika dilihat dari sudut pandang perspektif~~ kelompok usaha. Akan tetapi, ~~jika dilihat dari sudut pandang perspektif~~ entitas yang memiliki properti tersebut, properti tersebut termasuk kategori merupakan properti investasi ~~sepanjang~~ jika memenuhi definisi dalam paragraf 05. Oleh karena itu, pesewa memperlakukan ~~kepemilikan~~ properti tersebut sebagai properti investasi dalam laporan keuangan individualnya.

## PENGAKUAN

16. *Properti investasi yang dimiliki diakui sebagai aset jika dan hanya jika:*

- (a) *terdapat besar kemungkinan besar bahwa manfaat ekonomik masa depan yang terkait dengan properti investasi tersebut akan mengalir ke entitas; dan*
- (b) *biaya perolehan properti investasi dapat diukur secara andal.*

17. Entitas mengevaluasi berdasarkan prinsip pengakuan atas seluruh biaya perolehan properti investasi pada saat ~~terjadinya~~ biaya tersebut timbul. Biaya perolehan tersebut termasuk biaya yang ~~terjadi pada saat timbul pada saat pertama kali~~ memperoleh properti investasi dan biaya yang

terjadi setelahnya untuk menambah, mengganti bagian ~~properti~~, atau memperbaiki properti.

18. Berdasarkan prinsip pengakuan di dalam paragraf 16, entitas tidak mengakui biaya ~~jasa harian penggunaan~~ properti dalam jumlah tercatat properti investasi. ~~Akan tetapi, Biaya~~ tersebut diakui dalam laba rugi pada saat terjadinya. Biaya ~~jasa harian penggunaan~~ properti yang utama adalah biaya tenaga kerja dan bahan habis pakai, dan dapat serta termasuk biaya suku cadang kecil. Tujuan pengeluaran ini sering dideskripsikan sebagai "perbaikan dan pemeliharaan" dari properti.

19. Bagian dari properti investasi dapat diperoleh melalui penggantian. Sebagai contoh, interior dinding bangunan mungkin merupakan penggantian dinding aslinya. Berdasarkan prinsip pengakuan, entitas mengakui biaya penggantian bagian dari properti investasi yang ada pada saat ~~terjadinya~~ biaya tersebut timbul dalam jumlah tercatat properti investasi jika kriteria pengakuan terpenuhi ~~memenuhi kriteria pengakuan~~. Jumlah tercatat bagian yang diganti tersebut dihentikan pengakuannya sesuai dengan ketentuan penghentian pengakuan dalam Pernyataan ini.

19A. Properti investasi yang dikuasai oleh penyewa sebagai aset hak-guna diakui sesuai dengan DE PSAK 73: Sewa.

## PENGUKURAN SAAT PENGAKUAN

**20. *Properti investasi yang dimiliki pada awalnya diukur sebesar biaya perolehan. Biaya transaksi termasuk dalam pengukuran awal tersebut.***

21. Biaya perolehan properti investasi yang dibeli meliputi harga pembelian dan setiap pengeluaran yang dapat diatribusikan secara langsung. Pengeluaran yang dapat diatribusikan secara langsung termasuk, sebagai contoh, biaya jasa legal, pajak pengalihan properti, dan biaya transaksi lain.

22. [Dikosongkan]

23. Biaya perolehan properti investasi tidak bertambah karena termasuk:

(a) biaya perintisan (kecuali biaya yang diperlukan untuk membawa properti ke kondisi yang diinginkan sehingga dapat digunakan ~~sesuai dengan maksud~~ sebagaimana diintensikan oleh manajemen);

- (b) kerugian operasional yang terjadi timbul sebelum properti investasi mencapai tingkat hunian yang direncanakan; atau
- (c) jumlah tidak normal atas pemborosan bahan, tenaga kerja, atau sumber daya lain yang terjadi timbul selama masa pembangunan konstruksi atau pengembangan properti.

24. Jika pembayaran atas properti investasi ditangguhkan, maka biaya perolehannya adalah setara harga tunai. ~~Perbedaan antara Selisih~~ jumlah tersebut dan total pembayaran diakui sebagai beban bunga selama periode kredit.

25. ~~[Dikosongkan] **Biaya perolehan awal hak atas properti yang dikuasai dengan cara sewa dan diklasifikasikan sebagai properti investasi yang dicatat sebagai sewa pembiayaan sebagaimana diatur dalam PSAK 30: Sewa paragraf 20, dalam hal ini aset diakui pada jumlah yang lebih rendah antara nilai wajar dan nilai kini pembayaran sewa minimum. Jumlah yang setara diakui sebagai liabilitas sesuai dengan ketentuan paragraf yang sama.**~~

26. ~~[Dikosongkan] Setiap premium yang dibayarkan untuk sewa diperlakukan sebagai bagian dari pembayaran sewa minimum untuk tujuan ini, dan oleh karena itu dimasukkan dalam biaya perolehan aset, tetapi dikeluarkan dari liabilitas. Jika hak atas properti yang dikuasai dengan cara sewa diklasifikasikan sebagai properti investasi, maka hak atas properti tersebut dicatat pada nilai wajar dari hak tersebut dan bukan dari properti yang mendasari. Pedoman pengukuran atas nilai wajar hak properti untuk model nilai wajar diatur dalam PSAK 68: Pengukuran Nilai Wajar paragraf 33-35, 40, 41, 48, 50 dan 52. Pedoman tersebut juga relevan dalam penentuan nilai wajar ketika nilai tersebut digunakan sebagai biaya perolehan untuk tujuan pengakuan awal.~~

27. ~~Satu atau lebih aset tetap properti investasi atau lebih mungkin dapat diperoleh dalam melalui pertukaran dengan aset moneter atau aset nonmoneter atau kombinasi aset moneter dan nonmoneter. Pembahasan berikut mengacu pada pertukaran satu aset nonmoneter dengan aset nonmoneter lain, tetapi hal ini juga berlaku untuk seluruh pertukaran yang dideskripsikan dalam kalimat sebelumnya. Biaya perolehan properti investasi tersebut diukur pada nilai wajar kecuali: (a) transaksi pertukaran tidak memiliki substansi komersial atau (b) nilai wajar aset yang diterima dan aset yang diserahkan tidak dapat diukur secara andal. Aset yang~~

diperoleh tersebut diukur dengan cara tersebut bahkan jika entitas tidak dapat segera menghentikan pengakuan aset yang diserahkan. Jika aset yang diperoleh tidak dapat diukur pada nilai wajar, maka biaya perolehannya diukur pada jumlah tercatat aset yang diserahkan.

28. Entitas menentukan apakah transaksi pertukaran memiliki substansi komersial dengan mempertimbangkan sejauh mana arus kas masa depan yang diharapkan dapat berubah sebagai akibat dari transaksi tersebut. Suatu transaksi pertukaran memiliki substansi komersial jika:

- (a) konfigurasi (risiko, waktu, dan jumlah) arus kas dari aset yang diterima berbeda dengan konfigurasi arus kas dari aset yang ~~diserahkan~~ diserahkan; atau
- (b) nilai spesifik-entitas dari bagian operasi entitas yang ~~terdipengaruhi~~ terdipengaruhi oleh transaksi tersebut berubah sebagai akibat dari pertukaran; dan
- (c) selisih ~~dipada~~ (a) atau (b) adalah ~~relatif~~ signifikan, relatif terhadap nilai wajar dari aset yang dipertukarkan.

*Untuk ~~tujuan penentuan~~ apakah transaksi pertukaran memiliki substansi komersial, nilai spesifik-entitas dari bagian operasi entitas yang ~~terdipengaruhi~~ oleh transaksi tersebut mencerminkan arus kas ~~sesudah~~ sesudah pajak. Hasil analisis ini dapat menjadi jelas tanpa entitas ~~menyajikan~~ melakukan perhitungan yang rinci.*

29. Nilai wajar suatu aset dapat diukur secara andal jika: (a) variabilitas dalam rentang pengukuran nilai wajar yang rasional untuk aset tersebut adalah tidak signifikan; atau (b) probabilitas dari beragam estimasi dalam rentang tersebut dapat dinilai secara rasional dan digunakan ketika mengukur nilai wajar. Jika entitas dapat mengukur nilai wajar secara andal, baik dari aset yang diterima atau diserahkan, maka nilai wajar dari aset yang diserahkan digunakan untuk mengukur biaya perolehan ~~dari aset yang diterima~~, kecuali jika nilai wajar aset yang diterima lebih jelas.

29A. Properti investasi yang dikuasai oleh penyewa sebagai aset hak-guna pada awalnya diukur pada biaya perolehannya sesuai dengan DE PSAK 73: Sewa.

## PENGUKURAN SETELAH PENGAKUAN

### Kebijakan Akuntansi

30. *Dengan pengecualian sebagaimana dimaksud dalam paragraf 32A ~~dan~~ 34, entitas memilih model nilai wajar dalam paragraf*

**33–35 atau model biaya di dalam paragraf 56 sebagai kebijakan akuntansinya dan menerapkan kebijakan tersebut pada seluruh properti investasinya.**

31. PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan* menetapkan bahwa perubahan kebijakan akuntansi secara sukarela dilakukan hanya jika perubahan tersebut akan menghasilkan laporan keuangan yang menyediakan informasi yang andal dan lebih relevan mengenai dampak transaksi, peristiwa atau kondisi lain terhadap posisi keuangan, kinerja keuangan, atau arus kas entitas. Adalah ~~Hal~~ yang ~~sulit~~ untuk dipahami sangat tidak mungkin bahwa perubahan dari model nilai wajar ke model biaya dapat akan menghasilkan penyajian yang lebih relevan.

32. Pernyataan ini mensyaratkan seluruh entitas untuk mengukur nilai wajar properti investasi, baik untuk tujuan pengukuran (jika menggunakan model nilai wajar) maupun pengungkapan (jika menggunakan model biaya). Entitas dianjurkan, tetapi tidak disyaratkan, untuk mengukur nilai wajar properti investasi berdasarkan penilaian oleh penilai independen yang memiliki kualifikasi profesional yang telah diakui dan relevan serta memiliki pengalaman terkini di lokasi dan kategori properti investasi yang dinilai.

**32A. Entitas dapat:**

- (a) **memilih model nilai wajar atau model biaya untuk seluruh properti investasi yang menjadi agunan liabilitas yang membayarkan imbal hasil yang terdikitkan secara langsung dengan nilai wajar dari, atau imbal hasil dari, aset tertentu yang mencakup termasuk properti investasi tersebut; dan**
- (b) **memilih model nilai wajar atau model biaya untuk seluruh properti investasi lain, tanpa memperhatikan pilihan yang dibuat sebagaimana dimaksudkan di dalam huruf (a).**

32B. Beberapa penjamin dan entitas lain mengoperasikan dana properti internal yang menerbitkan unit nosional, dengan beberapa unit dimiliki oleh investor dalam kontrak terkait dan unit lain dimiliki oleh entitas. Paragraf 32A tidak mengizinkan memperkenankan entitas untuk mengukur properti yang dimiliki oleh dana properti internal, sebagian dengan biaya perolehan dan sebagian dengan nilai wajar.

32C. Jika entitas memilih model yang berbeda untuk dua kategori yang sebagaimana dideskripsikan dialam paragraf 32A, maka penjualan properti investasi antar kelompok aset yang diukur dengan menggunakan model berbeda diakui pada nilai wajar dan perubahan kumulatif dalam nilai wajar diakui dalam laba rugi. ~~Sejalan dengan hal tersebut~~ Dengan demikian, jika suatu properti investasi ~~dialihkan~~ dijual dari kelompok aset yang menggunakan model nilai wajar ke kelompok aset yang menggunakan model biaya, maka nilai wajar properti pada saat penjualan dianggap menjadi biaya perolehannya.

#### Model Nilai Wajar

33. *Setelah pengakuan awal, entitas yang memilih menggunakan model nilai wajar mengukur seluruh properti investasi berdasarkan pada nilai wajar, kecuali dalam kasus sebagaimana dideskripsikan dialam paragraf 53.*

34. ~~[Dikosongkan] Jika hak atas properti yang dimiliki oleh penyewa dalam sewa operasi diklasifikasi sebagai properti investasi berdasarkan paragraf 06, maka paragraf 30 tidak bebas pilih, sehingga menerapkan model nilai wajar.~~

35. *Keuntungan atau kerugian yang timbul dari perubahan nilai wajar properti investasi diakui dalam laba rugi pada periode terjadinya.*

36-39. [Dikosongkan]

40. Ketika mengukur nilai wajar properti investasi sesuai dengan PSAK 68: *Pengukuran Nilai Wajar*, entitas memastikan bahwa nilai wajar mencerminkan, diantaranya, penghasilan rental dari sewa yang sedang berjalan dan asumsi lain yang akan digunakan pelaku pasar ketika menentukan harga properti investasi dalam kondisi pasar saat ini.

40A. Ketika penyewa menggunakan model nilai wajar untuk mengukur properti investasi yang dikuasai sebagai aset hak-guna, maka aset hak-guna, dan bukan properti pendasar, diukur pada nilai wajar.

41. Paragraf 25 DE PSAK 73: Sewa menjelaskan dasar pengakuan awal biaya perolehan dari ~~hak atas properti sewaan~~ properti investasi yang dikuasai oleh penyewa sebagai aset hak-guna. Paragraf 33 mensyaratkan ~~hak atas properti sewaan~~ properti investasi yang dikuasai penyewa sebagai aset

hak-guna diukur kembali, jika perlu, pada nilai wajar jika entitas memilih model nilai wajar. ~~Dalam sewa yang dinegosiasikan~~ Ketika pembayaran sewa sama dengan pada tarif pasar, nilai wajar dari ~~hak atas properti sewaan properti investasi yang dikuasai oleh penyewa sebagai aset hak-guna~~ pada saat perolehan, dikurangi dengan seluruh pembayaran sewa yang diharapkan (termasuk pembayaran terkait dengan liabilitas sewa yang diakui), sama dengan nol. Nilai wajar ini tidak berubah tanpa memperhatikan apakah (untuk tujuan akuntansi) liabilitas dan aset sewaan diakui pada nilai wajar atau pada nilai kini pembayaran sewa minimum sesuai dengan PSAK 30: Sewa paragraf 20. Dengan demikian, pengukuran kembali biaya perolehan aset hak-guna sewaan dari biaya perolehan sesuai dengan dengan paragraf 25 DE PSAK 73: Sewa menjadi pada nilai wajar sesuai dengan paragraf 33 (dengan mempertimbangkan persyaratan dalam paragraf 50) tidak menimbulkan keuntungan atau kerugian awal, kecuali nilai wajar diukur pada waktu yang berbeda. Hal ini dapat terjadi ketika entitas memilih untuk menerapkan model nilai wajar setelah pengakuan awal.

42-47. [Dikosongkan]

48. Dalam kasus tertentu yang jarang terjadi, terdapat bukti yang jelas ketika entitas pertama kali memperoleh properti investasi (atau ketika properti yang ada menjadi properti investasi setelah perubahan penggunaan) bahwa perubahan rentang pengukuran nilai wajarnya akan menjadi sangat besar yang layak tersebut menjadi sangat besar, dan probabilitas berbagai hasil menjadi sulit untuk dinilai, sehingga meniadakan manfaat dari estimasi ukuran tunggal nilai wajar-tunggal. Hal ini dapat mengindikasikan bahwa nilai wajar properti tersebut tidak akan dapat diukur secara andal dengan dasar yang berkelanjutan (lihat paragraf 53).

49. [Dikosongkan]

50. Dalam menentukan jumlah tercatat properti investasi dalam model nilai wajar, entitas tidak melakukan penghitungan ganda atas aset atau liabilitas yang diakui sebagai aset atau liabilitas terpisah. Sebagai contoh:

- peralatan seperti *lift* atau pendingin ruangan sering menjadi satu kesatuan yang tidak terpisahkan dari bangunan dan biasanya dimasukkan dalam nilai wajar properti investasi, bukan diakui secara terpisah sebagai aset tetap.
- jika kantor disewakan termasuk dengan furnitur, nilai wajar kantor secara umum memasukkan nilai wajar furnitur karena penghasilan

rental juga terkait dengan furnitur kantor. Jika furnitur termasuk dalam nilai wajar properti investasi, maka entitas tidak mengakui furnitur tersebut sebagai aset terpisah.

- (c) nilai wajar properti investasi tidak termasuk penghasilan sewa operasi dibayar di muka atau telah terakru karena entitas mengakuinya secara terpisah sebagai aset atau liabilitas.
- (d) nilai wajar properti investasi yang ~~dimiliki~~ dikuasai oleh penyewa sebagai aset hak-guna dalam suatu sewa mencerminkan arus kas yang diharapkan (termasuk ~~rental kontinjen~~ bahwa pembayaran sewa variabel yang diperkirakan menjadi terutang). Sejalan dengan hal tersebut, jika penilaian yang diperoleh atas properti merupakan nilai neto dari keseluruhan pembayaran yang diperkirakan akan dilakukan, maka perlu untuk menambahkan kembali liabilitas sewa yang diakui, dalam rangka menentukan jumlah tercatat properti investasi yang menggunakan model nilai wajar.

51. [Dikosongkan]

52. Dalam beberapa kasus, entitas memperkirakan bahwa nilai kini pembayaran terkait dengan properti investasi (selain pembayaran terkait dengan liabilitas yang diakui) akan melebihi nilai kini penerimaan kas terkait. Entitas menerapkan PSAK 57: *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi* untuk menentukan pengakuan liabilitas dan, jika demikian, bagaimana mengukur liabilitas tersebut.

Ketidakmampuan Mengukur Nilai Wajar secara Andal

**53. Terdapat praduga (rebuttable presumption) bahwa entitas dapat mengukur nilai wajar properti investasi secara andal dengan dasar berkelanjutan. Akan tetapi, dalam beberapa kasus yang jarang terjadi, terdapat bukti yang jelas ketika entitas pertama kali memperoleh properti investasi (atau ketika properti yang ada pertama kali menjadi properti investasi setelah perubahan penggunaan) bahwa nilai wajar properti investasi tidak dapat diukur secara andal dengan dasar berkelanjutan. Hal ini timbul jika, dan hanya jika, pasar untuk properti yang sebanding tidak aktif (contohnya terdapat sedikit transaksi yang baru, kuotasi harga bukanlah yang terkini atau harga transaksi terobservasi mengindikasikan bahwa penjual dipaksa untuk menjual) dan alternatif pengukuran nilai wajar andal (sebagai contoh, berdasarkan proyeksi arus kas diskontoan) tidak tersedia. Jika entitas menentukan bahwa nilai wajar properti**

*investasi dalam proses pembangunan tidak dapat diukur secara andal tetapi memperkirakan nilai wajar properti tersebut dapat diukur secara andal saat pembangunan selesai, maka properti investasi dalam proses pembangunan tersebut diukur berdasarkan biaya perolehan sampai nilai wajarnya dapat diukur secara andal atau sampai pembangunannya selesai (mana yang lebih awal). Jika entitas menentukan bahwa nilai wajar dari properti investasi (selain properti investasi dalam proses pembangunan) tidak dapat diukur secara andal dengan dasar berkelanjutan, maka entitas mengukur properti investasi tersebut menggunakan model biaya sesuai PSAK 16 untuk properti investasi yang dimiliki atau sesuai dengan DE PSAK 73: Sewa untuk properti investasi yang dikuasai oleh penyewa sebagai aset hak-guna. Nilai residual dari properti investasi diasumsikan nol. Entitas **harus terus** menerapkan PSAK 16 atau DE PSAK 73 hingga pelepasan properti investasi tersebut.*

53A. Setelah entitas mampu mengukur nilai wajar properti investasi dalam proses pembangunan secara andal yang sebelumnya telah diukur pada biaya perolehan, maka properti investasi tersebut diukur pada nilai wajarnya. Setelah pembangunan dari properti tersebut telah selesai, dapat dianggap bahwa nilai wajarnya dapat diukur secara andal. Jika kasusnya tidak demikian, sesuai dengan paragraf 53, maka properti dicatat menggunakan model biaya sesuai dengan PSAK 16 untuk aset yang dimiliki atau DE PSAK 73: Sewa untuk properti investasi yang dikuasai oleh penyewa sebagai aset hak-guna.

53B. Praduga bahwa nilai wajar properti investasi dalam proses pembangunan dapat diukur secara andal dapat ditolak hanya pada saat pengakuan awal. Entitas yang telah mengukur properti investasi dalam proses pembangunan pada nilai wajar tidak dapat menyimpulkan bahwa nilai wajar properti investasi yang telah selesai dibangun tidak dapat diukur secara andal.

54. Dalam beberapa kasus yang jarang terjadi jika entitas terpaksa, berdasarkan alasan yang diberikan dalam paragraf 53, untuk mengukur properti investasi menggunakan model biaya sesuai dengan PSAK 16 atau DE PSAK 73: Sewa, entitas mengukur pada nilai wajar properti semua properti investasi lainnya, termasuk properti investasi dalam proses pembangunan. Dalam kasus ini, walaupun entitas dapat menggunakan

model biaya untuk satu properti investasi, entitas terus mencatat dengan nilai wajar untuk masing-masing properti investasi yang tersedia.

**55. *Jika sebelumnya entitas telah mengukur properti investasi pada nilai wajar, maka entitas melanjutkan pengukuran properti tersebut pada nilai wajar hingga pelepasan (atau hingga properti tersebut menjadi properti yang digunakan sendiri atau entitas mulai mengembangkan properti tersebut dan kemudian menjualnya dalam kegiatan usaha sehari-hari) bahkan jika transaksi pasar yang dapat dibandingkan menjadi jarang terjadi atau harga pasar menjadi tidak banyak tersedia.***

#### Model Biaya

~~56. *Setelah pengakuan awal, entitas yang memilih model biaya mengukur seluruh properti investasinya sesuai dengan ketentuan dalam PSAK 16: Aset Tetap, kecuali jika properti investasi tersebut memenuhi kriteria sebagai dimiliki untuk dijual (atau termasuk dalam kelompok aset lepasan yang dikelompokkan sebagai dimiliki untuk dijual) sesuai dengan PSAK 58: Aset Tidak Lancar yang Dimiliki untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan. Properti investasi yang memenuhi kriteria sebagai dimiliki untuk dijual (atau termasuk dalam kelompok aset lepasan yang dikelompokkan sebagai dimiliki untuk dijual) diukur sesuai dengan PSAK 58: Aset Tidak Lancar yang Dimiliki untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan.*~~

Setelah pengakuan awal, entitas yang memilih model biaya mengukur properti investasi:

- (a) sesuai PSAK 58: Aset Tidak Lancar yang dikuasai untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan jika memenuhi kriteria untuk diklasifikasi sebagai dikuasai untuk dijual (atau termasuk dalam kelompok lepasan yang diklasifikasikan sebagai dikuasai untuk dijual);
- (b) sesuai dengan DE PSAK 73: Sewa jika dikuasai oleh penyewa sebagai aset hak-guna dan tidak dikuasai untuk dijual sesuai dengan PSAK 58: Aset Tidak Lancar yang dikuasai untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan; dan
- (c) sesuai dengan persyaratan dalam PSAK 16: Aset Tetap untuk model biaya pada seluruh kasus lainnya.

## Pengalihan

57. Pengalihan ke, atau dari, properti investasi dilakukan jika, dan hanya jika, terdapat perubahan penggunaan yang dibuktikan dengan:
- (a) dimulainya penggunaan oleh pemilik, dialihkan dari properti investasi menjadi properti yang digunakan sendiri;
  - (b) dimulainya pengembangan untuk dijual, dialihkan dari properti investasi menjadi persediaan;
  - (c) berakhirnya pemakaian oleh pemilik, dialihkan dari properti yang digunakan sendiri menjadi properti investasi; atau
  - (d) dimulainya sewa operasi kepada pihak lain, dialihkan dari persediaan menjadi properti investasi.
  - (e) [Dikosongkan]

58. Paragraf 57(b) mensyaratkan entitas untuk mengalihkan properti dari properti investasi menjadi persediaan jika, dan hanya jika, terdapat perubahan penggunaan, yang ditunjukkan dengan dimulainya pengembangan dengan tujuan untuk dijual. Jika entitas memutuskan untuk melepas properti investasi tanpa dikembangkan, maka entitas tetap memperlakukan properti tersebut sebagai properti investasi hingga dihentikan pengakuannya (dieliminasi dari laporan posisi keuangan) dan tidak memperlakukannya sebagai persediaan. Serupa dengan hal tersebut, jika entitas mulai mengembangkan kembali properti investasi yang ada dan akan tetap menggunakannya di masa depan sebagai properti investasi, maka properti tersebut tetap properti investasi dan tidak direklasifikasi sebagai properti yang digunakan sendiri selama masa pengembangan kembali.

59. Paragraf 60–65 menerapkan untuk pengakuan dan pengukuran ketika entitas menggunakan model nilai wajar atas properti investasi. Jika entitas menggunakan model biaya, pengalihan antara properti investasi, properti yang digunakan sendiri dan persediaan tidak mengubah jumlah tercatat properti yang dialihkan serta tidak mengubah biaya perolehan properti untuk tujuan pengukuran dan pengungkapan.

**60. Untuk properti investasi yang dicatat pada nilai wajar dan kemudian dialihkan menjadi properti yang digunakan sendiri atau persediaan, biaya perolehan bawaan untuk akuntansi selanjutnya mengacu pada PSAK 16: Aset Tetap, DE PSAK 73: Sewa, atau PSAK 14: Persediaan merupakan nilai wajar pada tanggal perubahan penggunaan.**

61. Jika properti yang digunakan sendiri ~~pemilik oleh pemilik~~ berubah menjadi properti investasi dan yang akan dicatat dengan menggunakan nilai wajar, ~~maka~~ entitas menerapkan PSAK 16: *Aset Tetap untuk properti yang dimiliki* dan DE PSAK 73: *Sewa untuk properti yang dikuasai oleh penyewa sebagai aset hak-guna* sampai dengan saat tanggal terakhir perubahan penggunaannya. Entitas memperlakukan perbedaan antara jumlah tercatat berdasarkan PSAK 16: ~~*Aset Tetap*~~ atau DE PSAK 73 dan nilai wajar dengan cara yang sama sebagaimana revaluasi sesuai dengan PSAK 16: ~~*Aset Tetap*~~.

62. Sampai dengan tanggal properti yang digunakan sendiri menjadi properti investasi yang akan dicatat pada nilai wajar, entitas menyusutkan properti (~~atau aset hak-guna~~) dan mengakui rugi penurunan nilai yang terjadi. Entitas memperlakukan setiap perbedaan antara jumlah tercatat properti investasi berdasarkan PSAK 16: *Aset Tetap* atau DE PSAK 73: *Sewa* dan nilai wajarnya pada tanggal tersebut dengan cara yang sama sebagaimana revaluasi sesuai dengan PSAK 16: ~~*Aset Tetap*~~. Dengan kata lain:

- (a) setiap penurunan dalam jumlah tercatat properti diakui dalam laba rugi. Akan tetapi, jika terdapat surplus revaluasi yang terkait dengan properti tersebut, maka penurunan tersebut diakui dalam penghasilan komprehensif lain dan mengurangi surplus revaluasi dalam ekuitas.
- (b) setiap kenaikan dalam jumlah tercatat diperlakukan sebagai berikut:
  - (i) jika kenaikan tersebut membalik rugi penurunan nilai yang telah diakui sebelumnya atas properti tersebut, maka kenaikan tersebut diakui dalam laba rugi. Jumlah yang diakui dalam laba rugi tidak melebihi jumlah yang diperlukan untuk mengembalikan nilai ke jumlah tercatat (setelah penyusutan) seandainya tidak ada pengakuan rugi penurunan nilai;
  - (ii) setiap sisa bagian kenaikan diakui dalam penghasilan komprehensif lain dan meningkatkan surplus revaluasi dalam ekuitas. Selanjutnya, pada saat properti investasi dilepas, surplus revaluasi dalam ekuitas dialihkan ke saldo laba. Pengalihan dari surplus revaluasi ke saldo laba tidak melalui laba rugi.

63. *Untuk pengalihan dari persediaan ke properti investasi yang akan dicatat pada nilai wajar, perbedaan antara nilai wajar properti pada tanggal tersebut dan jumlah tercatatnya diakui dalam laba rugi.*

64. Perlakuan atas pengalihan dari persediaan ke properti investasi yang akan dicatat pada nilai wajar adalah konsisten dengan perlakuan penjualan persediaan.

**65. Ketika entitas menyelesaikan pembangunan atau pengembangan properti investasi yang dibangun sendiri dan yang akan dicatat pada nilai wajar, setiap perbedaan antara nilai wajar properti pada tanggal tersebut dan jumlah tercatatnya diakui dalam laba rugi.**

### **Pelepasan**

**66. Properti investasi dihentikan pengakuannya (dieliminasi dari laporan posisi keuangan) pada saat dilepaskan atau ketika properti investasi tidak digunakan lagi secara permanen dan tidak memiliki manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan dari pelepasannya.**

67. Pelepasan properti investasi dapat dilakukan dengan cara dijual atau disewakan melalui sewa pembiayaan. Tanggal pelepasan properti investasi yang dijual adalah tanggal penerima memperoleh pengendalian atas properti investasi sesuai dengan persyaratan untuk menentukan kapan kewajiban pelaksanaan diselesaikan sesuai dengan DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*. ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: *Sewa* berlaku untuk pelepasan yang dilakukan dengan sewa pembiayaan dan jual dan sewa-balik.

68. Jika, sesuai dengan prinsip pengakuan dalam paragraf 16, entitas mengakui biaya penggantian untuk bagian tertentu dari properti investasi ke dalam jumlah tercatatnya, maka jumlah tercatat dari bagian yang diganti dihentikan pengakuannya. Untuk properti investasi yang dicatat dengan model biaya, bagian yang diganti mungkin bukan merupakan bagian yang disusutkan secara terpisah. Jika tidak praktis untuk menentukan jumlah tercatat dari bagian yang diganti tersebut, maka entitas dapat menggunakan biaya penggantian sebagai indikasi untuk menentukan berapa jumlah biaya perolehan bagian yang diganti pada saat diperoleh atau dibangun. Dalam model nilai wajar, nilai wajar dari properti investasi mungkin telah mencerminkan keadaan bahwa bagian yang diganti sudah tidak memiliki nilai lagi. Dalam kasus lain, mungkin sulit untuk menentukan berapa nilai wajar yang dikurangkan atas bagian yang diganti. Alternatif yang dapat digunakan untuk mengurangi nilai wajar bagian yang diganti, jika tidak praktis untuk dilakukan, adalah dengan memasukkan biaya pengganti ke dalam jumlah tercatat aset dan kemudian menentukan kembali nilai

wajarnya, sebagaimana yang disyaratkan untuk penambahan yang tidak melibatkan penggantian.

**69. Keuntungan atau kerugian yang timbul dari penghentian atau pelepasan properti investasi ditentukan dari selisih antara hasil neto pelepasan dan jumlah tercatat aset, dan diakui dalam laba rugi (kecuali jika PSAK 30 DE PSAK 73: Sewa mensyaratkan lain dalam suatu jual dan sewa-balik) pada periode terjadinya penghentian atau pelepasan.**

70. Jumlah imbalan termasuk keuntungan dan kerugian yang timbul dari penghentian pengakuan properti investasi ditentukan sesuai dengan persyaratan untuk menentukan harga transaksi dalam DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* paragraf 47-72. Perubahan selanjutnya terhadap jumlah imbalan yang diestimasi termasuk dalam keuntungan atau kerugian yang dicatat sesuai dengan persyaratan untuk perubahan harga transaksi dalam DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*.

71. Entitas menerapkan PSAK 57: *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi* atau PSAK lain yang sesuai, dalam mencatat liabilitas yang masih ada sehubungan dengan properti investasi setelah pelepasan.

**72. Kompensasi dari pihak ketiga yang diberikan sehubungan dengan penurunan nilai, kehilangan, atau penyerahan properti investasi diakui dalam laba rugi ketika kompensasi tersebut menjadi piutang.**

73. Penurunan nilai atau kerugian atas properti investasi, klaim, atau pembayaran kompensasi dari pihak ketiga serta setiap pembelian atau pembangunan selanjutnya atas aset pengganti merupakan peristiwa ekonomik terpisah dan dicatat secara terpisah dengan cara sebagai berikut:

- (a) penurunan nilai properti investasi diakui sesuai PSAK 48: *Penurunan Nilai Aset*;
- (b) penghentian atau pelepasan properti investasi diakui sesuai dengan paragraf 66–71;
- (c) kompensasi dari pihak ketiga atas properti investasi yang menurun nilainya, hilang atau diserahkan diakui dalam laba rugi ketika kompensasi tersebut telah menjadi piutang; dan
- (d) biaya dari aset yang direstorasi, dibeli atau dibangun sebagai penggantian ditentukan sesuai dengan paragraf 20–29.

## Pengungkapan

### Model Nilai Wajar dan Model Biaya

74. Pengungkapan berikut diterapkan di samping pengungkapan lain dalam ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa. Sesuai dengan ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73, pemilik properti investasi memberikan pengungkapan pesewa atas sewa yang telah disepakati. ~~Entitas Penyewa yang menguasai hak atas properti investasi sebagai aset hak-guna dalam sewa pembiayaan atau sewa operasi membuat pengungkapan~~ memberikan pengungkapan penyewa sebagaimana disyaratkan oleh DE PSAK 73 yang dilakukan penyewa atas sewa pembiayaan dan pengungkapan yang dilakukan pesewa sebagaimana disyaratkan oleh DE PSAK 73 atas sewa operasi yang telah disepakati.

75. *Entitas mengungkapkan:*

- (a) *apakah entitas menerapkan model nilai wajar atau model biaya;*
- (b) *jika menerapkan model nilai wajar, apakah, dan dalam keadaan bagaimana, hak atas properti yang dimiliki dikuasai dalam sewa operasi diklasifikasi dan dicatat sebagai properti investasi;*
- (c) *jika klasifikasi sulit dilakukan (lihat paragraf 14), kriteria yang digunakan untuk membedakan properti investasi dari properti yang digunakan sendiri dengan properti yang dimiliki untuk dijual dalam kegiatan usaha sehari-hari;*
- (d) *[Dikosongkan];*
- (e) *sejauh mana penentuan nilai wajar properti investasi (yang diukur atau diungkapkan dalam laporan keuangan) didasarkan pada penilaian oleh penilai independen yang memiliki kualifikasi profesional yang telah diakui dan relevan serta memiliki pengalaman terkini di lokasi dan kategori properti investasi yang dinilai. Jika tidak ada penilaian tersebut, maka fakta tersebut diungkapkan;*
- (f) *jumlah yang diakui dalam laba rugi untuk:*
  - (i) *penghasilan rental dari properti investasi;*
  - (ii) *beban operasi langsung (mencakup perbaikan dan pemeliharaan) yang timbul dari properti investasi yang menghasilkan penghasilan rental selama periode;*
  - (iii) *beban operasi langsung (mencakup perbaikan dan pemeliharaan) yang timbul dari properti investasi yang tidak menghasilkan pendapatan rental selama periode; dan*

- (iv) perubahan kumulatif dalam nilai wajar yang diakui dalam laba rugi atas penjualan properti investasi dari sekelompok aset yang menggunakan model biaya ke kelompok yang menggunakan model nilai wajar (lihat paragraf 32C).
- (g) keberadaan dan jumlah pembatasan atas kemampuan realisasi dari properti investasi atau atas pengiriman penghasilan dan hasil pelepasan;
- (h) kewajiban kontraktual untuk membeli, membangun atau mengembangkan atau untuk memperbaiki, memelihara, atau meningkatkan properti investasi.

#### Model nilai wajar

76. Di samping pengungkapan yang disyaratkan oleh paragraf 75, entitas yang menerapkan model nilai wajar sesuai dengan paragraf 33–55 mengungkapkan rekonsiliasi antara jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode, yang menunjukkan hal berikut:

- (a) penambahan, dengan pengungkapan terpisah untuk penambahan yang dihasilkan dari perolehan dan dari pengeluaran selanjutnya yang diakui dalam jumlah tercatat aset;
- (b) penambahan yang dihasilkan dari akuisisi melalui kombinasi bisnis;
- (c) aset yang diklasifikasi sebagai dikuasai untuk dijual atau termasuk dalam kelompok aset lepasan yang diklasifikasikan sebagai ~~dimiliki dikuasai~~ untuk dijual sesuai PSAK 58: Aset Tidak Lancar yang ~~dimiliki~~ Dikuasai untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan dan pelepasan lain;
- (d) keuntungan atau kerugian neto dari penyesuaian terhadap nilai wajar;
- (e) selisih kurs neto yang timbul pada penjabaran laporan keuangan dari mata uang fungsional menjadi mata uang penyajian yang berbeda, dan penjabaran dari kegiatan usaha luar negeri menjadi mata uang penyajian dari entitas pelapor;
- (f) pengalihan ke dan dari persediaan dan properti yang digunakan sendiri; dan
- (g) perubahan lain.

77. Ketika penilaian atas properti investasi disesuaikan secara signifikan untuk tujuan pelaporan keuangan, sebagai contoh untuk menghindari penghitungan ganda atas aset atau liabilitas yang diakui

sebagai aset dan liabilitas terpisah sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 50, maka entitas mengungkapkan rekonsiliasi antara penilaian tersebut dan penilaian yang telah disesuaikan yang dilaporkan dalam laporan keuangan, dengan menunjukkan secara terpisah jumlah gabungan dari pengakuan ~~kewajiban~~ liabilitas sewa yang telah ditambahkan kembali dan penyesuaian signifikan lain.

78. Dalam kasus yang dikecualikan dalam paragraf 53, jika entitas mengukur properti investasi dengan menggunakan model biaya sesuai dengan PSAK 16: Aset Tetap atau DE PSAK 73: Sewa, rekonsiliasi yang disyaratkan dalam paragraf 76 mengungkapkan jumlah yang terkait dengan properti investasi tersebut secara terpisah dari jumlah yang terkait dengan properti investasi lain. Sebagai tambahan, entitas mengungkapkan:

- (a) deskripsi properti investasi;
- (b) penjelasan mengapa nilai wajar tidak dapat diukur secara andal;
- (c) jika memungkinkan, rentang estimasi di mana nilai wajar kemungkinan besar berada; dan
- (d) untuk pelepasan properti investasi yang tidak dicatat dengan nilai wajar:
  - (i) fakta bahwa entitas telah melepaskan properti investasi yang tidak dicatat dengan nilai wajar;
  - (ii) jumlah tercatat properti investasi pada saat dijual; dan
  - (iii) jumlah keuntungan atau kerugian yang diakui.

#### Model Biaya

79. Di samping pengungkapan yang disyaratkan dalam paragraf 75, entitas yang menerapkan model biaya dalam paragraf 56 mengungkapkan:

- (a) metode penyusutan yang digunakan;
- (b) umur manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan;
- (c) jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (digabungkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode;
- (d) rekonsiliasi jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode, yang menunjukkan:
  - (i) penambahan, dengan pengungkapan terpisah untuk penambahan yang dihasilkan dari akuisisi dan dari pengeluaran selanjutnya yang diakui sebagai aset;

- (ii) *penambahan yang dihasilkan dari akuisisi melalui kombinasi bisnis;*
- (iii) *aset yang diklasifikasi sebagai dikuasai untuk dijual atau termasuk dalam kelompok lepasan yang diklasifikasi sebagai ~~dimiliki dikuasai~~ untuk dijual sesuai dengan PSAK 58: Aset Tidak Lancar yang dimiliki Dikuasai untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan dan pelepasan lain;*
- (iv) *penyusutan;*
- (v) *jumlah rugi penurunan nilai yang diakui, dan jumlah pembalikan rugi penurunan nilai, selama periode sesuai dengan PSAK 48: Penurunan Nilai Aset;*
- (vi) *selisih kurs neto yang timbul pada penjabaran laporan keuangan dari mata uang fungsional menjadi mata uang penyajian yang berbeda, dan penjabaran dari kegiatan usaha luar negeri menjadi mata uang penyajian dari entitas pelapor;*
- (vii) *pengalihan ke dan dari persediaan dan properti yang digunakan sendiri; dan*
- (viii) *perubahan lain.*
- (e) *nilai wajar properti investasi. Dalam kasus yang dikecualikan sebagaimana dideskripsikan dalam paragraf 53, jika entitas tidak dapat mengukur nilai wajar properti investasi secara andal, entitas mengungkapkan:*
  - (i) *deskripsi properti investasi;*
  - (ii) *penjelasan mengapa nilai wajar tidak dapat diukur secara andal; dan*
  - (iii) *jika memungkinkan, rentang estimasi nilai wajar kemungkinan besar berada.*

## Ketentuan transisi

### Model nilai wajar

- 80. [Dikosongkan]
- 81. [Dikosongkan]
- 82. [Dikosongkan]

### Model Biaya

83. [Dikosongkan]

84. [Dikosongkan]

#### Kombinasi Bisnis

**84A. PSAK 13 (Penyesuaian 2015): Properti Investasi menambahkan paragraf 14A dan judul sebelum paragraf 06. Entitas menerapkan paragraf tersebut secara prospektif untuk akuisisi properti investasi yang dimulai dari periode awal diadopsinya paragraf tersebut. Sebagai akibatnya, akuntansi untuk akuisisi properti investasi pada periode sebelumnya tidak disesuaikan. Namun, entitas dapat memilih untuk menerapkan paragraf tersebut pada setiap akuisisi properti investasi yang terjadi sebelum dimulainya periode tahun buku pertama atau setelah tanggal efektif, jika dan hanya jika, informasi yang diperlukan untuk menerapkan paragraf tersebut untuk transaksi awal tersedia untuk entitas.**

#### DE PSAK 73: Sewa

**84B. Entitas yang menerapkan DE PSAK 73: Sewa, dan amendemen terkait Pernyataan ini, untuk pertama kali menerapkan persyaratan transisi dalam DE PSAK 73 Lampiran C pada properti investasi yang dikuasai sebagai aset hak-guna.**

#### TANGGAL EFEKTIF

85. Entitas menerapkan Pernyataan ini untuk periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2012.

85A. [Dikosongkan]

85B. [Dikosongkan]

85C. [Dikosongkan]

85D. PSAK 13 (Penyesuaian 2015): *Properti Investasi* menambahkan judul sebelum paragraf 06 dan sesudah paragraf 84 dan menambahkan paragraf 14A dan 84A. Entitas menerapkan paragraf tersebut untuk periode tahunan yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2016. Penerapan dini diperkenankan. Jika entitas menerapkan paragraf tersebut untuk periode lebih awal, maka fakta tersebut diungkapkan.

85E. [Dikosongkan]

85F. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen ruang lingkup PSAK 13: *Properti Investasi* dengan mendefinisikan properti investasi sebagai properti investasi yang dimiliki dan juga properti yang dikuasai oleh penyewa sebagai aset hak-guna. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 05, 07, 08, 09, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77, dan 78, menambahkan paragraf 19A, 29A, 40A, dan 84B dan judul terkait, dan menghapus paragraf 03, 06, 25, 26, dan 34. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

### **Penarikan PSAK 13 (2007)**

86. Pernyataan ini menggantikan PSAK 13 (2007): *Properti Investasi*.

**PSAK 14: Persediaan**

Paragraf 12 diamendemen dan paragraf 40G ditambahkan.

***Biaya Konversi***

12. Biaya konversi persediaan meliputi biaya yang secara langsung terkait dengan unit yang diproduksi, seperti biaya tenaga kerja langsung. Termasuk juga alokasi sistematis *overhead* produksi tetap dan variabel yang timbul dalam mengonversi bahan menjadi barang jadi. *Overhead* produksi tetap adalah biaya produksi tidak langsung yang relatif konstan, tanpa memperhatikan volume produksi yang dihasilkan, seperti penyusutan dan pemeliharaan bangunan pabrik, ~~dan~~ peralatan ~~pabrik~~ dan aset hak-guna yang digunakan dalam proses produksi, dan biaya manajemen dan administrasi pabrik. *Overhead* produksi variabel adalah biaya produksi tidak langsung yang berubah secara langsung, atau hampir secara langsung, mengikuti perubahan volume produksi, seperti bahan tidak langsung dan biaya tenaga kerja tidak langsung.

...

**TANGGAL EFEKTIF**

...

40G. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 12. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

## PSAK 16: *Aset Tetap*

### PERBDEAAN DENGAN IFRSs

PSAK 16: *Aset Tetap* mengadopsi seluruh pengaturan dalam IAS 16: *Property, Plant and Equipment* efektif per 1 Januari 2016, kecuali:

1. ...

2. ...

3. ~~IAS 16 paragraf 58 tentang tanah dan bangunan dengan tambahan penjelasan terkait penyusutan tanah yang mengacu pada ISAK 25: *Hak atas Tanah*.~~

4. ...

Paragraf 04 dan 27 dihapus, paragraf 05, 10, 44, dan 68 diamendemen, paragraf 69, sebagaimana diamendemen oleh DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*, diamendemen, dan paragraf 81L ditambahkan.

### Ruang Lingkup

...

04. ~~[Dikosongkan] PSAK lain mungkin mensyaratkan pengakuan aset tetap berdasarkan pendekatan yang berbeda dari Pernyataan ini. Sebagai contoh, PSAK 30: *Sewa* mensyaratkan entitas untuk mengevaluasi pengakuan aset tetap sewaan dengan dasar pemindahan risiko dan manfaat. Akan tetapi, dalam aspek perlakuan akuntansi tertentu lain untuk aset tersebut, termasuk penyusutan, diatur oleh Pernyataan ini.~~

05. Entitas yang menggunakan model biaya untuk properti investasi sesuai dengan PSAK 13: *Properti Investasi* menggunakan model biaya dalam Pernyataan ini untuk properti investasi yang dimiliki.

### Pengakuan

...

10. Entitas mengevaluasi berdasarkan prinsip pengakuan ini seluruh biaya perolehan aset tetap pada saat terjadinya. Biaya tersebut termasuk biaya awal untuk memperoleh atau mengkonstruksi aset tetap dan biaya

selanjutnya yang timbul untuk menambah, mengganti bagian, atau memperbaikinya. Biaya aset tetap dapat meliputi biaya yang timbul karena penyewaan aset yang digunakan untuk mengkonstruksi, menambahkan pada, mengganti bagian dari, atau memperbaiki aset tetap, seperti penyusutan aset hak-guna.

### **Pengukuran Biaya Perolehan**

...

27. ~~[Dikosongkan] Biaya perolehan aset tetap dan peralatan yang dikuasai oleh penyewa dalam sewa pembiayaan ditentukan sesuai dengan PSAK 30: Sewa.~~

...

### **Penyusutan**

...

44. Entitas mengalokasikan jumlah pengakuan awal aset tetap pada bagian aset tetap yang signifikan dan menyusutkan secara terpisah setiap bagian tersebut. Sebagai contoh, hal yang sesuai untuk menyusutkan secara terpisah antara rangka pesawat dan mesin pada pesawat terbang, ~~baik yang dimiliki sendiri maupun yang berasal dari sewa pembiayaan.~~ Serupa dengan hal tersebut, jika entitas memperoleh aset tetap yang disewakan dalam sewa operasi, maka entitas sebagai pesewa mungkin akan sesuai untuk menyusutkan secara terpisah jumlah yang terefleksikan dalam biaya perolehan aset tersebut yang dapat diatribusikan langsung pada persyaratan sewa, baik yang menguntungkan atau tidak menguntungkan, secara relatif terhadap ketentuan pasar.

...

### ***Jumlah Tersusutkan dan Periode Penyusutan***

...

58. Tanah dan bangunan merupakan aset yang dapat dipisahkan dan dicatat terpisah walaupun keduanya diperoleh bersama. Pada umumnya tanah memiliki umur manfaat tidak terbatas dan oleh karena itu tidak disusutkan, kecuali entitas meyakini bahwa umur manfaat tanah terbatas contohnya

tanah yang ditambah kuari dan tanah yang digunakan untuk tempat pembuangan akhir<sup>†</sup>. Bangunan memiliki umur manfaat terbatas dan oleh karena itu merupakan aset tersusutkan. Peningkatan nilai tanah dengan bangunan di atasnya tidak mempengaruhi penentuan jumlah tersusutkan dari bangunan tersebut.

## PENGHENTIAN PENGAKUAN

...

**68. Keuntungan atau kerugian yang timbul dari penghentian pengakuan aset tetap dimasukkan dalam laba rugi ketika aset tetap tersebut dihentikan pengakuannya (kecuali ~~PSAK-30~~ DE PSAK 73: Sewa mensyaratkan perlakuan yang berbeda dalam transaksi jual dan sewa-balik). Keuntungan tidak boleh diklasifikasikan sebagai pendapatan.**

...

69. Pelepasan aset tetap dapat dilakukan dengan berbagai cara (contohnya: dijual, disewakan dalam sewa pembiayaan, atau disumbangkan). Tanggal pelepasan atas *item* aset tetap adalah tanggal penerima memperoleh pengendalian atas *item* tersebut sesuai dengan persyaratan untuk menentukan ketika kewajiban pelaksanaan diselesaikan dalam DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*. ~~PSAK-30~~ DE PSAK 73: Sewa diterapkan untuk pelepasan melalui jual dan sewa-balik.

...

## TANGGAL EFEKTIF

...

81L. DE PSAK 73: Sewa menghapus paragraf 04 dan 27 dan mengamendemen paragraf 05, 10, 44, dan 68–69. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

---

<sup>†</sup> Lihat ~~ISAK 25: Hak atas Tanah~~

## PSAK 19: Aset Takberwujud

Paragraf 03, 06, dan 113 diamendemen, paragraf 114, sebagaimana diamendemen oleh DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*, diamendemen dan paragraf 130L ditambahkan.

### Ruang Lingkup

...

03. Jika Pernyataan lain telah mengatur jenis aset takberwujud spesifik, maka entitas menerapkan Pernyataan tersebut daripada menerapkan Pernyataan ini. Sebagai contoh, Pernyataan ini tidak diterapkan pada:

- (a) ...
- (c) ~~sewa dalam ruang lingkup PSAK 30: Sewa~~ aset takberwujud yang dicatat sesuai dengan DE PSAK 73: Sewa.
- (d) ...

~~06. Dalam hal sewa pembiayaan, aset yang menjadi objek sewa dapat berupa aset berwujud atau aset takberwujud. Setelah pengakuan awal, penyewa memperlakukan aset takberwujud dari sewa pembiayaan tersebut sesuai dengan Pernyataan ini. Hak yang dikuasai oleh penyewa yang timbul dari perjanjian lisensi untuk hal seperti film, rekaman video, karya panggung, manuskrip, paten, dan hak cipta tidak termasuk dalam ruang lingkup PSAK 30: Sewa dan melainkan termasuk dalam ruang lingkup Pernyataan ini dan dikecualikan dari ruang lingkup DE PSAK 73: Sewa.~~

...

### Penghentian dan Pelepasan

...

*113. Keuntungan atau kerugian yang muncul dari penghentian pengakuan aset takberwujud ditentukan sebagai selisih antara hasil neto pelepasan (jika ada) dan jumlah tercatat aset. Keuntungan atau kerugian diakui dalam laba rugi ketika aset tersebut dihentikan pengakuannya (kecuali ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa mensyaratkan sebaliknya dalam transaksi jual dan sewa-balik). Keuntungan tidak diakui sebagai pendapatan.*

114. Pelepasan aset takberwujud dapat dilakukan dengan berbagai cara (contohnya, melalui penjualan, sewa pembiayaan, atau disumbangkan). Tanggal pelepasan aset takberwujud adalah tanggal penerima memperoleh pengendalian atas aset sesuai dengan persyaratan untuk menentukan kapan kewajiban pelaksanaan diselesaikan sesuai dengan DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*. ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa diterapkan untuk pelepasan dengan cara transaksi jual dan sewa-balik.

### **Tanggal efektif dan ketentuan transisi**

...

130L. DE PSAK 73: Sewa, mengamendemen paragraf 03, 06, 113, dan 114. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

## PSAK 22: *Kombinasi Bisnis*

Paragraf 14 dan 17 diamendemen dan paragraf 28A dan 28B dan judul terkait, dan paragraf 64M ditambahkan.

### Ketentuan Pengakuan

...

14. Paragraf ~~PP28–PP40~~ PP31–PP40 memberikan pedoman dalam pengakuan ~~sewa operasi dan~~ aset takberwujud. Paragraf ~~22–28B~~ mengatur jenis aset teridentifikasi dan liabilitas yang termasuk pos-pos yang diberikan pengecualian terbatas oleh PSAK ini terkait prinsip dan ketentuan pengakuan.

~~Pengklasifikasian atau Penentuan~~ Mengklasifikasi atau Menentukan Aset Teridentifikasi yang Diperoleh dan Liabilitas yang Diambil Alih dalam Kombinasi Bisnis

...

17. PSAK ini memberikan dua pengecualian atas prinsip dalam paragraf 15, yaitu:

- (a) klasifikasi suatu kontrak sewa di mana pihak diakuisisi merupakan pesewa sebagai sewa operasi atau sewa pembiayaan sesuai dengan PSAK ~~30~~ DE PSAK 73: Sewa; dan
- (b) ...

### Sewa di mana Pihak Diakuisisi Merupakan Penyewa

28A. Pihak pengakuisisi mengakui aset hak-guna dan liabilitas sewa untuk sewa yang diidentifikasi sesuai DE PSAK 73: Sewa di mana pihak diakuisisi adalah penyewa. Pihak pengakuisisi tidak disyaratkan untuk mengakui aset hak-guna dan liabilitas sewa untuk:

- (a) sewa yang masa sewanya (sebagaimana didefinisikan dalam DE PSAK 73: Sewa) berakhir dalam 12 bulan dari tanggal akuisisi; atau
- (b) sewa di mana aset pendasar bernilai-rendah (sebagaimana dideskripsikan dalam DE PSAK 73: Sewa paragraf PP03–PP08).

28B. Pihak pengakuisisi mengukur liabilitas sewa pada nilai kini dari sisa pembayaran sewa (sebagaimana didefinisikan dalam DE PSAK 73: Sewa) seolah-olah sewa akuisisian merupakan sewa baru pada tanggal akuisisi.

Pihak pengakuisisi mengukur aset hak-guna pada jumlah yang sama dengan liabilitas sewa, yang disesuaikan untuk merefleksikan syarat sewa yang menguntungkan atau tidak menguntungkan ketika dibandingkan dengan syarat pasar.

Tanggal Efektif

...

64M. DE PSAK 73: Sewa, mengamendemen paragraf 14, 17, PP32, dan PP42, menghapus paragraf PP28–PP30 dan judul terkait, dan menambahkan paragraf 28A–28B dan judul terkait. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

Dalam Lampiran B, paragraf PP28–PP30 dan judul terkait dihapus dan paragraf PP32 dan PP42 diamendemen.

### **Sewa operasi**

~~PP28. [Dikosongkan] Pihak pengakuisisi tidak mengakui aset dan liabilitas terkait dengan sewa operasi jika pihak diakuisisi merupakan penyewa kecuali sebagaimana disyaratkan dalam paragraf PP29 dan PP30.~~

~~PP29. [Dikosongkan] Pihak pengakuisisi mengatur apakah persyaratan pada setiap sewa operasi dimana pihak diakuisisi merupakan penyewa adalah menguntungkan atau tidak menguntungkan. Pihak pengakuisisi mengakui aset takberwujud jika persyaratan sewa operasi menguntungkan dibandingkan dengan persyaratan yang berlaku di pasar dan mengakui liabilitas jika tidak menguntungkan dibandingkan dengan persyaratan yang berlaku di pasar. Paragraf PP42 memberikan pedoman tentang pengukuran nilai wajar tanggal akuisisi dari aset yang terkait sewa operasi jika pihak diakuisisi merupakan pesewa.~~

~~PP30. [Dikosongkan] Aset takberwujud teridentifikasi dapat terkait dengan sewa operasi, yang dapat ditunjukkan dengan kesediaan pelaku pasar untuk membayar harga sewa bahkan jika hal tersebut sama dengan persyaratan yang berlaku di pasar. Sebagai contoh, sewa pintu gerbang di bandar udara atau ruang kios di kawasan perbelanjaan besar dapat menyediakan akses pasar atau manfaat ekonomi masa depan lainnya yang memenuhi syarat sebagai aset takberwujud teridentifikasi, sebagai contoh,~~

hubungan pelanggan. Pada situasi tersebut, pihak pengakuisisi mengakui aset takberwujud teridentifikasi tersebut sesuai dengan paragraf PP31.

### Aset Takberwujud

....

PP32. Aset takberwujud yang memenuhi kriteria legal-kontraktual dapat diidentifikasi meskipun aset tidak dapat dialihkan atau dipisahkan dari pihak diakuisisi atau dari hak dan kewajiban lainnya. Sebagai contoh:

- (a) ~~[Dikосongkan] pihak diakuisisi menyewa fasilitas produksi dengan sewa operasi yang memiliki persyaratan yang menguntungkan dibandingkan dengan persyaratan yang berlaku di pasar. Persyaratan sewa secara eksplisit melarang pengalihan sewa (melalui penjualan atau sewa-lanjut). Jumlah yang didasarkan pada persyaratan sewa yang menguntungkan dibandingkan dengan persyaratan transaksi pasar kini untuk item yang sama atau serupa merupakan aset takberwujud yang memenuhi kriteria hukum kontraktual untuk pengakuan secara terpisah dari goodwill, walaupun pihak pengakuisisi tidak dapat menjual atau mengalihkan kontrak sewa.~~
- (b) ...

### Aset yang Terkait dengan Sewa Operasi di mana Pihak Diakuisisi Merupakan Pesewa

PP42. Dalam mengukur nilai wajar tanggal akuisisi dari aset seperti bangunan atau paten yang terkait dengan sewa operasi di mana pihak diakuisisi merupakan pesewa, pihak pengakuisisi harus mempertimbangkan persyaratan dalam sewa tersebut. ~~Dengan kata lain, Pihak pengakuisisi tidak mengakui aset atau liabilitas terpisah jika persyaratan dari sewa operasi menguntungkan atau tidak menguntungkan jika dibandingkan dengan persyaratan pasar sebagaimana disyaratkan dalam paragraf PP29 untuk sewa di mana pihak diakuisisi merupakan penyewa.~~

Pada Contoh Ilustratif, paragraf CI34 diamendemen.

### Aset Takberwujud Berbasis Kontrak

CI34. Aset takberwujud berbasis kontrak merepresentasikan nilai dari hak yang timbul dari kesepakatan kontraktual. Kontrak pelanggan merupakan salah satu jenis aset takberwujud berbasis kontrak. Jika

ketentuan dalam suatu kontrak menyebabkan timbulnya liabilitas (sebagai contoh, jika ketentuan ~~suatu kontrak sewa operasi atau~~ kontrak pelanggan tidak menguntungkan dibandingkan dengan ketentuan pasar), maka pihak pengakuisisi mengakui kontrak tersebut sebagai liabilitas yang diambil alih dalam kombinasi bisnis. Contoh dari aset takberwujud berbasis kontrak adalah:

Kelompok	Dasar
...	...
Perjanjian sewa (pihak diakuisisi sebagai penyewa maupun pesewa)	Kontraktua l
...	...
...	

**PSAK 26: Biaya Pinjaman**

Paragraf 06 diamendemen dan paragraf 29C ditambahkan.

**Definisi**

...

06. Biaya pinjaman dapat mencakup:

- (a) ...
- (d) ~~beban keuangan bunga dalam~~ terkait liabilitas sewa pembiayaan yang diakui sesuai dengan ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa; dan
- (e) ...

**TANGGAL EFEKTIF**

...

29C. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 06. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

## **PSAK 46: Pajak Penghasilan**

Paragraf 20 diamendemen untuk entitas yang belum mengadopsi DE PSAK 71: *Instrumen Keuangan*.

### ***Aset Dicatat pada Nilai Wajar***

20. SAK mengizinkan atau mensyaratkan aset tertentu dicatat pada nilai wajar atau direvaluasi (lihat, sebagai contoh, PSAK 13: *Properti Investasi*, PSAK 16: *Aset Tetap*, PSAK 19: *Aset Takberwujud*, ~~dan~~ PSAK 55: *Instrumen Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran*, dan DE PSAK 73: Sewa). Dalam hal revaluasi atau penyajian kembali lain atas suatu aset ke nilai wajar mempengaruhi laba kena pajak (rugi pajak) untuk periode berjalan, maka dasar pengenaan pajak aset disesuaikan sehingga tidak ada perbedaan temporer. Akan tetapi, jika revaluasi atau penyajian kembali aset tidak mempengaruhi laba kena pajak pada periode revaluasi atau penyajian kembali tersebut, maka dasar pengenaan pajak aset tidak disesuaikan sehingga terdapat perbedaan temporer. Namun demikian, pemulihan jumlah tercatat masa depan akan menghasilkan aliran manfaat ekonomik kena pajak ke entitas dan jumlah yang dapat dikurangkan untuk tujuan pajak akan berbeda dari jumlah manfaat ekonomik tersebut. Perbedaan antara jumlah tercatat aset revaluasian dan dasar pengenaan pajak merupakan perbedaan temporer sehingga menimbulkan liabilitas pajak tangguhan atau aset pajak tangguhan. Hal ini akan terjadi walaupun:

(a) ...

Paragraf 20 diamendemen untuk entitas yang telah mengadopsi DE PSAK 71: *Instrumen Keuangan*.

### ***Aset Dicatat pada Nilai Wajar***

20. SAK mengizinkan atau mensyaratkan aset tertentu dicatat pada nilai wajar atau direvaluasi (lihat, sebagai contoh, PSAK 13: *Properti Investasi*, PSAK 16: *Aset Tetap*, PSAK 19: *Aset Takberwujud*, ~~dan~~ DE PSAK 71: *Instrumen Keuangan*, dan DE PSAK 73: Sewa). Dalam hal revaluasi atau penyajian kembali lain atas suatu aset ke nilai wajar mempengaruhi laba kena pajak (rugi pajak) untuk periode berjalan, maka dasar pengenaan pajak aset disesuaikan sehingga tidak ada perbedaan temporer. Akan tetapi, jika revaluasi atau penyajian kembali aset tidak mempengaruhi laba kena pajak pada periode revaluasi atau penyajian kembali tersebut, maka dasar

pengenaan pajak aset tidak disesuaikan sehingga terdapat perbedaan temporer. Namun demikian, pemulihan jumlah tercatat masa depan akan menghasilkan aliran manfaat ekonomik kena pajak ke entitas dan jumlah yang dapat dikurangkan untuk tujuan pajak akan berbeda dari jumlah manfaat ekonomik tersebut. Perbedaan antara jumlah tercatat aset revaluasian dan dasar pengenaan pajak merupakan perbedaan temporer sehingga menimbulkan liabilitas pajak tangguhan atau aset pajak tangguhan. Hal ini akan terjadi walaupun:

(a) ...

Paragraf 98G ditambah.

## TANGGAL EFEKTIF DAN KETENTUAN TRANSISI

...

98G. DE IFRS 73: Sewa mengamendemen paragraf 20. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE IFRS 73: Sewa diterapkan.

## PSAK 50: Instrumen Keuangan: Penyajian

Paragraf 97S ditambahkan.

### TANGGAL EFEKTIF DAN KETENTUAN TRANSISI

...

97S. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf PP09–PP10. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

Dalam Pedoman Penerapan, paragraf PP09 dan PP10 diamendemen.

### Aset Keuangan dan Liabilitas Keuangan

...

~~PP09. Berdasarkan PSAK 30: Sewa, sewa pembiayaan pada dasarnya merupakan. Suatu sewa umumnya memberikan hak bagi pesewa untuk menerima, dan kewajiban bagi penyewa untuk membayar, serangkaian pembayaran yang secara substansial sama dengan pembayaran pokok dan bunga sesuai dengan perjanjian pinjaman. Pesewa mencatat investasinya sebesar jumlah piutang dalam kontrak sewa pembiayaan dan bukan sebesar nilai aset pendasar yang disewakan yang berkaitan dengan sewa pembiayaan. Dengan demikian, pesewa menganggap sewa pembiayaan sebagai instrumen keuangan. Di lain pihak, dalam sewa operasi, pada dasarnya merupakan kontrak yang tidak diselesaikan yang mengharuskan pesewa untuk menyediakan penggunaan aset di masa depan sebagai pertukaran atas imbalan serupa dari fee penyediaan jasa. Menurut DE PSAK 73: Sewa, pesewa tidak mengakui haknya untuk menerima pembayaran sewa dalam sewa operasi. Pesewa tetap mencatat sebesar nilai aset sewaan pendasar dan bukan sejumlah piutang sewa yang akan diterima di masa depan. Sejalan dengan hal tersebut Dengan demikian, sewa pembiayaan merupakan instrumen keuangan, sedangkan sewa operasi bukan merupakan instrumen keuangan (kecuali untuk pembayaran berkala yang saat ini jatuh tempo dan terutang). pesewa tidak menganggap sewa operasi sebagai instrumen keuangan, kecuali sebagai pembayaran individu yang saat ini jatuh tempo dan terutang oleh penyewa.~~

PP10. Aset berwujud (seperti persediaan dan aset tetap), aset hak-guna sewaan, dan aset takberwujud (seperti paten dan merek dagang) bukan merupakan aset keuangan. Pengendalian atas aset berwujud, aset hak-guna, dan aset takberwujud menciptakan peluang untuk memperoleh arus masuk kas atau aset keuangan lain, namun pengendalian tersebut tidak menimbulkan hak pada saat ini untuk menerima kas atau aset keuangan lain.

...

## PSAK 55: Instrumen Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran

Paragraf 02 diamendemen dan paragraf 103V ditambahkan untuk entitas yang belum mengadopsi DE PSAK 71: *Instrumen Keuangan*. PSAK 55 tidak diamendemen untuk entitas yang telah mengadopsi DE PSAK 71: *Instrumen Keuangan*.

### Ruang Lingkup

02. *Pernyataan ini diterapkan oleh seluruh entitas untuk seluruh jenis instrumen keuangan, kecuali untuk:*

- (a) ...
- (b) *hak dan kewajiban dalam sewa yang diatur dalam ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa. Akan tetapi:*
  - (i) *piutang sewa pembiayaan (yaitu investasi neto sewa pembiayaan) dan piutang sewa operasi yang diakui pesewa mengikuti ketentuan penghentian pengakuan dan penurunan nilai dalam Pernyataan ini (lihat paragraf 15-37, 58, 59, 63-65 dan Lampiran A paragraf PP36-PP52 dan PP83-PP93);*
  - (ii) *~~utang pembiayaan~~ liabilitas sewa yang diakui oleh penyewa mengikuti ketentuan penghentian pengakuan dalam paragraf 39 dari Pernyataan ini (lihat ~~paragraf 39-42 dan Lampiran A paragraf PP57-PP63~~); dan*
  - (iii) ...

### Tanggal efektif dan transisi

...

103V. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 02 dan PP33. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

Pada Pedoman Penerapan, paragraf PP33 diamendemen bagi entitas yang belum menerapkan DE PSAK 71: *Instrumen Keuangan*. Pedoman Penerapan tidak diamendemen bagi entitas yang telah menerapkan DE PSAK 71.

### Derivatif ~~melekat~~lekatan (paragraf 10–13)

...

PP33. Karakteristik ekonomik dan risiko derivatif ~~melekat~~an adalah berkaitan erat dengan karakteristik ekonomik dan risiko kontrak utamanya dalam contoh berikut. Dalam contoh ini, entitas tidak mencatat derivatif lekatan secara terpisah dari kontrak utamanya.

(a) ...

(f) Derivatif lekatan pada kontrak utama sewa adalah berkaitan erat dengan kontrak utamanya jika derivatif lekatan tersebut adalah (i) indeks terkait inflasi seperti indeks pembayaran sewa pada indeks harga konsumen (sepanjang sewa tersebut tidak dipengaruhi dan indeks tersebut berkaitan dengan inflasi di lingkungan ekonomik entitas), (ii) ~~rental kontinjen~~ pembayaran sewa variabel berdasarkan pada penjualan terkait, atau (iii) ~~rental kontinjen~~ pembayaran sewa variabel berdasarkan pada suku bunga variabel.

(g) ...

## PSAK 57: *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi*

Paragraf 05 diamendemen dan paragraf 102 ditambahkan.

### Ruang Lingkup

...

05. Jika ada PSAK lain mengatur provisi, liabilitas kontinjensi, atau aset kontinjensi tertentu, maka entitas menerapkan PSAK tersebut. Sebagai contoh, beberapa jenis provisi tertentu telah diatur dalam:

(a) ...

(c) sewa (lihat ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa). Namun, ~~karena dalam PSAK 30: Sewa tidak terdapat ketentuan yang secara spesifik berhubungan dengan sewa operasi yang memberatkan, maka Pernyataan ini menerapkan untuk kasus tersebut; Pernyataan ini diterapkan untuk setiap sewa yang memberatkan sebelum tanggal permulaan sewa sebagaimana didefinisikan dalam DE PSAK 73: Sewa. Pernyataan ini juga diterapkan untuk sewa jangka-pendek dan sewa yang aset dasarnya bernilai-rendah yang dicatat sesuai dari DE PSAK 73: Sewa paragraf 06 dan yang telah memberatkan;~~

(d) ...

### TANGGAL EFEKTIF

...

102. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 05. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

Pada Contoh Ilustratif, di bagian C, Contoh 08 dihapus.

### Contoh 08 Kontrak memberatkan

~~[Dikosongkan] Entitas mengoperasikan suatu pabrik yang menguntungkan, disewa berdasarkan perjanjian sewa operasi. Selama bulan Desember 20X0 entitas memindahkan operasinya ke pabrik baru. Kontrak sewa pabrik lama masih akan berlaku selama empat tahun ke depan. Kontrak tersebut tidak dapat dibatalkan dan pabrik tersebut tidak dapat disewakan kembali kepada pihak ketiga.~~

*Kewajiban masa kini yang timbul sebagai akibat peristiwa masa lalu yang mengikat.* Peristiwa yang mengikat adalah penandatanganan kontrak sewa, yang selanjutnya menimbulkan kewajiban hukum.

*Keluarnya sumber daya yang mengandung manfaat ekonomik dalam rangka penyelesaian kewajiban.* Ketika kontrak sewa menjadi suatu hal yang memberatkan entitas, timbul kemungkinan besar bahwa entitas akan mengeluarkan sumber daya yang mengandung manfaat ekonomik. (Sebelum sewa menjadi sewa yang memberatkan, entitas mencatat sewa berdasarkan PSAK 30: Sewa)

*Simpulan.* Entitas mengakui provisi sebesar estimasi terbaik atas pembayaran sewa yang tidak dapat dihindari (lihat paragraf 5(c), 14, dan 66).

## **PSAK 58: Aset Tidak Lancar yang ~~Dimiliki~~ Dikuasai untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan**

Pada Pedoman Implementasi, Contoh 04 diamendemen.

### **PENYELESAIAN PENJUALAN DIPERKIRAKAN DALAM SATU TAHUN (PARAGRAF 08)**

#### **Contoh 4**

Agar dapat memenuhi klasifikasi sebagai dikuasai untuk dijual, maka penjualan aset tidak lancar (atau kelompok lepasan) harus besar kemungkinan terjadi (paragraf 07) dan pengalihan aset (atau kelompok lepasan) tersebut diperkirakan memenuhi pengakuan sebagai suatu penjualan yang diselesaikan dalam satu tahun (paragraf 08). Kriteria tersebut tidak akan terpenuhi jika, sebagai contoh:

- (a) ...
- (b) Entitas berkomitmen pada suatu rencana untuk ‘menjual’ properti yang dipakai ~~dan pengalihan properti akan diperlakukan sebagai jual dan sewa pembiayaan balik (*sale and finance leaseback*) sebagai bagian dari transaksi jual dan sewa-balik, namun pengalihan tersebut tidak memenuhi syarat untuk dicatat sebagai penjualan sesuai dengan DE PSAK 73: Sewa paragraf 99 namun akan dicatat sesuai dengan DE PSAK 73 paragraf 103.~~

## PSAK 60: Instrumen Keuangan: Pengungkapan

Paragraf 29 diamendemen dan paragraf 44CC ditambahkan.

Nilai Wajar

...

29. Pengungkapan nilai wajar tidak disyaratkan:

- (a) ...
- (b) untuk investasi dalam instrumen ekuitas yang tidak memiliki harga kuotasian di pasar aktif untuk instrumen yang identik (yaitu *input Level 1*), atau instrumen derivatif yang terkait dengan investasi dalam instrumen ekuitas yang tidak memiliki harga pasar kuotasian di pasar aktif, yang diukur pada harga perolehan sesuai dengan PSAK 55: *Instrumen Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran*) karena nilai wajarnya tidak dapat diukur secara andal; ~~atau~~
- (c) untuk kontrak yang mengandung fitur partisipasi tidak mengikat (sebagaimana dijelaskan dalam PSAK 62: *Kontrak Asuransi*), jika nilai wajar fitur tersebut tidak dapat diukur secara andal; atau
- (d) untuk liabilitas sewa.

## TANGGAL EFEKTIF DAN TRANSISI

...

44CC. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 29 dan PP11D. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

Dalam Lampiran B, paragraf PP11D diamendemen.

Risiko pengungkapan kuantitatif likuiditas (paragraf 34(a) dan 39(a) dan (b))

...

PP11D. Jumlah kontraktual yang diungkapkan dalam analisis jatuh tempo seperti disyaratkan oleh paragraf 39(a) dan (b) adalah arus kas kontraktual yang ~~tidak~~ tidak terdiskonto, sebagai contoh:

- (a) ~~kewajiban liabilitas sewa pembiayaan~~ liabilitas sewa pembiayaan bruto (sebelum dikurangi beban pembiayaan);
- (b) ...

Pada Pedoman Penerapan paragraf PP31A dan judul terkait ditambahkan.

### **Pengungkapan Risiko Likuiditas (paragraf 39(a))**

PP31A. Contoh berikut mengilustrasikan bagaimana entitas dapat memenuhi persyaratan pengungkapan dalam paragraf 39(a).

### **Mengilustrasikan penerapan paragraf 39(a)**

<b><u>Arus kas takterdiskonto: Liabilitas keuangan non-derivatif</u></b>								
<b><u>Jatuh tempo</u></b>								
	<u>Total</u>	<u>Kurang dari 1 bulan</u>	<u>1-3 bulan</u>	<u>3-6 bulan</u>	<u>6 bulan -1 tahun</u>	<u>1-3 tahun</u>	<u>3-5 tahun</u>	<u>Lebih dari 5 tahun</u>
<u>Pinjaman bank</u>	<u>1.625</u>				<u>285</u>	<u>740</u>	<u>600</u>	
<u>Liabilitas sewa</u>	<u>2.300</u>	<u>70</u>	<u>140</u>	<u>210</u>	<u>400</u>	<u>750</u>	<u>620</u>	<u>110</u>
<u>Utang dagang dan utang lain-lain</u>	<u>350</u>	<u>70</u>	<u>190</u>	<u>90</u>				

### **Mengilustrasikan penerapan paragraf 39(a)**

<b><u>Arus kas takterdiskonto: Liabilitas keuangan non-derivatif</u></b>									
<b><u>Jatuh tempo</u></b>									
	<u>Total</u>	<u>Kurang dari 1 tahun</u>	<u>1-2 tahun</u>	<u>2-3 tahun</u>	<u>3-4 tahun</u>	<u>4-5 tahun</u>	<u>5-7 tahun</u>	<u>7-10 tahun</u>	<u>Lebih dari 10 tahun</u>
<u>Pinjaman bank</u>	<u>3.100</u>	<u>40</u>	<u>300</u>	<u>38</u>	<u>280</u>	<u>2.442</u>			
<u>Liabilitas sewa</u>	<u>4.400</u>	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>480</u>	<u>430</u>	<u>430</u>	<u>790</u>	<u>800</u>	<u>470</u>
<u>Utang dagang dan utang lain-lain</u>	<u>95</u>	<u>95</u>							

**Mengilustrasikan penerapan paragraf 39(a)**

<b>Arus kas takterdiskonto: Liabilitas keuangan non derivatif</b>							
<b>Jatuh tempo</b>							
	<u>Total</u>	<u>Kurang dari 1 bulan</u>	<u>1-6 bulan</u>	<u>6 bulan - 1 tahun</u>	<u>1-2 tahun</u>	<u>2-3 tahun</u>	<u>Lebih dari 3 tahun</u>
<u>Obligasi</u>	2.100	2	34	40	79	1.940	
<u>Liabilitas sewa*</u>	4.970			340	310	290	4.030
<u>Utang dagang dan utang lain-lain</u>	980	280	700				

\*Informasi lebih lanjut tentang jatuh tempo liabilitas sewa diberikan dalam tabel berikut:

<b>Jatuh tempo</b>							
	<u>Total</u>	<u>Kurang dari 1 tahun</u>	<u>1-5 tahun</u>	<u>5-10 tahun</u>	<u>10-15 tahun</u>	<u>15-20 tahun</u>	<u>20-25 tahun</u>
<u>Liabilitas sewa</u>	4.970	340	1.200	1.110	1.050	970	300

## PSAK 62: Kontrak Asuransi

Paragraf 04, sebagaimana diamendemen oleh DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*, diamendemen dan paragraf 41I ditambahkan.

### Ruang Lingkup

...

04. Entitas tidak menerapkan Pernyataan ini untuk:

- (a) ...
- (c) hak kontraktual atau kewajiban kontraktual yang kontinjen pada penggunaan masa depan, atau hak untuk menggunakan, *item* nonkeuangan (sebagai contoh: imbalan lisensi, royalti, pembayaran sewa kontinjensi variabel dan sejenis), dan termasuk jaminan penyewa atas nilai residual yang melekat pada sewa pembiayaan (lihat PSAK 19: *Aset Takberwujud*, DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*, dan ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa).
- (d) ...

### TANGGAL EFEKTIF DAN KETENTUAN TRANSISI

...

41I. DE PSAK 73: Sewa, mengamendemen paragraf 04. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

Pada Pedoman Implementasi, Contoh 1 diamendemen.

<b>Contoh 1: Penerapan definisi kontrak asuransi</b>		
...		
1.15	Asuransi nilai residual atau jaminan nilai residual <del>jaminan</del> . Jaminan oleh salah satu pihak atas nilai wajar aset nonkeuangan masa depan yang dikuasai oleh penerima manfaat asuransi atau jaminan.	Merupakan kontrak asuransi yang termasuk dalam ruang lingkup PSAK 62 (kecuali perubahan kondisi aset tidak memiliki pengaruh signifikan). Risiko perubahan nilai wajar aset nonkeuangan bukan risiko keuangan karena nilai wajar tidak hanya mencerminkan perubahan harga pasar aset tersebut (suatu variabel keuangan) namun juga kondisi atas aset tertentu yang dikuasai (suatu variabel nonkeuangan). Namun demikian, jika kontrak mengompensasi pemegang manfaat hanya atas perubahan harga pasar dan bukan untuk perubahan atas kondisi aset pemegang manfaat, maka kontrak tersebut adalah derivatif dan termasuk dalam ruang lingkup PSAK 55. Jaminan nilai residual yang diberikan oleh penyewa melalui sewa pembiayaan termasuk dalam ruang lingkup <del>PSAK 30</del> <u>DE PSAK 73: Sewa</u> .
...		

**PSAK 68: Pengukuran Nilai Wajar**

Paragraf 06 diamendemen.

**Ruang Lingkup**

...

06. Persyaratan pengukuran dan pengungkapan dalam Pernyataan ini tidak diterapkan untuk hal sebagai berikut:

- (a) ...
- (b) transaksi sewa ~~dalam ruang lingkup PSAK 30: Sewa~~ yang dicatat sesuai dengan DE PSAK 73: Sewa; dan
- (c) ...

Dalam Lampiran C, paragraf C06 ditambahkan.

**TANGGAL EFEKTIF DAN TRANSISI**

...

C06. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 06. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

## PSAK 69: *Agrikultur*

### PERBEDAAN DENGAN IFRSs

PSAK 69: *Agrikultur* mengadopsi seluruh pengaturan dalam IAS 41 *Agriculture* efektif per 1 Januari 2016, kecuali:

1. ~~IAS 41 paragraf 2(a) tentang ruang lingkup yang menambahkan pengecualian atas aset tanah yang termasuk dalam ruang lingkup ISAK 25: *Hak atas Tanah*.~~
2. ...

Paragraf 02 diamendemen dan paragraf 64 ditambahkan.

### Ruang Lingkup

...

02. Pernyataan ini tidak diterapkan untuk:

- (a) tanah yang terkait dengan aktivitas agrikultur (lihat PSAK 16: *Aset Tetap*, dan PSAK 13: *Properti Investasi*, ~~dan ISAK 25: *Hak atas Tanah*~~).
- (e) aset hak-guna yang timbul dari sewa tanah terkait aktivitas agrikultur (lihat DE PSAK 73: *Sewa*)

...

### TANGGAL EFEKTIF DAN KETENTUAN TRANSISI

...

64. DE PSAK 73: *Sewa* mengamendemen paragraf 02. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: *Sewa* diterapkan.

## DE PSAK 71: Instrumen Keuangan

Paragraf 2.1 dan paragraf 5.5.15 diamendemen dan paragraf 7.1.5 ditambahkan.

### Bab 2 Ruang lingkup

**2.1 Pernyataan ini diterapkan oleh seluruh entitas untuk seluruh jenis instrumen keuangan, kecuali:**

- (a) ...
- (b) **hak dan kewajiban dalam sewa yang diatur dalam ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa. Akan tetapi:**
  - (i) **piutang sewa pembiayaan (yaitu investasi neto sewa pembiayaan) dan piutang sewa operasi yang diakui pesewa mengikuti ketentuan penghentian pengakuan dan penurunan nilai dalam Pernyataan ini;**
  - (ii) **~~utang liabilitas sewa pembiayaan~~ yang diakui oleh penyewa mengikuti persyaratan penghentian pengakuan dalam paragraf 3.3.1 Pernyataan ini; dan**
  - (iii) **derivatif yang melekat pada sewa mengikuti ketentuan mengenai derivatif melekat dalam Pernyataan ini.**
- (c) ...

Pendekatan yang Disederhanakan untuk Piutang Dagang, Aset Kontrak, dan Piutang Sewa

**5.5.15 Terlepas dari persyaratan dalam paragraf 5.5.3 dan 5.5.5, entitas selalu mengukur penyisihan kerugian sejumlah kerugian kredit ekspektasian sepanjang umurnya untuk:**

- (a) ...
- (b) **piutang sewa yang dihasilkan dari transaksi dalam ruang lingkup ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa, jika entitas memilih kebijakan akuntansi untuk mengukur kerugian sejumlah kerugian kredit ekspektasian sepanjang umurnya. Kebijakan akuntansi tersebut diterapkan untuk seluruh piutang sewa, tetapi dapat juga diterapkan secara terpisah untuk piutang sewa pembiayaan dan piutang sewa operasi.**

...

## 7.1 TANGGAL EFEKTIF

...

7.1.5 DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 2.1, 5.5.15, PP4.3.8, PP5.5.34 dan PP5.5.46. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

Dalam Lampiran B, paragraf PP4.3.8, PP5.5.34 dan PP5.5.46 diamendemen.

Derivatif ~~Me~~Lekatan (Bab 4.3)

...

PP4.3.8. Karakteristik dan risiko ekonomik derivatif lekatan adalah berkaitan erat dengan karakteristik dan risiko ekonomik kontrak utamanya dalam contoh berikut. Dalam contoh ini, entitas tidak mencatat derivatif lekatan secara terpisah dari kontrak utamanya.

(a) ...

(f) derivatif lekatan pada kontrak utama sewa adalah berkaitan erat dengan kontrak utamanya jika derivatif lekatan adalah (i) indeks terkait inflasi seperti indeks pembayaran sewa pada indeks harga konsumen (sepanjang sewa tersebut tidak dipengaruhi dan indeks tersebut berkaitan dengan inflasi di lingkungan ekonomik entitas), (ii) ~~rental~~ kontijen pembayaran sewa variabel yang berdasarkan pada penjualan terkait, atau (iii) ~~rental-kontijen~~ pembayaran sewa variabel yang berdasarkan pada suku bunga variabel.

(g) ...

### ***Kerugian Kredit Ekspetasian***

...

PP5.5.34. Ketika mengukur penyisihan kerugian untuk piutang sewa, arus kas yang digunakan untuk menentukan kerugian kredit yang diperkirakan harus konsisten dengan arus kas yang digunakan dalam mengukur piutang sewa dalam hubungannya dengan ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa.

...

### *Nilai Waktu dari Uang*

PP5.5.46. Kerugian kredit ekspektasian pada piutang sewa harus didiskontokan menggunakan ~~tarif diskon~~ tingkat diskonto yang sama dalam pengukuran piutang sewa sesuai dengan ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa.

...

## DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*

Paragraf 05 dan 97 diamendemen.

### Ruang Lingkup

05. Entitas menerapkan Pernyataan ini untuk seluruh kontrak dengan pelanggan, kecuali hal berikut:

- (a) kontrak sewa dalam ruang lingkup ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa;
- (b) ...

Biaya untuk Memenuhi Kontrak

...

97. Biaya yang berkaitan secara langsung dengan kontrak (atau kontrak diantisipasi secara spesifik) mencakup salah satu dari hal berikut:

- (a) ...
- (c) alokasi biaya yang berkaitan langsung dengan kontrak atau untuk aktivitas kontrak (sebagai contoh, biaya manajemen kontrak dan supervisi kontrak, asuransi dan ~~depresiasi penyusutan~~ peralatan dan aset hak-guna yang digunakan untuk memenuhi kontrak);
- (d) ...

Dalam Lampiran B, paragraf PP66 dan PP70 diamendemen.

### **Forward atau Opsi Beli**

PP66. Jika entitas memiliki kewajiban atau hak untuk membeli aset kembali (*forward* atau opsi beli), maka pelanggan tidak memperoleh pengendalian atas aset karena pelanggan terbatas dalam kemampuannya untuk mengarahkan penggunaan atas, dan memperoleh secara substansial seluruh sisa manfaat dari, aset walaupun pelanggan mungkin memiliki ~~kepemilikan~~ penguasaan fisik atas aset tersebut. Sebagai konsekuensinya, entitas mencatat kontrak sebagai salah satu hal berikut:

- (a) sewa sesuai dengan ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa jika entitas dapat atau harus membeli kembali aset dalam jumlah yang kurang dari harga jual awal aset tersebut, kecuali kontrak tersebut merupakan bagian dari transaksi jual dan sewa-balik. Jika kontrak tersebut merupakan bagian dari transaksi jual dan sewa-balik, maka entitas terus mengakui aset dan mengakui liabilitas keuangan untuk setiap imbalan yang diterima dari

pelanggan. Entitas mencatat liabilitas keuangan sesuai dengan DE PSAK 71: Instrumen Keuangan; atau

(b) ...

### **Opsi Jual**

PP70. Jika entitas memiliki kewajiban untuk membeli kembali aset berdasarkan permintaan pelanggan (opsi jual) pada harga yang lebih rendah dari harga jual awal aset tersebut, maka pada awal kontrak entitas mempertimbangkan apakah pelanggan memiliki insentif ekonomik yang signifikan untuk melaksanakan hak tersebut. Pelaksanaan hak tersebut oleh pelanggan mengakibatkan pelanggan secara efektif membayar kepada entitas imbalan atas hak untuk menggunakan aset tertentu selama suatu periode waktu. Oleh karena itu, jika pelanggan memiliki insentif ekonomik yang signifikan atas pelaksanaan hak, maka entitas mencatat perjanjian sebagai sewa sesuai dengan ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa, kecuali kontrak tersebut merupakan bagian dari transaksi jual dan sewa-balik. Jika kontrak merupakan bagian dari transaksi jual dan sewa-balik, maka entitas terus mengakui aset dan mengakui liabilitas keuangan untuk setiap imbalan yang diterima dari pelanggan. Entitas mencatat liabilitas keuangan sesuai dengan DE PSAK 71: Instrumen Keuangan.

...

Dalam Lampiran C, paragraf C01A diamendemen.

### **Tanggal efektif**

...

C01A. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 05, 97, PP66, dan PP70. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

Pada Contoh Ilustratif, paragraf CI321 diamendemen.

### **Contoh 62—Perjanjian pembelian kembali**

...

CI321. Sesuai dengan DE PSAK 72 paragraf PP70–PP71 DE PSAK 72, entitas mencatat transaksi sebagai sewa sesuai dengan ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73:

*Sewa.*

## **ISAK 9: Perubahan atas Liabilitas Aktivitas Purnaoperasi, Restorasi, dan Liabilitas Serupa**

Paragraf referensi diamendemen.

### **Referensi**

- DE PSAK 73: Sewa
- PSAK 1: *Presentasi Laporan Keuangan*
- ...

Paragraf 02 diamendemen dan paragraf 09B ditambahkan.

### **Ruang Lingkup**

02. Interpretasi ini diterapkan atas setiap perubahan pengukuran atas liabilitas aktivitas purnaoperasi, restorasi, dan liabilitas serupa yang ada yang:

- (a) diakui sebagai bagian dari biaya perolehan aset tetap sesuai dengan PSAK 16: Aset Tetap atau sebagai bagian dari biaya perolehan aset hak-guna sesuai dengan DE PSAK 73: Sewa; dan
- (b) ...

### **TANGGAL EFEKTIF**

...

9B. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 02. Entitas menerapkan amendemen ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

## ISAK 14: *Aset Takberwujud - Biaya Situs Web*

Paragraf referensi diamendemen.

### Referensi

- ...
- DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*
- DE PSAK 73: Sewa
- ...
- ~~PSAK 30: Sewa~~
- ...

Paragraf 06, sebagaimana diamendemen oleh DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*, diamendemen.

### Permasalahan

...

06. PSAK 19: *Aset Takberwujud* tidak berlaku untuk aset takberwujud yang ~~dimiliki dikuasai~~ oleh entitas untuk dijual dalam kegiatan usaha normal (lihat PSAK 14: *Persediaan* dan DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*) atau sewa yang termasuk dalam ruang lingkup ~~PSAK 30: Sewa~~ aset takberwujud yang dicatat sesuai dengan DE PSAK 73: Sewa. Sejalan dengan hal tersebut, Interpretasi ini tidak berlaku untuk pengeluaran pengembangan atau pengoperasian situs web (atau piranti lunak situs web) untuk dijual kepada entitas lain atau yang dicatat sesuai dengan DE PSAK 73: Sewa. Jika situs web disewakan dengan cara sewa operasi, maka pesewa menerapkan Interpretasi ini. Jika situs web disewakan dengan cara sewa pembiayaan, maka penyewa menerapkan Interpretasi ini setelah pengakuan awal aset sewaan.

Paragraf tanggal efektif diamendemen.

### TANGGAL EFEKTIF DAN KETENTUAN TRANSISI

...

DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* mengamendemen bagian ‘Referensi’ dan paragraf 06. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* diterapkan.

DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 06. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

## ISAK 16: *Perjanjian Konsesi Jasa*

Paragraf referensi diamendemen.

### Referensi

- ...
- DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan*
- DE PSAK 73: Sewa
- ...
- ~~PSAK 30: Sewa~~
- ...
- ~~ISAK 8: Penentuan Apakah Suatu Perjanjian Mengandung Suatu Sewa~~
- ...

Paragraf 28F ditambahkan.

### Tanggal efektif

...

28F. DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf PP08 dan Lampiran B. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

Dalam Lampiran A, paragraf PP08 diamendemen.

## LAMPIRAN A

### RUANG LINGKUP (PARAGRAF 05)

...

PP08. Operator mungkin memiliki hak untuk menggunakan infrastruktur yang dapat dipisahkan sebagaimana diuraikan dalam paragraf PP07(a), atau fasilitas yang digunakan untuk memberikan jasa tambahan yang tidak diregulasi sebagaimana diuraikan dalam paragraf PP07(b). Dalam kedua kasus tersebut, terdapat hal yang secara substansi merupakan sewa dari pemberi konsesi kepada operator, jika demikian, maka perlakuannya sesuai dengan ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa.

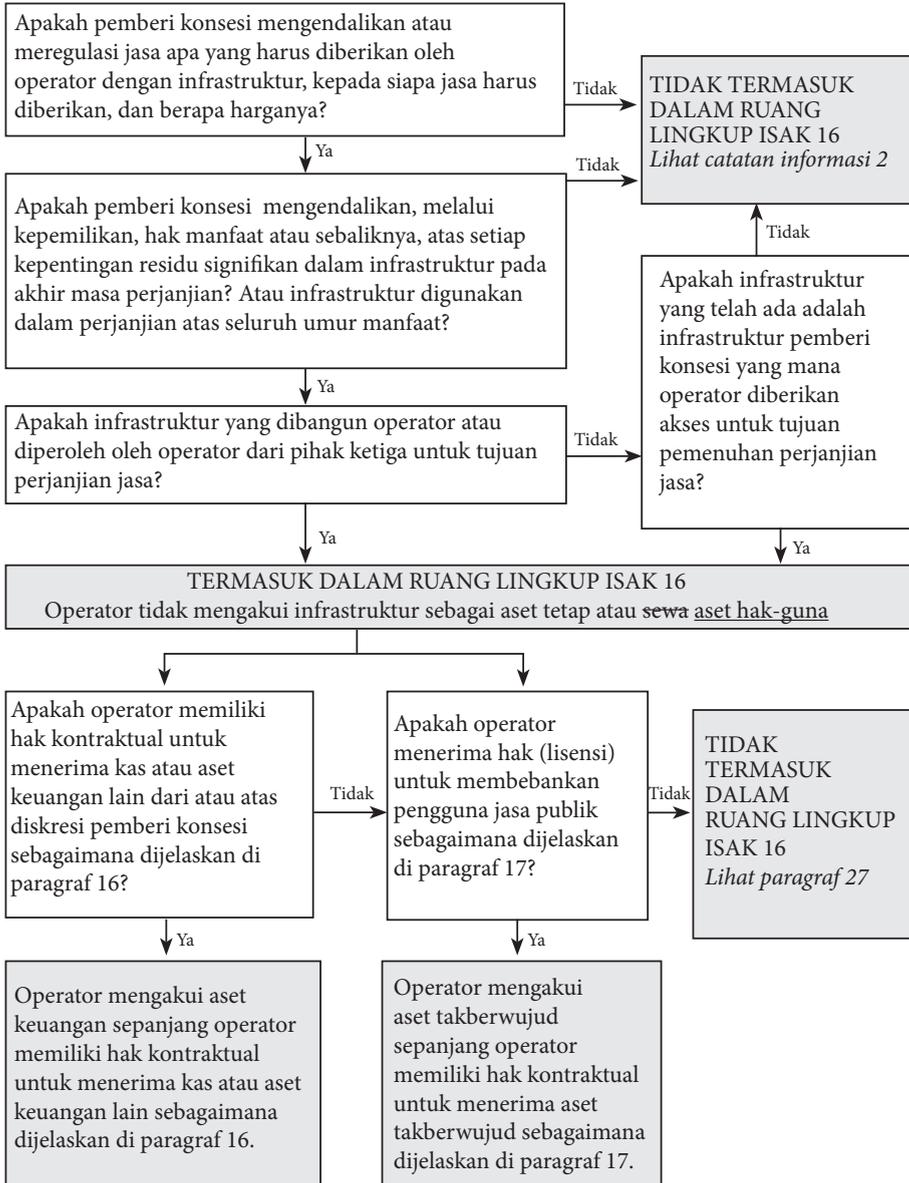
Dalam Pedoman Penerapan, Catatan informasi 1 diamendemen. Catatan informasi 02, sebagaimana diamendemen oleh DE PSAK 72, diamendemen.

## CATATAN INFORMASI

## Kerangka Akuntansi untuk Perjanjian Konsesi Jasa Publik ke Swasta

...

Diagram di bawah ini meringkas perlakuan akuntansi untuk perjanjian jasa yang ditetapkan dalam ISAK 16.



## Referensi SAK yang Diterapkan untuk Perjanjian Publik ke Swasta Jenis Tertentu

...

Tabel ini menetapkan jenis perjanjian keterlibatan sektor swasta dalam penyediaan jasa sektor publik dan menyediakan referensi SAK yang berlaku untuk perjanjian tersebut. Daftar jenis perjanjian ini bukan daftar yang lengkap. Tujuan tabel ini untuk menyoroti rangkaian perjanjian. ISAK 16 tidak bertujuan untuk menyampaikan kesan bahwa terdapat pemisahan yang jelas antara persyaratan akuntansi untuk perjanjian publik ke swasta.

<i>Kategori</i>	<i>Penyewa</i>	<i>Penyedia Jasa</i>			<i>Pemilik</i>	
Jenis pengaturan yang biasanya berlaku	Sewa (misalnya, operator menyewa aset dari pemberi konsesi)	Jasa dan/ atau kontrak pemeliharaan (tugas tertentu misalnya menagih utang)	Rehabilitasi, operasi, serah	Bangun, operasi, transfer	Bangun, milik, operasi	Divestasi/privatisasi/ korporasi 100%
Kepemilikan aset	Pemberi konsesi				Operator	
Investasi modal	Pemberi konsesi				Operator	
Risiko permintaan	Dibagi	Pemberi konsesi	Pemberi konsesi dan/atau operator		Operator	
Durasi	8-20 tahun	1-5 tahun	25-30 tahun		Takterbatas (atau terbatas dengan lisensi)	
Kepentingan residu	Pemberi konsesi				Operator	
SAK terkait	<del>PSAK 30</del> <u>DE PSAK 73</u>	PSAK 23	ISAK 16		PSAK 16	

## ISAK 22: *Perjanjian Konsesi Jasa: Pengungkapan*

Referensi paragraf diamendemen.

### Referensi

- DE PSAK 73: Sewa
- ...
- ~~PSAK 30: Sewa~~
- ...

Paragraf 05 diamendemen.

### Permasalahan

...

05. Aspek dan pengungkapan tertentu yang terkait dengan beberapa perjanjian konsesi jasa sudah dibahas dalam SAK yang ada (misalnya PSAK 16: *Aset Tetap* diterapkan untuk perolehan aset tetap, ~~PSAK 30~~ DE PSAK 73: Sewa diterapkan untuk sewa atas suatu aset, dan PSAK 19: *Aset Takberwujud* diterapkan untuk perolehan aset takberwujud). Namun demikian, perjanjian konsesi jasa dapat meliputi kontrak eksekutori yang tidak dibahas dalam SAK, kecuali kontrak tersebut memberatkan, maka berlaku PSAK 57: *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi*. Oleh karena itu, Interpretasi ini membahas tambahan pengungkapan atas perjanjian konsesi jasa.

Paragraf tanggal efektif diamendemen.

### TANGGAL EFEKTIF

...

Entitas menerapkan Interpretasi ini untuk periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2012.

DE PSAK 73: Sewa mengamendemen paragraf 05. Entitas menerapkan amendemen tersebut ketika DE PSAK 73: Sewa diterapkan.

## DASAR KESIMPULAN

*Dasar kesimpulan berikut melengkapi, namun bukan merupakan bagian dari, DE PSAK 73: Sewa.*

### PENCABUTAN ISAK 25: *HAK ATAS TANAH*

DK01. Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia (DSAK IAI) mengesahkan DE PSAK 73: *Sewa* pada tanggal 26 April 2017. DE PSAK 73 mengatur perlakuan akuntansi atas transaksi sewa, kecuali untuk transaksi sewa yang secara spesifik telah dikecualikan dari ruang lingkup DE PSAK 73. DE PSAK 73 diadopsi dari IFRS 16 *Leases* yang diterbitkan oleh International Accounting Standards Board (IASB), dan dengan demikian mencerminkan pertimbangan dan deliberasi IASB atas berbagai permasalahan akuntansi yang berkaitan dengan transaksi sewa, termasuk permasalahan seputar ruang lingkup transaksi sewa.

DK02. DSAK IAI mencermati bahwa, sebagaimana tercantum dalam Basis for Conclusions IFRS 16 *Leases* paragraf BC138–BC140, IASB juga mempertimbangkan permasalahan akuntansi yang mungkin timbul akibat perbedaan klasifikasi suatu transaksi sebagai transaksi sewa, atau transaksi pembelian atau penjualan aset. Hal ini khususnya berkaitan dengan pertanyaan dari publik yang sebelumnya telah ditujukan kepada IFRS Interpretation Committee, yakni apakah kontrak tertentu yang tidak mengalihkan hak legal atas tanah merupakan transaksi sewa atau transaksi pembelian tanah. DSAK IAI memahami pertimbangan IASB untuk tidak memberikan panduan khusus mengenai hal tersebut dalam IFRS 16 *Leases*, sebagaimana dijelaskan dalam Basis for Conclusions IFRS 16 paragraf BC139, dan mencermati bahwa pertimbangan IASB tersebut relevan dalam konteks perlakuan akuntansi untuk hak atas tanah di Indonesia, yang sebelumnya telah diatur dalam ISAK 25: *Hak Atas Tanah*. Oleh karena itu, DSAK IAI memandang perlu untuk mencantumkan pertimbangan IASB tersebut sebagai bagian dari Dasar Kesimpulan DE PSAK 73: *Sewa*, terutama untuk meninjau ulang perlakuan akuntansi serupa yang sebelumnya dicakup dalam ISAK 25.

DK03. ISAK 25: *Hak atas Tanah* dimaksudkan untuk mengatur perlakuan akuntansi tanah yang dimiliki oleh entitas dalam bentuk hak atas tanah yang bersifat sekunder seperti Hak Guna Usaha (HGU), Hak Guna Bangunan (HGB), dan Hak Pakai. Ketentuan dalam peraturan perundangan

mengenai hak atas tanah telah memicu keragaman interpretasi atas perlakuan akuntansinya, sehingga DSAK IAI menerbitkan ISAK 25 supaya terdapat keseragaman perlakuan akuntansi atas tanah di Indonesia. ISAK 25 mengatur bahwa: (1) biaya perolehan hak atas tanah, termasuk biaya pengurusan legal hak atas tanah ketika tanah diperoleh pertama kali, diakui sebagai aset tetap jika memenuhi definisi aset tetap sesuai PSAK 16: *Aset Tetap*; (2) biaya perolehan hak atas tanah tidak disusutkan dengan alasan umur ekonomik hak atas tanah yang tidak terbatas karena dapat terus diperpanjang dan diperbarui sesuai persyaratan peraturan perundang-undangan, kecuali terdapat bukti yang mengindikasikan umur ekonomik menjadi terbatas; dan (3) biaya pengurusan perpanjangan atau pembaruan legal hak atas tanah diakui sebagai aset takberwujud dan diamortisasi sesuai PSAK 19: *Aset Takberwujud*.

DK04. Basis for Conclusions IFRS 16 *Leases* paragraf BC139(b) mendeskripsikan dasar pemikiran IASB bahwa pencatatan suatu transaksi bergantung pada substansi dari transaksi tersebut, dan bukan pada bentuk legalnya. Konsekuensinya, jika suatu kontrak memberikan hak yang secara substansi merepresentasikan pembelian aset tetap, maka hak tersebut memenuhi definisi aset tetap dan dicatat sesuai IAS 16 *Property, Plant and Equipment* (yang merupakan rujukan PSAK 16: *Aset Tetap*), tanpa memperhatikan apakah hak kepemilikan legal aset tetap tersebut telah beralih. Selanjutnya, Basis for Conclusions IFRS 16 paragraf BC140 menegaskan bahwa IFRS 16 diterapkan untuk kontrak yang memberikan hak untuk menggunakan aset pendasar selama suatu jangka waktu, dan tidak diterapkan untuk transaksi yang mengalihkan pengendalian atas aset pendasar tersebut kepada entitas. Transaksi yang mengalihkan pengendalian atas aset pendasar tersebut merupakan penjualan atau pembelian aset yang masuk dalam ruang lingkup Pernyataan lain (sebagai contoh, IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* yang merupakan rujukan DE PSAK 72: *Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan* atau IAS 16).

DK05. DSAK IAI mencermati bahwa beralihnya pengendalian atas aset pendasar menjadi pertimbangan utama dalam menentukan apakah transaksi tersebut merupakan pembelian aset tetap, atau merupakan transaksi sewa. IFRS 16 *Leases* tidak mendefinisikan atau menjabarkan kriteria pengendalian atas suatu aset, sehingga definisi dan kriteria pengendalian dapat merujuk ke IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* paragraf 38, yang diantaranya mencakup beberapa indikator

berikut ini: 1) adanya hak kini atas pembayaran untuk aset, 2) pengalihan hak kepemilikan legal atas aset, 3) pengalihan penguasaan fisik atas aset, 4) pengalihan risiko dan manfaat signifikan atas kepemilikan aset, dan 5) penerimaan aset. Basis for Conclusion IFRS 16 paragraf 139(b) secara spesifik telah mengecualikan indikator beralihnya hak kepemilikan legal atas aset dalam membedakan apakah suatu transaksi merupakan transaksi sewa atau pembelian aset tetap. Dalam konteks ini, faktor pengalihan risiko dan manfaat menjadi indikator yang penting dalam menentukan klasifikasi transaksi tersebut, karena faktor tersebut memberikan indikasi yang kuat bahwa suatu pihak telah memperoleh kemampuan untuk mengarahkan penggunaan aset, dan memperoleh secara substansial seluruh sisa manfaat dari aset tersebut.

DK06. Dalam hal pola fakta untuk hak atas tanah yang bersifat sekunder, misalnya pada umumnya skema HGB di Indonesia, DSAK IAI mencermati indikasi yang kuat bahwa risiko dan manfaat secara substansial telah dialihkan kepada entitas yang memiliki hak tersebut. Sebagai contoh, pada umumnya HGB dapat dijual kembali oleh entitas dan entitas dapat menggunakan hak atas tanah tersebut sebagai jaminan atau kolateral. Selain itu, nilai kini dari hak residual tanah diperkirakan kecil karena hanya berupa biaya administrasi dan pajak terkait kepada pemerintah, dan bahwa biaya pengurusan perpanjangan HGB tidak substansial. Jika dianalisis secara menyeluruh menggunakan kriteria pengalihan pengendalian sebagaimana dibahas dalam paragraf DK05 di atas, maka terdapat indikasi yang kuat bahwa dalam pola fakta tersebut pengendalian atas hak atas tanah telah beralih kepada entitas, karena entitas telah memperoleh kemampuan untuk mengarahkan penggunaan aset, dan memperoleh secara substansial seluruh sisa manfaat dari aset tersebut. Dalam pola fakta ini, entitas dapat menyimpulkan bahwa transaksi tersebut secara substansi menyerupai pembelian tanah, meskipun hak kepemilikan legal tidak berpindah kepada entitas, sehingga entitas menerapkan IAS 16 *Property, Plant and Equipment*.

DK07. DSAK IAI mencermati bahwa pertimbangan IASB dalam Basis for Conclusions IFRS 16 *Leases* paragraf BC138–BC140 pada prinsipnya sesuai dengan perlakuan akuntansi yang sebelumnya diatur dalam ISAK 25: *Hak Atas Tanah*, sehingga relevan dengan permasalahan akuntansi untuk hak atas tanah di Indonesia. DSAK IAI memandang perlu untuk mencantumkan pertimbangan dalam Basis for Conclusions IFRS 16 paragraf BC138–BC140 tersebut ke dalam Dasar Kesimpulan DE PSAK 73: *Sewa* ini. Meskipun bukan bagian dari suatu Pernyataan, namun Dasar Kesimpulan

dapat melengkapi dan memberikan petunjuk tambahan mengenai pertimbangan-pertimbangan yang dapat diterapkan untuk suatu permasalahan akuntansi tertentu yang relevan dengan Pernyataan tersebut. Paragraf BC138–BC140 tersebut secara spesifik merepresentasikan intensi dan deliberasi IASB atas perlakuan akuntansi untuk hak atas tanah yang mirip dengan permasalahan akuntansi tanah di Indonesia.

DK08. Pencantuman Dasar Kesimpulan tersebut merupakan salah satu bentuk komitmen DSAK IAI dalam upaya mendorong program konvergensi ke International Financial Reporting Standards (IFRS Standards), yang dapat dicapai dengan sedapat mungkin mengurangi perbedaan antara SAK dengan IFRS Standards, sepanjang permasalahan akuntansi serupa telah dicakup dalam IFRS Standards. Salah satu dampak konvergensi SAK ke IFRS Standards adalah pencabutan suatu Pernyataan atau Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan (PSAK atau ISAK), karena permasalahan akuntansi dalam suatu PSAK atau ISAK tersebut telah diatur dalam suatu IFRS. DSAK IAI menilai bahwa Basis for Conclusions IFRS 16 *Leases* paragraf BC138–BC140 dapat menjadi salah satu solusi untuk menghilangkan perbedaan antara SAK dan IFRS Standards, khususnya perlakuan akuntansi untuk hak atas tanah yang sebelumnya diatur dalam ISAK 25: *Hak Atas Tanah*. Dengan demikian, DSAK IAI menilai bahwa entitas dapat menerapkan prinsip dan pertimbangan yang tercantum dalam Dasar Kesimpulan DE PSAK 73: *Sewa* ini dalam menyimpulkan perlakuan akuntansi untuk hak atas tanah, dan memutuskan untuk mencabut ISAK 25.

DK09. DSAK IAI memahami bahwa Basis for Conclusion IFRS 16 *Leases* paragraf BC138–BC140 mendeskripsikan prinsip dan pertimbangan yang dipakai dalam menganalisis apakah suatu transaksi masuk ke dalam ruang lingkup sewa menurut IFRS 16. Oleh karena itu, entitas perlu melakukan penilaian dan menggunakan pertimbangannya dalam menganalisis fakta dan keadaan untuk masing-masing jenis hak atas tanah yang dimilikinya dalam menentukan perlakuan akuntansi untuk masing-masing hak atas tanah tersebut sehingga dapat merepresentasikan dengan tepat suatu kejadian atau transaksi ekonomik yang mendasarinya. Terdapat kemungkinan bahwa, dalam suatu jenis hak atas tanah tertentu atau dalam suatu pola fakta tertentu, entitas tidak memiliki kemampuan untuk mengarahkan penggunaan aset pendasar, dan tidak memperoleh secara substansial seluruh sisa manfaat dari aset pendasar tersebut, sebagai contoh dalam hal Hak Guna Bangunan (HGB) di atas Hak Pengelolaan (HPL). Dalam kasus tersebut, entitas menyimpulkan bahwa transaksi tersebut tidak

mengalihkan pengendalian atas aset pendasar, melainkan semata mengalihkan hak untuk menggunakan aset pendasar, sehingga entitas menerapkan perlakuan akuntansi atas transaksi sewa yang diatur dalam DE PSAK 73: *Sewa*.

DK10. Jika dengan menerapkan prinsip dan pertimbangan yang tercantum dalam Dasar Kesimpulan Pernyataan ini entitas menyimpulkan bahwa suatu transaksi secara substansi menyerupai pembelian tanah, maka dalam hal pengukuran selanjutnya, jika entitas memilih model biaya, entitas menerapkan ketentuan yang ada dalam PSAK 16: *Aset Tetap* paragraf 58 yang menyatakan bahwa tanah memiliki umur manfaat tidak terbatas, kecuali kuari dan tanah yang digunakan untuk tempat pembuangan akhir, dan oleh karena itu tidak disusutkan.