



# PERLAKUAN AKUNTANSI UNTUK ASET BERSEJARAH: PENGAKUAN, PENILAIAN DAN PENGUNGKAPANNYA DALAM LAPORAN KEUANGAN (STUDI KASUS PADA MUSEUM WISMA KARYA KABUPATEN SUBANG)

Wulansari Syaidatul Sahar

STIE Sutaatmadja, Subang, Indonesia

Email: wulansariyaidatulsahar@gmail.com

## INFO ARTIKEL

Histori Artikel :  
Tgl. Masuk : 8 November 2019  
Tgl. Diterima : 30 April 2020  
Tersedia Online : 31 Mei 2020

### Keywords:

Akuntansi Aset bersejarah,  
PSAP 07, Catatan atas  
Laporan Keuangan

## ABSTRAK/ABSTRACT

*The existence of historic assets is not maintained to generate income, but is utilized for other purposes such as education and culture. Government Accounting Standards (SAP) define that historic assets are fixed assets that are owned or controlled by the government which due to age and condition of these fixed assets must be protected by applicable regulations of all kinds of actions that can damage the fixed assets. There are many definitors who explain historical assets but until now there is no definite accounting or legal definition of historic assets. Research literature studies are used in explaining various studies related to various forms of historical asset accounting treatment. Generally, historic assets have the same characteristics as fixed assets. There are two aspects that need to be considered in the recognition of historic assets, namely: historic assets for operational activities and historic assets not for operational activities. The historical asset valuation model in each country also varies where each country has guidelines or standards governing the accounting of historic assets that are suitable for application in the country. Asset recognition is based on fulfilling the definition of an asset, economic benefits flowing to the entity and has values and costs that can be measured reliably. The presentation and disclosure of historic assets are described in PSAP No. 07 of 2010.*

## PENDAHULUAN

Aset bersejarah termasuk kedalam aset yang sangat penting bagi kebudayaan dan sejarah bangsa serta merupakan salah satu identitas negara. Keberadaan aset bersejarah tidak digunakan untuk memperoleh pendapatan, tetapi di manfaatkan untuk kepentingan lain seperti pendidikan dan budaya. Aset bersejarah dikategorikan sebagai barang publik yang dapat dimanfaatkan bersama namun tidak untuk diperjual belikan. Menurut Accounting Standards Board (2006) aset bersejarah

adalah sebuah aset dengan kualitas sejarah, seni, ilmiah, teknologi, geofisik atau lingkungan yang dipegang dan dipelihara untuk berkontribusi bagi ilmu pengetahuan dan kebudayaan serta memberi manfaat bagi entitas pemegangnya. Aversano (2012) menjelaskan bahwa beberapa jenis aset bersejarah diantaranya terdiri dari monument, bangunan bersejarah, situs arkeologi, karya seni dan kawasan konservasi. Itu semua adalah merupakan elemen dengan spesifik kualitas yang tidak bisa diduplikasi, dan memiliki umur yang tidak terbatas.

Aset bersejarah dapat dikatakan juga sebagai aset yang unik karena cara perolehannya yang beragam dan pengelolaannya serta pemeliharannya dilindungi oleh pemerintah daerah. Menurut Barton (2002) Aset bersejarah memiliki kualitas spesifik dan tidak dapat direplikasi serta memiliki umur yang tidak terbatas. Sesuai dengan undang-undang yang berlaku keabsahan dari suatu aset bersejarah dapat dibuktikan dengan legalitas untuk mempertahankan keberadaan aset bersejarah yang tidak terbatas.

Dari berbagai pengertian diatas peneliti menyimpulkan bahwasanya aset bersejarah merupakan suatu aset tetap yang umurnya tidak terbatas yang dimiliki oleh pemerintah sehingga harus dijaga kelestariannya agar dapat dijadikan bukti adanya sejarah dimasa lalu sehingga dapat di ambil manfaatnya oleh masyarakat di masa mendatang.

Menurut International Public Sector Accounting Standards 17 – Property, Plant and Equipment paragraf 11, sebagian dari heritage assets memberikan banyak potensi manfaat kepada pemerintah yang mengelolanya yaitu selain manfaat dari nilai sejarahnya seperti potensi wisata misalnya candi, monumen, gedung bersejarah, tempat-tempat purbakala, area konservasi, potensi digunakannya sebagai perkantoran, sekolah, rumah sakit (yang mana pada aset ini diberlakukan prinsip yang sama dengan aset tetap lainnya) ataupun potensi manfaat terbatas misalnya karya seni dan reruntuhan. Segala potensi ini seharusnya di munculkan didalam laporan keuangan pemerintah daerah yang merupakan hasil dari aktivitas teknis serta memiliki tujuan untuk menyediakan informasi yang bermanfaat sebagai media perantara atau komunikasi penghubung pihak-pihak yang berkepentingan dan juga sebagai alat bantu pengambilan keputusan ekonomi. Keterbatasan laporan keuangan dalam menjelaskan nilai perusahaan mengakibatkan pelaporan keuangan seringkali dianggap kurang memadai

sebagai laporan kinerja keuangan (Rumini, Sugihatto, Kurniawan, 2019) Oleh karenanya, hingga saat ini pelaporan aset bersejarah masih menjadi perdebatan para ahli ekonom dalam pengakuannya sebagai item dengan peninggalan sejarah apakah harus diakui sebagai aset atau harus diakui berbeda. Pasalnya tidak semua aset pemerintah diperlakukan sama dalam pengakuan dan penilaiannya. Sehingga memerlukan perlakuan khusus yang akan mempengaruhi dalam pengambilan keputusan.

Terdapat banyak defnisi yang menjelaskan mengenai aset bersejarah akan tetapi belum ada hukum yang pasti dan definisi akuntansi yang mampu menjelaskan mengenai aset bersejarah. Atribut-atribut pada aset bersejarah yang mengandung unsur-unsur seperti seni, budaya, dan sejarah pengukurannya tidak dilakukan dalam satuan moneter. Akan lebih tepat apabila aset bersejarah dikelompokkan kedalam kewajiban, atau fasilitas sehingga penyajiannya dilakukan secara terpisah. Perlakuan akuntansi untuk aset bersejarah sangatlah bervariasi tergantung dari sifat aset tersebut dan juga sifat entitas yang menaunginya. Dikarenakan adanya keterkaitan antara satu dengan yang lainnya, maka kedua sifat ini tidak dapat dipisahkan. Dalam hal ini permasalahan dari pengakuan aset bersejarah ini ialah masih adanya perdebatan penggolongan aset bersejarah sebagai aset atau kewajiban (Anggraini, 2014). Kemudian permasalahan pada tahap penilaian yang dihadapi adalah belum adanya model penilaian yang dapat digunakan secara menyeluruh pada aset bersejarah yang dimiliki. Sehingga penilaian aset bersejarah di setiap negara memiliki model yang tidak sama tergantung kebijakan pemerintahnya masing-masing.

Tahap yang paling penting dalam pengelolaan aset bersejarah adalah bagaimana mengungkapkan aset bersejarah didalam laporan keuangan. Karena pemerintah yang dalam hal ini bertindak sebagai entitas yang mengelola

dan memelihara aset bersejarah, maka pemerintah harus menyajikan laporan keuangan yang memenuhi transparansi dan akuntabilitas terhadap publik sesuai dengan PSAP No.07 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual. Berdasarkan pengalaman negara yang penerapan akuntansinya berbasis akrual, transisi tersebut memiliki tantangan tersendiri salah satunya adalah tantangan yang berkaitan dengan akuntansi aset publik seperti aset bersejarah. Pemerintah seringkali mengalami kesulitan dalam memonitoring pengelolaan keuangan dan akuntabilitas berbagai potensi aset bersejarah. Kendalanya ada pada kebijakan pemerintah pusat yang tidak mengharuskan pemerintah daerah untuk menyajikan aset bersejarah di Laporan Posisi Keuangan, namun pengungkapannya harus disajikan di dalam CaLK. Kecuali untuk beberapa aset bersejarah yang memberikan potensi manfaat selain nilai sejarahnya kepada pemerintah, maka akan diterapkan prinsip-prinsip yang sama seperti aset tetap lainnya yang mana penyajiannya akan dimasukkan kedalam neraca.

Menurut *Financial Reporting Statement* (FRS)-30 aset bersejarah memungkinkan untuk dicantumkan dalam CaLK atau neraca. Aset bersejarah yang dimasukkan dalam neraca setidaknya memperhatikan beberapa hal berikut:

- a. Nilai aset bersejarah yang tercatat pada awal periode laporan keuangan dan pada tanggal neraca, termasuk analisis pengelompokan aset bersejarah yang dilaporkan pada biaya maupun penilaian kembali (*revaluation*)
- b. Saat aset dilaporkan dengan model penilaian kembali (*revaluation*), entitas cukup melaporkan informasi yang membantu dalam hal pemahaman tentang penilaian yang digunakan dan bagaimana signifikansinya.

Penelitian ini merupakan sebuah proses untuk mencari standar yang sesuai untuk aset bersejarah, salah satu tujuan adanya akuntansi aset bersejarah adalah untuk menjamin tersedianya informasi yang kemudian berguna dalam mengambil keputusan oleh para pengguna. Meskipun pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan pada praktiknya standar tersebut masih bersifat normatif dalam artian bahwa standar yang di tetapkan tersebut tidaklah akan sesuai dengan keadaan yang terjadi dilapangan. Hal inilah yang menjadi inti dari permasalahan penelitian ini. Penelitian ini berfokus dalam menemukan perlakuan akuntansi terhadap aset bersejarah dari segi pengakuan, penialain, dan penyajian serta pengungkapannya dalam laporan keuangan pemerintah daerah khususnya yang ada di kabupaten Subang, Jawa Barat.

Berdasarkan dari latar belakang tersebut, penelitian ini akan menyajikan telaah literatur mengenai bentuk perlakuan akuntansi (pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan) yang terapkan dalam pelaporan keuangan aset bersejarah khususnya pada Museum Wisma Karya Subang Apakah praktik akuntansi yang dilakukan di Museum Wisma Karya Subang telah sesuai dengan standar yang ada. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat untuk perkembangan teori akuntansi selanjutnya khususnya mengenai akuntansi aset bersejarah serta menambah wawasan dan referensi ilmu berkaitan dengan aset bersejarah sesuai dengan PSAP No. 07 tahun 2010 juga menjadi bahan pertimbangan dalam pengelolaan dan pelestarian aset bersejarah untuk digunakan sebagai bahan pertimbangan bagi Pemerintah Daerah serta entitas terkait dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan sehingga dapat tercipta transparansi dan keandalan dalam pelaporan aset bersejarah.

## KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Penelitian studi literatur digunakan dalam menjelaskan berbagai telaah terkait berbagai bentuk perlakuan akuntansi aset bersejarah mulai dari pengakuan pengungkapan dan penyajiannya dalam laporan keuangan yang digunakan, berdasarkan teori stakeholder, pelaporan informasi yang relevan mengenai aset bersejarah secara langsung ataupun tidak langsung akan bermanfaat tergantung pada kepentingan para stakeholder itu sendiri. Selain daripada itu penggunaan fiat measurement theory akan berguna dalam menjawab dan menilai atribut yang melekat pada aset bersejarah, dari teori ini kemudian dapat dijadikan dasar dalam menganalisis perlakuan akuntansi untuk aset bersejarah didalam penyajian laporan keuangan. Peneliti juga berusaha mengungkap bentuk perlakuan akuntansi pada aset bersejarah yang dilakukan dalam pengelolaan aset daerah, sehingga dapat meningkatkan pembuatan laporan keuangan yang lebih transparan dan dapat di pertanggungjawabkan.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### 1. Stakeholder Theory

Dengan berkembangnya kesadaran dan pengetahuan akan kelompok yang memiliki kepentingan terhadap suatu perusahaan yang dapat mempengaruhi keberadaan dari sebuah perusahaan, sehingga memunculkan teori stakeholder. Para kelompok *stakeholder* tersebut meliputi: DPRD (Dewan Perwakilan Daerah), Badan Pengawas Keuangan (BPK), Investor, Kreditor, Donatur, Pemerhati Pemerintah Daerah, Analisis ekonomi, Asosiasi Usaha, Pegawai, Pemerintah Pusat dan Rakyat.

Menurut Ghazali dan Chariri (2007), Teori Stakeholder merupakan teori yang menyatakan bahwa perusahaan bukanlah entitas yang hanya beroperasi untuk kepentingan sendiri, namun harus

memberikan manfaat kepada seluruh *stakeholdernya*.

Pendekatan stakeholder dikelompokkan kedalam Old corporate relation yang menekankan aktifitas perusahaan secara terpisah dengan fungsi lain dalam perusahaan dan New corporate relation yang menekankan kerjasama antara perusahaan dengan seluruh stakeholder.

Pemikiran mengenai aset bersejarah bertumpu pada *stakeholder theory*, dimana pengelolaan keuangan atas aset yang dilakukan oleh entitas, yang dalam hal ini adalah entitas publik berhubungan dengan pihak lain yang berkepentingan, baik pihak yang berada di dalam entitas itu sendiri maupun pihak luar entitas. Para *Stakeholder* memiliki hak untuk menerima dan memperoleh informasi yang relevan termasuk informasi yang ada terkait aset bersejarah. Disamping itu, pengguna utama dari pelaporan keuangan pemerintah bukanlah investor yang tertarik untuk menerima pendapatan, melainkan wajib pajak yang tertarik untuk menilai apakah pemerintahan publik telah mengelola sumber daya publiknya secara efisien dan efektif (Aversano dan Ferrone, 2012). Selain itu, penyediaan informasi aset bersejarah dan sumber yang dibutuhkan akan meningkatkan akuntabilitas pemerintah untuk pelestarian dan konservasi pusaka publik kepada para *stakeholder*.

### 2. Fiat Measurement Theory

Pengukuran fiat pertama kali diperkenalkan oleh Torgerson (1958). Pengukuran Fiat (fiat berarti dekrit) merupakan hal khusus dalam ilmu sosial dan dalam akuntansi untuk menggunakan definisi yang dibangun secara arbitrer (acak) untuk menghubungkan properti-properti tertentu yang diamati ke suatu konsep tertentu (Godfrey dkk, 2010). Torgerson (1958) juga menambahkan bahwa dalam akuntansi misalnya, berbagai dewan standar akuntansi menentukan skala akuntansi dengan fiat (resmi), bukan dengan mengacu pada

teori pengukuran yang telah dikonfirmasi sebelumnya.

Teori pengukuran umumnya berfokus pada pengembangan suatu alat ukur atau instrumen dengan bantuan seorang analis yang dapat mengukur atribut yang dimiliki oleh suatu objek, fenomena maupun sistem yang diteliti. Teori pengukuran fiat dianggap perlu dalam melakukan pengukuran suatu aset bersejarah karena aset bersejarah merupakan aset yang diperoleh dengan cara pembangunan, pembelian, donasi, warisan, rampasan, ataupun sitaan oleh karenanya tidak ada bukti ataupun teori yang mendasari atas aset tersebut sehingga tidak dapat diketahui dengan pasti nilai perolehannya. Salah satu alasan pentingnya melakukan pengukuran pada pendekatan teori akuntansi adalah dengan harapan apabila teori akuntansi dapat secara empiris di uji, kemudian melakukan fiat agar dapat melakukan pengukuran yang mendasar. Selain itu, setiap orang dapat lebih merasa yakin terhadap pengukuran.

### 3. Aset Bersejarah

Aset bersejarah adalah aset unik yang memiliki nilai historis yang dimiliki oleh negara yang erat kaitannya dengan sejarah suatu bangsa. Dimana aset ini harus dilindungi keberadaannya dari penjarah yang memperjual belikan hasil jarahannya di pasar gelap internasional karena adanya permintaan yang stabil dari para kolektor barang antik yang akhirnya mengakibatkan negara merugi. Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) mendefinisikan bahwa aset bersejarah merupakan aset tetap yang dimiliki atau dikuasai oleh pemerintah yang karena umur dan kondisinya aset tetap tersebut harus dilindungi oleh peraturan yang berlaku dari segala macam tindakan yang dapat merusak aset tetap tersebut.

Internasional Public Sector Accounting Standar (IPSAS) 17 Properti, Plant and Aquipment menyatakan bahwa suatu aset dinyatakan sebagai heritage assets karena bernilai budaya, lingkungan atau sejarah. Sedangkan Financial Reporting Standard (FRS) 30 United Kingdom

mendefinisikan aset bersejarah adalah aset tetap yang memiliki nilai sejarah, seni, pengetahuan, teknologi, dan lingkungan yang dijaga kelestariannya sebagai kontribusi atas budaya dan ilmu pengetahuan.

### 4. Karakteristik Aset Bersejarah

Yang termasuk karakteristik aset bersejarah adalah sebagai berikut:

- Nilai budaya, lingkungan, pendidikan dan yang terkandung pada aset bersejarah tersebut yang tidak sepenuhnya mencerminkan nilai moneter.
- Peraturan & hukum yang berlaku melarang atau membatasi secara ketat pelepasannya untuk dijual.
- Tidak dapat diganti dan seiring berjalannya waktu nilainya akan terus meningkat meskipun kondisi fisiknya semakin menurun.
- Masa manfaat yang sangat panjang, bahkan pada beberapa kasus dapat mencapai beberapa tahun.
- Aset bersejarah dilindungi untuk tujuan sosial, ada karena sejarah masalah kemudian dijadikan peninggalan untuk generasi mendatang, selain itu aset bersejarah juga dapat meningkatkan daya tarik dari suatu negara dan budaya pariwisata yang tentunya akan menghasilkan kekayaan bagi suatu negara.

Umumnya, Aset bersejarah memiliki karakter yang sama dengan aset tetap yaitu berwujud, Bernilai, Memiliki manfaat ekonomi atau jasa, Timbul atas kejadian masa lalu, dan dikuasai oleh entitas.

Sementara Aversano dan Ferrone (2012) mengungkapkan bahwa aset bersejarah mempunyai beberapa aspek yang membedakannya dengan aset- aset lain, diantaranya adalah:

- Nilai budaya, lingkungan, pendidikan dan sejarah yang terkandung di dalam aset tidak mungkin sepenuhnya tercermin dalam istilah moneter
- Terdapat kesulitan untuk mengidentifikasi nilai buku

- berdasarkan harga pasar yang sepenuhnya mencerminkan nilai seni, budaya, lingkungan, pendidikan atau sejarah
- c. Terdapat larangan dan pembatasan yang sah menurut undang-undang untuk masalah penjualan
  - d. Keberadaan aset tidak tergantikan dan nilai aset memungkinkan untuk bertambah seiring berjalannya waktu, walaupun kondisi fisik aset memburuk.
  - e. Terdapat kesulitan untuk mengestimasi masa manfaat aset karena masa manfaat yang tidak terbatas, dan pada beberapa kasus bahkan tidak bisa didefinisikan.
  - f. Aset tersebut dilindungi, dirawat serta dipelihara.

Dari perbedaan karakteristik tersebut disimpulkan bahwa meski aset bersejarah termasuk dalam aset tetap. Namun, aset bersejarah memiliki karakteristik yang berbeda dengan aset tetap sehingga perlakuan akuntansinya pun tidak dapat di perlakukan sama dengan aset tetap yang lainnya. Oleh karenanya diperlukan teknik yang tepat dalam menilai perolehan ekonominya.

## 5. Jenis-Jenis Aset Bersejarah

Menurut Agustini dan Putra (2011) Pengukuran dan penilaian dari sebuah *aset bersejarah* akan berpengaruh kembali pada asset tersebut. Meskipun *aset bersejarah* memenuhi kriteria pada asset tetap, tapi bukan berarti semua *aset bersejarah* harus diakui dalam laporan keuangan. Terdapat dua aspek yang perlu diperhatikan dalam pengakuan *aset bersejarah*, antara lain:

1. Aset bersejarah untuk kegiatan operasional (***Operational heritage assets***). Merupakan aset yang memiliki dua fungsi yaitu berfungsi sebagai bukti peninggalan sejarah, dan sebagai tempat kegiatan operasional suatu pemerintahan. Maka aset bersejarah ini perlu dikapitalisasi dan dicatat dalam neraca sebagai asset tetap. Seperti yang telah diatur dalam PSAP No. 71 paragraf 70.

2. Aset bersejarah tidak untuk kegiatan operasional (***Non-operational heritage assets***). Menurut Sholikhah (2017) *aset bersejarah* jenis ini merupakan asset yang memiliki nilai murni digunakan karena nilai estetika dan nilai sejarah. Lain halnya dengan *operational heritage assets*, jenis *Non-operational heritage assets* hanya memiliki satu fungsi saja yaitu berfungsi sebagai suatu situs peninggalan sejarah. Jenis *Non-operational heritage assets* ini terbagi menjadi tiga jenis, yaitu:

- a. Tanah dan bangunan bersejarah (***Cultural Type Heritage Assets***)
- b. Karya Seni (***Collection Type Heritage Assets***)
- c. Situs-situs purbakala (***Natural Heritage Assets***)

Dalam PSAP No. 07 dijelaskan bahwa untuk asset jenis ini tidak perlu diakui dalam Neraca akan tetapi cukup dilaporkan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Sejauh ini alasan yang digunakan untuk tidak mengakui *non operational heritage assets* adalah sulitnya memperoleh nilai andal, hal ini dikarenakan sulitnya menentukan biaya yang melekat pada aset bersejarah jika tidak ada data atau catatan atau bukti yang menunjukkan harga perolehan aset bersejarah tersebut, jika keandalan dari nilai objek tersebut sulit untuk ditentukan maka aset bersejarah juga tidak bisa dicatat dalam neraca serta adanya pertimbangan biaya dan manfaat untuk memperoleh estimasi nilai wajar *aset bersejarah* yang diperoleh pada periode sebelumnya. Sementara jenis *non-operational heritage asset* yang dapat diakui dalam neraca adalah jenis aset tanah dan bangunan bersejarah yang diperoleh pada periode berjalan. Hal ini sesuai dengan pengakuan bahwa aset bersejarah dapat diakui sebagai aset tetap dalam neraca jika memiliki kos yang andal yang dapat buktikan kosnya.

## 6. Metode Penilaian Aset Bersejarah

Penilaian merupakan suatu proses untuk menentukan nilai ekonomi suatu obyek, pos, atau elemen (*Statement of Financial Accounting Concepts* No.5). Model penilaian aset bersejarah di setiap negara juga berbeda-beda dimana masing-masing negara memiliki pedoman atau standar yang mengatur tentang akuntansi aset bersejarah yang sesuai untuk di aplikasikan di negaranya. Perbedaan tersebut muncul sesuai dengan kondisi masing-masing negara. akibat dari pernyataan tersebut maka terjadilah ketidakseragaman antar negara.

Berikut beberapa model penilaian untuk Aset Bersejarah:

**a. Act Accounting Policy (2009)**, menyatakan semua lembaga harus menggunakan model revaluasi untuk semua aset bersejarah dan mengukur aset tersebut pada nilai wajar. Hal ini sesuai dengan GAAP. Setelah nilai wajar aset telah ditentukan, aset harus dinilai kembali berdasarkan siklus valuasi 3 tahun. Nilai wajar harus didasarkan pada harga jual pasar saat ini untuk aset yang sama atau sejenis. Namun, banyak jenis aset bersejarah yang memiliki sifat unik, sehingga tidak dapat diukur berdasarkan harga jual pasar. Oleh sebab itu, nilai wajar aset dapat diestimasi dengan pendekatan penghasilan atau biaya penggantian yang didepresiasi. Aset dapat dinilai pada biaya penggantian dengan aset yang sama dan tidak identik namun memberikan manfaat yang sama.

**b. Generally Recognised Accounting Practice (GRAP) 103 (2011)**, menyatakan bahwa saat aset bersejarah diperoleh dengan tanpa biaya atau biaya nominal, aset tersebut harus diukur pada nilai wajar pada tanggal akuisisi. Dalam menentukan nilai wajar aset bersejarah yang diperoleh dari transaksi *non-exchange*, suatu entitas harus menerapkan prinsip-prinsip atas bagian penentuan nilai wajar. Setelah itu, entitas dapat memilih untuk mengadopsi baik model revaluasi atau model biaya sesuai dengan GRAP 103.

**c. Financial Reporting Statements (FRS) 30 (2009)**, menyatakan penilaian

(*valuation*) aset bersejarah dapat dilakukan dengan metode apapun yang tepat dan relevan. Pendekatan penilaian yang dipilih nantinya diharapkan adalah suatu penilaian yang dapat menyediakan informasi yang lebih relevan dan bermanfaat.

**d. Pedoman Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) 07 (2010)**, penilaian kembali (*revaluation*) tidak diperbolehkan karena SAP menganut penilaian aset berdasarkan biaya perolehan atau harga pertukaran. Dalam hal terjadi perubahan harga secara signifikan, pemerintah dapat melakukan revaluasi atas aset yang dimiliki agar nilai aset tetap pemerintah yang ada saat ini mencerminkan nilai wajar sekarang.

Berdasarkan keempat model penilaian tersebut dapat disimpulkan bahwa secara garis besar standar membebaskan penggunaan model penilaian mana yang cocok yang akan digunakan oleh entitas dalam penilaian aset bersejarahnya. Baik menggunakan model penilaian kembali (*revaluation*) maupun model biaya. Kebebasan tersebut diharapkan agar entitas dapat menyediakan informasi yang lebih relevan dan lebih bermanfaat.

Saat ini model penilaian yang digunakan untuk aset bersejarah belum mempunyai metode yang diakui seluruhnya (Aversano, 2012) Oleh karena itu model penilaian aset bersejarah tidaklah sama di setiap negaranya. Perbedaan tersebut timbul akibat kondisi dan situasi di setiap negara dalam menganut suatu pedoman yang mengatur tentang akuntansi bagi aset bersejarah (Ouda, 2014) berikut beberapa model penilaian aset bersejarah di beberapa negara:

#### 1. Australia

Berdasarkan *Australian Accounting Standards Board* 116 Tahun 2007, pemerintah Australia menjelaskan model penilaian Aset bersejarah dengan cara menilai aset bersejarah berdasarkan

besarnya biaya yang dikeluarkan selama masa penggunaan atau keberadaan aset bersejarah.

## 2. Swedia

Pada tahap penilaian, pemerintah Swedia tidak mengkapitalisasi aset bersejarah yang sudah dimiliki tetapi mengkapitalisasi aset bersejarah tambahan (baru). Alasan pemerintah Swedia tidak mengkapitalisasi aset bersejarah yang sudah dimiliki adalah karena untuk aset bersejarah sangat sulit untuk menentukan nilai aset yang umumnya sudah tua dan sesuai dengan kerangka konseptual, hanya aset yang dapat diukur secara andal saja yang dapat diakui.

## 3. Inggris

Dalam *Financial Reporting Standards* (FRS) 30 tahun 2009, pemerintah Inggris menjelaskan model penilaian yang digunakan untuk aset bersejarah. Inggris menggunakan metode yang berbeda dari negara-negara lain, yaitu dengan menggunakan biaya penggantian (*Replacement Cost*). Biaya penggantian yaitu Biaya yang dilihat dari nilai penggunaannya (*existing use value*). Tidak semua aset memiliki biaya penggantian yang mudah untuk diukur. Untuk aset bersejarah yang tidak memiliki pasar terbuka, biaya pengantiannya adalah *Fair value*, akan tetapi jika aset bersejarah tersebut memiliki pasar terbuka maka nilainya ditentukan dengan menggunakan nilai pasar terbuka

## 4. Amerika Serikat

Dalam *Statement of Federal Financial Accounting Standards* 29 tahun 2005, pemerintah Amerika Serikat menjelaskan model penilaian untuk aset bersejarah. Model penilaian yang digunakan sama seperti yang dilakukan

oleh Australia, yaitu dengan mengkapitalisasikan pengeluaran atau biaya untuk aset bersejarah tersebut, pengeluaran tersebut meliputi biaya-biaya yang digunakan pemerintah untuk tetap melestarikan aset bersejarah atau biaya yang dikorbankan atau dikeluarkan pemerintah untuk mendapatkannya.

## 5. New Zealand (Selandia Baru)

Dalam *Financial Statement of the Government of New Zealand* (2006) pemerintah New Zealand menjelaskan model penilaian yang digunakan oleh entitas pelaporan untuk menilai aset bersejarah yaitu dengan model penilaian Revaluasi. Jika entitas menggunakan *Fair value* Penilaian kembali diperbolehkan.

## 6. Indonesia

Model penilaian aset bersejarah yang ada di Indonesia sekarang adalah dengan menggunakan *historical cost* dan nilai wajar. Saat ini, teknik penilaian yang diterapkan hanya untuk jenis *operational heritage assets* saja, karena pada jenis *non operational heritage assets* tidak dapat diukur dengan biaya. Hal ini dikarenakan masih belum ditemukannya metode yang tepat untuk menilai *non-operational heritage assets* dan juga biaya yang besar serta waktu yang lama (Standar Akuntansi Pemerintah No.7 Tahun 2010).

## 7. Pengakuan Aset Bersejarah

Ketika manfaat ekonomi yang diperoleh oleh pemerintah mempunyai nilai atau beban yang dapat diukur dan dipertanggungjawabkan pada saat itu aset dapat diakui. Pengakuan aset didasarkan pada keterpenuhan definisi aset, kemanfaatan ekonomi yang mengalir ke entitas serta memiliki nilai dan biaya yang dapat diukur dengan andal. Meskipun aset bersejarah tergolong ke dalam aset tetap, namun

pada kenyataannya beberapa aset bersejarah tidak dapat diukur dengan andal. Sama dengan penilaian, pengungkapan aset bersejarah dalam laporan keuangan juga memiliki beberapa jenis. Menurut PSAP No. 07 Tahun 2010, *Aset bersejarah* diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) tanpa nilai, kecuali untuk beberapa *aset bersejarah* yang memberikan potensi manfaat kepada pemerintah selain nilai sejarah maka aset tersebut dimasukkan dalam neraca.

Untuk di akui sebagai aset tetap berikut ini adalah kriteria aset bersejarah yang harus dipenuhi:

- a. Memiliki masa manfaat 12 bulan
- b. Biaya perolehan dapat diukur dan dapat dipertanggungjawabkan
- c. Diperoleh atau dibangun dengan tujuan untuk di gunakan dan tidak untuk di perjualbelikan.

Standar akuntansi di setiap negara berbeda-beda, hal tersebut berpengaruh terhadap proses pengakuan aset bersejarah. Pada praktiknya pengakuan aset bersejarah di setiap negara memiliki pola pikir yang berbeda-beda.

## 8. Penyajian dan Pengungkapan Aset Bersejarah

Hal ini tertera dalam PSAP No. 07 tahun 2010 paragraf 64, 68, 69 dan 70 yang berisi tentang:

1. PSAP no. 07 paragraf 64 menerangkan pemerintah tidak harus menyajikan aset bersejarah (heritage assets) di neraca namun aset tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
2. PSAP no.07 paragraf 68 menerangkan aset bersejarah harus disajikan dalam bentuk unit, dengan tanpa nilai.

3. PSAP no. 07 paragraf 69 menerangkan biaya untuk perolehan, konstruksi, peningkatan, rekonstruksi harus dibebankan sebagai belanja tahun terjadinya pengeluaran tersebut. Biaya tersebut termasuk seluruh biaya yang berlangsung untuk menjadikan aset bersejarah tersebut dalam kondisi dan lokasi yang ada pada periode berjalan.

PSAP no. 07 paragraf 70 menerangkan beberapa aset bersejarah juga memberikan potensi manfaat lainnya kepada pemerintah selain nilai sejarahnya, sebagai contoh bangunan bersejarah digunakan untuk ruang perkantoran. Untuk kasus tersebut, aset ini akan diterapkan prinsip-prinsip yang sama seperti aset tetap lainnya.

## 9. Penelitian Terdahulu Terkait Dengan Aset Bersejarah

Berikut ini beberapa penelitian yang telah dilakukan terkait perlakuan akuntansi aset bersejarah di Indonesia, diantaranya:

1. Aulia Novi Setyowati (2018) tentang Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah pada Balai Kota Malang menyatakan bahwa Balai Kota Malang di akui sebagai aset dan penilaiannya menggunakan biaya perolehan dan untuk penyajian dan pengungkapan dalam neracanya sendiri Balai Kota Malang disajikan dalam akun gedung dan bangunan sesuai dengan SPAP No. 07 Tahun 2010.

2. Ampe Daryanti (2018) tentang Analisis Perlakuan Akuntansi pada Aset Bersejarah Studi pada Pengelolaan Fort Rotterdam Makassar menyatakan Fort Rotterdam dicatat sebagai inventaris (aset tetap) dan dari segi penilaian Fort Rotterdam tidak menggunakan perolehan apapun baik menggunakan nilai perolehan maupun nilai revaluasi hal ini karena belum adanya kebijakan dari kementerian yang melakukan penilaian terhadap Fort Rotterdam dan untuk penyajian dan pengungkapannya Fort

Rotterdam disajikan dalam dua bentuk pengungkapan yakni tanah dan aset bersejarah berupa bangunan bersejarah lainnya dalam Catatan Ringkas Barang Milik Negara (CRBM) dengan tanpa nilai dan hanya sebesar unit. Hal ini menunjukkan bahwa laporan keuangan yang disusun oleh Balai Pelestarian Cagar Budaya Sulawesi selatan belum sepenuhnya menerapkan PSAP No. 07 Tahun 2010.

3. Frista Haditswara (2017) tentang Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Bersejarah Sesuai PSAP 07 tahun 2010 Pada Pengelolaan Informasi Majapahit yang menyatakan bahwa pengakuan aset bersejarah pada pusat pengelolaan informasi Majapahit dilakukan saat aset bersejarah tersebut telah ditetapkan sebagai aset bersejarah dan penilaiannya sendiri sampai saat ini belum dapat menentukan metode apakah yang paling relevan untuk dijadikan dasar pemberian nilai suatu aset bersejarah serta penyajian aset bersejarah pada Pusat Informasi Majapahit disajikan dalam bentuk kuantitas saja tanpa nominal hal ini diungkapkan dalam CaLK dengan penjelasan atau penambahan dan pengurang jumlah unit aset bersejarah setiap tahunnya sesuai PSAP 07 paragraf 68.

4. Safitri dan Indriana (2017) "Praktik Akuntansi untuk Aset Bersejarah Studi Fenomenologi pada Museum Aceh". Hasil dari penelitiannya dapat disimpulkan bahwa praktik akuntansi aset bersejarah yang diterapkan untuk Museum Aceh belum secara sepenuhnya sesuai dengan Standar PSAP No. 07 Tahun 2010.

5. Darmawan, Yadnyana dan Sudana (2017) yang berjudul "Menguak Perlakuan Akuntansi Aset Bersejarah (Studi Interpretif pada Museum Semarang Klungkung)". Hasil dari penelitiannya dapat ditarik kesimpulan bahwa Pengungkapan benda koleksi Museum Semarang dalam neraca telah disajikan sesuai dengan PSAP No.07, namun belum diungkapkan dalam CaLK.

6. Riska (2017) tentang Analisis Penerapan Akuntansi Accrual Heritage Assets dalam Pengungkapan Laporan Keuangan Balai Pelestarian Cagar

Budaya Yogyakarta. Hasil dari penelitiannya dapat ditarik kesimpulan bahwa Balai Pelestarian Cagar Budaya (BPCB) Yogyakarta belum menerapkan akuntansi berbasis *accrual* secara penuh, namun dalam pengungkapan heritage assets pada laporan keuangan sudah sesuai dengan PSAP no. 07 paragraf 65 dimana aset bersejarah diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan jumlah unit tanpa nilai.

7. Sunanto (2017) tentang Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah Tugu Pahlawan Taman Makam Pahlawan Kusuma Bangsa di Kabupaten Musi Banyuasin. Hasil dari penelitiannya menyatakan bahwa tugu pahlawan diakui sebagai aset bagi pemerintah kabupaten Musi Banyuasin, hal ini telah sesuai dengan peraturan pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Dan penilaian aset bersejarahnya dinilai berdasarkan biaya perolehan kemudian jika dilakukan penilaian kembali maka akan dilakukan oleh pihak yang kompeten di bidangnya, selain itu Tugu Pahlawan Taman Makam Pahlawan Kusuma Bangsa telah disajikan di neraca pada akun gedung dan bangunan. Hal ini telah sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan No. 7 Tahun 2010 namun belum diungkapkan dalam CaLK.

8. Mariarti (2017) tentang Analisis Kinerja Pengembangan dan Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelola Museum Anjuk Ladang). Hasil penelitiannya adalah bahwa Museum Anjuk Ladang tidak melakukan penilaian karena koleksinya dianggap memiliki nilai yang tidak terhingga. Sementara itu untuk penilaian asetnya belum dilakukan pengungkapan dan penilaiannya di dalam laporan CaLK.

9. Ujianto dan Isharyanto (2016) yang berjudul "Pengelolaan Museum Pemerintah dengan Model Badan Layanan Umum (Suatu Tinjauan)". Hasil penelitiannya adalah bahwa museum pemerintah dilaksanakan dengan pola Unit Pelaksanaan Teknis (UPT) tetapi model UPT tersebut dirasa kurang tepat karena pengelolaan keuangan dan sumber daya manusia yang tidak fleksibel kemudian pemerintah melakukan

trobosan baru yaitu dengan menggunakan model Badan Layanan Umum (BLU).

10. Rizky Amanda Febriansyah (2016) yang berjudul *Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi Pada Candi Prambanan)*. Hasil dari penelitiannya adalah pengakuan dari pihak BPCB Yogyakarta bahwa Candi Prambanan tercatat sebagai aset, penilaian yang dilakukan BPCB Yogyakarta terhadap Candi Prambanan yaitu dengan mencatat dalam bentuk unit dan tak ternilai. Pencatatan nilai ini sesuai dengan PSAP nomor 07 tahun 2010 pasal 69 dimana Aset Bersejarah harus dicatat dalam jumlah unit tanpa nilai.

11. Sampel, Kalangi, dan Runtu (2015) yang berjudul *“Analisis Kesiapan Kota Manado dalam Penerapan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Mengenai Standar Akuntansi Berbasis Akrua”*. Hasil dari penelitiannya menunjukkan bahwa pemerintah Kota Manado belum menerapkan standar akuntansi berbasis akrua, tetapi secara keseluruhan sumber daya manusianya kurang lebih mengetahui menegani apa itu standar akuntansi berbasis akrua. Mereka juga pernah mengikuti berbagai seminar mengenai peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010 tentang standar akuntansi berbasis akrua yang wajib diterapkan pada seluruh sektor publik termasuk pemerintah Kota Manado. Tetapi pemerintah Kota Manado belum menerapkan akuntansi berbasis akrua, pengetahuan mengenai peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010 dilakukan hanya sebatas sebuah formalitas.

12. Widyastuti, Sujana dan Adiputra (2015) yang berjudul *“Analisis Kesiapan Pemerintah Daerah dalam Menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua di Kabupaten Gianyar”*. Hasil penelitiannya dapat ditarik kesimpulan bahwa Pemerintah Kabupaten Gianyar belum menerapkan peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010. Yang disebabkan karena kurang siapnya kualitas sumber daya manusia dalam menguasai basis akrua.

13. Masitta dan Chariri (2015) yang berjudul *“Problematika Akuntansi Heritage*

*Assets: Pengakuan, Penilaian, dan Pengungkapannya dalam Laporan Keuangan (Studi Kasus pada Pengelolaan Museum Jawa Tengah Ronggowarsito)”*. Hasil penelitiannya adalah bahwa untuk penilaian heritage assets berdasarkan Peraturan Gubernur Jawa Tengah Nomor 50 Tahun 2014 Tanggal 22 Juli 2014 Tentang Standardisasi Biaya Kegiatan. Kegiatan dan Honorarium Biaya Pemeliharaan dan Standardisasi Harga Pengadaan Barang /Jasa Kebutuhan Pemerintah Provinsi Jawa Tengah Tahun 2015 sebagai standar minimum.

Sementara itu belum ada standar akuntansi yang tepat untuk perlakuan heritage assets. Tetapi penyajian dan pengungkapan heritage assets Museum Ronggowarsito Jawa Tengah telah menerapkan standar SPAP No. 07 yaitu heritage assets Museum Ronggowarsito diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) Pemerintah Daerah dengan tanpa nilai.

14. Anggraini dan Chariri (2014) tentang *Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)* menyatakan bahwa belum terdapat definisi yang tepat berkaitan dengan aset bersejarah pada pengelolaan candi Borobudur, sementara itu belum ada penentuan penilaian pada Candi Borobudur dikarenakan para pengelola sendiri masih kesulitan dalam melakukan penilaian terhadap Candi Borobudur karena Candi Borobudur tidak hanya memiliki nilai ekonomi saja akan tetapi mencakup nilai sejarah, ilmu pengetahuan, agama, dan kebudayaan. Namun dalam praktik akuntansi yang diterapkan Candi Borobudur sudah sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku yaitu diungkapkan dalam CaLK dengan tanpa nilai hanya berupa jumlah unit saja.

## KESIMPULAN

Aset bersejarah dapat dikatakan juga sebagai aset yang unik karena cara perolehannya yang beragam mulai dari pembangunan, pembelian, donasi, warisan, rampasan, ataupun sitaan dan

pengelolaan serta pemeliharannya dilindungi oleh pemerintah daerah (Agustini, 2011). Sesuai dengan undang-undang yang berlaku keabsahan dari suatu aset bersejarah dapat dibuktikan dengan legalitas untuk mempertahankan keberadaan aset bersejarah yang tidak terbatas. Perlakuan akuntansi untuk aset bersejarah sangatlah bervariasi tergantung dari sifat aset tersebut dan juga sifat entitas yang menaunginya.

Penelitian studi literatur digunakan dalam menjelaskan berbagai telaah terkait berbagai bentuk perlakuan akuntansi aset bersejarah mulai dari pengakuan pengungkapan dan penyajiannya dalam laporan keuangan yang digunakan, berdasarkan teori stakeholder, pelaporan informasi yang relevan mengenai aset bersejarah baik secara langsung maupun tidak langsung akan bermanfaat tergantung pada kepentingan para stakeholder itu sendiri. Selain daripada itu penggunaan fiat measurement theory akan berguna dalam menjawab dan menilai atribut yang melekat pada aset bersejarah, dari teori ini kemudian dapat dijadikan dasar dalam menganalisis perlakuan akuntansi untuk aset bersejarah mulai dari pengakuan, penilaian, dan pengungkapan aset bersejarah didalam penyajian laporan keuangan.

harus dilindungi oleh peraturan yang berlaku dari segala macam tindakan yang dapat merusak aset tetap tersebut. Umumnya, Aset bersejarah memiliki karakter yang sama dengan aset tetap yaitu berwujud, Bernilai, Memiliki manfaat ekonomi atau jasa, Timbul atas kejadian masa lalu, dikuaisai atau di kendalikan oleh entitas. Terdapat dua aspek yang perlu diperhatikan dalam pengakuan aset bersejarah, antara lain: Operational heritage assets dan Non-operational heritage assets.

Permasalahan pada tahap penilaian yang dihadapi adalah belum adanya model penilaian yang dapat digunakan secara menyeluruh untuk semua aset bersejarah yang dimiliki. Sehingga penilaian aset bersejarah di setiap negara memiliki model yang tidak sama

tergantung kebijakan pemerintahnya masing-masing. Standar akuntansi setiap negara berbeda-beda, hal tersebut berpengaruh terhadap proses pengakuan aset bersejarah. Pada praktiknya pengakuan aset bersejarah di setiap negara memiliki pola pikir yang berbeda-beda. Untuk Penyajian dan pengungkapan aset bersejarah dijelaskan dalam PSAP No. 07 tahun 2010 paragraf 64, 68, 69 dan 70.

## **IMPLIKASI DAN KETERBATASAN**

Penelitian ini mempunyai keterbatasan-keterbatasan pada beberapa hal, penelitian ini masih memiliki batas teori terutama yang berasal dari Indonesia dan referensi dari setiap jurnal nasional yang peneliti telaah memiliki isi yang hampir sama mengenai perlakuan akuntansi untuk aset bersejarah sehingga peneliti hanya mengembangkan penelitian dari teori yang sudah ada. Berdasarkan keterbatasan yang telah diuraikan tersebut, diharapkan agar peneliti selanjutnya dapat mencari referensi yang tidak hanya dari jurnal nasional saja melainkan jurnal-jurnal internasional juga, agar dapat berguna sebagai pembanding antara perlakuan akuntansi aset bersejarah yang ada di Indonesia dan di negara lain.

## **DAFTAR PUSTAKA**

- Agustini, Aisa Tri. 2011. Arah Pengakuan, Pengukuran, Penilaian, dan Penyajian Aset Bersejarah dalam Laporan Keuangan pada Entitas Pemerintah Indonesia. Skripsi Tidak Dipublikasikan. Jember: Universitas Jember.
- Anggraini, Fauziah G. 2014. Perlakuan Akuntansi Untuk Aset bersejarah (Studi Fenomenologi pada Candi Borobudur). Diponegoro Journal of Accounting.

- Aversano, Natalia dan Caterina Ferrone. 2012. *The Accounting Problem of Heritage Assets. Advanced Research in Scientific Areas.*
- Australian Government. 2007. *Australian Accounting Standards Board (AASB) 116: Property, Plant, and Equipment. Australia.*
- . 2007. *Australian Accounting Standards Board (AASB) 138: Intangible Assets. Australia.*
- Barton, A.D. 2000. *Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government?. Accounting, Auditing & Accountability Journal. 13(2): 219-35.*
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB). *Statement of Federal Financial Accounting Standards 29. 2008. Heritage. Assets and Stewardship Land. Washington, DC: FASB.*
- Financial Accounting Standard Board (FASB) *Statement of Financial Accounting Concept (SFAC) Concept No.6, 2008. Recognition and Measurement.*
- Ghozali, Imam dan Anis Chariri. 2007. *Teori Akuntansi. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.*
- Godfrey, Jayne, Allan Hodgson, Ann Tarca, Scott Holmes. 2010. *Accounting Theory, 7<sup>th</sup> Ed., John Wiley & Sons, Inc.*
- Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI). 2015. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No.1: Penyajian Laporan Keuangan. Jakarta: IAI.*
- . 2015. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No.16: Aset Tetap. Jakarta: IAI.*
- International Public Sector Accounting Standards Board . 2010. *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) No 17- Property, Plant, and Equipment. International Federation of Accountants. New York.*
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. 2007. *Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan. Jakarta : PT. Sinar Grafika.*
- Ouda, Hassan A.G. 2014. *Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for the NPM Practices. Journal of Finance and Accounting. 2(2): 19-33.*
- Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 1 Tahun 2010 *Tentang Penyajian Laporan Keuangan. Nomor 2 Tahun 2010 Tentang Laporan Realisasi Anggaran Berbasis Kas. Nomor 7 Tahun 2010 Tentang Aset Tetap.*
- Rumini, Sugiharto, Kurniawan. 2019. *The moderating effect of competitive strategies on intellectual capital and company value in banking companies. Accounting Research Journal of Sutaatmadja (Accruals).*