

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Aset Tetap

Menurut Soemarso (2002:23) aset tetap adalah aset yang dimiliki dan dikuasai oleh perusahaan, digunakan dalam kegiatan operasi perusahaan yang mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun dan tidak dimaksudkan untuk dijual. Karakteristik aset tetap menurut Soemarso (2002:24) adalah :

1. Jangka waktu pemakaiannya lama.
2. Digunakan dalam kegiatan perusahaan.
3. Dimiliki bukan untuk dijual kembali dalam kegiatan normal perusahaan.
4. Nilainya cukup besar.

Soemarso (2002:26) mengatakan bahwa aset tetap yang dimiliki oleh perusahaan dapat mempunyai macam-macam bentuk seperti tanah, bangunan, mesin-mesin, alat-alat dan lain-lain. Dari macam-macam aset tetap tersebut dilakukan pengelompokan sebagai berikut menurut umur pemakaiannya adalah:

1. Aset tetap yang umurnya tidak terbatas seperti tanah untuk letak perusahaan, pertanian dan peternakan.
2. Aset tetap yang umurnya terbatas dan apabila sudah habis masa penggunaannya bisa diganti dengan aset yang sejenis misalnya bangunan, mesin, alat-alat, mebel, kendaraan dan lain-lain.
3. Aset tetap umurnya tidak terbatas dan apabila sudah habis masa penggunaannya tidak dapat diganti dengan aset yang sejenis misalnya sumber alam, seperti tambang, hutan, dan lain-lain.

Sedangkan aset tetap yang terbatas umurnya menurut Soemarso (2002:26) dilakukan penyusutan harga perolihannya. Didalam akuntansi aset tetap dikelompokkan atas dua golongan yaitu :

- a. Aset Tetap berwujud (*Tangible Assets*) :
 1. Tanah, digunakan untuk operasi perusahaan. Aset jenis ini tidak dilakukan penyusutan karena tanah tidak bisa disusutkan bahkan nilainya terus bertambah.
 2. Gedung, mesin, peralatan dan lain-lain. Untuk jenis aset ini dilakukan penyusutan dan biasa disebut depresiasi.
 3. Sumber alam/*Natural Resources*. Aset tetap jenis ini penyusutannya disebut deplesi.

- b. Aset Tetap Tidak Berwujud (*Intangible Asset*)

Aset tetap tak berwujud didefinisikan sebagai aset perusahaan yang sifatnya tidak lancar dan tidak berwujud. Pemilikan aset tetap ini dimaksudkan untuk memberikan

keuntungan pada pemilik seperti Goodwill, Trademark, Patents, copy right dan lain-lain.

2.1.1 Definisi Aset Bersejarah (Heritage Asset)

Ada banyak definisi yang menjelaskan tentang aset bersejarah, hal itu disebabkan karena perbedaan kriteria yang dipakai untuk menentukan definisi aset bersejarah. Rowles (1992) mendefinisikan bahwa aset bersejarah menunjukkan aset fisik yang dimaksudkan masyarakat untuk dilestarikan dalam waktu yang tidak terbatas karena hubungannya dengan budaya, sejarah, dan lingkungan.

Berdasarkan *United Kingdom Government, HM Treasury* (2003) di Inggris, aset bersejarah merupakan aset yang dimaksudkan untuk dilestarikan sebagai kepercayaan generasi masa depan karena hubungan dengan budaya, lingkungan, atau sejarahnya. Amerika Serikat melalui *Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS) No.16* (2006) menjelaskan aset bersejarah merupakan aset yang dimiliki pemerintah dan dikuasai untuk kepentingan sejarah, budaya, pendidikan, atau artistik/karakteristik arsitektur lainnya yang signifikan. Menurut *Australian Government, Department of treasury APS No.5* (2003) yang diterbitkan di Australia contoh dari aset bersejarah mencakup koleksi seni, Kawasan, perpustakaan, bangunan bersejarah, monumen, tanah tertentu yang memiliki nilai intrinsik teritorial.

Melalui risetnya Agustini (2011) mengatakan saat ini pemerintah Swedia belum menemukan definisi yang jelas mengenai aset bersejarah. Karena mereka beranggapan apakah penting membedakan perlakuan antara aset bersejarah dengan aset tetap pada umumnya. Maka dari itu pemerintah Swedia tidak membedakan aset bersejarah dengan aset lainnya. *Heritage Assets in Accrual Accounting Perspective* yang diterbitkan oleh *Swedish National Accounting Authority* (2003) di Swedia menyebutkan aset bersejarah atau *heritage assets* mencakup beberapa jenis yaitu koleksi seni, kastil, reruntuhan (*ruins*), monumen, benda-benda purbakala, taman nasional, lukisan, bangunan, mebel, peralatan, bahkan ada yang berupa aset tidak berwujud. Aset bersejarah tersebut dilindungi untuk mempertahankan warisan budaya, sejarah, dan lingkungan.

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 17- Property, Plant and Equipment (2006) menyatakan bahwa suatu aset dinyatakan sebagai *heritage assets* karena bernilai budaya, lingkungan atau arti sejarah. *Heritage assets* diharapkan untuk dipertahankan dalam waktu yang tak terbatas serta dapat dibuktikan legalitasnya sesuai peraturan

perundang-undangan yang berlaku. Indonesia melalui PSAP No.7 (2010) tentang aset tetap disebutkan 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. Sehubungan dengan aset bersejarah, dalam Undang- Undang Republik Indonesia No.11 Tahun 2010 tentang Cagar Budaya (Bab I) menyebutkan beberapa definisi:

1. Cagar Budaya adalah warisan budaya bersifat kebendaan berupa Benda Cagar Budaya, Bangunan Cagar Budaya, Struktur Cagar Budaya, Situs Cagar Budaya, dan Kawasan Cagar Budaya di darat dan/ atau di air yang perlu dilestarikan keberadaannya karena memiliki nilai penting bagi sejarah, ilmu pengetahuan, pendidikan, agama, dan/ atau kebudayaan melalui proses penetapan.
2. Benda Cagar Budaya adalah benda alam dan/ atau benda buatan manusia, baik bergerak maupun tidak bergerak, berupa kesatuan atau kelompok, atau bagian-bagiannya, atau sisa-sisanya memiliki hubungan erat dengan kebudayaan dan sejarah perkembangan manusia.
3. Bangunan Cagar Budaya adalah susunan binaan yang terbuat dari benda alam atau benda buatan manusia untuk memenuhi kebutuhan ruang berdinding dan/ atau tidak berdinding, dan beratap.
4. Struktur Cagar Budaya adalah susunan binaan yang terbuat dari benda alam dan/ atau benda buatan manusia untuk memenuhi kebutuhan ruang kegiatan yang menyatu dengan alam, sarana, dan prasarana untuk menampung kebutuhan manusia.
5. Situs Cagar Budaya adalah lokasi yang berada di darat dan/ atau di air yang mengandung Benda Cagar Budaya, Bangunan Cagar Budaya, dan/ atau Struktur Cagar Budaya sebagai hasil kegiatan manusia atau bukti kejadian masa lalu.
6. Kawasan Cagar Budaya adalah satuan ruang geografis yang memiliki dua Situs Cagar Budaya atau lebih yang letaknya berdekatan dan/ atau memperlihatkan ciri tata ruang yang khas.

Para ahli sejarah dan arkeolog cenderung mengalihbahasakan aset bersejarah menjadi cagar budaya. Karena itulah mereka mengaitkan aset bersejarah dengan Undang-Undang Cagar Budaya. Undang-undang tersebut dapat menjadi landasan perlakuan aset bersejarah dari kacamata hukum di Indonesia. Dengan adanya peraturan tertulis maka aset bersejarah dapat lebih terpelihara secara legal (Masitta, 2015).

Definisi yang dimiliki oleh masing-masing negara di dunia akan berpengaruh terhadap proses pengakuan aset bersejarah. Menurut PSAP No.7 (2010) tentang aset tetap untuk diakui sebagai aset tetap haruslah berwujud dan memiliki kriteria sebagai berikut :

- a. Memiliki masa manfaat 12 bulan
- b. Biaya perolehan dapat diukur secara andal
- c. Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas
- d. Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.

2.1.2 Karakteristik Aset Bersejarah

Didalam Undang-Undang Republik Indonesia No. 11 Tahun 2010 Tentang Cagar Budaya (Bab I) menyebutkan Cagar Budaya sebagai sumber daya budaya memiliki sifat rapuh, unik, langka, terbatas, dan tidak terbaru. Dalam rangka menjaga Cagar Budaya dari ancaman pembangunan fisik baik di wilayah perkotaan, pedesaan maupun yang berada di lingkungan air, diperlukan pengaturan untuk menjaga eksistensinya. Oleh karena itu, upaya pelestariannya mencakup tujuan untuk melindungi, mengembangkan, dan memanfaatkannya. Hal itu berarti upaya pelestarian perlu memperhatikan keseimbangan antara kepentingan akademis, ideologis, dan ekonomi. *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 17- Property, Plant and Equipment (2006)* menyebutkan untuk dapat dikatakan sebagai aset bersejarah maka aset tersebut harus memiliki karakteristik berikut :

- a. Nilai kultural, lingkungan, pendidikan, dan sejarahnya tidak mungkin secara penuh dilambangkan dengan nilai keuangan berdasarkan harga pasar.
- b. Peraturan dan hukum yang berlaku melarang atau membatasi secara ketat pelepasannya untuk dijual.
- c. Tidak mudah untuk diganti dan nilainya akan terus meningkat selama waktu berjalan walaupun kondisi fisiknya semakin menurun.
- d. Sulit untuk mengestimasi masa manfaatnya. Untuk beberapa kasus mencapai ratusan tahun.

Di tengah banyaknya pendapat mengenai definisi aset bersejarah, terdapat beberapa hal yang perlu digarisbawahi. Aversano dan Ferrone (2012) mengungkapkan bahwa aset bersejarah mempunyai beberapa aspek yang membedakannya dengan aset- aset lain, diantaranya adalah:

- a. Nilai budaya, lingkungan, pendidikan dan sejarah yang terkandung di dalam aset tidak mungkin sepenuhnya tercermin dalam istilah moneter.
- b. 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

Beberapa karakteristik di atas membuat para ahli mengalami kesulitan dalam menentukan akuntansi yang tepat bagi aset bersejarah. Menurut Anggraini (2014) aset bersejarah tidak bisa sepenuhnya diperlakukan sama dengan aset tetap lainnya, padahal aset bersejarah masuk dalam jajaran aset tetap. Oleh karena itu dibutuhkan metode penilaian yang tepat untuk menilai aset bersejarah.

Di Indonesia, yang termasuk karakteristik aset bersejarah menurut PSAP No.7 (2010) tentang aset tetap adalah sebagai berikut:

- a. Nilai kultural, lingkungan, pendidikan dan sejarahnya tidak mungkin secara penuh dilambangkan dengan nilai keuangan berdasarkan harga pasar;
- b. Peraturan dan hukum yang berlaku melarang atau membatasi secara ketat pelepasannya untuk dijual;
- c. Tidak mudah untuk diganti dan nilainya akan terus meningkat selama waktu berjalan walaupun kondisi fisiknya semakin menurun;
- d. Sulit untuk mengestimasi masa manfaatnya. Untuk beberapa kasus dapat mencapai ratusan tahun.

Menurut Agustini (2011) adapun kesamaan antara aset bersejarah dan aset tetap adalah sebagai berikut:

- a. Berwujud
- b. Berharga atau bernilai
- c. Keduanya memiliki manfaat ekonomik atau potensi jasa

- d. Timbul atas kejadian masa lalu
- e. Dikuasai atau dikendalikan entitas

Dijelaskan juga oleh Agustini kesamaan inilah yang memerlukan perlakuan khusus terhadap aset bersejarah. Penggunaan aset bersejarah dan waktu pemerolehan aset bersejarah akan mempengaruhi perlakuan pengakuan aset dalam laporan keuangan. Karena nilai tersebut akan berpengaruh juga terhadap atribut yang akan ditampilkan dalam laporan keuangan.

2.1.3 Jenis-Jenis Aset Bersejarah

Penggunaan aset bersejarah akan berpengaruh pada pengukuran dan penilaian aset bersejarah itu sendiri. Meskipun aset bersejarah memenuhi kriteria pengakuan aset tetap, belum berarti bahwa semua aset bersejarah harus diakui dalam laporan keuangan. Ada beberapa aspek yang perlu dipertimbangkan dalam pengakuan aset bersejarah. Seperti yang telah diatur dalam PSAP No.7 (2010) tentang aset tetap, aset bersejarah terdiri dari dua jenis yaitu:

a. *Operational Heritage Assets*

Aset bersejarah ini merupakan jenis aset yang memiliki fungsi ganda yaitu selain sebagai bukti peninggalan sejarah, aset ini juga memiliki fungsi sebagai tempat kegiatan operasi pemerintah sehari-hari, misalnya digunakan sebagai aktifitas perkantoran. Jenis aset bersejarah ini perlu dikapitalisasi dan dicatat dalam neraca sebagai aset tetap.

b. *Non-operational Heritage Assets*

Aset jenis ini merupakan aset yang murni digunakan karena nilai estetika dan nilai sejarah yang dimiliki. Berbeda halnya dengan aset bersejarah yang digunakan untuk kegiatan operasional. Aset ini tidak memiliki nilai ganda dan tidak harus dicatat dalam neraca. Jenis *non-operational heritage assets* dibedakan menjadi tiga jenis, yaitu :

1. Tanah dan Bangunan Bersejarah
2. Karya Seni
3. Situs-situs Purbakala

Menurut Agustini (2011) selama ini alasan yang digunakan untuk tidak mencatat *non-operational heritage assets* dalam neraca adalah sangat sulit untuk memperoleh nilai yang andal, hal ini dikarenakan :

- a. Tidak ada data atau catatan atau bukti yang menunjukkan harga perolehan sehingga entitas pemerintah sulit untuk menentukan nilai yang dilekatkan pada objek atau aset bersejarah yang berumur tua. Keandalan untuk menentukan nilai tersebut adalah dengan mengetahui ketepatan dalam mengestimasi harga atau nilai yang dimiliki aset bersejarah tersebut.
- b. Jika kita sulit untuk menentukan keandalan nilai pada objek tersebut maka aset bersejarah juga tidak bisa dicatat dalam neraca.
- c. Adanya pertimbangan biaya dan manfaat untuk memperoleh estimasi nilai wajar aset bersejarah yang diperoleh pada periode sebelumnya. Bukan hal yang mudah untuk menentukan nilai yang dilekatkan pada suatu objek. Apalagi jika dikaitkan dengan nilai sejarah yang dimiliki. Butuh waktu yang lama dan biaya yang tinggi. Nilai sejarah yang dikapitalisasi juga kurang berguna dan kurang dapat diperbandingkan dengan entitas lainnya karena ketidakmampuan mengukur aset bersejarah yang memiliki atribut yang unik untuk diperbandingkan dengan nilai yang andal.

2.1.4 Pengakuan Aset Bersejarah

Praktik pengakuan aset bersejarah dalam laporan keuangan memiliki pola pemikiran yang berbeda-beda di setiap negara. Menurut Agustini (2011) standar yang dijadikan Pernyataan dalam praktik pengakuan aset bersejarah juga disesuaikan dengan standar yang dimiliki oleh masing-masing negara. Hal ini juga berpengaruh pada penggunaan istilah aset bersejarah yang berbeda di masing-masing negara. Misalnya saja untuk menunjukkan aset tetap digunakan istilah *Property, Plant and Equipment (PPE)*, *Fixed Assets*, *Non-Current Assets*, *Capital Assets*, dan sebagainya.

Pengakuan aset bersejarah dicatat sebagai aset dalam laporan keuangan entitas. Aset diakui jika hanya manfaat ekonomis dari aset kemungkinan besar (*probable*) akan diperoleh di masa yang akan datang dan aset memiliki harga perolehan (*cost*) atau nilai lain yang diukur secara andal. Jika terdapat aset yang tidak memenuhi kriteria pengakuan aset maka diperlakukan sebagai aset kontinjensi. Aset kontinjensi adalah aset potensial yang timbul dari peristiwa masa lalu, dan keberadaannya menjadi pasti dengan terjadi atau tidak terjadinya suatu peristiwa atau lebih pada masa depan yang tidak sepenuhnya berada dalam kendali entitas (*Australian Government. Department of Treasury, 2003*). Di negara Selandia Baru pengakuan aset bersejarah tidak jauh berbeda dengan Australia. Menurut *New Zealand Government. Department of Treasury (2004)* aset tetap adalah aset yang dikuasai oleh suatu

entitas untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang dan jasa, untuk sewa kepada orang lain atau untuk tujuan administratif. Dilakukan pemeliharaan atas aset yang telah diperoleh atau dibangun dengan tujuan untuk digunakan secara berkelanjutan. Aset bersejarah atau *cultural assets* yang memenuhi definisi aset tetap tersebut dapat diukur secara andal dan diakui dalam laporan keuangan entitas.

Sedangkan di Inggris segala jenis aset bersejarah semuanya diakui dalam laporan keuangan kecuali situs dan koleksi Kawasan yang diperoleh sebelum tanggal 31 Maret 2000. Dalam *United Kingdom Government.HM Treasury* (2003) dijelaskan aset bersejarah erat kaitannya dengan pemeliharaan sejarah. Dimana pemeliharaan tersebut terbagi menjadi *non-operational heritage assets* dan *operational heritage assets*. Keduanya diakui sebagai aset dalam laporan keuangan sama seperti aset lainnya. Namun, karakteristik yang dimiliki *non operational heritage assets* yang tidak praktis atau tidak tepat, maka kategori ini tidak perlu dikapitalisasi, antara lain:

1. Koleksi Kawasan, Galeri, dan arsip lainnya yang sebelum 31 Maret 2000 termasuk arsip nasional
2. Situs-situs purbakala, tanah pekuburan, reruntuhan, monumen dan patung.

Di negara Swedia berdasarkan *Swedish National Accounting Authority* (2003) pengakuan aset bersejarah harus berkaitan dengan potensi jasa dari aset bersejarah tersebut. Aset bersejarah merupakan alat bagi pemerintah untuk mencapai tujuannya dengan melindungi dan memelihara aset bersejarah yang bernilai. Aset bersejarah sangat sesuai dengan definisi aset dan sebagai konsekuensinya harus dipertanggungjawabkan sebagai aset.

Pengakuan aset bersejarah di Amerika dan Indonesia sangat mirip, dimana yang diakui dalam laporan keuangan adalah aset bersejarah jenis *operational heritage assets*. Berdasarkan *Statement of Federal Financial Accounting Standards* (SFFAS) No.16 (2006) aset bersejarah yang hanya memiliki nilai sejarah tidak diakui dalam laporan keuangan. Sedangkan untuk aset bersejarah yang berfungsi ganda yaitu selain sebagai aset yang memiliki nilai sejarah namun juga untuk operasi sehari-sehari (*multi-use heritage assets*) dikapitalisasi sebagai *Property, Plant, and Equipment (PPE)* dalam laporan keuangan pemerintah. Standar akuntansi pemerintah di Indonesia melalui PSAP No.7 Tahun 2010 tentang aset tetap menjelaskan 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. Aset bersejarah yang tergolong kedalam *operational heritage assets* dicatat seperti aset tetap lainnya yaitu dalam neraca pada laporan keuangan. Sedangkan untuk jenis aset bersejarah yang tergolong dalam *non-operational heritage assets* tidak perlu dikapitalisasi.

Tabel 2.1
Pengakuan Aset Bersejarah di Beberapa Negara

Negara	Jenis Aset Bersejarah	Pengakuan
Australia	Operational	Diakui jika nilai yang diukur dapat diandalkan (dapat ditentukan secara andal)
	Non Operational (Tanah&Bangunan)	
	Koleksi	
	Situs	
Swedia	Operational	Diakui
	Non Operational (Tanah&Bangunan)	Tidak Diakui
	Koleksi	Tidak Diakui
	Situs	Tidak Diakui
Inggris	Operational	Diakui
	Non Operational (Tanah&Bangunan)	Diakui
	Koleksi	Diakui atas perolehan setelah 31 Maret 2000
	Situs	Tidak Diakui
Amerika	Operational	Diakui
	Non Operational (Tanah&Bangunan)	Tidak Diakui
	Koleksi	Tidak Diakui
	Situs	Tidak Diakui

Tabel 2.1
Pengakuan Aset Bersejarah di Beberapa Negara

Selandia Baru	Operational	Diakui
	Non Operational (Tanah&Bangunan)	Diakui
	Koleksi	Diakui
	Situs	Diakui
Indonesia	Operational	Diakui
	Non Operational (Tanah&Bangunan)	Tidak Diakui
	Koleksi	Tidak Diakui
	Situs	Tidak Diakui

Sumber : Agustini (2011)

Dari tabel 2.1 untuk Australia, Inggris, dan Selandia Baru mensyaratkan aset jenis tanah dan bangunan bersejarah diakui sebagai aset tetap dalam laporan keuangan. Baik untuk aset bersejarah periode yang sudah dimiliki maupun yang diperoleh pada periode berjalan. Sedangkan Amerika dan Indonesia sendiri tidak mengharuskan pengakuan tersebut dalam neraca. Untuk Swedia sendiri hanya mengakui aset jenis ini sebagai aset tetap jika aset bersejarah tersebut dipergunakan untuk operasional.

Jenis aset bersejarah yang tergolong koleksi benda bersejarah ini adalah misalnya koleksi Kawasan, koleksi galeri biasanya memiliki nilai seni yang tinggi, arsip nasional dan sebagainya. Aset jenis ini hanya Selandia Baru dan Australia yang mengharuskan pengakuan di dalam neraca. Sedangkan Inggris mulai mengubah perlakuan atas jenis aset bersejarah ini

mulai 31 Maret 2000. Inggris mulai mengakui aset bersejarah jenis koleksi benda bersejarah sebagai aset tetap dalam neraca sejak tahun tersebut.

Amerika, Swedia dan Indonesia tidak mengakui koleksi benda bersejarah sehingga tetap tidak memperlakukan aset bersejarah tersebut sebagai aset tetap. Untuk situs-situs purbakala, monumen dan lain sebagainya hanya Australia dan Selandia Baru yang mengakui aset bersejarah ini dalam neraca.

2.1.5 Pengukuran Aset Bersejarah

Pengukuran (*measurement*) merupakan bagian yang sangat penting dalam suatu penyelidikan ilmiah. Pengukuran adalah proses pemberian angka-angka atau label kepada unit analisis untuk merepresentasikan atribut-atribut konsep, sedangkan atribut adalah sesuatu yang melekat pada suatu objek yang menggambarkan sifat atau ciri yang dikandung objek tersebut (Suwardjono, 2010:136). Pengukuran merupakan suatu proses hal mana suatu angka atau simbol dilekatkan pada karakteristik atau properti suatu stimuli sesuai dengan aturan atau prosedur yang telah ditetapkan (Ghozali, 2013:3). Pengukuran ini membuat data yang dihasilkan menjadi lebih informatif dan bermanfaat. Teori pengukuran diperlukan dalam melakukan penilaian ekonomi terhadap *heritage assets* yang memiliki dimensi waktu dan unsur intrinsik yang unik.

Campbell (1928) dalam Soegeng (2009:97) berpendapat bahwa terdapat dua jenis pengukuran yaitu:

1. Pengukuran Fundamental

Pengukuran fundamental adalah pengukuran dimana angka-angka dapat diterapkan pada benda dengan mengacu pada hukum alam dan tidak bergantung pada pengukuran variabel apapun.

2. Pengukuran Turunan

Pengukuran turunan adalah pengukuran yang bergantung dari dua pengukuran atau lebih benda lain. Pengukuran ini berbeda dengan pengukuran fundamental yang dapat berdiri sendiri. Pengukuran turunan dalam akuntansi contohnya adalah pendapatan, pendapatan diturunkan dari penjumlahan dan pengurangan atas pendapatan dan pengeluaran.

Menurut Anggraini (2014) kegunaan dari teori pengukuran dalam memahami pengukuran aset bersejarah dapat dikaitkan dengan pengertian bahwa pengukuran di bidang

sosial khususnya akuntansi, perlu dilakukan berdasarkan sifat- sifat tertentu yang dapat diobservasi dan dapat dikaitkan dengan konsep tertentu tanpa harus ada teori yang tepat atau teori yang sudah ada untuk mendukung hubungan ini. Dalam hal ini adalah mengukur sebuah

Negara	Jenis Aset Bersejarah	Pengukuran	Berdasarkan
--------	-----------------------	------------	-------------

aset, yaitu aset bersejarah.

Beberapa negara berbeda-beda memperlakukan aset bersejarah terkait tentang pengukuran. Pengukuran dilakukan setelah aset bersejarah diakui, aset bersejarah yang diakui di masing-masing negara berdasarkan kriteria masing-masing yang memenuhi prinsip pengakuan yang ditetapkan oleh negara tersebut. Tabel 2.2 menggambarkan tentang pengukuran aset bersejarah di beberapa negara.

Tabel 2.2 Pengukuran Aset Bersejarah Di Beberapa Negara

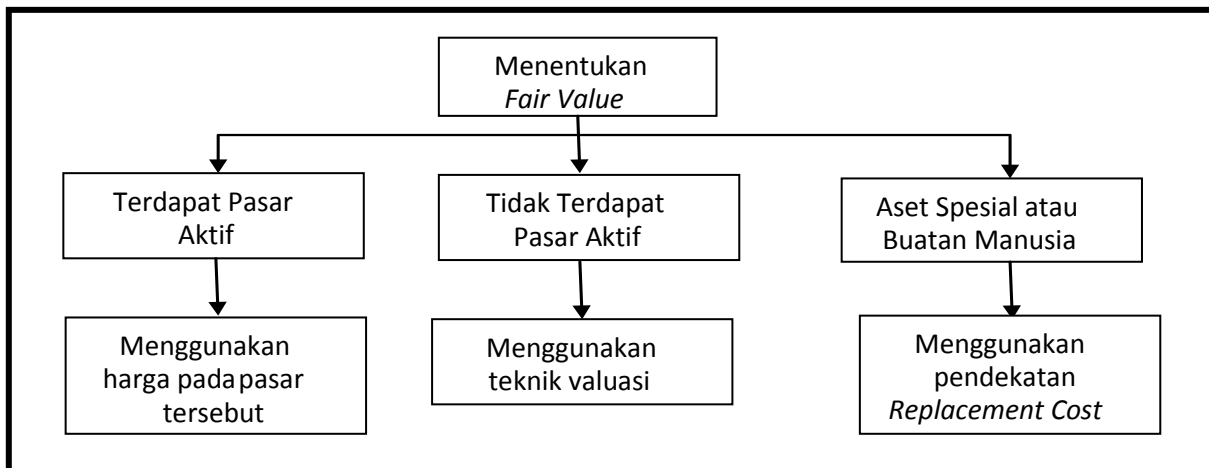
Australia	Operasional	Dukur	Turunan
	Non Operasional	Diukur	Fundamental Menggunakan <i>appraiser</i>
Swedia	Operasional	Diukur	Turunan
	Non Operasional	Tidak Diukur	
Inggris	Operasional	Diukur	Turunan
	Non Operasional	Diukur	Turunan
Amerika	Operasional	Diukur	Turunan
	Non Operasional	Tidak Diukur	
Indonesia	Operasional	Diukur	Turunan
	Non Operasional	Tidak Diukur	
Selandia Baru	Operasional	Diukur	Turunan
	Non Operasional	Diukur	Turunan

Sumber : Agustini (2011)

Berdasarkan tabel 2.2 dapat dilihat bahwa tidak semua negara yang melakukan pengukuran aset bersejarah baik dari aset bersejarah operasional ataupun aset bersejarah non operasional. Negara Swedia, Amerika dan Indonesia hanya melakukan pengukuran pada jenis aset bersejarah jenis operasional saja, sedangkan untuk jenis aset bersejarah jenis non operasional tidak dilakukan pengukuran. Negara Australia, Inggris dan Selandia Baru melakukan pengukuran terhadap semua jenis aset bersejarah yang diakui negara tersebut. Terhadap aset bersejarah yang diakui rata-rata semua negara mengukur dengan teori pengukuran turunan, kecuali yang dilakukan negara Australia terhadap aset bersejarah jenis non operasional. Australia menggunakan teori pengukuran fundamental dengan menggunakan jasa *appraiser* dalam hal ini adalah orang yang ahli dalam melakukan pengukuran aset bersejarah.

2.1.6 Penilaian Aset Bersejarah

Menurut Handoko (2012), salah satu hal yang paling penting dalam proses pengelolaan sumberdaya budaya atau benda cagar budaya pada umumnya adalah menetapkan



Sumber: GRAP 103 (2011)

nilai penting (*significance*) dari sumberdaya itu sendiri, karena hasilnya akan menjadi dasar menentukan langkah-langkah berikutnya yang akan diambil dalam proses pengelolaan. Pada hakekatnya tujuan pelestarian itu sendiri adalah mempertahankan nilai penting benda cagar budaya agar tidak hilang ataupun berkurang. Penilaian (valuasi) merupakan suatu proses untuk menentukan nilai ekonomi suatu obyek, pos, atau elemen.

Menurut *Act Accounting Policy* (2009) semua lembaga harus menggunakan model revaluasi untuk semua aset bersejarah dan mengukur aset tersebut pada nilai wajar. Sejalan dengan itu, *Generally Recognised Accounting Practice* (GRAP) No. 103 (2011) menyatakan 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.

Menurut *Financial Reporting Statements* No. 30 (2009), 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. Sedangkan di Indonesia 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 (PSAP No.7, 2010).

Gambar 2.1

Metode Penentuan Fair Value dari Heritage Assets

Teknik penilaian yang berbeda-beda sejatinya memiliki tujuan agar aset bersejarah dapat diukur dengan baik. Karena kondisi tersebut menyesuaikan bagaimana masing-masing negara memperlakukan aset bersejarah tersebut. Penilaian aset bersejarah bukanlah tanpa tujuan, menurut Maurato dan Mazzanti (2002) tujuan dari penilaian ekonomi sumberdaya arkeologi dalam hal ini aset bersejarah sebagai warisan budaya adalah sebagai berikut :

1. Menilai keberadaan dan mengukur kebutuhan untuk akses, konservasi dan perbaikan warisan budaya;
2. Menganalisis kebijakan untuk menentukan harga demi tujuan budaya: penyeragaman harga, diskriminasi harga interpersonal, diskriminasi harga sukarela, diskriminasi harga antar waktu, dan lain-lain;
3. Menyelidiki bagaimana harga yang siap atau sesuai untuk membayar dari berbagai variasi kelompok sosial ekonomi masyarakat yang berbeda baik usia, jenis kelamin, pendapatan, pendidikan, dan lain-lain;
4. Mengukur kesenjangan antara manfaat yang diterima oleh masyarakat dengan besarnya biaya yang dikeluarkan untuk pembiayaan warisan budaya;
5. Memberikan informasi untuk pendanaan strategi multi sumber baik berdasarkan pajak lokal dan nasional, sumbangan swasta, biaya masuk, dan kemitraan publik atau swasta dalam merancang sistem insentif untuk memotivasi dan keuangan konservasi;
6. Menyelidiki apakah subsidi terhadap warisan budaya dibenarkan dan menginformasikan berapa banyak mereka harus mengalokasikan sumber daya;
7. Mengenali proses makro alokasi sumber daya, valuasi ekonomi dapat digunakan untuk membantu memutuskan prioritas kebijakan;
8. Mengalokasikan dana antara warisan budaya dan area lain belanja publik;
9. Pengumpulan informasi penting kebijakan strategis tentang tingkat dukungan publik (keuangan dan non keuangan) untuk sektor budaya atau budaya tertentu untuk proses sumber daya;
10. Mengalokasikan anggaran budaya dalam perimbangan dengan pemerintah daerah;
11. Mengukur kepuasan masyarakat dalam hal pelayanan budaya dan ketentuan peringkat parameter lembaga;

12. Penilaian dan peringkat intervensi dalam sektor budaya misalnya, untuk kompetitif alokasi (hibah);
13. Mengalokasikan anggaran dalam satu lembaga atau wilayah dalam proyek-proyek bersaing;
14. Memutuskan apakah aset budaya yang diberikan untuk dilestarikan dan, jika demikian, bagaimana dan pada tingkat apa;
15. Menilai situs mana, di daerah kota atau kabupaten budaya, yang lebih layak investasi dan dampak pembiayaan lebih signifikan dalam manajemen, pembiayaan, dan alokasi sumber daya.

Adapun teknik penilaian sumberdaya arkeologi atau cagar budaya yang pernah dibahas oleh Ikatan Ahli Arkeologi Indonesia (IAAI) dalam Handoko (2012) adalah sebagai berikut :

$$TEV = UV + NUV$$

$$UV = DUV + IUV + OV$$

$$NUV = XV + BV$$

$$\text{Sehingga } TEV = (DUV + IUV + BV) + (XV + BV)$$

Keterangan :

TEV = Total Economic Value (Total Nilai Ekonomi)

UV = Use Value (Nilai Penggunaan)

NUV = Non Use Value (Nilai Instrinsik)

DUV = Direct Use Value (Nilai Penggunaan Langsung)

IUV = Indirect Use Value (Nilai Penggunaan Tak Langsung)

OV = Option Value (Nilai Pilihan)

XV = Existence Value (Nilai Keberadaan)

BV = Bequest Value (Nilai Warisan/Kebanggaan)

Total nilai ekonomi suatu sumberdaya secara garis besar dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu nilai penggunaan (*use value*) dan nilai intrinsik (*non use value*). Selanjutnya dijelaskan bahwa nilai penggunaan dibagi lagi menjadi nilai penggunaan langsung (*direct use value*), nilai penggunaan tidak langsung (*indirect use value*) dan nilai pilihan (*option value*). Nilai penggunaan diperoleh dari pemanfaatan aktual lingkungan. Nilai penggunaan berhubungan dengan responden memanfaatkannya atau berharap akan memanfaatkan dimasa mendatang. Nilai penggunaan langsung adalah nilai yang ditentukan oleh kontribusi

lingkungan pada aliran produksi dan konsumsi dan berkaitan dengan output yang langsung dapat dikonsumsi. Misalnya makanan, biomas, kesehatan dan rekreasi. Nilai penggunaan tidak langsung ditentukan oleh manfaat yang berasal dari jasa-jasa lingkungan dalam mendukung aliran produksi dan konsumsi. Sedangkan nilai pilihan berkaitan dengan pilihan pemanfaatan sumberdaya di masa datang.

Nilai intrinsik dikelompokkan menjadi dua, yaitu nilai warisan (*bequest value*) dan nilai keberadaan (*existence value*). Nilai intrinsik berhubungan dengan kesediaan membayar positif, jika responden tidak bermaksud memanfaatkannya dan tidak ada keinginan untuk memanfaatkannya. Nilai warisan berhubungan dengan kesediaan membayar untuk melindungi manfaat lingkungan bagi generasi mendatang. Nilai warisan bukan nilai penggunaan untuk individu penilai, tetapi merupakan potensi penggunaan atau bukan penggunaan di masa datang. Nilai keberadaan muncul karena adanya kepuasan atas keberadaan sumberdaya meskipun penilai tidak ada keinginan untuk memanfaatkannya.

Agustini (2011) berpendapat jika aset bersejarah memiliki nilai yang dapat diukur secara andal maka aset bersejarah dapat diakui dalam neraca. Nilai yang andal ini dapat diperoleh dengan mendeteksi dari mana aset bersejarah itu diperoleh. Penentuan nilai tersebut dapat dilakukan dengan menggunakan metoda *historical cost*, nilai wajar, atau pun lelang jika tidak terdapat pasar aktif yang dapat digunakan untuk mengukur nilai aset bersejarah. Apabila tidak ada metoda yang tepat untuk mengukur nilai tersebut, maka pemerintah tidak bisa menampilkan aset bersejarah dalam laporan keuangan dengan menyertakan jumlah rupiah yang dapat mewakili nilai aset bersejarah.

Tabel 2.3
Penilaian Aset Bersejarah Di Beberapa Negara

Negara	Jenis Aset Bersejarah	Penilaian
Australia	Operasional	Nilai Wajar
	Non Operasional	Nilai Wajar
Swedia	Operasional	Biaya Histori

	Non Operasional	Tidak Dinilai
Inggris	Operasional	Lower of DRC (<i>depreciated replacement cost</i>)
	Non Operasional	Lower of DRC (<i>depreciated replacement cost</i>) or DRC (<i>depreciated replacement cost</i>)
Amerika	Operasional	Harga Perolehan
	Non Operasional	Tidak Dinilai
Selandia Baru	Operasional	Nilai Wajar
	Non Operasional	Nilai Wajar
Indonesia	Operasional	Harga Perolehan
	Non Operasional	Tidak Dinilai

Sumber : Agustini (2011)

2.1.7 Pengungkapan Aset Bersejarah

International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 17- plant, property and equipment mengatakan heritage assets seharusnya disajikan dalam Laporan Posisi Keuangan dengan pengungkapan lengkap (*full disclosure*). Pengungkapan lengkap artinya laporan keuangan secara lengkap menyajikan informasi yang dibutuhkan oleh pengguna (*user*). Berikut ini macam-macam pengungkapan aset bersejarah yang dilakukan oleh beberapa negara :

a. Australia

Pengklasifikasian aset di Australia didasarkan pada likuiditas yaitu *current assets dan non-current assets*. Aset bersejarah dimasukkan dalam Laporan Keuangan dengan klasifikasi *non current assets* dengan kategori *Property, Plant, dan Equipment* dalam seksi *Heritage and Community Assets* dan diungkapkan secara terpisah dalam catatan *property, plan, dan equipment (Australian Government. Department of Treasury, 2003)*.

b. Swedia

Laporan konsolidasi pemerintah pusat, aset bersejarah tidak diungkapkan secara terpisah, tetapi dicatat sebagai *Buildings, Land and other real estate*. Pemerintah Swedia

tidak membedakan suatu aset bersejarah dengan aset tetap lainnya (*Swedish National Accounting Authority, 2003*)

c. Inggris

Aset bersejarah yang dikapitalisasi baik *operational heritage assets* maupun *non-operational heritage assets*, disajikan dalam *tangible fixed assets* sesuai dengan kategorinya masing-masing. Apakah itu dicatat sebagai bangunan, tanah, infrastruktur, alat transportasi, dan lain sebagainya. Pengungkapan atas kedua jenis aset tersebut harus dianalisis secara rinci, artinya baik *non-operational heritage assets* maupun *operational heritage assets* yang dikapitalisasi harus dimasukkan dalam judul asset yang sesuai. Untuk *non operational heritage assets* yang tidak dikapitalisasi, maka pengungkapannya harus dimasukkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan sehingga rincian tersebut dapat memuat umur dan skala aset serta bagaimana aset tersebut diperoleh dan penggunaannya (*United Kingdom Government.HM Treasury 2003*).

d. Amerika Serikat

Pemerintah Amerika Serikat melaporkan aset bersejarah dalam *Stewardship Assets* sebagai informasi tambahan. Namun *multi-use heritage assets* dilaporkan sebagai *General PPE (general property, plant, and equipment)* dalam neraca.

Pemerintah Amerika mengklasifikasikan aset bersejarah dalam *Stewardship Assets Reporting* menjadi tiga kategori yaitu:

1. *Collection type Heritage Assets* :

Objek-objek yang dikoleksi dan dipelihara di Kawasan-Kawasan atau perpustakaan.

2. *Natural Heritage Assets* :

Meliputi pemandangan alami yang memiliki keindahan dan bias dijadikan objek wisata. Misalnya area hutan nasional, pemandangan yang indah, danau yang indah, sungai-sungai, *natural landmark, grassland*, dan sebagainya.

3. *Cultural Heritage Assets* :

Meliputi tempat-tempat bersejarah, tugu peringatan, monument, bangunan bersejarah nasional, dan tempat-tempat purbakala (*Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS) No.16, 2006*).

e. Selandia Baru

Aset bersejarah diklasifikasikan sebagai PPE (*property, plant and equipment*) dalam neraca sesuai dengan kategori, tidak disajikan dengan judul *cultural and heritage assets*. Contohnya untuk bangunan bersejarah dicatat sebagai akun *buildings*, sedangkan koleksi aset bersejarah lainnya dicatat sebagai *other assets*. (*New Zealand Government. Department of Treasury, 2004*).

f. Indonesia

PSAP No.7 (2010) tidak mengharuskan pemerintah menyajikan aset bersejarah dalam neraca, tetapi cukup dilaporkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Adapun aset bersejarah yang diakui dalam neraca adalah aset yang memiliki fungsi atau digunakan sebagai perkantoran. Selain dari nilai sejarah yang dimiliki, item ini juga digunakan sebagai operasional pemerintah. Untuk aset bersejarah yang tidak digunakan sebagai operasional pemerintah maka di dalam Catatan atas Laporan Keuangan harus memuat informasi-informasi yang terkait dengan objek tersebut. Aset bersejarah non operasional disajikan dalam bentuk unit, misalnya jumlah unit koleksi yang dimiliki atau jumlah unit monument tanpa menggunakan nilai. Untuk biaya yang terkait dengan pemeliharaan atau rekonstruksi harus dibebankan sebagai belanja tahun terjadinya pengeluaran tersebut. Biaya tersebut termasuk seluruh biaya yang terjadi pada periode berjalan.

Tabel 2.4
Penyajian Aset Bersejarah di Beberapa Negara

Negara	Jenis Aset Bersejarah	Disajikan Dalam	Dicatat Sebagai
Australia	Operasional	Neraca	<i>Non current assets</i> dalam kategori <i>plant, property and equipment</i> dalam seksi <i>heritage and community assets</i>
	Non Operasional	Neraca dan CaLK	<i>Non current assets</i> dalam kategori <i>plant, property and equipment</i> dalam seksi <i>heritage and community assets</i> . Aset bersejarah yang tidak dinilai dicantumkan dalam CaLK dalam nominal \$1000.
Swedia	Operasional	Neraca	<i>Building, land and other real estate</i>
	Non Operasional	Neraca	<i>Building, land and other real estate</i>

Tabel 2.4

Penyajian Aset Bersejarah di Beberapa Negara

Inggris	Operasional	Neraca	<i>Tangible fixed assets</i>
	Non Operasional	Neraca dan CaLK	<i>Tangible fixed assets</i> dan Aset bersejarah yang tidak dinilai disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan dengan rincian yang memuat umur dan skala aset serta bagaimana aset tersebut diperoleh dan penggunaannya.
Amerika	Operasional	Neraca	<i>Multi-use heritage assets</i>
	Non Operasional	<i>Stewardship assets reporting</i>	<i>Collection, cultural and natural heritage assets</i>
Selandia Baru	Operasional	Neraca	<i>Plant, property and equipment</i> (tanah dan bangunan). Koleksi lainnya dicatat sebagai <i>other assets</i>
	Non Operasional	Neraca	<i>Plant, property and equipment</i> (tanah dan bangunan). Koleksi lainnya dicatat sebagai <i>other assets</i>
Indonesia	Operasional	Neraca	Sama seperti aset tetap lainnya
	Non Operasional	CaLK	Dicatat dalam bentuk unit

Sumber : Agustini (2011)

2.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian yang berfokus pada perlakuan akuntansi bagi aset bersejarah sebenarnya sudah banyak dilakukan di negara-negara maju dan berkembang seperti Australia, Inggris, Swedia, Italia dan juga Indonesia. Tapi hingga kini penerapan standar akuntansi yang dibuat oleh badan standar yang berwenang belumlah sempurna, mengingat setiap negara memiliki budaya dan keberagaman yang berbeda-beda. Tabel berikut menunjukkan ringkasan penelitian yang berkaitan dengan aset bersejarah.

Tabel 2.5
Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Tujuan	Metode	Hasil	Saran
1.	Keith Hooper and Kate Kearins, dan Ruth Green (2005)	<p>a. Menyelidiki kemungkinan motivasi politik dalam hal penyertaan aset bersejarah (<i>heritage asset</i>) dalam FRS-3</p> <p>b. Membahas argumen konseptual tentang pengakuan dan pengukuran aset bersejarah</p> <p>c. Menyajikan evaluasi empiris tentang dampak FRS- 3, sekaligus menggambarkan respon beberapa museum regional Selandia Baru tentang penerapan FRS-3</p>	Interpretatif	<p>Tidak akan ada kesepakatan dalam hal penerapan akuntansi bagi aset bersejarah selama pembuat standar belum menguasai dengan benar bagaimana aset bersejarah itu sebenarnya. Kedua belah pihak memiliki sudut pandang yang berbeda.</p>	<p>Dibutuhkan penelitian yang lebih banyak lagi tentang akuntansi bagi aset bersejarah karena pemahaman dalam penelitian ini masih sangat terbatas</p>
2.	Aisa Tri Agustini (2011)	<p>Memperoleh gambaran yang mendalam tentang aset bersejarah dalam Laporan Posisi Keuangan (Neraca) dan memotret bagaimana pengakuan aset bersejarah selama ini.</p>	Interpretatif	<p>Aset bersejarah merupakan barang publik yang berharga dan harus dapat dinilai dengan metode yang tepat. Adanya pengakuan aset bersejarah akan mendorong pengelolaan aset bersejarah yang baik oleh entitas</p>	<p>Pemerintah seharusnya memperlakukan non-operational heritage asset dan operational heritage asset dengan cara yang sama, yaitu diakui sebagai aset tetap dalam laporan</p>

				pengendali.	keuangan.
--	--	--	--	-------------	-----------

Tabel 2.5
Penelitian Terdahulu

3.	Natalia Aversano and Johan Christiaens (2012)	Menyelidiki sejauh mana IPSAS 17 merespon kebutuhan pengguna laporan keuangan pemerintah tentang aset bersejarah	Membuat kuisisioner dan disajikan dalam bentuk <i>chart</i>	Walikota dan anggota dewan menyatakan bahwa “penting” untuk mencari informasi tentang aset bersejarah di laporan keuangan untuk alasan akuntabilitas keuangan dan publik serta IPSAS 17 tidak merespon kebutuhan pengguna tentang aset bersejarah si negara- negara Eropa Barat.	Jika pemerintah ingin menerapkan standar IPSAS dan mengakui aset bersejarah, sebaiknya lakukan pengembangan standar baru yang dapat menyediakan informasi bermanfaat dan relevan tentang aset bersejarah dalam laporan keuangan bagi para pengguna (<i>user</i>)
4.	Natalia Aversano and Caterina Ferrone (2012)	Menguji masalah akuntansi seputar penilaian, pengakuan dan pengungkapan aset bersejarah	Interpretatif	Tidak ada definisi spesifik tentang aset bersejarah, “nilai publik” yang terkandung dalam aset bersejarah tidak memiliki	a. IPSASB harus meningkatkan persyaratan pengungkapan dan menyesuaikan dengan karakteristik spesifik dari aset

		serta menganalisis peran IPSAS 17 dalam menyelesaikan kesulitan-kesulitan pada masalah penilaian		kejelasan, akuntansi untuk aset bersejarah mengalami perkembangan selama beberapa tahun di Inggris namun masalah yang muncul belum bisa terpecahkan.	bersejarah b. Sebuah standar akuntansi publik internasional yang baru tentang aset bersejarah harus dikeluarkan untuk membuat perbandingan dan meningkatkan akuntabilitas
--	--	--	--	--	---

Tabel 2.5
Penelitian Terdahulu

5.	Marlina Desty (2014)	a. Mengetahui aset bersejarah yang perlu diakui di Laporan Keuangan Pemerintah Pusat b. Mengetahui metode mengukur, menilai, dan mengakui aset bersejarah	Interpretatif dan wawancara dengan sejumlah informan	Aset bersejarah sebaiknya diungkapkan di Laporan Posisi Keuangan (Neraca) Pemerintah, setiap Jenis aset memiliki karakteristik yang berbeda-beda sehingga membutuhkan pendekatan dan metode yang berbeda pula	Peneliti selanjutnya memperluas lingkup penelitian, perlu adanya petunjuk pelaksanaan aturan yang jelas agar pihak-pihak terkait memiliki persepsi yang benar dan sama
----	----------------------	--	--	---	--

6.	Fauziah Galuh Anggraini (2014)	a. Mengetahui makna aset bersejarah b. Memahami metode penilaian Candi Borobudur c. Mengetahui penyajian dan pengungkapan Candi Borobudur dalam Laporan Keuangan d. Mengetahui kesesuaian standar akuntansi dengan perilaku akuntansi terhadap Candi Borobudur	Interpretatif dan wawancara dengan sejumlah informan	Belum ada dasar penilaian yang tepat untuk Candi Borobudur namun yang paling mendekati adalah dengan Future Economic Benefit, Candi Borobudur disajikan dan diungkapkan dalam CaLK saja tanpa nilai hanya jumlah unitnya	Peneliti selanjutnya diharapkan mengetahui seluk beluk objek penelitian terlebih dahulu
----	--------------------------------	---	--	--	---

Sumber : Masitta (2015)

Dari penelitian terdahulu penulis menemukan masih ada beberapa keterbatasan yang didapat dalam mengkaji bagaimana perlakuan aset bersejarah dalam perspektif akuntansi. Pada penelitian ini penulis mencoba mengetahui lebih detail seluk-beluk objek penelitian dan bagaimana entitas berwenang mengelola objek tersebut.

2.3 Kerangka Pemikiran

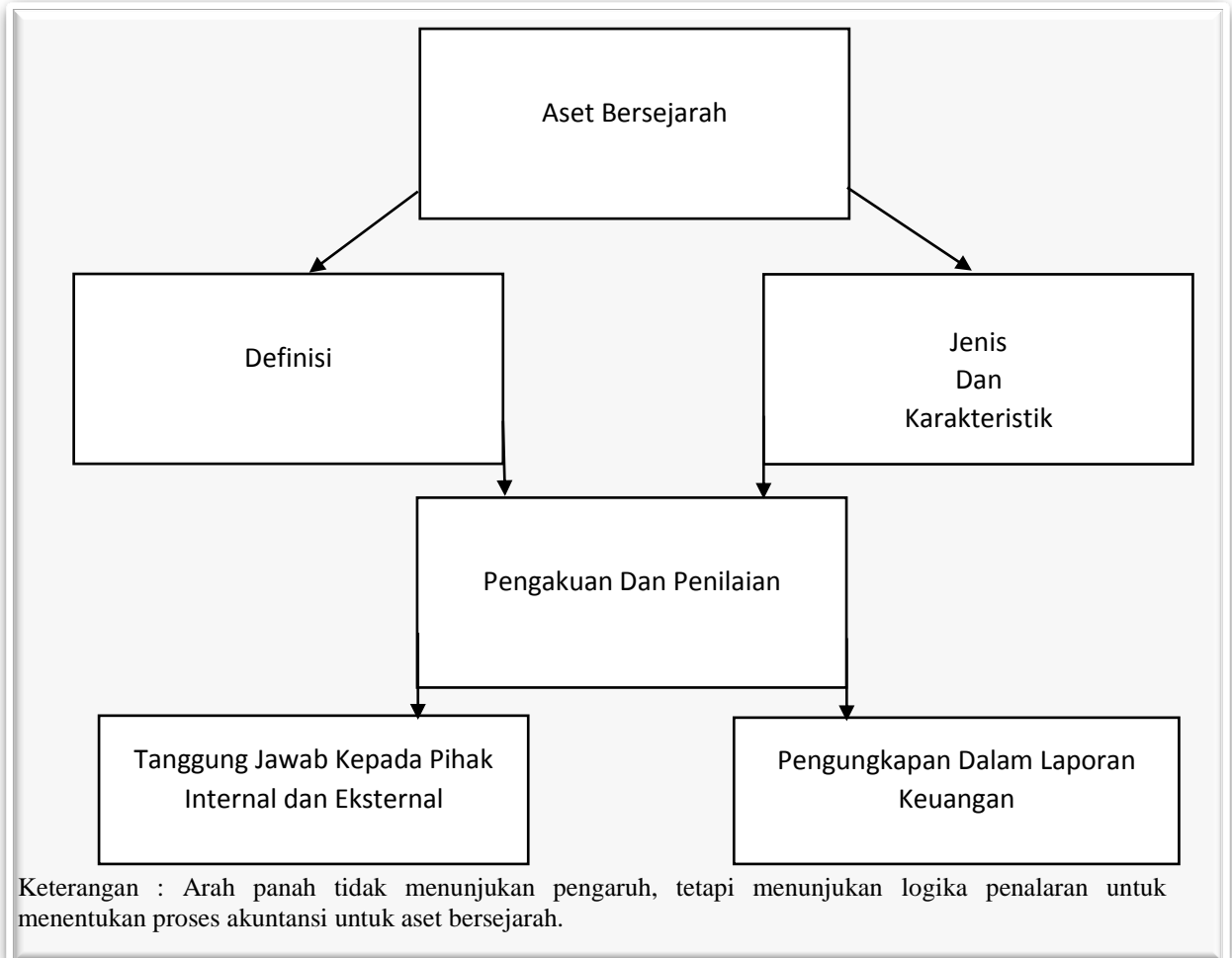
Aset bersejarah merupakan aset yang dikuasai oleh negara dan harus dilestarikan untuk generasi mendatang. Jika ditinjau dari definisi, karakteristik dan ciri-ciri dari aset bersejarah secara garis besar memiliki kesamaan dengan aset tetap. Karena aset bersejarah memiliki potensi jasa dan manfaat ekonomis masa depan. Pemerintah berupaya melakukan pemeliharaan terhadap aset bersejarah bukan semata untuk memperoleh pendapatan atau keuntungan sendiri, namun untuk menyampaikan kepada masyarakat bahwa sejarah tidak boleh dilupakan dan aset bersejarah merupakan bukti atas suatu kejadian penting yang mempengaruhi kehidupan bangsa dan negara. Menurut Masitta (2015) aset bersejarah memiliki nilai ekonomi, budaya, seni dan sejarah saling berkaitan. Semakin tinggi nilai budaya, seni dan sejarahnya semakin tinggi pula tuntutan upaya pelestarian dan konservasinya. Karena itulah diperlukan peranan akuntansi untuk mengetahui kebutuhan ekonomis dari *heritage assets*.

Praktik akuntansi di beberapa negara mencoba menemukan apakah akuntansi dapat memperlakukan aset bersejarah dengan lebih baik. Penggunaan aset bersejarah dan waktu perolehan aset bersejarah akan mempengaruhi perlakuan pengakuan aset bersejarah dalam laporan keuangan. Saat ini Australia, Selandia Baru dan Inggris yang mengakui aset bersejarah sebagai aset tetap dalam laporan keuangan. Terdapat beberapa teknik pengukuran aset bersejarah diantaranya adalah pengukuran fundamental dan pengukuran turunan dengan menggunakan metoda *historical cost*, nilai wajar, atau pun lelang jika tidak terdapat pasar aktif yang dapat digunakan untuk mengukur nilai aset bersejarah. Aset bersejarah harus dapat dinilai dengan metode yang tepat sehingga menghasilkan informasi yang andal mengenai nilai pada aset bersejarah yang disajikan dalam laporan keuangan. Handoko (2012) menjelaskan bahwa sejauh ini beberapa arkeolog di Indonesia telah melakukan penelitian cara menilai benda masa lalu menjadi benda cagar budaya, namun tak satupun membahas dari aspek ekonomi. Indonesia belum memiliki standar atau aturan untuk menilai aset bersejarah. Padahal dalam proses kebijakan konservasi atau pelestarian dibutuhkan anggaran yang tidak sedikit. Bagaimana suatu sumberdaya budaya dapat didayagunakan secara ekonomis dan bermanfaat secara ekonomis tentu diperlukan adanya valuasi ekonomi.

Penyajian aset bersejarah dalam laporan keuangan pemerintah merupakan tahap akhir dari tahap pengakuan, pengukuran, dan penilaian aset bersejarah. Apabila aset bersejarah lolos dalam tahap-tahap tersebut maka aset bersejarah harus disajikan dalam laporan keuangan. Agustini (2011) mengatakan adanya pengakuan aset bersejarah akan mendorong pengelolaan aset bersejarah yang baik oleh entitas pengendali. Apabila aset tersebut tidak diakui dalam laporan keuangan entitas pemerintah, publik tidak akan mengetahui perkembangan pengelolaan aset bersejarah yang berada dalam pengelolaan dan pengendalian pemerintah.

Berdasarkan uraian landasan teori yang telah dijelaskan, pembahasan mengenai akuntansi untuk aset bersejarah pada penelitian ini dapat digambarkan dengan kerangka pemikiran pada Gambar 2.2. Proses untuk menentukan akuntansi yang tepat bagi aset bersejarah diawali dengan mengidentifikasi definisi aset bersejarah terlebih dahulu. Setelah mengetahui definisi aset, dapat diklasifikasikan jenis dan karakteristik aset. Setelah itu alternatif metode pengakuan dan penilaian yang paling tepat dapat ditentukan. Tahap akhir akan diketahui bagaimana seharusnya aset tersebut diungkapkann dalam laporan keuangan.

Serangkaian proses di atas diharapkan dapat menghasilkan informasi yang berguna bagi pihak eksternal dan internal. Informasi tersebut merupakan wujud tanggung jawab entitas pengelola aset bersejarah kepada kedua belah pihak. Pihak eksternal adalah masyarakat, sedangkan pihak internal mengacu pada pemerintah daerah dan pemerintah pusat.



Gambar 2.2
Kerangka Pemikiran

