

ASET BERSEJARAH DALAM PELAPORAN KEUANGAN ENTITAS PEMERINTAH

Aisa Tri Agustini¹
Hendrawan Santosa Putra²

Abstrak:

Masalah-masalah akuntansi banyak dihadapi entitas pelaporan dalam kaitannya dengan aset bersejarah, baik dari sisi pengakuan, pengukuran, penilaian, maupun penyajian. Artikel ini mencoba menjelaskan masalah-masalah yang berkaitan dengan akuntansi aset bersejarah pada entitas pemerintahan dengan pendekatan studi literatur. Dari hasil studi literatur dapat disimpulkan bahwa entitas pemerintah seharusnya memperlakukan sama antara non-operational heritage assets dengan operational heritage aset, yaitu diakui sebagai aset tetap dalam laporan keuangan. Namun, jenis non operational heritage assets yang dapat diakui dalam neraca adalah jenis aset tanah dan bangunan bersejarah yang diperoleh pada periode berjalan. Aset bersejarah yang memiliki kos yang dapat diukur secara andal dapat disajikan dalam neraca. Kos yang andal dapat diperoleh dengan mendeteksi dari mana aset bersejarah itu diperoleh. Aset bersejarah harus dapat dinilai dengan metoda yang tepat sehingga menghasilkan informasi yang andal mengenai kos pada aset bersejarah yang disajikan dalam laporan keuangan. Adanya pengakuan aset bersejarah akan mendorong pengelolaan aset bersejarah yang baik oleh entitas pengendali.

Kata kunci: Aset bersejarah, pengakuan, pengukuran, penilaian, penyajian

1. Latar Belakang

Aset tetap negara merupakan salah satu sektor yang paling strategis dalam pengelolaan keuangan negara. Pada umumnya nilai aset tetap negara paling besar dibandingkan akun lain pada Laporan Keuangan. Selain itu, keberadaannya sangat mempengaruhi kelancaran roda penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan. Oleh karena itu, manajemen aset negara tidak bisa dipandang sebelah mata. Termasuk di dalamnya adalah aset bersejarah yang memiliki nilai historis yang patut dijaga kelestariannya. Aset bersejarah tidak akan terlepas dengan tata kehidupan dan awal mula keberadaan masa kini yang diawali kisah-kisah sejarah di masa lampau, kemudian meninggalkan bukti sejarah yang bernilai.

Proses pengakuan aset dalam neraca merupakan suatu permasalahan yang perlu diteliti lagi kebenarannya. Tidak semua aset pemerintah diakui dan dinilai dalam neraca. Pada kenyataannya ketika sebuah entitas membuat laporan keuangan, aset selalu dimunculkan dalam neraca. Namun tidak halnya dalam pengakuan aset

¹ Alumni Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Jember

² Dosen Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Jember

bersejarah yang termasuk juga dalam kekayaan negara. Lazimnya, suatu aset tetap dikategorikan sebagai aset bersejarah jika mempunyai bukti tertulis sebagai barang atau bangunan bersejarah. Aset bersejarah memberikan manfaat bagi pemerintah misalnya ketika aset bersejarah tersebut digunakan untuk perkantoran pemerintah seperti Gedung Sate Bandung yang dimanfaatkan sebagai kantor gubernur dan pemerintahan, Candi Borobudur yang digunakan sebagai objek wisata yang dapat mendatangkan pendapatan sendiri bagi pemerintah, dan juga museum untuk menyimpan barang-barang bersejarah.

Perbedaan penggunaan aset bersejarah tersebut, membuat perlakuan atas pencatatan nilai asetnya juga berbeda. Jika digunakan sebagai perkantoran, maka aset bersejarah tersebut bisa di taksir harga perolehannya dan ditulis pada neraca. Jika aset bersejarah berupa objek wisata, barang-barang bersejarah lainnya sulit untuk menaksir harga perolehannya. Secara umum tidak semua aset bersejarah mampu dinilai. Beberapa hanya mampu mengartikannya dari segi evaluasi keuangan dengan menggunakan pendekatan konvensional. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah aset bersejarah seperti apa yang dapat diakui dan dinilai dan apa manfaat yang diperoleh atas pengakuan tersebut. Banyak tantangan yang harus dihadapi dalam pengakuan aset bersejarah yaitu apakah itu dinilai dari nilai historis (*historical cost*) atau pengorbanan yang dilakukan untuk memperolehnya.

Aset bersejarah terdiri dari beberapa jenis baik yang mudah dipindahkan maupun yang berupa bangunan, yang dimiliki umum, yayasan atau milik pribadi. Dari aset tersebut juga banyak yang diperdagangkan, bahkan sering kali dilakukan oleh orang-orang yang memiliki kepentingan sosial dan budaya. Hal tersebut dilakukan untuk melindungi aset bersejarah itu sendiri yang dapat menjaga kelestarian budaya, pendidikan dan kesejahteraan bangsa. Oleh karena itu, merupakan suatu hal yang penting bagi aset bersejarah untuk diakui dan dikelola dengan selayaknya. Kata kuncinya adalah "layak" yang seharusnya dapat diterapkan dengan baik dari segi pengakuan dan pengelolaannya. Karena dengan adanya aset bersejarah yang dilindungi dan dilestarikan pemerintah akan berdampak pula pada penerimaan pendapatan negara dari objek atau aset bersejarah tersebut, sehingga dengan adanya pendapatan yang diperoleh dan aset tersebut tidak diperoleh dengan cara pembelian atau pemerintah tidak mengeluarkan kos tersendiri untuk memperolehnya.

Permasalahan yang muncul adalah bagaimana perlakuan aset bersejarah tersebut dalam pelaporan keuangan pada entitas pemerintahan. Dapatkah akuntansi sebagai teknologi dapat memperlakukan aset bersejarah dengan lebih baik atau lebih tepat. Studi literatur dalam artikel ini akan menjelaskan dan mendeskripsikan perkembangan mengenai konsep aset bersejarah jika ditinjau dari perspektif pengakuan, pengukuran, penilaian, dan penyajian.

2. Karakteristik dan Pengertian Aset Bersejarah

2.1. Karakteristik

Di Indonesia, yang termasuk karakteristik aset bersejarah menurut Standar Akuntansi Pemerintahan (PP 24 tahun 2005, para. 64-65) 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.

Namun jika kita bandingkan definisi aset bersejarah dengan definisi aset pada umumnya, maka bisa kita sebutkan bahwa aset bersejarah memiliki karakteristik yang hampir sama dengan aset tetap pada umumnya. Adapun kesamaan antara aset bersejarah dan aset tetap adalah sebagai berikut:

1. Berwujud
2. Berharga atau bernilai
3. Keduanya memiliki manfaat ekonomik atau potensi jasa
4. Timbul atas kejadian masa lalu
5. dikuasai atau dikendalikan entitas

Dari beberapa persamaan karakteristik aset bersejarah, dapat disimpulkan bahwa terdapat beberapa karakteristik aset tetap yang tidak bisa kita temukan dalam karakteristik aset bersejarah. Karena aset bersejarah memiliki lingkup yang cukup luas, maka sebelum kita menentukan harga kita harus mengetahui penggunaan aset bersejarah itu sendiri. Pada aset tetap terdapat kos yang melekat pada objek tersebut sehingga mudah menentukan berapa jumlah rupiah yang terkandung dalam aset tetap tersebut. Penggunaan beberapa metoda bisa kita gunakan untuk menilai berapa rupiah nilai aset tetap tersebut. Namun tidak halnya pada aset bersejarah, kos yang dilekati sangat sulit untuk ditelusuri. Hal 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 kos tersebut akan berpengaruh juga terhadap atribut yang akan ditampilkan dalam laporan keuangan.

2.2. Pengertian

Berdasarkan karakteristik aset bersejarah yang telah dijelaskan di atas, dapat dikatakan bahwa aset bersejarah merupakan aset yang berkaitan dengan segala sesuatu yang terjadi pada masa lampau yang dianggap bernilai bagi masyarakat dan pemerintah. Aset bersejarah ini ditimbulkan oleh suatu peristiwa yang terjadi pada kehidupan bangsa dan negara yang menyangkut jejak orang yang dianggap penting dan kejadian yang mempengaruhi kehidupan negara serta membawa pengaruh besar pada masa kehidupan selanjutnya. Karena alasan inilah, pemerintah senantiasa mempertahankan keberadaannya dan melestarikan untuk generasi berikutnya.

Praktik perlakuan yang diberikan pada aset bersejarah besar kemungkinan tidak akan sama, akan tetapi mereka memiliki tujuan yang sama yaitu untuk melestarikan peninggalan nenek moyang. Berikut ini beberapa definisi aset bersejarah:

- a. Menurut Webster's New Twentieth Century Dictionari (1983), kata heritage diartikan sebagai:
" something handed down from one's ancestors or the past, as a characteristic, a culture, tradition, etc..."
- b. ASB's Statement of Principles mendefinisikan aset sebagai:
" rights or other access to future economic benefits controlled by entity as a result of past transactions or events "

- c. 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.
- d. Oxford Advanced Learner's Dictionary Edisi 7 (2005) mengartikan sebagai *"the history, traditions and qualities that a country or society has had for many years and that are considered an important part of its character"*
- e. Menurut *Requirements and Guidance for the Preparation of Financial Statements (2003)*, *APS No. 3: Valuation of Non-Current Assets (2004)*, dan *APS No.5 Heritage assets* atau *Culturel assets* yang diterbitkan di Australia, mendefinisikan aset bersejarah sebagai aset yang memiliki atribut budaya, sejarah, geografi, pengetahuan dan atau lingkungan yang unik dan pemerintah bermaksud untuk melindungi dengan waktu yang tidak terbatas. Contoh dari aset bersejarah mencakup koleksi seni, museum, perpustakaan, bangunan bersejarah, monumen, tanah tertentu yang memiliki nilai intrinsik teritorial.
- f. 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 (Ekonomistyrningverket-ESV) (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.
- g. Berdasarkan data dari *Resource Accounting* yang diterbitkan *HM Treasury (2003/2004)* di Inggris, aset bersejarah merupakan aset yang dimaksudkan untuk dilestarikan sebagai kepercayaan generasi masa depan karena hubungan dengan budaya, lingkungan, atau sejarahnya.
- h. Amerika Serikat melalui *US Financial Statement (2003)* dan *State Administrative and Accounting Manual-State of Washington (2001)* menjelaskan aset bersejarah merupakan aset yang dimiliki pemerintah dan dikuasai untuk kepentingan sejarah, budaya, pendidikan, atau artistik/karakteristik arsitektur lainnya yang signifikan. Contoh aset tersebut di Amerika Serikat yaitu Mount Rushmore National Memorial, Yosemite National Park, benda-benda museum yang dipajang di Smithsonian Institution, Declaration of Independency the US Constitution dan Bill dan sebagainya.
- i. Menurut *Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets, Accounting Policies-Statement of Reporting Entity of Chrischurch City Council (2003)* dan *Financial Statement of the Government of New Zaeland for the Year Ended 30 June 2004* menjelaskan bahwa aset bersejarah merupakan aset-aset yang dimiliki selama umur fisiknya dikarenakan keunikan budaya, sejarah, geografi, ilmu pengetahuan, dan atau lingkungannya. Aset tersebut berfungsi sebagai penyediaan pelayanan masyarakat yaitu sebagai fungsi pendidikan, penelitian, dan pelestarian budaya.
- j. Di Indonesia melalui Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 24 Tahun 2005 telah mengatur perlakuan aset bersejarah di Indonesia dalam Standar

Akuntansi Pemerintah (SAP). Dalam standar tersebut menyebutkan bahwa pemerintah tidak mengharuskan untuk menyajikan aset bersejarah atau *heritage assets* di neraca namun aset tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Dikatakan sebagai aset bersejarah karena aset tersebut menyediakan kepentingan publik dari aspek budaya, lingkungan dan sejarahnya. Misalnya bangunan bersejarah, monumen, situs-situs purbakala seperti candi dan karya seni (*work of art*).

Berdasarkan beberapa definisi aset bersejarah di atas, maka aset bersejarah dapat didefinisikan sebagai berikut:

”barang publik yang berharga dan membawa atribut-atribut unik yang berkaitan dengan budaya, sejarah, pendidikan/pengetahuan, lingkungan yang dilestarikan dan dipertahankan keberadaannya dalam waktu yang tidak terbatas”

Hal tersebut bisa kita lihat bahwa terdapat hubungan aset bersejarah tersebut dengan kehidupan di masa lampau. Mereka menganggap bahwa aset bersejarah memang seharusnya menjadi bagian dari aset pemerintah yang bernilai yang digunakan untuk pelayanan publik atau untuk kepentingan masyarakat selama hal tersebut tidak merugikan. Aset bersejarah ini tidak dimanfaatkan untuk menghasilkan pendapatan ataupun keuntungan. Aset bersejarah memiliki peranan penting dalam pengembangan budaya bangsa. Sehingga pelestarian aset bersejarah perlu dilakukan.

3. Jenis-Jenis Aset Bersejarah

Penggunaan aset bersejarah akan berpengaruh pada pengukuran dan penilaian aset bersejarah itu sendiri. Meskipun suatu item dalam aset bersejarah memenuhi kriteria pengakuan aset tetap, tidak berarti bahwa semua aset bersejarah harus diakui dalam laporan keuangan. Ada beberapa aspek yang perlu dipertimbangkan dalam pengakuan aset bersejarah. Untuk mempermudah pengakuan aset bersejarah terdiri dari dua jenis yaitu:

a. *Operational Heritage Assets* atau Aset Bersejarah untuk Kegiatan Operasional

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 perkantoran. Jenis aset bersejarah ini perlu dikapitalisasi dan dicatat dalam neraca sebagai aset tetap. Seperti yang telah diatur dalam PSAP No. 07 paragraf 70.

b. *Non-operational Heritage Assets*

Aset jenis 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. Di Amerika, jenis aset ini disebut *heritage assets*, sedangkan untuk aset yang digunakan untuk kegiatan operasional disebut *multi-use heritage assets*. Jenis *non operational heritage assets* dibedakan menjadi tiga jenis, yaitu :

1. Tanah dan Bangunan Bersejarah (*Cultural Heritage Assets*)
2. Karya Seni (*Collection Type Heritage Assets*)
3. Situs-situs Purbakala atau Landscape (*Natural Heritage Assets*)

Di Indonesia jenis aset ini tidak perlu diakui dalam neraca akan tetapi cukup dilaporkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

Pengakuan aset bersejarah yang termasuk dalam *non operational heritage assets*, penulis berpendapat bahwa pemerintah Indonesia seharusnya memperlakukan sama antara *non-operational heritage assets* dengan *operational heritage aset*. Yaitu diakui sebagai aset tetap dalam laporan keuangan. Namun, jenis *non operational heritage assets* yang dapat diakui dalam neraca adalah jenis aset tanah dan bangunan bersejarah yang diperoleh pada periode berjalan. Hal ini sejalan dengan pengakuan aset bersejarah bahwa dapat diakui sebagai aset tetap dalam neraca jika memiliki kos yang andal. Untuk menentukan kos yang andal maka diperlukan bukti yang menunjukkan berapakah kos yang dilekatkan pada suatu item tersebut. Selama ini alasan yang digunakan untuk tidak mengakui *non operational heritage assets* 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 kos yang dilekatkan pada objek atau aset bersejarah yang berumur tua. Keandalan untuk menentukan kos 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 kos 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 kos yang andal.

4. Pengakuan Aset Bersejarah

Definisi yang dimiliki oleh masing-masing negara di dunia, akan berpengaruh terhadap proses pengakuan aset bersejarah. Namun, untuk diakui sebagai aset tetap haruslah berwujud dan memiliki kriteria sebagai berikut (PSAP no. 7 para. 16):

- 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.

Praktik pengakuan aset bersejarah dalam laporan keuangan memiliki pola pemikiran yang berbeda-beda di setiap negara. Berikut ini merupakan praktik pengakuan aset bersejarah yang dilakukan oleh beberapa negara di dunia.

a. Australia

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. Kebanyakan aset bersejarah di Australia memenuhi kriteria pengakuan. 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.

b. Swedia

Pengakuan aset bersejarah di Swedia berkaitan dengan potensi jasa dari aset bersejarah, meskipun tidak jarang aset bersejarah juga sering menghasilkan manfaat ekonomi, yang mungkin berupa tarif masuk (tiket masuk) dan sebagainya. Oleh karena itu, pemerintah Swedia memandang aset bersejarah merupakan alat bagi pemerintah untuk mencapai tujuannya dengan melindungi dan memelihara aset bersejarah yang bernilai. Dengan demikian, aset bersejarah sangat sesuai dengan definisi aset dan sebagai konsekuensinya harus dipertanggungjawabkan sebagai aset.

c. Inggris

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 seperti dengan aset lainnya. Namun, karakteristik yang dimiliki *non operational heritage assets* tidak praktis atau tidak tepat, maka kategori ini tidak perlu dikapitalisasi, antara lain:

- Koleksi Museum, Galeri, dan arsip lainnya yang per 31 Maret 2000 termasuk arsip nasional
- Situs-situs purbakala, tanah pekuburan, reruntuhan, monumen dan patung.

Bangunan dan tanah tetap dikapitalisasi meskipun manfaat dari informasi nilai akan datang berkurang jika manajer aset telah menerima informasi yang memadai mengenai kondisi aset dan rancangan pemeliharaan untuk memenuhi peran pengelolaannya (*stewardship*), dan manajer aset tidak dapat melepas aset.

d. New Zaeland

Aset bersejarah atau *cultural assets* merupakan aset yang digunakan secara terus-menerus dalam penyediaan jasa masyarakat. Menurut PPE (*Property, Plan and Equipment*) aset tetap adalah:

“are held by an entity for use in the production or supply of goods and services, for rental to others or for administrative purposes, and may include items held for the maintenance or repair of such assets and have been acquired or constructed with the intention of being used on a continuing basis”

Oleh karena itu aset bersejarah atau *cultural assets* yang memenuhi definisi diatas dapat diukur secara andal diakui dalam laporan keuangan entitas.

e. Amerika Serikat

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-hari (*multi-use heritage assets*) dikapitalisasi sebagai *Property, Plan, and Equipment (PP&E)* dalam laporan keuangan pemerintah. Misalnya Gedung Putih (*White House*). Untuk aset bersejarah

seperti koleksi seni, koleksi perpustakaan, koleksi museum yang bersejarah yang dianggap nilainya tidak akan menurun dari tahun ketahun maka tidak disyaratkan untuk dikapitalisasi dengan kondisi seperti:

- Koleksi dimiliki untuk memajukan pelayanan publik, misalnya kemajuan pendidikan bukan untuk memperoleh keuntungan
- Koleksi harus dilindungi dan dilestarikan
- Koleksi merupakan subjek kebijakan pemiliknya (agen), dalam hal ini agen harus memberikan gambaran koleksi dan alasan koleksi tidak dikapitalisasi.

Aset bersejarah yang tidak diakui dalam laporan keuangan dilaporkan secara terpisah dalam *Stewardship Assets* sebagai suplemen laporan keuangan.

f. Indonesia

Standar Akuntansi Pemerintah pada para. 66-67 menjelaskan aset bersejarah biasanya diharapkan untuk dipertahankan dalam waktu yang tidak terbatas. Aset bersejarah biasanya dibuktikan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pemerintah mungkin mempunyai banyak aset bersejarah yang diperoleh selama bertahun-tahun dan dengan cara perolehan beragam termasuk pembelian, donasi, warisan, rampasan, ataupun sitaan. Aset ini jarang dikuasai dikarenakan alasan kemampuannya untuk menghasilkan aliran kas masuk, dan akan mempunyai masalah sosial dan hukum bila memanfaatkannya untuk tujuan tersebut.

Dalam SAP para 68-69 menyatakan aset bersejarah harus disajikan dalam bentuk unit, misalnya jumlah unit koleksi yang dimiliki atau jumlah unit monumen, dalam Catatan atas Laporan Keuangan dengan tanpa nilai. 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. 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. Sedangkan untuk aset bersejarah lainnya, potensi manfaatnya terbatas pada karakteristik sejarahnya, sebagai contoh monumen dan reruntuhan (*ruins*) tidak diakui sebagai aset tetap.

Pengakuan aset bersejarah berbeda-beda di masing-masing negara. Standar yang dijadikan pedoman 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. Pada dasarnya, hampir semua negara menyepakati bahwa untuk aset bersejarah yang memiliki nilai atau kos yang dapat diukur secara andal harus tetap diakui sebagai aset tetap. Bagaimana pengakuan aset bersejarah tersebut jika dilihat dari jenis aset bersejarah. Untuk pengakuan aset bersejarah dalam laporan keuangan di beberapa negara akan di gambarkan dalam tabel berikut ini:

Tabel 1.
Pengakuan Aset Bersejarah di Beberapa Negara

Negara	Jenis Aset Bersejarah	Pengakuan	Perlakuan yang Berlaku saat ini	Pertukaran moneter	Pertukaran Non moneter
Australia	Operational	Diakui jika cost yang diukur dapat diandalkan (dapat ditentukan secara andal)	Fair Value	Cost	Fair Value
	Non Operational		Fair Value	Cost	Fair Value
	(Tanah&Bangunan)		Fair Value	Cost	Fair Value
	Koleksi		Fair Value	Cost	Fair Value
	Situs		Fair Value	Cost	Fair Value
Swedia	Operational	Diakui	Cost	Cost	Fair Value
	Non Operational	Tidak Diakui	Tidak berlaku	Tidak berlaku	Tidak berlaku
	(Tanah&Bangunan)				
	Koleksi	Tidak Diakui	Tidak berlaku	Tidak berlaku	Tidak berlaku
	Situs	Tidak Diakui	Tidak berlaku	Tidak berlaku	Tidak berlaku
Inggris	Operational	Diakui	Lower of DRC	Cost	Current Value
	Non Operational	Diakui	Lower of DRC or DRC	Cost	Current Value
	(Tanah&Bangunan)				
	Koleksi	Diakui atas perolehan setelah 31 Maret 2000	Tidak berlaku	Cost	Current Value
	Situs	Tidak Diakui	Tidak berlaku	Tidak berlaku	Tidak berlaku
Amerika	Operational	Diakui	Cost	Cost	Fair Value
	Non Operational	Tidak Diakui	Tidak berlaku	Tidak Berlaku	Tidak berlaku
	(Tanah&Bangunan)				
	Koleksi	Tidak Diakui	Tidak berlaku	Tidak berlaku	Tidak berlaku
	Situs	Tidak Diakui	Tidak berlaku	Tidak berlaku	Tidak berlaku
New Zealand	Operational	Diakui	Fair Value	Cost	Fair Value
	Non Operational	Diakui	Fair Value	Cost	Fair Value
	(Tanah&Bangunan)				
	Koleksi	Diakui	Fair Value	Cost	Fair Value

	Situs	Diakui	Fair Value	Cost	Fair Value
Indonesia	Operational	Diakui	Fair Value	Cost	Fair Value
	Non Operational	Tidak Diakui	Tidak berlaku	Tidak Berlaku	Tidak berlaku
	(Tanah&Bangunan)				
	Koleksi	Tidak Diakui	Tidak berlaku	Tidak berlaku	Tidak berlaku
	Situs	Tidak Diakui	Tidak berlaku	Tidak berlaku	Tidak berlaku

Tabel di atas menjelaskan bahwa untuk *operational heritage assets* atau aset bersejarah untuk kegiatan operasional harus diakui sebagai aset dalam laporan keuangan pemerintah. Karena dari *operational heritage assets* juga bisa kita lihat bahwa pemerintah jelas akan memperoleh potensi jasa atau manfaat ekonomi. Potensi jasa tersebut dilihat dari nilai sejarah yang terkandung dalam aset bersejarah tersebut sehingga membuat masyarakat terkenang akan kisah atau peristiwa yang terjadi (berfungsi untuk pelayanan publik) dan manfaat ekonomik juga diperoleh dari kegiatan operasi pemerintah sehari-hari. Dengan demikian, potensi manfaat tersebut akan diperoleh setelah periode akuntansi berjalan sehingga aset bersejarah memiliki perlakuan yang sama dengan aset tetap pada umumnya. Hal tersebut sejalan dengan pernyataan yang ada dalam PSAP No. 7- paragraph 70 yang menyatakan:

“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.”

Sedangkan untuk *non operational heritage assets* atau aset bersejarah yang bukan digunakan untuk kegiatan operasi pemerintah tidak semua negara memperlakukan aset tersebut sama dengan aset tetap pada umumnya. Untuk *non operational heritage assets* terbagi menjadi tiga jenis yaitu:

- a. Tanah dan Bangunan Bersejarah
- b. Koleksi Benda Bersejarah
- c. Situs-situs bersejarah

Dari tabel di atas untuk Australia, Inggris, dan New Zealand 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 diperoleh pada periode berjalan yaitu dimulai dari Januari 2003.

Jenis aset bersejarah yang tergolong koleksi benda bersejarah ini adalah misalnya koleksi museum, koleksi galeri biasanya memiliki nilai seni yang tinggi, arsip nasional dan sebagainya. Aset jenis ini hanya New Zealand 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.

Swedia mengakui koleksi benda bersejarah hanya jika aset bersejarah tersebut diperoleh pada periode berjalan. Sedangkan Amerika dan Indonesia tetap tidak

memperlakukan aset bersejarah tersebut sebagai aset tetap. Untuk situs-situs purbakala seperti candi Borobudur, monumen dan lain sebagainya hanya Australia dan New Zealand yang mengakui aset bersejarah ini dalam neraca.

5. Pengukuran Aset Bersejarah

Kriteria suatu benda dapat dikatakan pengakuan aset salah satunya adalah keterukuran (*measureability*) manfaat ekonomik yang akan datang. Pengukuran merupakan penentuan jumlah rupiah yang harus dilekatkan pada suatu objek aset pada saat terjadinya atau pada saat awal aset bersejarah diperoleh. Pengukuran kos pada aset bersejarah tersebut akan dijadikan data dasar untuk mengikuti aliran fisis objek tersebut atau kos yang dilekatkan pada setiap objek aset. Praktik pengukuran aset bersejarah memiliki persepsi yang berbeda. Persepsi ini akan berpengaruh juga terhadap proses penyajiannya dalam laporan keuangan. Adapun praktik pengukuran aset bersejarah di beberapa negara adalah sebagai berikut:

a. Australia

Aset bersejarah mempunyai dua nilai yaitu yang berkaitan dengan pasar dan estika, sosial atau lingkungan. Namun nilai estetika ini sulit sekali diukur nilainya sehingga informasinya ditampilkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Ketentuan-ketentuan pengukuran aset bersejarah di Australia adalah sebagai berikut:

o Jika kos suatu aset dapat di tentukan

Aset bersejarah harus diukur dengan menggunakan kerangka nilai wajar. Kerangka yang sama diterapkan untuk aset fisik lainnya. Item yang unik biasanya tidak dapat dilakukan pengukuran. Potensi jasa yang dimiliki untuk kepentingan budaya dapat dibandingkan dengan item lain jika item tersebut memiliki tingkat potensi jasa atau kepentingan budaya yang sama. Misalnya, aset pakaian dari periode tertentu mungkin dapat diganti dengan pakaian pada periode yang sama. Namun jika pakaian tersebut dilihat atau dinilai dari orang yang memakai maka item penggantinya harus berkaitan dengan orang yang sama. Tujuannya adalah untuk memperoleh penilaian pada biaya yang *reasonable* yang akurat secara material. Untuk mencapai tujuan ini, harus ditempuh tahap-tahap atau teknik *random sampling* untuk menilai koleksi lainnya. Yaitu dengan melibatkan sejumlah tahap, seperti sampel dan ekstrapolasi untuk menentukan nilai koleksi. Metoda ini sangat mempertimbangkan lokasi, cara penyimpanan aset, atau dimasukkan dalam nilai aset basis baru revaluasi dan di buat penyusutannya selama sisa manfaatnya.

o Jika kos suatu aset bersejarah tidak dapat ditentukan

Dalam hal ini pemerintah Australia dapat memperkerjakan pengukur (*appraiser*) dari luar. *Appraiser* merupakan pihak yang memiliki keahlian untuk memperkirakan dengan tepat kos yang terdapat pada suatu objek. Pemerintah Australia memerlukan jasa penilai karena di dalam pemerintahannya sendiri jika tidak terdapat penilai yang ahli di bidang tersebut dan tidak terdapat objektivitas penilai internal.

o Untuk Aset bersejarah yang tidak memiliki biaya atau nilai lain yang dapat ditentukan secara andal maka akan dilaporkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan dan dialokasikan masing-masing \$1000.

Metoda pengukuran aset bersejarah adalah dengan menggunakan nilai wajar. Australia mencatat nilai aset bersejarah di dalam neraca baik untuk *operational heritage asset* maupun *non operational heritage assets*. Metoda nilai wajar yang

digunakan tidak berbeda jauh dengan apa yang telah diterapkan New Zealand. Prosedur yang digunakan adalah:

- Apabila terdapat pasar aktif dan likuid, maka nilai wajarnya adalah dengan menggunakan harga pasar
- Apabila tidak terdapat pasar aktif dan likuid tetapi ada bukti pasar untuk aset serupa maka estimasi nilai wajarnya menggunakan bukti pasar (*market evidence*)
- Apabila tidak terdapat pasar atau harga beli dan harga jual pasar berbeda secara material nilai wajar ditentukan dengan referensi harga beli pasar dari aset tersebut
- Apabila harga pasar tidak ada atau tidak dapat diperoleh dari aktivitas pasar, nilai wajarnya ditentukan oleh apakah potensi jasa aset tersebut tergantung atau tidak pada perolehan arus kas masuk bersih. Apabila potensi jasa tidak tergantung pada perolehan arus kas masuk bersih, maka nilai wajarnya ditentukan dengan menggunakan *written down current cost* (jika aset akan diganti bila aset entitas hilang) atau *market selling price* (jika aset tidak akan mengganti bila aset entitas hilang).

Penilaian *non operational heritage assets* di Australia menggunakan kerangka yang sama dengan *operational heritage assets*.

b. Swedia

Pemerintah Swedia mengimplementasikan akuntansi akrual dan penggunaan biaya historis untuk mengukur kos aset bersejarah. Misalnya dalam penggunaan uang untuk pembelian aset bersejarah maka seharusnya dilaporkan sebagai perubahan aset bukan sebagai biaya dalam laporan keuangan kinerja (laporan operasi). Bagi Swedia, alokasi biaya merupakan hal yang sangat krusial. Namun, Swedia lebih memfokuskan pada laporan kinerja keuangan. Swedia menganggap bahwa biaya historis merupakan cara terbaik untuk mencerminkan kelangkaan dalam satuan uang.

c. Inggris

Operational heritage assets dinilai sama dengan pengukuran aset tetap berwujud lainnya. Aset tetap harus dinilai pada saat yang lebih rendah antara biaya penggantian dan nilai guna. Sedangkan *non operational assets* yang harus dikapitalisasi harus dinilai dengan basis berikut:

- Jika ada pasar aset sejenis, aset dinilai pada masa yang lebih rendah
- Jika tidak ada pasar aset sejenis, aset dinilai dengan *depreciated replacement cost* (biaya penggantian) kecuali jika bangunan atau aset bersejarah tersebut tidak akan dibangun kembali secara fisik maka nilainya nol.

d. Amerika Serikat

Basis pengukuran terhadap aset bersejarah yang digunakan Amerika Serikat adalah harga perolehan. Jadi untuk mengakui aset bersejarah dapat dilakukan jika pemerintah mengetahui secara pasti dengan adanya bukti yang ditemukan di awal proses pengakuan berapa harga perolehan yang terdapat pada aset bersejarah disana. Namun, jika informasi mengenai penentuan nilai aset yang diperoleh pada periode sebelumnya tidak dapat diperoleh, maka Amerika Serikat tidak mengakui aset bersejarah tersebut dalam neraca.

Standar yang berlaku di negara ini adalah hanya menyebutkan bahwa aset bersejarah yang termasuk *multi-use heritage assets* dapat diakui sebagai aset tetap dan tetap diakui sebagai aset di dalam neraca. Apabila jenis aset bersejarah yang

tergolong *heritage assets (non multi-use heritage assets)* maka pemerintah tidak memberikan suatu bentuk akuntabilitas mengenai kos yang terkandung. Masyarakat telah mempercayakan kepada pemerintah untuk menjaga dan melestarikan aset bersejarah yang dimiliki sehingga dapat dinikmati oleh generasi mendatang.

Apabila dalam pemerolehan awal aset bersejarah diperoleh dari donasi maka tidak perlu diakui dalam laporan keuangan. Namun jika nilai wajarnya diketahui dan material maka perlu dicatat dalam Catatan atas Laporan Keuangan dalam tahun yang bersangkutan. Jika tidak diketahui maka informasi lainnya dapat dicantumkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

e. New Zealand

Aset bersejarah atau *cultural assets* pada saat pertama kali diakui adalah diukur dengan basis yang sama dengan aset tidak lancar fisik lainnya. Yaitu dicatat pada harga perolehan. New Zealand mengakui aset bersejarah sebagai aset tetap mereka, dan mereka dapat memperkirakan kos yang dilekatkan pada jenis aset bersejarah berdasarkan teknik-teknik yang mereka berlakukan di negaranya. Di New Zealand mereka menggunakan metoda nilai wajar untuk menilai aset bersejarah. Prosedur yang digunakan adalah sebagai berikut:

- o Jika terdapat pasar aktif untuk aset yang sama atau aset yang serupa ada, maka nilai wajar akan ditentukan dengan referensi harga pasar (*market price*)
- o Jika pasar aktif tidak ada, nilai wajar ditentukan dengan menggunakan bukti yang didasarkan pasar (*market based evidence*)
- o Jika nilai wajar tidak dapat ditentukan secara andal dengan menggunakan bukti-bukti yang didasarkan pasar, maka estimasi nilai wajar ditentukan dengan menggunakan biaya penggantian yang didepresiasi (*depreciated replacement cost*).

Pada dasarnya terdapat beberapa keuntungan dari penggunaan nilai wajar (*fair value*). Suatu aset dan liabilitas yang dimiliki, dinilai berdasarkan seberapa bernilainya (*worth*) pos-pos dari elemen tersebut pada saat pelaporan. Seberapa bernilai ini artinya, entitas menampilkan nilai sesungguhnya dari entitas pada saat pelaporan, bukan nilai masa lalunya pada saat pelaporan.

f. Indonesia

Pengukuran aset bersejarah apabila memiliki karakteristik yang sama dengan aset dapat diperlakukan sama dengan aset tetap. Yaitu dengan menggunakan metoda tertentu untuk menentukan kos yang dilekatkan pada suatu objek. Misalnya dengan menggunakan *historical cost* atau pun nilai wajar pada saat pengukuran diawal pengakuan aset bersejarah. Dalam SAP para. 24 menyatakan barang berwujud yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai suatu aset dan dikelompokkan sebagai aset tetap, pada awalnya harus diukur berdasarkan biaya perolehan. Bila aset tetap diperoleh dengan tanpa nilai, biaya aset tersebut adalah sebesar nilai wajar pada saat aset tersebut diperoleh. Apabila harga perolehan sudah tidak tepat untuk mengetahui kos yang andal maka nilai wajar dapat digunakan untuk mengestimasi berapa kos yang dilekatkan pada pada suatu item.

Suatu aset tetap mungkin diterima pemerintah sebagai hadiah atau donasi. Sebagai contoh, tanah mungkin dihadiahkan ke pemerintah daerah oleh pengembang (*developer*) dengan tanpa nilai yang memungkinkan pemerintah daerah untuk membangun tempat parkir, jalan, ataupun untuk tempat pejalan kaki. Suatu aset juga

mungkin diperoleh tanpa nilai melalui pengimplementasian wewenang yang dimiliki pemerintah. Sebagai contoh, dikarenakan wewenang dan peraturan yang ada, pemerintah daerah melakukan penyitaan atas sebidang tanah dan bangunan yang kemudian akan digunakan sebagai tempat operasi pemerintahan. Untuk kedua hal di atas aset tetap yang diperoleh harus dinilai berdasarkan nilai wajar pada saat aset tetap tersebut diperoleh (para.26)

Berdasarkan beberapa teknik pengukuran yang dilakukan di masing-masing negara, penulis menyimpulkan bahwa jika aset bersejarah memiliki kos yang dapat diukur secara andal maka aset bersejarah dapat diakui dalam neraca. Kos yang andal ini dapat diperoleh dengan mendeteksi dari mana aset bersejarah itu diperoleh. Penentuan kos tersebut dapat dilakukan dengan menggunakan metoda *historical cost*, nilai wajar, atau pun lelang jika tidak terdapat pasar aktif yang dapat digunakan untuk mengukur kos aset bersejarah. Apabila tidak ada metoda yang tepat untuk mengukur kos tersebut, maka pemerintah tidak bisa menampilkan aset bersejarah dalam laporan keuangan dengan menyertakan jumlah rupiah yang dapat mewakili nilai aset bersejarah.

6. Penilaian Aset Bersejarah

Penilaian aset bersejarah merupakan suatu proses untuk menunjukkan jumlah rupiah yang harus dilekatkan pada tiap elemen atau pos statemen keuangan pada saat penyajian. Setelah melalui proses pengukuran untuk pengakuan awal, suatu objek dapat saja mengalami perubahan nilai. Perubahan tersebut bisa menyebabkan bertambahnya kos yang dilekatkan pada suatu objek, atau membuat kos yang dilekatkan pada suatu objek semakin rendah. Hal tersebut dapat disebabkan oleh adanya penyusutan terhadap suatu objek, kerusakan pada objek akibat bencana sehingga membutuhkan renovasi, atau dapat pula disebabkan oleh adanya perbaikan rutin objek akibat termakan usia.

Tujuan dari penilaian aset adalah untuk merepresentasi atribut pos-pos aset yang berpaut dengan tujuan laporan keuangan dengan menggunakan basis penilaian yang sesuai. Singkatnya, tujuan penilaian aset harus berpaut dengan tujuan pelaporan keuangan. Berikut penulis sertakan teknik penilaian yang dilakukan oleh beberapa negara di dunia.

a. Australia

Pada tahap penilaian, aset bersejarah dicatat nilainya berdasarkan besarnya biaya yang dikeluarkan selama masa penggunaan atau keberadaan aset bersejarah. Misalnya akibat adanya penyusutan aset bersejarah maka perlu dilakukan penilaian atas aset bersejarah. Karena dapat saja nilai atau kos yang dilekatkan pada objek akan berubah. Australia menerapkan metoda depresiasi untuk aset bersejarah yang memiliki masa manfaat yang terbatas. Sedangkan untuk aset bersejarah yang tidak terbatas masa manfaatnya maka tidak perlu adanya depresiasi karena nilai penyusutan pada aset bersejarah akan semakin tidak material.

Metoda depresiasi yang dipilih harus mencerminkan pola terbaik dari penggunaan aset atau kerugian potensi jasa dan diterapkan secara konsisten dari satu periode akuntansi ke periode akuntansi berikutnya. Mengkapitalisasi pengeluaran aset bersejarah dan diakui dalam laporan keuangan sebagai *non-cultural asset* jika jumlah yang dikeluarkan tersebut material dan dapat kita telusuri apakah ada pengaruh dengan potensi jasa aset tersebut. Dimana peningkatan potensi jasa tersebut dapat diukur dengan mengindikasikan peningkatan masa manfaat atau perolehan

pendapatan yang meningkat. Contoh dari pengeluaran tersebut yang dapat dikapitalisasi adalah pengeluaran modal.

Pengeluaran modal adalah pengeluaran yang dilakukan dalam rangka pembentukan modal yang sifatnya menambah aset tetap/inventaris yang memberikan manfaat lebih dari satu periode akuntansi, termasuk di dalamnya adalah pengeluaran untuk biaya pemeliharaan yang sifatnya mempertahankan atau menambah masa manfaat, meningkatkan kapasitas dan kualitas aset. Sehingga perlakuan yang dilakukan adalah dengan mengkapitalisasi jumlah pengeluaran dalam laporan keuangan yaitu dengan menambahkan pada nilai buku aset atau dimasukkan dalam nilai aset basis baru revaluasi dan didepresiasi sesuai dengan sisa masa manfaatnya.

Biaya yang dikeluarkan selain pengeluaran modal adalah pengeluaran pemeliharaan. Pengeluaran pemeliharaan adalah pengeluaran yang dikeluarkan dan tidak menambah dan memperpanjang masa manfaat dan atau kemungkinan besar tidak memberi manfaat ekonomis di masa yang akan datang dalam bentuk kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan standar kinerja tetap dikategorikan sebagai belanja atau biaya pemeliharaan dalam laporan keuangan. Biaya yang dikeluarkan untuk pemeliharaan diperlakukan sebagai beban periode berjalan. Baik pengeluaran modal maupun pengeluaran pemeliharaan keduanya akan mempengaruhi proses penilaian terhadap aset bersejarah.

b. Swedia

Pemerintah Swedia tidak mengkapitalisasi aset bersejarah yang sudah dimiliki dan mengkapitalisasi aset bersejarah tambahan. Ada beberapa basis penilaian yang digunakan untuk aset yaitu biaya historis, nilai pasar atau nilai penggantian selama aset bersejarah tersebut dimiliki. 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 saja yang secara andal dapat diakui. Pemerintah Swedia menggunakan biaya historis sebagai basis penilaian aset bersejarah.

c. Inggris

Inggris adalah negara yang kaya akan seni dan aset bersejarahnya. Namun, hal tersebut tidak membuat negara ini acuh terhadap penguasaan dan pengawasan aset bersejarah tersebut. Inggris menggunakan metoda yang berbeda dari negara-negara lain. Yaitu dengan menggunakan mana yang lebih rendah antara biaya penggantian dengan jumlah yang dapat diperoleh kembali (*Lower of Replacement Cost and Recoverable Amount*).

Biaya penggantian yaitu 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 penggantian adalah *Replacement Cost*. Akan tetapi jika dimungkinkan aset bersejarah tersebut memiliki pasar terbuka maka nilainya ditentukan dengan menggunakan nilai pasar terbuka. Untuk jumlah yang dapat diperoleh kembali didefinisikan sebagaimana yang lebih tinggi antara nilai yang dapat direalisasikan bersih (*net realizable value*) dengan nilai guna (*value in use*). Nilai guna yang dimaksud paling tidak sama dengan biaya untuk mengganti potensi jasa aset. Penentuan nilai *non-operational heritage assets* untuk

jenis tanah dan bangunan bersejarah maupun koleksi benda bersejarah yaitu dengan menggunakan *lower of depreciated cost and net realizable value*. Jika aset tidak akan atau tidak dapat dibangun kembali secara fisik, maka nilainya sama dengan nol.

d. Amerika Serikat

Penilaian aset bersejarah di Amerika meliputi biaya-biaya yang digunakan pemerintah untuk tetap melestarikan aset bersejarah atau pengorbanan yang dikeluarkan pemerintah untuk mendapatkannya. Misalnya biaya perolehan, rekonstruksi, dan biaya perbaikan *multi-use heritage asset*. Biaya-biaya tersebut dikapitalisasi sebagai *general property, plant, and equipment (PP&E)* dan didepresiasi selama masa manfaat aset. Sedangkan selain biaya-biaya tersebut diperlakukan sebagai beban operasi umum periode berjalan dalam lampiran keuangan pemerintah.

e. New Zealand

Entitas pelaporan di New Zealand boleh menilai kembali aset bersejarah. Penilaian kembali (revaluasi) diperbolehkan asalkan entitas menggunakan nilai wajar. Adapun prosedur yang harus dilakukan untuk menilai kembali aset bersejarah antara lain :

- o Jika terdapat pasar aktif untuk aset yang sama maka harga pasarnya menjadi nilai wajarnya.
- o Jika tidak terdapat pasar aktif, maka nilai wajar tersebut harus ditentukan dengan menggunakan bukti yang didasarkan pada pasar lainnya (misalnya lelang).
- o Namun jika kedua hal tersebut tidak ada, maka digunakan *Depreciated Replacement Cost (DRC)*. Tujuan untuk apa item tersebut dimiliki akan menentukan bentuk penggantian dan penilaian yang tepat. Penggunaan dari aset bersejarah juga akan menentukan perlu tidaknya dilakukan suatu pengukuran dan penilaian.

Bangunan dan tanah dicatat berdasarkan nilai wajarnya setelah dikurangi akumulasi penyusutan sejak sejak 30 Juni 2004. Perlakuan tersebut juga berlaku untuk aset-aset fisik yang sulit diperoleh nilai pasarnya. Penerapan depresiasi ini dipraktikan di kota Christchurch untuk jenis bangunan bersejarah didepresiasi antara 1%-4% dari penilaian sedangkan untuk asset bersejarah lainnya seperti koleksi buku, dan karya seni didepresiasi sebesar 0,1% dari penilaian.

f. Indonesia

Metoda penilaian aset bersejarah di Indonesia saat ini adalah dengan menggunakan *historical cost* atau nilai wajar. SAP No. 24 menyatakan barang berwujud yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai suatu aset dan dikelompokkan aset tetap pada awalnya harus diukur dengan biaya perolehan. Jika tidak, kita dapat menggunakan nilai wajar untuk menilai kos aset bersejarah tersebut. Teknik penilaian di Indonesia saat ini diterapkan untuk jenis *operational heritage assets*. Sedangkan untuk jenis *non operational heritage assets* tidak bisa diukur kos yang andal. Hal ini disebabkan oleh masih belum ditemukannya metoda yang tepat untuk menilai *non operational heritage assets* dan juga biaya yang besar serta waktu yang lama.

Dalam tahap penilaian aset bersejarah, pemerintah Indonesia melakukan proses ini dengan melihat adanya penyusutan dalam aset bersejarah. Aset bersejarah yang termasuk aset tetap dapat disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut. Penyesuaian nilai aset tetap dilakukan dengan berbagai metoda yang sistematis sesuai dengan masa manfaat. Metoda penyusutan yang digunakan harus dapat menggambarkan manfaat ekonomik atau kemungkinan jasa (*service potential*) yang akan mengalir ke pemerintah.

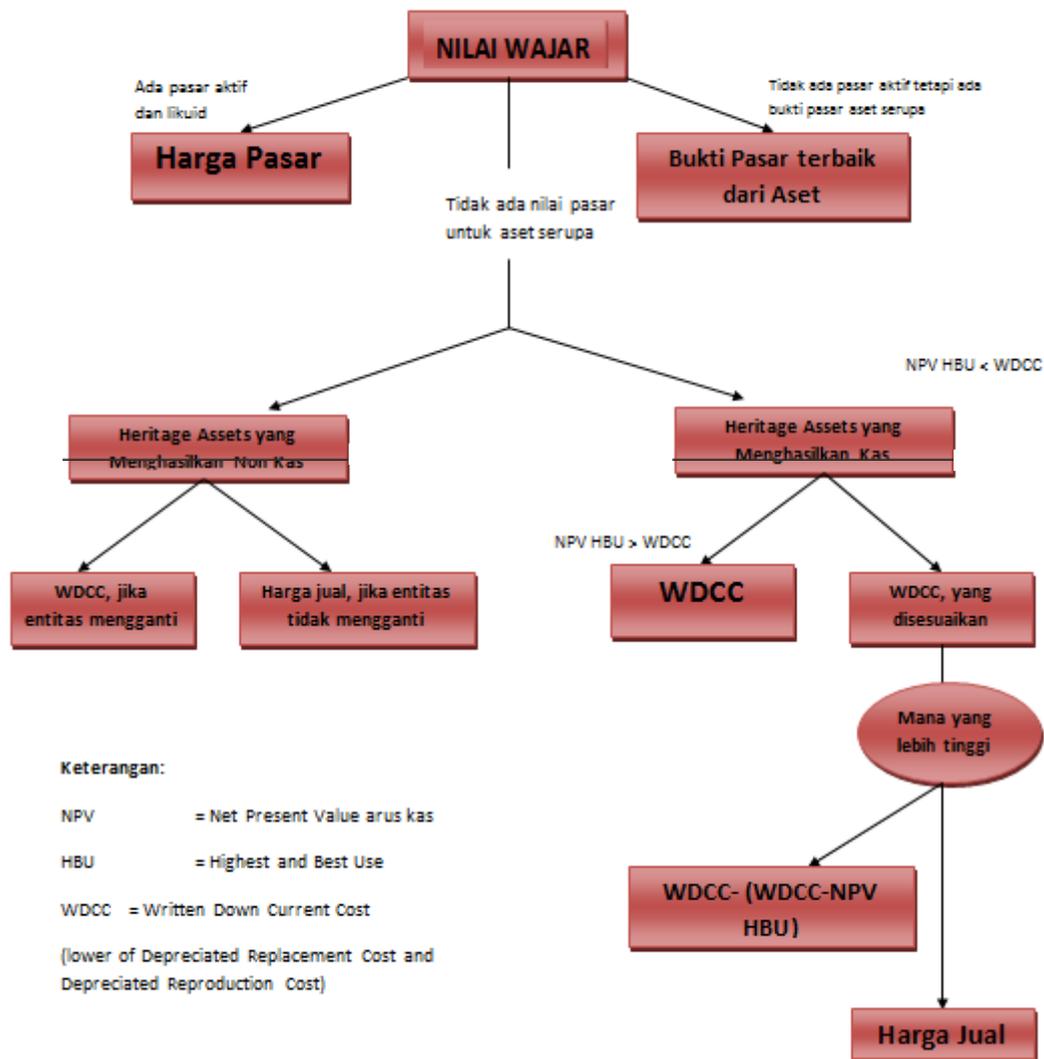
Masa manfaat aset tetap yang dapat disusutkan harus ditinjau secara periodik dan jika terdapat perbedaan besar dari estimasi sebelumnya, penyusutan periode sekarang dan yang akan datang harus dilakukan penyesuaian. Metoda penyusutan yang dapat dipergunakan antara lain:

- (a) Metoda garis lurus (*straight line method*); atau
- (b) Metoda saldo menurun ganda (*double declining balance method*)
- (c) Metoda unit produksi (*unit of production method*). (para 54-57)

Metoda depresiasi seperti yang sudah dijelaskan di atas memang tidak semua diberlakukan untuk semua jenis aset bersejarah. Sulitnya untuk menentukan besarnya depresiasi membuat penilai harus teliti dalam mengestimasi aset bersejarah. Jika tidak diperoleh estimasi yang terbaik maka informasi keuangan mengenai aset tersebut tidak dapat ditampilkan. Sehingga informasi lain yang relevan harus dilaporkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Misalnya informasi mengenai alasan ketidakmampuan memperoleh nilai yang andal, kuantitas, sifat dan fungsi aset serta signifikansi penggunaannya. Jika terdapat informasi mengenai biaya pemeliharaan juga dapat dimasukkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

7. Metoda Penilaian Aset Bersejarah

Penjelasan di atas menimbulkan rasa keingintahuan penulis akan pengakuan aset bersejarah terhadap metoda penilaian yang dilakukan oleh beberapa negara yang mengakui aset bersejarah sebagai aset tetap dan diakui dalam Laporan Keuangan. Metoda yang diterapkan di negara-negara seperti Australia dan New Zealand dapat dipertimbangkan untuk penerapan metoda pengukuran aset bersejarah. Pada prinsipnya, untuk ke lima negara pada tabel 1 di atas mengakui *operational heritage assets* dalam laporan keuangan. Penilaian *operational heritage assets* yang diperoleh pada periode sebelumnya umumnya menggunakan kerangka nilai wajar. Nilai wajar merupakan konsep pengukuran yang memerlukan teknik pengukuran khusus dalam implementasinya. Teknik yang digunakan adalah tergambar sebagai berikut:



7.1. Penilaian Aset Bersejarah yang Diperoleh Pada Periode Berjalan

Aset bersejarah yang diperoleh pada periode berjalan maksudnya adalah peninggalan yang dibuat atau ditemukan pada periode berjalan karena adanya suatu peristiwa yang melatar belakangnya. Pemerintah dapat membuat batasan tahun dimana aset bersejarah jika dibuat setelah batasan tahun tersebut maka bisa diakui sebagai aset tetap dalam laporan keuangan. Pengakuan aset bersejarah dalam periode berjalan akan memberikan informasi yang lebih lengkap mengenai perubahan sumber daya entitas pemerintah kepada penyedia sumber daya atau pemakai laporan keuangan lainnya. Dengan demikian, akan mempermudah dalam menganalisa laporan keuangan, kinerja operasi dan pengelolaan aset bersejarah oleh entitas pemerintah dengan baik. Dan untuk menilai aset bersejarah yang diperoleh pada periode berjalan lebih dapat diandalkan.

Aset bersejarah yang diperoleh pada periode berjalan dinilai dengan menggunakan atribut yang tepat sesuai dengan bagaimana cara perolehannya, apakah dengan membangun aset bersejarah tersebut akibat suatu peristiwa bersejarah, atau diperoleh dengan pertukaran moneter atau bahkan melalui pertukaran non moneter.

Biaya yang paling signifikan berkaitan dengan pengakuan perolehan periode berjalan adalah biaya pengukuran atribut yang dapat diverifikasi. Pengakuan terhadap pembelian aset bersejarah maksudnya dapat diukur dan atribut seharusnya dapat diperoleh dengan biaya paling sedikit. Jika perolehannya dari sumbangan pada periode berjalan memerlukan estimasi nilai wajar dari aset tersebut. Estimasi nilai wajar yang andal dapat diperoleh dari informasi yang digunakan untuk tujuan pajak, asuransi, atau penyelenggaraan catatan internal dengan sedikit tambahan biaya bagi organisasi, jika ada (Glazer dan Jeanicke, 1991).

Tambahan biaya yang terjadi dalam memperoleh ukuran yang andal untuk perolehan aset bersejarah pada periode berjalan dapat dijustifikasi dengan manfaat substansial yang diperoleh dari informasi tersebut. Dengan informasi yang lebih lengkap mengenai perubahan sumber daya organisasi, penyedia sumber daya dan pemakai lainnya dapat menganalisa posisi keuangan, kinerja operasi dan pengelolaan aset bersejarah yang lebih baik. Misalnya jika perolehan periode berjalan diakui sebagai pendapatan atau keuntungan, pemakai memiliki informasi mengenai jumlah nilai uang dari kontribusi kas yang digunakan untuk membeli atau memperoleh aset bersejarah. Informasi tersebut dapat membantu pemakai laporan keuangan dalam membuat keputusan alokasi sumber daya yang lebih efektif dan efisien. Sehingga laporan keuangan lebih dapat dibandingkan antar entitas pelaporan.

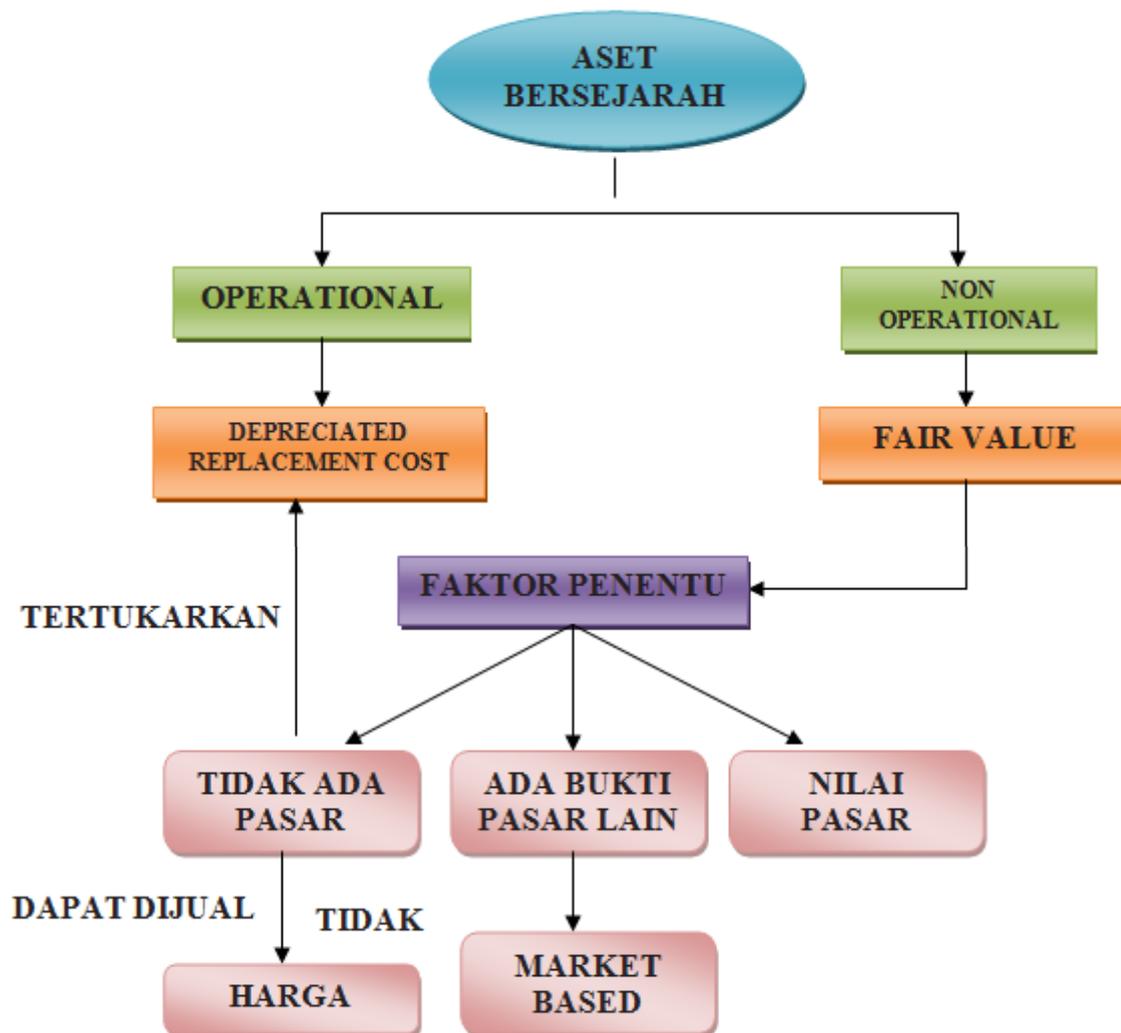
a) Aset bersejarah yang diperoleh melalui Pertukaran Moneter

Apabila aset bersejarah diperoleh melalui transaksi yang wajar (*arm's length transaction*) yang melibatkan aset atau kewajiban moneter, maka harga perolehan atau *cost* yang melekat pada aset bersejarah tersebut merupakan atribut yang paling relevan. Hal ini karena harga perolehan merupakan ukuran objektif dari aset bersejarah saat perolehan sehingga harga perolehan merupakan atribut yang logis untuk diukur ketika entitas pemerintah mengakui aset bersejarah dalam laporan keuangannya.

b) Aset bersejarah yang diperoleh melalui Pertukaran Non Moneter

Apabila sebaliknya aset bersejarah diperoleh melalui kegiatan non moneter seperti diperoleh melalui sumbangan, donasi, sitaan, rampasan, temuan dan sebagainya entitas pastinya tidak memiliki bukti yang menunjukkan berpaka harga perolehan aset bersejarah tersebut sehingga harus menggunakan atribut pengukuran selain harga perolehan. Di beberapa negara berdasarkan penjelasan di atas atribut pengukuran yang digunakan dalam kasus seperti ini adalah melalui nilai wajar. Dengan demikian nilai wajar merupakan atribut yang digunakan dalam kasus ini.

Penulis menggambarkan model pengakuan aset bersejarah untuk dapat dilaporkan dalam laporan keuangan adalah sebagai berikut:



Gambar 2 Model Pengakuan Aset Bersejarah dengan Metode Nilai Wajar

7.2. Pemeliharaan Aset Bersejarah

Aset bersejarah sesuai dengan tujuan pemerintah untuk melestarikan budaya lama atau peninggalan sejarah agar generasi masa mendatang tetap mengetahui bagaimana kisah sejarah ini terjadi maka perlu dilakukan pemeliharaan terhadap aset bersejarah. Pemeliharaan pada umumnya akan mengeluarkan biaya pemeliharaan dan renovasi yang cukup besar untuk mempertahankan aset bersejarah agar tetap dalam kondisi yang baik. Biaya pemeliharaan dikeluarkan secara rutin untuk merawat aset bersejarah agar tetap digunakan sebagaimana fungsinya. Sedangkan pengeluaran biaya renovasi akan meningkatkan kapasitas jasanya atau menambah masa manfaatnya. Oleh karena itu, pengeluaran biaya pemeliharaan harus dibebankan pada periode berjalan dan pengeluaran biaya renovasi harus dikapitalisasi sebagai aktiva tetap.

Biaya pemeliharaan yang dikeluarkan untuk aset bersejarah yang diakui dalam laporan keuangan dibebankan pada periode berjalan, tetapi harus tetap dikapitalisasi apabila jumlah dari biaya tersebut melebihi jumlah pengeluaran modal. Jumlah tersebut tergantung pada kebijakan akuntansi masing-masing entitas. Di Indonesia mensyaratkan bahwa pengeluaran biaya renovasi aset bersejarah harus

dikapitalisasi sebagai aktiva tetap. SAP juga mensyaratkan bahwa masing-masing entitas pelaporan harus menetapkan kebijakan akuntansi berupa kriteria dan atau suatu batasan jumlah biaya tertentu untuk menetapkan kapitalisasi biaya. Hal ini dilakukan karena setiap entitas pelaporan akan memiliki jumlah dan penggunaan aset tetap yang berbeda tergantung pada kondisi keuangan dan operasionalnya (PSAP No. 7 para 50-52)

7.3. Penyusutan Aset Bersejarah

Penyusutan aset bersejarah adalah alokasi biaya perolahan aset selama masa manfaatnya. Mengingat aset bersejarah dilindungi oleh pemerintah dalam waktu yang tidak terbatas, nilainya meningkat terus meskipun kondisi fisiknya menurun, umur ekonomisnya sulit ditentukan, sehingga cenderung memiliki umur manfaat yang tidak terbatas pula. Dalam praktek di beberapa negara kecuali Swedia mensyaratkan adanya penyusutan terhadap aset bersejarah dengan syarat masa manfaatnya terbatas dan nilainya material. Swedia tidak menyusutkan aset bersejarah dengan pertimbangan aset tersebut biasanya memiliki umur ekonomis yang tidak terbatas. Sedangkan di Indonesia sendiri tetap mensyaratkan adanya penyusutan pada jenis *operational heritage asset* dan disajikan dalam bentuk unit, misalnya jumlah unit koleksi yang dimiliki atau jumlah unit monumen, dalam Catatan atas Laporan Keuangan dengan tanpa nilai (SAP No. 7:PP No. 71 Tahun 2010).

Penyusutan dalam entitas pemerintahan merupakan proses pendanaan aset, dengan beban yang dibuat sesuai dengan penyusutan yang telah ditentukan dengan pertimbangan jumlah yang diperlukan untuk mendanai penggantian aset, bukan sebagai ukuran potensi jasa yang dikonsumsi. Jika penyusutan merupakan proses pendanaan aset, pengakuan penyusutan hanya relevan jika aset tersebut diganti (Rowles, 1992 hal.55).

Perkembangan ilmu akuntansi saat ini mulai mengembangkan alternatif akuntansi penyusutan untuk mengukur biaya konsumsi jasa aset yaitu akuntansi pembaharuan (*renewal accounting*) dan pemeliharaan tertunda (*deffered maintenance*). *Renewal Accounting* disajikan dalam neraca dengan jumlah yang tetap dan perbaikan atau pemeliharaan yang berkaitan dengan aset tersebut dibebankan sebagai *expense*. Sedangkan untuk *deffered maintenance* memerlukan pencatatan di setiap periode pelaporan. Estimasi jumlah pengeluaran yang diperlukan untuk memperbaiki kerusakan yang terjadi dalam aset. Kedua sistem tersebut berbeda dengan sistem penyusutan dimana beban ditentukan oleh referensi estimasi potensi jasa yang dikonsumsi (Rusdiyanto:2005).

Menurut penulis, seharusnya untuk semua jenis aset bersejarah yang dapat diukur baik yang berfungsi sebagai *operational heritage asset* dan *non operational heritage asset* (misalnya tanah dan bangunan bersejarah) seharusnya dilakukan penyusutan. Meskipun pemerintah bermaksud untuk mempertahankannya dalam waktu yang tidak terbatas suatu bangunan tentunya memiliki daya tahan fisik yang terbatas. Informasi mengenai besarnya penyusutan dapat membantu pemerintah dalam memutuskan waktu perbaikan (renovasi), sehingga bangunan tersebut tetap dalam kondisi yang baik. Berbeda halnya pada jenis aset yang termasuk situs purbakala dan koleksi seni umumnya memiliki masa manfaat yang sangat lama dan nilai sisanya tinggi. Dengan demikian, nilai depresiasinya tidak material sehingga tidak perlu dilakukan penyusutan. Penyusutan aset bersejarah perlu dilakukan apabila masa manfaatnya terbatas dan nilainya material. Apabila tidak material, maka nilai

aset bersejarah akan terus disajikan sebesar nilai perolehan awal dalam neraca entitas pelaporan pemerintah.

Berdasarkan uraian-uraian di atas dan praktek perlakuan negara-negara lain terhadap aset bersejarah maka penulis menyimpulkan aset bersejarah yang dapat dinilai dengan metoda yang tepat sehingga menghasilkan informasi yang andal mengenai kos pada aset bersejarah yang disajikan dalam laporan keuangan. Bagi pemerintah Indonesia memang seharusnya untuk jenis aset bersejarah untuk kegiatan operasional pemerintah diakui dan dicatat dalam Laporan Keuangan. KSAP menetapkan suatu kebijakan akuntansi atau pedoman dalam menetapkan prosedur untuk menentukan nilai wajar *operational heritage assets* tersebut sehingga entitas pelaporan pemerintah Indonesia menggunakan atribut yang sama dalam penilaian aset bersejarah. Sehingga laporan keuangan antar entitas dapat diperbandingkan.

Sedangkan untuk pengakuan *non operational heritage assets* menurut pendapat penulis sebaiknya untuk jenis aset bersejarah tanah dan bangunan bersejarah yang diperoleh pada periode berjalan harus dinilai untuk kemudian diakui dalam neraca dengan tujuan pelaporan keuangan entitas pelaporan pemerintah. Karena pada dasarnya apabila aset bersejarah yang bernilai sering menjadi perhatian publik sehingga jika tidak dikelola dengan baik publik akan menilai entitas pemerintahan memiliki kinerja yang buruk.

8. Penyajian Aset Bersejarah dalam Laporan Keuangan Pemerintah

Tahap akhir dari beberapa proses pengakuan aset bersejarah adalah untuk melaporkan aset bersejarah dalam laporan keuangan pemerintah. Pemerintah membuat laporan keuangan pemerintah sebagai bentuk pertanggungjawaban atas pengelolaan aset publik. Aset bersejarah merupakan salah satu aset yang dimiliki oleh publik sehingga membutuhkan perhatian dari pemerintah agar tetap dalam keadaan yang baik.

Pemerintah membuat laporan keuangan untuk memberikan informasi kepada publik, salah satunya adalah informasi akuntansi yang berupa laporan keuangan. Informasi keuangan berfungsi memberikan dasar pertimbangan untuk pengambilan keputusan dan merupakan alat untuk melaksanakan akuntabilitas pemerintah secara efektif. Dalam proses penyajian aset bersejarah, diharapkan aset bersejarah dapat disajikan dalam laporan keuangan pemerintah. Pertimbangan-pertimbangan yang menjadi alasan ada/tidaknya aset bersejarah dalam laporan keuangan pemerintah harus memiliki alasan yang pasti. Sehingga tidak timbul permasalahan publik.

Praktik penyajian aset bersejarah merupakan akhir dari pengakuan aset bersejarah. Dalam penjelasan sebelumnya, beberapa negara memiliki persepsi yang berbeda mengenai aset bersejarah. Hal ini akan berdampak pula pada penyajian aset bersejarah dalam laporan keuangan pemerintah. Seperti proses penyajian laporan keuangan di negara-negara berikut ini:

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*. Apabila entitas di Australia tersebut tidak mengakui aset bersejarah sebagai aset maka catatan atas laporan keuangan harus mencakup deskripsi item tersebut, alasan tidak mengakui item, jumlah

yang dikeluarkan untuk memperoleh item tersebut, dan jumlah dari pelepasan item selama tahun yang bersangkutan.

b. Swedia

Laporan konsolidasi pemerintah pusat, aset bersejarah tidak diungkapkan secara terpisah, tetapi dicatat sebagai *Buildings, Land and other real estate*. Karena pemerintah Swedia tidak membedakan suatu aset bersejarah dengan aset tetap lainnya. Di negara ini, aset bersejarah dikapitalisasi sebagai aset tetap sejak Januari 2003. Sedangkan sebelum Januari 2003 tidak dikapitalisasi.

c. Inggris

Aset bersejarah yang dikapitalisasi baik *operational* aset bersejarah maupun *non-operational aset bersejarah*, 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 assets* maupun *operational assets* yang dikapitalisasi harus dimasukkan dalam judul aset yang sesuai. Untuk *non operational asset* 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.

d. Amerika Serikat

Pemerintah Amerika Serikat melaporkan aset bersejarah dalam *Stewardship Assets* sebagai informasi tambahan. Namun *multi-use heritage assets* dilaporkan sebagai *General PP&E (general property, plant, and equipment)* dalam neraca. Di Amerika informasi yang paling relevan adalah informasi non keuangan. Publik mempercayakan aset bersejarah ini kepada Pemerintah untuk menguasainya dan bertanggung jawab atas pemeliharannya.

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

o *Collection type Heritage Assets*

Collection type heritage assets meliputi objek-objek yang dikoleksi dan dipelihara di museum-museum atau perpustakaan.

o *Natural Heritage Assets*

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.

o *Cultural Heritage Assets*

Cultural Heritage Assets meliputi tempat-tempat bersejarah, tugu peringatan, monument, bangunan bersejarah nasional, dan tempat-tempat purbakala.

e. New Zealand

Aset bersejarah diklasifikasi PPE 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*.

f. Indonesia

Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) para. 64 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. Oleh karena itu perlu adanya pengakuan aset bersejarah dalam neraca. 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 harus disajikan dalam bentuk unit, misalnya jumlah unit koleksi yang dimiliki atau jumlah unit monument tanpa menggunakan nilai (para.68). Untuk biaya yang terkait dengan pemeliharaan atau 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.

Penulis berpendapat bahwa, proses penyajian aset bersejarah dalam laporan keuangan pemerintah merupakan *final action* dari tahap pengakuan, pengukuran, dan penilaian aset bersejarah. Apabila aset bersejarah "lolos" dalam tahap-tahap tersebut maka aset bersejarah harus disajikan dalam laporan keuangan. Misalnya aset bersejarah yang diperoleh pada periode berjalan dan memiliki keterbandingan dan keterukuran dengan benda lain sehingga kos yang terkandung dalam aset bersejarah tersebut dapat merepresentatifkan kos yang melekat pada objek tersebut. Aset bersejarah yang dapat diakui sebagai aset tetap dalam neraca adalah Monumen Legian yang dibuat untuk mengenang kejadian pengeboman 2 Oktober 2002, selain itu pembuatan aset bersejarah lainnya yang memiliki kos yang andal untuk diakui. 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.

8.1. Standar Pelaporan Aset Bersejarah

Berikut ini diuraikan standar akuntansi pelaporan aset bersejarah dari beberapa badan penyusun standar.

a. *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)/International Accounting Standard Board (IASB)*

Pelaporan aset bersejarah diatur dalam IPSAS 17 tentang "*Property, Plant, and Equipment (PPE)*" paragraf 7-10. Standar tersebut tidak mengharuskan entitas untuk mengakui aset bersejarah yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan dari PPE. Jika entitas mengakui aset bersejarah, entitas harus menerapkan ketentuan pengungkapan dan ketentuan pengukuran.

Aset disebut sebagai aset bersejarah karena signifikansi budaya, lingkungan atau sejarah. Seperti yang dijelaskan diatas bahwa aset sejarah tersebut mencakup bangunan bersejarah, monumen, situs purbakala, daerah

konservasi dan cagar alam serta karya seni. Ada beberapa karakteristik tertentu dari aset bersejarah yaitu :

- Nilai budaya, lingkungan, pendidikan dan sejarahnya tidak mungkin tercermin penuh dalam nilai uang yang didasarkan pada harga pasar
- Ketentuan hukum dan undang-undang yang melarang atau membatasi pelepasan dengan cara penjualan
- Tidak mudah diganti nilainya dan terus meningkat sepanjang waktu meskipun kondisi fisiknya menurun
- Sulit mengestimasi masa manfaatnya yang beberapa kasus dapat mencapai ratusan tahun.

Aset bersejarah dimiliki oleh suatu entitas (pemerintah) biasanya diperoleh dengan cara pembelian, donasi, warisan, dan sitaan. Dan aset-aset bersejarah memang tidak dikeluarkan untuk menghasilkan arus kas masuk dan terdapat kendala hukum atau sosial jika menggunakan untuk tujuan tersebut. Beberapa aset bersejarah mempunyai potensi jasa selain nilai sejarah yang terkandung di dalamnya, misalnya bangunan bersejarah yang digunakan untuk perkantoran. Jika seperti itu bisa diakui atau diperlakukan sama seperti aset pada umumnya. Sedangkan untuk aset bersejarah yang potensi jasanya terbatas pada karakteristik sejarahnya, misalnya monumen dan reruntuhan, maka harus dicantumkan informasi yang berkaitan dengan aset tersebut.

b. Statement of Federal Financial Accounting Standard (SFFAS)–Federal Accounting Standard Advisory Boards (FASB)

Aset bersejarah diatur dalam SFFAS No. 16 tentang *Measurement and Reporting for Multi-use Heritage Assets* yang merupakan amandemen dari SFFAS No. 6 dan 8 tentang *Accounting for Property, Plant, and Equipment (PPE) dan Supplementary Stewardship Reporting*. Aset bersejarah merupakan jenis PPE yang digunakan untuk kepentingan sejarah atau alam, kepentingan budaya, pendidikan dan keindahan, serta dapat pula digunakan untuk kepentingnya karakteristik arsitektur bangunan. Aset bersejarah pada umumnya diharapkan untuk dilindungi dalam waktu yang tidak terbatas. Dalam beberapa kasus aset bersejarah digunakan untuk tujuan atau fungsi sejarah dan operasi pemerintahan umum. Dalam mencapai tujuan tersebut aset bersejarah dianggap sebagai *multi-use heritage asset* jika kegunaan utamanya adalah operasi pemerintahan umum. Biaya perolehan, perbaikan, atau rekonstruksi aset-aset tersebut harus dikapitalisasi seperti aset tetap lainnya dan disusutkan. Dimana biaya-biaya tersebut diakui pada *statement of net cost* untuk periode terjadinya biaya.

Pelaporan informasi-informasi yang relevan mengenai aset bersejarah yang harus memuat hal-hal berikut ini:

- Deskripsi setiap kategori utama aset bersejarah
- Jumlah unit fisik yang ditambahkan dan dikeluarkan dari catatan aset bersejarah
- Deskripsi metoda perolehan dan penarikan aset bersejarah
- Kondisi aset kecuali kalau aset tersebut telah dilaporkan dalam Catatan Laporan Keuangan
- Referensi ke catatan laporan keuangan jika *deffered maintenance* dilaporkan untuk aset.

9. Simpulan

Aset bersejarah merupakan aset yang dikuasai oleh negara dan harus dilestarikan untuk generasi mendatang. Berdasarkan karakteristik aset bersejarah, penulis menyimpulkan bahwa aset bersejarah merupakan barang publik yang berharga dan membawa atribut-atribut unik yang berkaitan dengan budaya, sejarah, pendidikan, pengetahuan, dan lingkungan yang dilestarikan dan dipertahankan keberadaannya dalam waktu yang tidak terbatas.

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 mengupayakan untuk melestarikan aset bersejarah tersebut dengan cara memelihara, merawat, dan mempertahankan nilainya untuk kepentingan pelayanan publik. Tujuan utama pemeliharaan ini bukan untuk memperoleh pendapatan atau keuntungan sendiri bagi pemerintah, namun untuk menyampaikan kepada masyarakat bahwa sejarah juga tidak boleh terlupakan dan aset bersejarah merupakan bukti bahwa telah terjadi suatu kejadian penting yang mempengaruhi kehidupan bangsa dan negara.

Pada tahap pengakuan aset bersejarah dapat disimpulkan bahwa pemerintah Indonesia seharusnya memperlakukan sama antara *non-operational heritage assets* dengan *operational heritage aset*. Yaitu diakui sebagai aset tetap dalam laporan keuangan. Namun, jenis *non operational heritage assets* yang dapat diakui dalam neraca adalah jenis aset tanah dan bangunan bersejarah yang diperoleh pada periode berjalan.

Hal ini sejalan dengan pengakuan aset bersejarah bahwa dapat diakui sebagai aset tetap dalam neraca jika memiliki kos yang andal sehingga. Untuk menentukan kos yang andal maka diperlukan bukti yang menunjukkan berapakah kos yang melekat pada suatu item tersebut. Karena pada dasarnya apabila aset bersejarah yang bernilai sering menjadi perhatian publik sehingga jika tidak dikelola dengan baik publik akan menilai entitas pemerintahan memiliki kinerja yang buruk.

Beberapa praktik akuntansi di beberapa negara mencoba menemukan apakah akuntansi dapat memperlakukan aset bersejarah dengan lebih baik. Penggunaan aset bersejarah dan waktu pemerolehan aset bersejarah akan mempengaruhi perlakuan pengakuan aset dalam laporan keuangan. Saat ini hanya Australia dan New Zealand saja yang mengakui aset bersejarah sebagai aset tetap dalam laporan keuangan. Sedangkan di Amerika hanya mengakui *operational heritage asset* sebagai aset tetap dalam laporan keuangan. Sedangkan Swedia sendiri yang mengakui aset bersejarah yang diperoleh dalam periode berjalan.

Tahap setelah proses pengakuan adalah proses pengukuran. Dalam proses ini kos yang dilekatkan pada objek atau suatu item harus dapat ditelusuri sehingga menghasilkan informasi yang andal. Terdapat beberapa teknik pengukuran aset bersejarah diantaranya adalah dengan menggunakan metoda *historical cost*, nilai wajar, atau pun lelang jika tidak terdapat pasar aktif yang dapat digunakan untuk mengukur kos aset bersejarah. Apabila tidak ada metoda yang tepat untuk mengukur kos tersebut, maka pemerintah tidak bisa menampilkan aset bersejarah dalam laporan keuangan dengan menyertakan jumlah rupiah yang dapat mewakili nilai aset bersejarah. Aset bersejarah yang memiliki kos yang dapat diukur secara andal maka aset bersejarah dapat diakui dalam neraca. Kos yang andal ini dapat diperoleh dengan mendeteksi dari mana aset bersejarah itu diperoleh. Penentuan kos tersebut dapat dilakukan.

Penilaian adalah tahap setelah proses pengukuran dilakukan. Aset bersejarah harus dapat dinilai dengan metoda yang tepat sehingga menghasilkan informasi yang andal mengenai kos pada aset bersejarah yang disajikan dalam laporan keuangan. Bagi pemerintah Indonesia memang seharusnya untuk jenis aset bersejarah untuk kegiatan operasional pemerintah diakui dan dicatat dalam Laporan Keuangan. Sedangkan untuk pengakuan *non operational heritage assets*, untuk jenis aset bersejarah tanah dan bangunan bersejarah yang diperoleh pada periode berjalan harus dinilai untuk kemudian diakui dalam neraca dengan tujuan pelaporan keuangan entitas pelaporan pemerintah. Karena pada dasarnya apabila aset bersejarah yang bernilai sering menjadi perhatian publik sehingga jika tidak dikelola dengan baik publik akan menilai entitas pemerintahan memiliki kinerja yang buruk.

Penyajian aset bersejarah dalam laporan keuangan pemerintah merupakan *final action* dari tahap pengakuan, pengukuran, dan penilaian aset bersejarah. Apabila aset bersejarah "lolos" dalam tahap-tahap tersebut maka aset bersejarah harus disajikan dalam laporan keuangan. Penulis berpendapat bahwa, proses penyajian aset bersejarah dalam laporan keuangan pemerintah merupakan *final action* dari tahap pengakuan, pengukuran, dan penilaian aset bersejarah. Apabila aset bersejarah "lolos" dalam tahap-tahap tersebut maka aset bersejarah harus disajikan dalam laporan keuangan. Misalnya aset bersejarah yang diperoleh pada periode berjalan dan memiliki keterbandingan dan keterukuran dengan benda lain sehingga kos yang terkandung dalam aset bersejarah tersebut dapat merepresentatifkan kos yang melekat pada objek tersebut. 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.

DAFTAR PUSTAKA

- Accounting Policy Team-New Zealand Treasury.2002. Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets.
- Australian Government. Department of Finance and Administration. 2003.Requirement and Guidance for the Preparation of Finance Statements. Australia
- Australian Government, Department of treasury (2003), Accounting Policy Manual 2002-2003, Australia.
- Barton, Allan D.2000. Accounting for Public Heritage facilities-assets or liabilities of the Government, Auditing and Accountability Journal. Bradford.
- Chief Operating Officer and DVC. 2007. Heritage Assets: Valuation and Stocktaking Policy. The University of Sydney: Sydney
- Federal Accounting Standard Advisory Board.1999. Measurement and Reporting for Multi-Use Heritage Assets. Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS) No.16. Washington, DC:FASB

- Glazers, Alan S. dan Michael Henry R. Jaenicke. 1998. *Government and Not-For-Profit Accounting: Concepts and Practices*, John Wiley & Sons, Inc: New York.
- International Federation of Accountants.2000. *Government Financial Reporting Accounting Issues and Practices” Public Sector Study 11*. New York: Publik Sector Comitte.
- International Federation of Accountants.2003a. *Handbook of International Public Sector Accounting Standards 2003 Edition*. Januari. New York:IFAC
- International Federation of Accountants. 2006. *Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting*. New York.
- International Public Sector Accounting Standards Boards. 2006. *Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting*. International Federation of Accountants.
- Kingston University/RICS. (2007) *Valuing our Heritage: a discussion document*
- Kingston University/RICS. (2007) *A Draft Summary Report on the Valuation of Heritage Assets*.
- New Zealand.Government. Department of Treasury (2004). *Financial Statement of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2004*, www.treasury.govt.nz, Wellington
- Niswonger & Fees. (1977). *Accounting Principles*. Cincinnati, Ohio: South Western Publishing Co.
- Oxford Advanced Learner’s Dictionary.2005.7 Edition. England: Oxford University
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia. 2005. *Standar Akuntansi Pemerintah No. 24 Tahun 2005*. Jakarta
- Pallot, June.1990. “The Nature of Public Assets: A Response to Mautz”, *Accounting Horizon*.
- Pallot, June (1992), “Elements of Theoretical Framework for Public Sector Accounting” *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol. 5, Bradford.
- RICS and Kingston University. 2009. *Valuing Heritage Assets*. London: 2009
- Rusdiyanto.2005.*Evaluasi Arah Kebijakan Akuntansi Bagi Heritage Assets dalam Akuntansi Pemerintah RI*. Disertasi. Universitas Indonesia.Jakarta
- Rowles, Tom (1991).*Financial Reporing of Infrastructure and Heritage Assets by Public Sector Entities”*. AARF Discussion Paper No. 17, Melborne.
- Rowles, Tom (1992), “ *Infrastructure and Heritage Assets Accounting”*, Australian Accountant.
- Slavin, Albert dan Reynold, Isaac N. (1975). *Basic Accounting*. Third Edition. Rinehart and Winston, Inc.
- South Australia Government, Department of Treasury and Finance.2004. *Accounting Policy Statement. Valuation of Non-Current Asset*, Reissued. South Australia

Swedish National Accounting Authority (ekonomistyningsvervet).2003.Heritage Assets in Accrual Accounting Perspective. February,. Stockholm:ESV

Thacker, Ronald J. (1979). *Accounting Principles*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall Internasional.

United Kingdom Government. HM Trasury.2003.Resource Accounting Manual 2003/2004. United KIngdom

Webter's New Dictionary.1983.