

**MENGUAK PERLAKUAN AKUNTANSI ASET BERSEJARAH
(STUDI INTERPRETIF PADA MUSEUM SEMARAJAYA KLUNGKUNG)**

**Cokorda Bagus Darmawan¹
I Ketut Yadnyana²
I Putu Sudana³**

^{1,2,3} Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: cokbagusd@yahoo.com

ABSTRAK

Penelitian bertujuan untuk mengeksplorasi pemahaman para aktor dari pengalamannya terlibat langsung dalam pengelolaan aset bersejarah di Museum Semarajaya. Penelitian mengkaji perlakuan akuntansi dalam konteks pengakuan, penilaian, dan pengungkapan. Studi kasus digunakan sebagai pendekatan dimana data yang didapatkan sesuai dengan realita yang terjadi di lapangan. Data yang diperoleh dari wawancara, observasi dan dokumentasi kemudian dianalisis secara mendalam. Hasil penelitian mengindikasikan bahwa informan memahami definisi *heritage assets* dari sudut pandang kriteria aset tetap dan pengertian cagar budaya. Temuan lainnya bahwa aset bersejarah yang dapat diakui dalam neraca adalah yang diperoleh pada periode berjalan dengan penilaian menggunakan harga perolehan. Namun, praktik akuntansi dalam pengungkapan *heritage assets* belum sejalan dengan standar akuntansi pemerintahan. Keberadaan aset bersejarah museum yang tidak bisa teridentifikasi nilainya belum diungkapkan dalam CaLK.

Kata kunci: Aset bersejarah, pengakuan, penilaian, pengungkapan.

ABSTRACT

The study aims to explore the understanding of the actors from their experience involved in the management of heritage assets in Museum Semarajaya. The study evaluated the accounting treatment in the context of the recognition, assessment and disclosure. The case study is used as an approach in which the data obtained in accordance with the reality. Researchers use a method of collecting data through interviews, observation and documentation. Data obtained from the interpretation of the informant then analyzed in depth. Results of the study indicate that the informant understands the definition of heritage assets from the standpoint of understanding the criteria of fixed assets and cultural heritage. Other findings that heritage assets that can be recognized in the balance sheet was obtained in the current period using historical cost. However, disclosure of heritage assets not in accordance with the government accounting standards. The existence of the heritage assets that can not be identified value has not been disclosed in the Notes to Financial Statements.

Keywords: Heritage assets, recognition, valuation, disclosure.

PENDAHULUAN

Lahirnya konsep *New Public Management* (NPM) telah mendorong reformasi di sektor publik. Entitas sektor publik dituntut untuk menjadi lebih bertanggung jawab terhadap *stakeholder*, seiring dengan tuntutan untuk meningkatkan pelaporan keuangan menjadi lebih informatif (Aversano dan Ferrone, 2012). Pergeseran menuju NPM ini telah merubah praktik akuntansi pada organisasi sektor publik melalui penerapan akuntansi berbasis akrual. Pengadopsian akuntansi berbasis akrual berimplikasi pada diwajibkannya entitas sektor publik melaporkan kepada *stakeholder* model pengungkapan nilai-nilai ekonomi untuk semua aset agar tercapai tujuan transparansi dan akuntabilitas (Ouda, 2014).

Transisi basis akuntansi menjadi akuntansi akrual di Indonesia ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah (PP) No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual. Transisi ini dipandang sebagai langkah menuju pelaporan keuangan pemerintah yang lebih baik. Pelaporan keuangan yang merupakan produk akhir akuntansi dianggap sebagai media untuk melaksanakan kewajiban akuntabilitas pemerintah kepada pihak-pihak yang kepentingan (Basnan *et al.*, 2015).

Berdasarkan pengalaman dari negara-negara yang telah menerapkan akuntansi berbasis akrual, pergeseran tersebut membawa berbagai tantangan, di antaranya adalah tantangan yang berkaitan dengan akuntansi untuk aset publik, seperti aset bersejarah. Hines (1988) menyatakan bahwa akuntansi untuk aset dalam beberapa hal terlihat memiliki kekurangan, mengingat karakteristik yang

dimiliki oleh masing-masing aset, termasuk aset bersejarah. Aset bersejarah merupakan salah satu isu yang masih menjadi perdebatan berkaitan dengan perlakuan akuntansi untuk aset tersebut. Masalah utama perdebatan adalah apakah item dengan peninggalan sejarah penting harus diakui sebagai aset, atau harus diakui berbeda, sehingga memerlukan perlakuan khusus yang berpengaruh pada pengambilan keputusan dan alokasi sumber daya (Hooper *et al.*, 2005).

Barton (2000) berpendapat bahwa aset bersejarah harus diperlakukan terpisah dari aset operasional pemerintah. *Heritage assets* cenderung dikategorikan sebagai barang publik (*public goods*), yaitu dimanfaatkan untuk kepentingan publik dan tidak untuk dijual, sehingga tidak memenuhi konsep aset. Keberadaan aset bersejarah tidak dipertahankan untuk menghasilkan pendapatan, tetapi dimanfaatkan untuk kepentingan lain seperti pendidikan dan budaya. Carnegie dan Wolnizer (1999) juga sependapat bahwa *heritage assets* tidak harus dimasukkan dalam laporan posisi keuangan pemerintah. Atribut-atribut pada aset bersejarah yang mengandung unsur-unsur seperti seni, budaya, dan sejarah tidak dapat diukur dalam satuan moneter. Akan lebih tepat apabila aset bersejarah diklasifikasikan sebagai kewajiban, atau fasilitas sehingga terpisah dari aset.

Namun berbeda dengan pendapat Barton (2000), Carnegie dan Wolnizer (1999), beberapa peneliti mendukung pengakuan benda peninggalan sejarah sebagai aset, diantaranya Rowles *et al.* (1998) dan Smith (2007). Menurut Rowles *et al.* (1998), terlepas dari masalah pengukuran dan penilaian, semua aset pemerintah termasuk aset bersejarah harus dilaporkan dalam laporan keuangan sebagai informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan pengukuran

kinerja. Sementara itu Smith (2007) berpendapat bahwa organisasi sektor publik wajib melaporkan dan memelihara aset publik seperti aset bersejarah, sehingga *stakeholder* akan mendapatkan gambaran nilai-nilai keuangan dari aset dan posisi keuangan pemerintah secara keseluruhan.

Di negara-negara yang telah menerapkan akuntansi berbasis akrual, perlakuan akuntansi untuk *heritage assets* terpulang kepada karakteristik aset yang didefinisikan serta pertimbangan negara-negara yang bersangkutan. Perlakuan akuntansi yang wajar untuk aset dengan karakteristik unik dan khusus seperti aset bersejarah dapat memberikan informasi yang baik tentang pengelolaan aset pemerintah. Selain itu juga membantu memperbaiki manajemen aset termasuk pemeliharaan aset, penggantian atau investasi, dan selanjutnya dapat memberikan gambaran yang lebih jelas posisi keuangan pemerintah (Grubisic *et al.*, 2009; PwC, 2013).

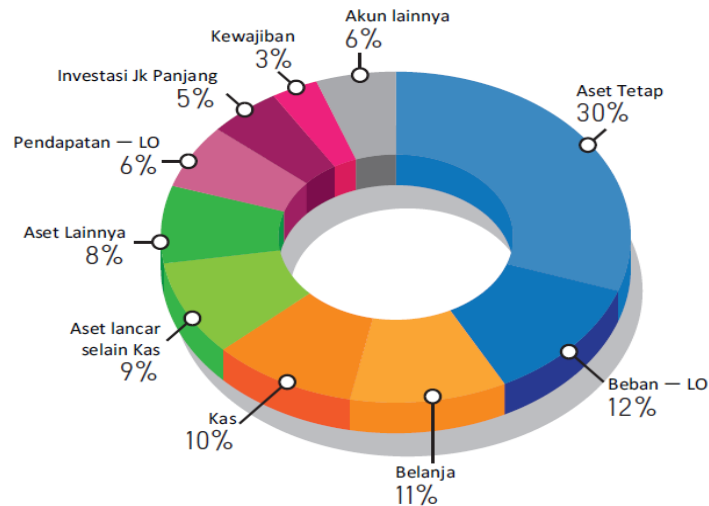
Penelitian yang berpusat pada perlakuan akuntansi aset bersejarah telah dilaksanakan di beberapa negara, diantaranya seperti Italia, Australia, Inggris dan Selandia Baru. Penelitian Barton (2000) mengkaji perlakuan akuntansi untuk fasilitas umum bernilai sejarah pemerintah Australia. Menurut Barton (2000) penerapan prinsip akuntansi komersial bagi fasilitas umum bernilai sejarah sejatinya kurang tepat, karena tujuan utama *heritage assets* adalah dari segi pendidikan, sosial dan budaya, bukan dari segi keuangan. Penelitian lainnya oleh Biondi dan Lapsley (2014) menyelidiki ketidakmampuan organisasi sektor publik di Inggris menyelesaikan persoalan pengakuan dan penilaian *heritage assets* dalam pelaporan keuangannya. Sementara itu, Navrud *et al.* (2002) meneliti

mengenai penerapan teknik valuasi aset bersejarah di delapan negara berbeda. Tujuannya adalah untuk mengeksplorasi metode, pengembangan penilaian dan aplikasinya pada benda bernilai sejarah di masing-masing negara.

Semua penelitian tersebut sejatinya merupakan usaha untuk menemukan bentuk perlakuan yang tepat untuk akuntansi aset bersejarah. Nilai ekonomi, seni, budaya dan sejarah saling berkaitan. Semakin tinggi nilainya semakin tinggi pula tuntutan pelestariannya. Oleh sebab itu, dibutuhkan peranan akuntansi untuk mengetahui aspek ekonomi dari aset bersejarah. Hasil riset-riset tersebut dapat membantu menginformasikan perlakuan akuntansi *heritage assets* yang sesuai, sehingga memberikan kontribusi dalam merumuskan kebijakan perlakuan akuntansi *heritage assets* di masa depan. Aset bersejarah yang dikelola oleh entitas sektor publik sebagai amanat untuk kepentingan masyarakat harus dipertanggungjawabkan. Akhirnya, informasi akuntansi yang perlu dirancang oleh manajemen menjadi tantangan dalam praktik akuntansi untuk mencapai transparansi dan akuntabilitas pelaporan keuangan entitas sektor publik (Biondi dan Lapsley, 2014).

Berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I Tahun 2016, sejumlah 221 dari 533 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tahun 2015 masih terdapat kelemahan penyajian sesuai dengan SAP. Kelemahan tersebut terbesar terjadi pada akun Aset Tetap (Gambar 1). Permasalahan penyajian aset tetap dalam laporan keuangan meliputi pencatatan aset tetap yang belum didukung dengan daftar aset yang valid dan informatif, aset tetap belum didukung pengamanan fisik yang memadai, dan pencatatan yang tidak didukung dengan

perincian informasi yang memadai lainnya, seperti perincian jenis aset, masa manfaat, lokasi aset, dan lain-lain.



Sumber : www.bpk.go.id, IHPS I Tahun 2016

Gambar 1
Akun yang Disajikan Tidak Sesuai SAP

Untuk mendapatkan gambaran realitas permasalahan tersebut, maka penelitian ini difokuskan pada perlakuan akuntansi aset bersejarah dalam laporan keuangan pemerintah daerah di Kabupaten Klungkung dihubungkan dengan SAP. Untuk lokasi penelitian dipilih Museum Semarajaya, karena dapat mewakili wujud pengelolaan aset bersejarah daerah di Kabupaten Klungkung. Mengetahui pengelolaan aset bersejarah tersebut dari sisi akuntansi akan memberikan gambaran bagaimana pemerintah daerah menjaga kelestarian *heritage assets* dari sisi ekonomi. Oleh sebab itu, hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan dalam menentukan kebijakan akuntansi aset bersejarah pada pemerintah daerah serta membuka celah potensi pengembangan standar akuntansi pemerintahan untuk aset bersejarah..

Walaupun pada akhirnya standar akuntansi pemerintahan sudah ditetapkan seiring dengan dikeluarkannya PP No.71 Tahun 2010, namun standar ini dirasa hanya bersifat normatif. Artinya standar yang telah ditetapkan belum tentu sesuai dengan praktik yang terjadi di lapangan. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka yang menjadi pertanyaan dalam penelitian ini adalah, bagaimanakah persepsi pihak pengelola terkait perlakuan akuntansi aset bersejarah di Museum Semarang?

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dimaksudkan untuk mendapatkan gambaran dan keterangan-keterangan secara jelas dan faktual tentang perlakuan akuntansi aset bersejarah di Museum Semarang. Penelitian menempatkan bidang penelitian dengan menggunakan paradigma interpretif. Paradigma ini diyakini dapat mengungkap realitas pengalaman para pelaku dalam menghadapi masalah akuntansi yang berhubungan dengan aset bersejarah.

Adapun pendekatan yang digunakan adalah pendekatan studi kasus. Pendekatan ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana persepsi atau pemahaman para pelaku mengenai perlakuan akuntansi aset bersejarah di Museum Semarang. Penelitian studi kasus ini lebih tepat digunakan sebab peneliti hanya ingin mengetahui dengan mengungkap realitas pengelolaan aset bersejarah museum dari perspektif pelaku. Dengan pendekatan studi kasus, isu atau problem yang menjadi fokus penelitian dapat diesplorasi secara mendalam melibatkan beragam sumber informasi (pengamatan, wawancara, dan dokumentasi), sehingga diperoleh pemahaman terhadap kasus tersebut (Creswell, 2015: 135).

Penelitian dilakukan dalam kurun waktu 2 bulan (Agustus – September 2016) di Museum Semarajaya. Alasan pemilihan objek tersebut karena Museum Semarajaya dipandang dapat merepresentasikan bentuk dari aset bersejarah daerah di Kabupaten Klungkung. Selain itu, pemilihan lokasi penelitian ini ditentukan berdasarkan pertimbangan kemudahan aksesibilitas data. Peneliti telah mengenal beberapa pengelola museum sehingga memudahkan dalam memperoleh data dan informasi. Creswell (2015: 208) mengatakan bahwa usaha memperoleh akses untuk mempelajari tempat penelitian akan memudahkan pengumpulan data.

Jenis data dalam penelitian ini adalah data primer dan sekunder. Data primer diperoleh dari hasil wawancara. Metode wawancara yang digunakan adalah wawancara terstruktur dan wawancara tak terstruktur. Dalam penggunaan metode wawancara tersebut, peneliti membutuhkan informan penelitian. Informan penelitian diperoleh dengan cara *key person*. Adapun informan tersebut disajikan pada Tabel 3.

Pemerolehan data sekunder, peneliti menggunakan studi dokumentasi untuk memperkuat hasil wawancara dengan informan penelitian. Studi dokumentasi dapat melengkapi penggunaan metode observasi dan wawancara dalam penelitian kualitatif (Sugiyono, 2009: 422). Dokumentasi dapat berupa laporan atau arsip yang didapatkan langsung dari dinas terkait sebagai data pendukung, seperti catatan inventaris koleksi Museum Semarajaya, Laporan Keuangan Disbudpar, Perbup Klungkung No.13 tahun 2016 tentang Kebijakan Akuntansi Pemda, PSAP No.07 Tahun 2010, dan Undang-Undang Republik Indonesia No.11 Tahun 2010 tentang Cagar Budaya.

Tabel 3
Daftar Informan Penelitian

NO	NAMA INFORMAN	KETERANGAN
1	Bapak Iryana Agung	Kepala Seksi Aset Tetap Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (DPPKA) Kabupaten Klungkung, selaku pihak yang menginventarisasi dan mengevaluasi seluruh aset tetap termasuk aset bersejarah di Kabupaten Klungkung. Yang bersangkutan dipilih sebagai informan karena cukup berpengalaman mengurus aset tetap, dimana informan telah bekerja di Bidang Aset sejak tahun 2009;
2	Ibu Gusti Ayu	Kepala Seksi Pembukuan DPPKA Kabupaten Klungkung. Informan bekerja di Bidang Akuntansi dari tahun 2003. Oleh sebab itu, pengetahuan dan pengalaman yang bersangkutan menjadi pertimbangan dipilih sebagai informan penelitian;
3	Bapak Cok Nala	Kepala UPT Museum Semarajaya sebagai pihak yang bertanggung jawab terhadap pengelolaan koleksi aset bersejarah museum;
4	Bapak Gus De Wibawa	Kepala Subbagian Tata Usaha UPT Museum Semarajaya sebagai pihak pengelola tata administrasi dan teknis aset bersejarah museum;
5	Bapak Candra Kadek	Staf Museum Semarajaya. Informan bekerja sejak awal pendirian museum sehingga pengalamannya dapat dijadikan sumber informasi penelitian; dan
6	Ibu Gek Triswadi	Kepala Sub Bagian Keuangan Dinas Kebudayaan dan Pariwisata Kabupaten Klungkung sebagai pihak yang bertanggung jawab menyusun laporan keuangan Disbudpar.

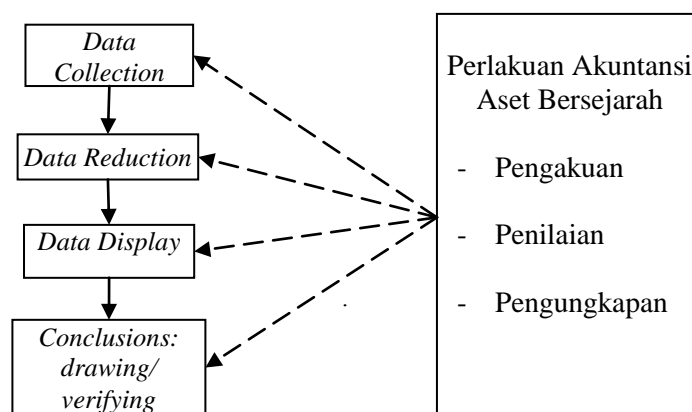
Sumber: Dikembangkan peneliti, 2016

Penelitian ini dilakukan dengan observasi partisipasi yaitu mengamati perilaku individu secara langsung, dimana peneliti mengobservasi pihak-pihak yang terkait dalam pengelolaan Museum Semarajaya dan interaksi mereka dalam *setting* penelitian. Oleh karena itu, peneliti terlibat langsung dalam kegiatan subyek yang dipelajari, mencatat kejadian, perilaku dan *setting* sosial secara sistematis (apa yang terjadi, kapan, dimana, siapa, bagaimana).

Proses analisis data dalam penelitian ini melalui tiga kegiatan, terdiri dari reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan (Miles dan Huberman, 1992: 16). Langkah pertama, peneliti mereduksi data. Dalam mereduksi data, data-data yang tidak relevan dipisahkan dari data yang relevan dengan penelitian. Kemudian langkah kedua, penyajian data. Penyajian data dilakukan dalam bentuk

uraian naratif untuk mempermudah peneliti dalam memahami apa yang terjadi. Selanjutnya langkah ketiga, yaitu peneliti menarik simpulan penelitian. Simpulan merupakan penjelasan dari hasil analisis pada tahap kedua. Langkah berikutnya sebelum hasil penelitian dilaporkan adalah melakukan verifikasi data agar informasi sesuai dengan realitas di lapangan.

Proses untuk mengeksplorasi pemahaman perlakuan akuntansi aset bersejarah di Museum Semarang dapat dijelaskan pada Gambar 2. Diawali dengan menggali pemahaman para pelaku berkenaan dengan pengertian dan karakteristik *heritage assets*. Setelah mengetahui pengertian dan karakteristik aset bersejarah, dilanjutkan tentang bagaimana pengakuan dan penilaian aset bersejarah yang digunakan. Kemudian pada tahap akhir akan diperoleh gambaran perihal bagaimana pengungkapan aset tersebut dalam laporan keuangan. Data disajikan dalam bentuk narasi berupa kutipan langsung dari para informan dalam penelitian. Data yang diperoleh dari interpretasi informan dan telah dianalisis secara mendalam, disajikan kembali dalam bentuk narasi.



Sumber: Dikembangkan peneliti, 2016

Gambar 2
Model Analisis Data

Pengujian kredibilitas data penelitian ini dilakukan dengan mengadakan *Member Checking*, yaitu peneliti kembali ke lokasi penelitian untuk memverifikasi informasi. Agar informasi yang dihasilkan sesuai dengan data yang diperoleh peneliti di lapangan, peneliti meminta informan membaca kembali hasil penelitiannya. Hal ini bertujuan untuk menghindari kesalahpahaman informasi antara peneliti dan informan. Barulah kemudian hasil penelitian dilaporkan secara lengkap dalam laporan yang menggambarkan dengan bagaimana perlakuan akuntansi *heritage assets*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Definisi diperlukan untuk memberi batasan terhadap suatu ungkapan dengan demikian menjadi jelas artinya dan terhindar dari ambiguitas makna. Namun, setiap orang memiliki pemahaman yang berbeda atas suatu istilah. Seringkali suatu masalah tidak kunjung diselesaikan sebab pihak-pihak yang bermasalah menggunakan istilah yang berbeda.

Peneliti menanyakan tentang pemahaman informan mengenai definisi aset bersejarah. Berikut kutipan pernyataan Ibu Gusti Ayu, mengenai pengertian *heritage assets*:

“Setahu saya...aset bersejarah ya memang aset-aset milik pemerintah daerah tapi yang berkaitan dengan unsur-unsur sejarah...yang ada memang karena sejarah, bukan karena pembelian, bukan karena apa [hal yang lain]...ada di wilayah pemerintah daerah tertentu yang menjadi milik daerah...kan gitu...sehingga tidak klaim pihak-pihak tertentu...” (Wawancara dengan Ibu Gusti Ayu, Kasi Pembukuan Bidang Akuntansi DPPKA Klungkung, Selasa 20 September 2016).

Hasil transkrip percakapan dengan Ibu Gusti Ayu menunjukkan bahwa informan melihat aset bersejarah sebagai bagian dari aset yang dimiliki dan dikuasai oleh

pemerintah. Aset bersejarah didalamnya terkandung unsur-unsur sejarah seperti ruang, waktu dan manusia, sehingga patut untuk dipelihara dan dijaga kelestariannya. Keberadaan aset bersejarah dilindungi oleh pemerintah daerah agar tidak diakui pihak-pihak tertentu.

Pada kesempatan lainnya, peneliti juga mengajukan pertanyaan yang sama kepada informan kunci yaitu Ibu Gek Tris. Informan mengungkapkan hal yang hampir sama dengan yang disampaikan Ibu Gusti Ayu. Berikut petikan wawancara dengan Ibu Gek Tris:

“Barang yang umur ekonomisnya panjang, lebih dari setahun...kan [masuk] kategori aset...kemudian yang bersejarah yang mempunyai nilai-nilai budaya...yang ada unsur relevansi sama sejarah di Klungkung...”
(Wawancara dengan Ibu Gek Tris, Kepala Subbagian Keuangan Disbudpar Klungkung, Kamis 22 September 2016).

Menurut penuturan Ibu Gek Tris, aset bersejarah merupakan aset yang sesuai dengan salah satu kriteria aset tetap, yaitu mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan, dan mengandung nilai sejarah dan budaya Klungkung.

Kemudian pada hari berikutnya, peneliti melakukan wawancara dengan informan kunci yang berbeda yaitu Pak Gung Iryana. Peneliti mengajukan pertanyaan yang sama perihal definisi aset bersejarah kepada informan. Beliau menuturkan sebagai berikut:

“Aset yang karena pengadaannya atau keberadaannya tidak lepas dari nilai sejarah yang melekat pada aset tersebut...makanya beberapa hal yang mencirikan aset tersebut dianggap sebagai aset bersejarah niki dia....pertama karena ada nilai kultural, lingkungan, pendidikan dan sejarah tidak mungkin secara penuh dilambangkan dengan nilai keuangan...kemudian yang kedua peraturan dan hukum yang berlaku melarang atau membatasi secara ketat pelepasan untuk dijual...yang ketiga tidak mudah untuk diganti dan nilainya akan terus meningkat selama waktu berjalan walaupun kondisi fisiknya semakin menurun...keempat, sulit untuk mengestimasi masa manfaat

untuk beberapa kasus dapat mencapai ratusan tahun...” (Wawancara dengan Pak Gung Iryana, Kasi Aset Tetap DPPKA, Jumat 23 September 2016).

Penjelasan dari Pak Gung Iryana bahwa, *heritage assets* dimaknai sebagai aset yang memberi faedah dalam bentuk nilai sejarah, ilmu pengetahuan, pendidikan, dan kebudayaan yang terbentuk sebagai akibat peristiwa/peninggalan masa lalu. Aset bersejarah lebih dimaknai dari aspek non moneter. Konsekuensinya, entitas pengelola memiliki kewajiban untuk melestarikannya bukan untuk kepentingan komersial.

Keterangan dari ketiga informan disimpulkan bahwa aset bersejarah Museum Semarajaya memiliki atribut budaya, sejarah, lingkungan dan pengetahuan yang berhubungan dengan peristiwa masa lampau yang dianggap bernilai, sehingga dilindungi oleh pemerintah dalam waktu yang tidak terbatas. Keberadaan aset bersejarah tidak tergantikan dan nilainya memungkinkan untuk bertambah terus, sehingga sulit untuk mengestimasi nilai ekonomisnya. Meskipun kondisi fisiknya menurun seiring berjalannya waktu, aset bersejarah cenderung mempunyai masa manfaat yang tidak terbatas.

Definisi yang disampaikan oleh informan-informan di atas pada dasarnya sejalan dengan PSAP No.07 yang menyatakan bahwa beberapa aset tetap dijelaskan sebagai aset bersejarah dikarenakan kepentingan budaya dan sejarah. Meskipun PSAP No.07 tidak menyebutkan definisi sesungguhnya dari *heritage assets*, akan tetapi PSAP No.07 menjabarkan karakteristik-karakteristik suatu *heritage assets*.

Suatu pengakuan aset tetap selalu berkaitan dengan penilaian. Pada dasarnya, terdapat standar yang mengatur bagaimana suatu benda diakui sebagai

aset. Namun, *heritage assets* memiliki karakteristik unik yang membedakannya dengan aset lain. Kecenderungan yang menitikberatkan potensi jasa daripada potensi keuangan membuat *heritage assets* mendapatkan perlakuan khusus.

Pengakuan aset tetap dalam hal ini aset bersejarah, akan sangat andal bila aset telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan/atau pada saat penguasaannya berpindah. Penelitian selanjutnya dilakukan untuk mendapatkan informasi yang menyangkut pengakuan aset bersejarah museum. Peneliti menanyakan mengenai benda koleksi yang ada di museum. Berdasarkan keterangan dari informan, Pak Kadek bahwa kepemilikan aset bersejarah diperoleh melalui beberapa cara. Berikut petikan transkrip hasil wawancara dengan Pak Kadek:

“Ada buku nya itu, artinya di sana,...[terdiam sejenak, melihat kedatangan kepala museum ikut bergabung duduk di beranda]...ada catatan seluruh koleksi ada keterangan, disana mana yang disumbangkan, disumbangkan oleh siapa, mana yang pengadaan...”

“[melanjutkan penjelasannya] disana lengkap detailnya, mana yang dibeli, mana disumbangkan, mana yang didapat, seperti bokor, keris, mahkota itu kan dibeli...datanya ada disana...” (Wawancara dengan Pak Kadek Candra, Staf Museum, Selasa 2 Agustus 2016).

Berkenaan dengan kepemilikan, benda koleksi Museum Semarajaya diperoleh melalui sumbangan dan pembelian. Sumbangan diperoleh dari pihak yang dengan sukarela memberikan benda koleksi untuk museum. Sedangkan pembelian, berasal dari membeli atau pengadaan benda koleksi yang dibutuhkan museum. Keterangan yang diberikan Pak Kadek mengenai pemilikan dan penguasaan benda koleksi museum sesuai dengan UU Cagar Budaya pada Bab IV Pasal 12 Ayat 3 yang menyebutkan bahwa kepemilikan Benda Cagar Budaya dapat diperoleh

melalui pewarisan, hibah, tukar menukar, hadiah, pembelian dan/atau putusan atau penetapan pengadilan.

Kemudian peneliti bertanya tentang kriteria suatu benda dapat menjadi aset bersejarah di Museum Semarang, sesuai dengan keterangan dari Pak Kadek bahwa salah satu syarat menjadi aset bersejarah koleksi museum adalah berusia 50 tahun. Berikut kutipan transkrip wawancara menurut pemahaman dari Pak Kadek:

“Ooh itu aturan museum harus itu, yang sudah berumur 50 tahun boleh dikoleksi untuk menjadi koleksi museum...Itu kan memang syarat suatu barang digolongkan benda sejarah...yang sudah berumur 50 tahun...” (Wawancara dengan Pak Kadek Candra, Staf Museum, Selasa 2 Agustus 2016).

Pada waktu yang berbeda, peneliti mengajukan pertanyaan kepada informan lainnya, Pak Gus De, masih dengan pertanyaan kriteria aset bersejarah. Pernyataan senada tentang kriteria suatu benda dapat menjadi aset bersejarah juga diungkapkan oleh Pak Gus De sebagai berikut:

“Minimal berusia 50 tahun dan mewakili kebudayaan pada waktu tersebut...*nike* [itu] sudah bisa termasuk aset sejarah...”

Pak Gus De juga menambahkan apabila salah satu kriteria minimal berusia 50 tahun atau mewakili kebudayaan terpenuhi, maka aset tersebut dapat dimasukkan dalam koleksi Museum Semarang.

“Salah satu [kriteria] yang terpenuhi, bisa masuk koleksi sejarah...kalau yang cagar budaya harus mewakili kebudayaan pada waktu *nike* [itu]...” (Wawancara dengan Pak Gus De, Kasubbag TU Museum Semarang, Rabu 14 September 2016).

Heritage assets merupakan peninggalan di masa lalu atau peradaban budaya yang sangat penting sehingga membuatnya bernilai tinggi. Akibatnya muncul pertanyaan apakah ada kriteria suatu aset dapat dikategorikan sebagai aset

bersejarah. Penuturan dari informan, Pak Kadek dan Pak Gus De, diungkapkan bahwa pertimbangan suatu benda dapat diakui sebagai benda koleksi Museum Semarang haruslah memenuhi kriteria yaitu minimal berusia 50 tahun atau lebih, dan/atau mewakili suatu kebudayaan atau tradisi. Penjelasan tersebut sesuai dengan kriteria menurut UU Cagar Budaya. UU Cagar Budaya menyebutkan bahwa salah satu kriteria benda, bangunan, atau struktur dapat diusulkan sebagai Benda Cagar Budaya, Bangunan Cagar Budaya, atau Struktur Cagar Budaya, apabila memenuhi kriteria berusia 50 (lima puluh) tahun atau lebih. Selain itu juga dipersyaratkan bahwa benda, bangunan, atau struktur harus memenuhi kriteria memiliki arti khusus bagi sejarah, ilmu pengetahuan, pendidikan, agama, dan/atau kebudayaan dan memiliki nilai budaya.

Menurut catatan inventaris koleksi Museum Semarang yang diperoleh, disebutkan bahwa museum memiliki koleksi yang berjumlah 156 koleksi ditambah dengan koleksi dari Emilio Ambron yang berjumlah 85 koleksi berupa patung, fotografi, dan lukisan. Diantara barang koleksi yang dipamerkan, peneliti melihat keberadaan beberapa benda koleksi yang tergolong masih baru. Peneliti pada kesempatan wawancara lainnya menanyakan tentang koleksi museum yang tergolong baru tersebut. Kali ini peneliti bertanya perihal tersebut kepada informan, Pak Kadek. Berikut penuturan informan, Pak Kadek:

“Nggih, di barang kerajinan itu kan baru barangnya, tetapi yang ditampilkan fungsi kegunaan tradisionalnya, mewakili cerita lama...makanya kategorinya bukan di barang sejarah, tapi di barang kerajinan,...kalau yang di sejarah itu seperti keris-keris, tombak, sudah pasti dibuat lebih dari 50 tahun...[misalnya] mahkota dibuat baru, menempa/duplikat aslinya yang ada di museum nasional Jakarta...” (Wawancara dengan Pak Kadek Candra, Staf Museum, Selasa 2 Agustus 2016).

Penuturan dari Pak Kadek didukung oleh keterangan dari Pak Cok Nala bahwa untuk benda koleksi museum tidak hanya ditampilkan benda yang berusia tua atau kuno. Benda koleksi museum juga dapat menampilkan barang-barang tradisional yang berhubungan dengan kesenian dan budaya masyarakat Klungkung dalam rangka pelestarian kekayaan budaya. Berikut kutipan transkrip wawancara dengan Pak Cok Nala:

“*Wenten* [ada]...harus dibentuk...contoh misalnya *ring* [di] sekretaris kan *wenten*...UPT-nya berapa untuk koleksinya...berapa targetnya...*nike* [itu] Gus De rencananya 72 koleksi baru tapi kayaknya *meweh* [susah]...karena intruksi Klungkung-1 [Bupati] bahwa museum itu tidak hanya barang antik...tidak harus barang antik...*kenten* [begitu] intruksi Klungkung-1...ya ambillah alat-alat tradisional kita contohnya *niki* [ini]...Tenggala¹ [menunjuk Tenggala yang ada di depan]...” (Wawancara dengan Pak Cok Nala, Kepala Museum, Senin 29 Agustus 2016).

Penjelasan informan Pak Kadek dan Pak Cok Nala dapat disimpulkan bahwa Museum Semarajaya tidak semata hanya merupakan tempat yang digunakan untuk menampung benda-benda yang memiliki nilai historis. Akan tetapi dalam kaitannya dengan cagar budaya, Museum Semarajaya juga dipandang sebagai wadah dalam menunjang upaya perlindungan dan pelestarian kekayaan budaya, sehingga barang-barang yang pameran di Museum Semarajaya juga berhubungan dengan unsur kebudayaan dan tradisi. Pada umumnya, masyarakat masih memandang museum sebagai suatu tempat yang identik mengurus benda-benda kuno. Namun, Museum Semarajaya juga memperkenalkan perkembangan seni budaya dan tradisi dari suatu lingkungan masyarakat, seperti menampilkan hasil kesenian Desa Kamasan yaitu seni lukisan klasik gaya Kamasan dan kerajinan selongsong peluru.

¹ Alat tradisional yang digunakan untuk membajak sawah atau tegalan, dengan bantuan sapi atau kerbau.

Pemerintah diharapkan dapat memperhatikan keberadaan aset sejarah yang harus dipertahankan. Peninggalan aset bersejarah merupakan kekayaan yang tak ternilai harganya. Semakin lama atau semakin tua, nilainya justru semakin tinggi. Semakin langka suatu peninggalan bersejarah juga semakin tinggi nilainya. Penilaian aset bersejarah pun tidaklah sederhana karena belum adanya aturan penilaian keuangan yang berlaku umum bagi aset bersejarah pemerintah daerah. Akibatnya mayoritas benda koleksi yang ada di Museum Semarang belum dapat dinilai secara ekonomis.

Sehubungan dengan masalah metode penilaian yang digunakan dalam menilai *heritage assets* hingga kini masih diperdebatkan. Sulit untuk menemukan metode yang dapat diterima secara umum dalam menyelesaikan permasalahan penilaian akuntansi aset bersejarah pada entitas sektor publik. Ketidakmungkinan menjual aset bersejarah di pasar terbuka dan tujuan sosial yang dikandung didalamnya, menyulitkan untuk mendapatkan penilaian yang relevan dan/atau menunjukkan nilai jasa potensial yang terdapat pada aset tersebut (Carnegie dan Wolnizer, 1999). Di Indonesia khususnya, belum terdapat pengkajian khusus dari para ahli sejarah dan arkeolog bersama dengan ahli ekonomi untuk menentukan metode penilaian bagi *heritage assets*.

Pendapat para informan di atas sesuai dengan pernyataan dalam PSAP No.07. PSAP No.07 menjelaskan mengenai karakteristik yang dianggap sebagai ciri khas dari suatu *heritage assets*, yaitu nilai kultural, lingkungan, pendidikan dan sejarahnya, sehingga tidak mungkin secara penuh dilambangkan dengan nilai

ekonomi berdasarkan harga pasar. Aset bersejarah cukup diungkap keberadaanya secara rinci seperti jumlah unit, dan lokasi aset dimaksud dengan tanpa nilai.

Namun, menurut keterangan dari Pak Gus De penilaian ekonomi benda koleksi Museum Semarajaya menggunakan harga perolehan hanya untuk aset yang diperoleh melalui pengadaan atau pembelian. Berikut kutipan pernyataan dari wawancara ketika peneliti menanyakan tentang bagaimana menilai benda koleksi Museum Semarajaya:

“Oo dalam bentuk uang?!...*ten*[tidak]...lum bisa dinilai *nike*[itu]...cuma mewakili kebudayaan pada waktu *nike*...kecuali pada koleksi kerajinan *nike* ada nilai ekonominya [harga perolehan]...seperti *kamen* [kain] cepuk, rangrang kan ada nilai ekonomisnya...per *kamen nike* 200 ribu...pis bolong panca datu kan ada..*nike* bervariasi dari 50 ribu sampai tiga juta ada...cuma yang berbentuk warisan-warisan *nike* saya kira susah standar harganya...*ten ngidaang* [tidak bisa dinilai]...*nyanan rage ten nawang* koleksi *bisa nawah seket tali, ne nawang* koleksi *bisa* lima milyar[nanti kita yang tidak tahu koleksi menawar lima ribu, tapi yang tahu koleksi menawar lima milyar]...[sambil tertawa]...yang dari [koleksi] sejarah belum ada standar...” (Wawancara dengan Pak Gus De, Kasubbag TU Museum, Rabu 14 September 2016).

Pak Gus De memberikan penjelasan betapa sulit untuk memberikan penilaian yang tepat terhadap koleksi aset bersejarah Museum Semarajaya. Orang yang paham tentang kesejarahan atau kekunoan suatu aset bersejarah akan memberikan penilaian yang sangat tinggi dibandingkan dengan orang yang kurang mengerti. Belum ada metode yang disepakati dalam menilai aset bersejarah. Kecuali untuk yang berasal dari pembelian, aset dinilai berdasarkan nilai perolehannya. Meskipun terdapat beberapa metode penilaian *heritage assets*, tidak menjadikan metode penilaian ekonominya lebih jelas.

Sejalan dengan keterangan Pak Gus De mengenai penentuan nilai suatu *heritage assets*, pandangan Pak Gus De juga didukung dengan keterangan Pak

Gung Iryana. Berikut penuturan Pak Gung Iryana pada saat peneliti menanyakan perihal tersebut:

“Iya...itu [pembelian] kan bisa diinventarisir...makanya ini aja yang diketahui [nilai perolehannya]...persis dah seperti cerita yang dulu...dulu itu *tiang*[saya] juga nggak ngasi [memasukkan item barang koleksi museum ke data aset]...berapa kita nilai?!...kecuali pengadaan baru...misalkan untuk di museum kan kadang-kadang tidak harus yang lama...tapi sesuatu yang koleksinya kita belum punya...misalnya barang-barang kerajinan di Tihingan...ada mungkin daerah baru, itu koleksi belum [punya]...kan masih bisa dihargai [dinilai]...nah kalau yang seperti itu, ketika pengadaan awalnya bisa diidentifikasi sampai dengan harga perolehan berani kita masukkan...tapi yang kebelakang...kalau memang tidak bisa, dibiarkan...”(Wawancara dengan Pak Gung Iryana, Kasi Aset Tetap DPPKA, Kamis 4 Agustus 2016).

Pada kesempatan wawancara berikutnya peneliti menanyakan mengenai penilaian aset bersejarah kepada informan, Ibu Gusti Ayu. Senada dengan Pak Gung Iryana, Ibu Gusti Ayu juga mengungkapkan pandangannya sehubungan dengan seberapa penting penilaian aset bersejarah:

“Kalau penilaian menurut saya sih ndak perlu...memang untuk beberapa pihak mengukur nilai uang itu kan sebenarnya untuk estimasi umur ekonomis kan gitu...kalau aset bersejarah kan tidak bisa diperkirakan umur ekonomisnya...diharapkan untuk selamanya ada, tidak akan ada batas akhir...nilainya pun nanti berbanding terbalik seperti aset biasa...makin lama makin naik...mahal kalau dinilai dengan uang...kalau diungkap, cukup diungkap keberadaannya saja dengan jumlahnya saja...dimana letaknya dan keberadaannya...itu saja sih sebagai catatan... (Wawancara dengan Ibu Gusti Ayu, Kasi Pembukuan Bidang Akuntansi DPPKA, Selasa 20 September 2016).

Pernyataan yang disampaikan oleh Ibu Gusti Ayu dan Pak Gung Iryana perihal penilaian aset bersejarah dapat disimpulkan bahwa sulit untuk menentukan nilai yang dilekatkan pada objek aset bersejarah yang berumur tua, karena tidak ada data atau bukti yang menunjukkan harga perolehan. Atribut-atribut unik aset yang berkaitan dengan budaya dan sejarah dilestarikan dan dipertahankan

keberadaannya dalam waktu yang tidak terbatas, sehingga penilaian aset bersejarah kurang dapat dipergunakan mengukur aset bersejarah.

Penilaian aset bersejarah di Museum Semarajaya tidak mudah untuk dilakukan. Untuk pengadaan koleksi baru yang dapat diidentifikasi harga perolehannya, maka penilaian terhadap aset tersebut digunakan harga perolehan. Jadi untuk penilaian aset bersejarah dapat dilakukan, apabila mengetahui secara pasti adanya bukti yang ditemukan di awal proses pengakuan, dan berapa harga perolehan yang terdapat pada aset bersejarah tersebut. Namun, jika informasi mengenai penentuan nilai aset yang diperoleh pada periode sebelumnya tidak dapat diperoleh, maka keberadaan aset bersejarah tersebut cukup diungkap.

Temuan ini sejalan dengan argumen Hooper *et al.* (2005) yang meyakini bahwa aset bersejarah lebih bersangkutan dengan nilai historis yang ada di dalamnya, bukan nilai ekonomi aset bersejarah tersebut. Aset bersejarah diyakini memiliki nilai yang tinggi sehingga sulit untuk menentukan nilai wajarnya. Aset bersejarah tidak langsung berkaitan dengan aspek ekonomi. Oleh sebab itu, tidak mudah untuk menilai besarnya kos yang melekat pada aset tersebut.

Untuk dapat memberikan informasi yang relevan kepada entitas yang terkait dan juga untuk melindungi kepentingan publik, dibutuhkan pengungkapan laporan keuangan (*disclosure*). Pihak Museum Semarajaya dalam pelaksanaan kegiatannya mendapatkan anggaran sesuai rencana program dan kegiatan yang telah disusun, sehingga Museum Semarajaya memiliki kewajiban melaporkan aktivitas ekonominya kepada dinas yang mengelolanya, dalam hal ini Dinas Kebudayaan dan Pariwisata. Namun keberadaan benda koleksi museum tidak

dilaporkan ke dinas, melainkan laporan hanya digunakan untuk kepentingan internal museum. Saat peneliti menanyakan tentang pengungkapan aset bersejarah koleksi museum dalam laporan keuangan kepada informan Ibu Gusti Ayu, berikut penuturan informan menanggapi pertanyaan peneliti:

“Hmm...ndak, ini karena memang tidak kita catat...tidak kita perlakukan...ya memang tidak ada masalah sie sebenarnya...tidak tersentuh dia...mungkin karena sudah dari awal tidak dicatat, ya kita melanjutkan apa yang sudah ada...ketika kemudian nanti menjadi temuan atau menjadi salah satu saran dari BPK atau pemeriksa mungkin baru kita *concern*...” (Wawancara dengan Ibu Gusti Ayu, Kasi Pembukuan Bid.Akuntansi DPPKA, Selasa 20 September 2016).

Selanjutnya peneliti melanjutkan dengan bertanya mengenai pemeriksaan terhadap aset bersejarah koleksi Museum Semarang, berikut keterangan yang diberikan Ibu Gusti Ayu:

“Belum...ndak pernah jadi temuan...seperti yang cok bilang untuk barang-barang [koleksi] museum...belum...ndak pernah memang ada rekomendasi [pemeriksa] tentang aset bersejarah...” (Wawancara dengan Ibu Gusti Ayu, Kasi Pembukuan Bid.Akuntansi DPPKA, Selasa 20 September 2016).

Ibu Gusti Ayu menuturkan bahwa pengungkapan aset bersejarah khususnya untuk koleksi museum belum menjadi masalah yang cukup penting untuk mendapatkan perhatian. Koleksi aset bersejarah museum, terlebih dalam pemeriksaan belum pernah menjadi temuan (rekomendasi), menjadikan evaluasi pengelolaannya belum optimal dilakukan dari sisi perlakuan akuntasinya. Selama ini yang terjadi hanya melanjutkan pencatatan yang telah dilakukan sebelumnya. Pemeriksaan atas pengelolaan aset baik oleh pihak internal maupun pihak eksternal belum menyentuh pada item-item barang koleksi Museum Semarang.

Penuturan Ibu Gusti Ayu sejalan dengan pernyataan yang disampaikan oleh Pak Gus De terkait pemeriksaan aset bersejarah. Berikut penuturan informan:

“Nggak pernah [diperiksa], mungkin [pemeriksaannya] gabung langsung ke TU [Disbudpar]...paling belanja modal...baru niki [ini] kemarin pemeriksaan aset...tapi kan cuma aset-aset seperti peralatan kantor yang dari belanja modal...untuk [pemeriksaan] koleksi nggak ada...” (Wawancara dengan Pak Gus De, Kasubbag TU Museum, Rabu 14 September 2016).

Pernyataan dari para informan di atas didukung dengan berkas laporan keuangan Dinas Kebudayaan dan Pariwisata tahun 2015 (Tabel 4 dan Tabel 5).

Tabel 4
Neraca Dinas Kebudayaan dan Pariwisata
Kabupaten Klungkung

URAIAN	2015	2014	URAIAN	2015	2014
ASET			KEWAJIBAN		
ASET LANCAR			KEWAJIBAN JANGKA PENDEK	4.029.774	-
Persediaan	5.668.100	120.533.100	KEWAJIBAN JANGKA PANJANG	-	-
JUMLAH ASET LANCAR	5.668.100	120.533.100	JUMLAH KEWAJIBAN	4.029.774	-
ASET TETAP			EKUITAS	6.050.179.801	6.017.237.246
Tanah	3.096.389.035	3.096.389.035			
Peralatan dan Mesin	1.955.397.500	1.873.782.500			
Gedung dan Bangunan	3.087.769.019	2.746.120.019			
Jalan, Irigasi dan Jaringan	119.566.100	119.566.100			
Aset Tetap Lainnya	90.689.478	90.689.478			
Konstruksi dalam Pengerjaan	-	-			
Akumulasi Penyusutan	(2.301.269.657)	(2.029.842.986)			
JUMLAH ASET TETAP	6.048.541.475	5.896.704.146			
ASET LAINNYA					
Aset Lain-lain	-	-			
JUMLAH ASET LAINNYA	-	-			
JUMLAH ASET	6.054.209.575	6.017.237.246	JML KEWAJIBAN & EKUITAS	6.054.209.575	6.017.237.246

Sumber : Dinas Kebudayaan dan Pariwisata Kab.Klungkung, 2015

Laporan Keuangan Disbudpar tercantum bahwa untuk benda koleksi Museum Semarajaya yang berasal dari pengadaan atau pembelian yang bersumber dari APBD telah diungkapkan secara *full disclosure*. Dalam Neraca dan CaLK, benda koleksi museum tersebut disajikan dalam akun Aset Tetap Lainnya untuk jenis aset Barang Bercorak Kebudayaan. Beberapa benda koleksi Museum

Semarajaya yang dapat diidentifikasi nilai perolehannya, untuk aset tersebut telah diterapkan prinsip-prinsip yang sama seperti aset tetap lainnya. Sementara itu, perlakuan akuntansi terhadap benda koleksi lama Museum Semarajaya yang tidak dapat diidentifikasi nilai perolehannya belum diungkap dalam CaLK.

Tabel 5
Potongan CaLK
Dinas Kebudayaan dan Pariwisata Kabupaten Klungkung

Kode Barang	Nama Barang	Tahun Perolehan	Jumlah Unit	Harga Perolehan
Aset Tetap Lainnya - Barang Bercorak Kebudayaan				
05.18.01.01.02	Pahatan Kayu	2008	1	26.589.478
05.18.01.01.02	Pahatan Kayu	2012	1	14.850.000
05.18.01.01.02	Pahatan Kayu - Patung Rangda	2013	1	14.900.000
05.18.01.01.02	Pahatan Kayu	2014	1	18.900.000
05.18.01.03.02	Alat Musik Nasional/Daerah	2010	1	3.500.000
05.18.01.03.02	Alat Musik Nasional/Daerah	2010	1	900.000
05.18.01.03.02	Alat Musik Nasional/Daerah - Cengceng Ricik	2013	2	5.800.000
05.18.01.08.08	Barang Kerajinan Lain-lain - Keropak Pengewacen	2013	1	2.250.000
05.18.01.08.08	Barang Kerajinan Lain-lain - Uang Kepeng	2013	1	3.000.000
J U M L A H			10	90.689.478

Sumber: Dinas Kebudayaan dan Pariwisata Kab.Klungkung, 2015

Pengungkapan sebagai penyediaan informasi yang berkaitan dengan laporan keuangan termasuk catatan atas laporan keuangan. Meskipun memiliki keunikan yang berbeda dengan aset lainnya, keberadaan *heritage assets* juga harus diungkapkan dalam laporan keuangan sesuai dengan SAP. Aset bersejarah di Museum Semarajaya seharusnya dapat diungkap dan disajikan sesuai dengan PSAP No.07, sehingga menghasilkan informasi yang andal mengenai aset bersejarah dalam laporan keuangan. Dalam Kebijakan Akuntansi (Perbup No.13

Tahun 2016) pun juga sudah diatur perihal pengungkapan aset bersejarah. Meskipun pemerintah bermaksud untuk mempertahankannya dalam waktu yang tidak terbatas, informasi tersebut dapat membantu pemerintah misalnya dalam memutuskan waktu perbaikan, agar tetap dalam kondisi yang baik. Karena *heritage assets* yang bernilai tinggi (*masterpiece*) dapat menjadi perhatian khalayak umum, sehingga apabila tidak dikelola dengan baik, masyarakat akan menilai entitas pemerintah memiliki kinerja yang buruk.

SIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengeksplorasi pemahaman pihak pengelola Museum Semarajaya mengenai aspek-aspek perlakuan akuntansi aset bersejarah, baik dari aspek pengakuan, penilaian, maupun pengungkapan. Berdasarkan temuan penelitian, *heritage assets* dipahami dari dua sudut pandang yaitu sebagai benda cagar budaya (UU Cagar Budaya) dan sebagai aset tetap (PSAP No.07). Kedua pandangan ini memiliki kesamaan, yang melihat *heritage assets* sebagai bagian dari aset tetap dengan karakteristik yang berhubungan dengan unsur-unsur sejarah.

Realitas akuntansi menunjukkan bahwa penilaian aset didasarkan pada harga perolehan. Harga perolehan yang melekat pada aset bersejarah tersebut digunakan sebagai atribut yang dianggap paling relevan. Hal ini karena harga perolehan merupakan ukuran objektif dari aset bersejarah saat perolehan sehingga logis untuk diukur ketika entitas pemerintah mengakui aset bersejarah dalam laporan keuangannya. Namun untuk aset bersejarah yang berumur tua dan tidak

ditemukannya data atau bukti yang menunjukkan harga perolehan, maka akan sulit untuk menentukan nilai yang dilekatkan pada objek tersebut.

Pengungkapan merupakan elemen penting dalam laporan keuangan. Melalui pengungkapan, entitas dapat menyampaikan informasi bagi pihak yang membutuhkan. Pengungkapan benda koleksi Museum Semarajaya dalam neraca telah disajikan sesuai dengan PSAP No.07, namun belum diungkap dalam CaLK. Informasi-informasi yang memuat keberadaan objek tersebut belum disajikan dalam CaLK Disbudpar.

Informasi yang dihasilkan dari pengungkapan aset bersejarah tentunya akan berguna bagi pemangku kepentingan (*stakeholder*), karena mengetahui bagaimana pemerintah daerah memperlakukan benda koleksi yang memiliki aspek kelangkaan, keunikan, nilai estetika dan nilai sejarah. Sun *et al.* (2010) menyatakan bahwa *stakeholder* memiliki hak untuk menerima dan memperoleh informasi yang relevan termasuk informasi aset bersejarah. Pemangku kepentingan memerlukan informasi tentang pelestarian aset bersejarah, konservasi, perlindungan, pemeliharaan, pengungkapan, pengukuran dan pengakuan. Wen (2007) mengidentifikasi kelompok berikut sebagai pemangku kepentingan yang terkait dengan manajemen dan akuntansi untuk aset bersejarah, antara lain pemerintah dan instansi yang bertanggung jawab langsung, masyarakat, profesional, wisatawan, LSM dan pihak publik atau sektor swasta lainnya. Selain identifikasi para pemangku kepentingan, perlu juga untuk menentukan informasi apa saja yang menjadi kebutuhan *stakeholder*.

Penjelasan tersebut di atas diterangkan melalui teori *stakeholder* tentang hubungan antara para pemangku kepentingan (*stakeholder*) dan informasi yang mereka terima. Teori *stakeholder* dikembangkan oleh Freeman (1984), mendefinisikan *stakeholder* sebagai kelompok atau individu yang dapat mempengaruhi atau dipengaruhi oleh pencapaian tujuan organisasi. Teori *stakeholder* mengatakan bahwa organisasi bukanlah entitas yang hanya beroperasi untuk kepentingan sendiri, namun juga harus mampu memberikan manfaat bagi *stakeholder*-nya. Keberadaan suatu organisasi sangat dipengaruhi oleh dukungan yang diberikan oleh *stakeholder* organisasi tersebut. Salah satu strategi untuk menjaga hubungan dengan para *stakeholder* adalah dengan mengungkapkan laporan keuangan yang menginformasikan tentang kinerja ekonomi termasuk pertanggungjawaban atas pengelolaan aset publik seperti aset bersejarah kepada seluruh pemangku kepentingan organisasi. Dengan pengungkapan ini, diharapkan organisasi mampu memenuhi kebutuhan informasi yang dibutuhkan *stakeholder* agar mendapatkan dukungan *stakeholder* yang berpengaruh terhadap kelangsungan hidup organisasi.

Berdasarkan temuan yang sudah dibahas sebelumnya, ada dua saran yang diajukan, antara lain penelitian mengenai perlakuan akuntansi aset bersejarah di Indonesia masih relatif sedikit sehingga penelitian ini diharapkan mendorong penelitian kualitatif berikutnya, misalnya dengan paradigma yang berbeda. Selain itu juga disarankan agar Pemerintah Daerah Klungkung memberikan perhatian yang lebih terhadap keberadaan aset bersejarah di Museum Semarajaya. Pengungkapan informasi akuntansi aset bersejarah dalam laporan keuangan

penting dilakukan agar pemerintah daerah dapat mengkaji arah kebijakan pengelolaan museum di masa depan.

IMPLIKASI PENELITIAN

Penelitian ini telah mengungkap bagaimana pemahaman para pelaku mengenai perlakuan akuntansi aset bersejarah. Hasil temuan penelitian ini diharapkan memiliki implikasi perubahan cara pandang atau pemahaman sikap pengelola Museum Semarang dalam menerapkan standar akuntansi untuk *heritage assets*, yang muaranya adalah dihasilkannya laporan keuangan. Pemerintah daerah membuat laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban atas pengelolaan aset publik dan benda koleksi Museum Semarang merupakan salah satunya. Perlakuan akuntansi yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan akan mendorong pengelolaan aset bersejarah yang lebih transparan dan akuntabel.

Hasil penelitian ini secara teoritis juga dapat berimplikasi pada potensi pengembangan standar akuntansi untuk aset bersejarah pada organisasi sektor publik. Standar Akuntansi Pemerintahan saat ini belum mengatur secara spesifik bagaimana perlakuan akuntansi aset bersejarah. Oleh sebab itu, hasil penelitian ini diharapkan bermanfaat sebagai kajian dalam pengembangan standar akuntansi untuk aset bersejarah baik dari segi pengakuan, penilaian, dan pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah.

REFERENSI

Accounting Standards Board (ASB). 2006. *Heritage Assets: Can Accounting Do Better?*. Accounting Standards Board January 2006 Discussion Paper.

-
- . 2008. Generally Recognised Accounting Practice (GRAP) 103: *Heritage Assets*.
- Agustini, Aisa Tri., Putra, Hendrawan Santosa. 2011. Aset Bersejarah dalam Pelaporan Keuangan Entitas Pemerintah. *Jurnal Ekonomi Akuntansi dan Manajemen*. 10 (1): 1- 29.
- Anggraini, Fauziah Galuh., Chariri, Anis. 2014. Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur). *Diponegoro Journal of Accounting*. 2 (2): 1-13.
- Australian Accounting Standards Board (AASB). 2010. Australian Accounting Standards 116: Property, Plant and Equipment.
- Australian Government Publishing Service. 1995. Techniques to Value Environmental Resources: An Introductory Handbook. Available from: URL:<http://www.environment.gov.au/resource/techniques-value-environmental-resources-introductory-handbook>.
- Aversano, Natalia., Christiaens, Johan. 2012. Governmental Financial Reporting of Heritage Assets in The Perspective of User Needs. *Financial Accountability & Management*, 30 (2).
- Aversano, Natalia., Ferrone, Caterina. 2012. The Accounting Problem of Heritage Assets. *Advanced Research in Scientific Areas*.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2016. <http://www.bpk.go.id> diunduh pada 13 Nopember 2016
- Barton, Allan D. 2000. Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. . 13 (2): 219 – 236.
- Basnan, Norida., Salleh, Mohd F.M., Ahmad, Azlina., Harun, Azizah M., Upawi, Ismail. 2015. Challenges in accounting for heritage assets and the way forward: Towards implementing accrual accounting in Malaysia. *Malaysian Journal of Society and Space*. 11 (11): 63 - 73
- Basrowi dan Suwandi. 2008. *Memahami Penelitian Kualitatif*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Biondi, L., Lapsley, I. 2014. Accounting, transparency and governance: The heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting and Management*. 11 (2): 146-164.

- Bungin, M. Burhan. 2009. *Penelitian Kualitatif: Komunikasi, Ekonomi, Kebijakan Publik, dan Ilmu Sosial Lainnya*. Jakarta: Kencana.
- Carnegie, G.D., Wolnizer, P.W. 1999. Unravelling the rhetoric about the financial reporting of public collections as assets. *Australian Accounting Review*. 9 (1): 16-21.
- Chariri, Anis. 2009. *Landasan Filsafat dan Metode Penelitian Kualitatif*. Paper disajikan pada Workshop Metodologi Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif, Laboratorium Pengembangan Akuntansi (LPA), Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang, 31 Juli – 1 Agustus 2009.
- Creswell, John W. 2015. *Penelitian Kualitatif & Desain Riset: Memilih di Antara Lima Pendekatan*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar
- Desty, Marlina. 2014. “Pengakuan dan Pengukuran Aset Bersejarah Sebagai Aset Tetap dalam Laporan Keuangan Pemerintah Pusat” (*tesis*). Semarang: Universitas Diponegoro.
- Federal Accounting Standards Advisory Board. 2005. Statement of Federal Financial Accounting Standards 29 : Heritage Assets and Stewardship Land
- Freeman, R.E., McVea, John. 2001. A Stakeholder Approach to Strategic Management. *Darden Business School Working Paper*. University of Virginia. 01-02.
- Grubisic, M., Nusinovic, M., Roje, G. 2009. Towards efficient Public Sector Asset Management. *Financial Theory and Practice*. 33 (3): 329-362.
- Handoko, Wuri. 2012. Valuasi Ekonomi Sumberdaya Arkeologi dan Penerapannya di Indonesia. Available from: URL: <https://iaaipusat.wordpress.com/2012/04/19/valuasi-ekonomi-sumberdaya-arkeologi-dan-penerapannya-di-indonesia/>.
- Hines, R.D. 1988. Financial accounting: in communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society*. 13 (3): 251-61.
- Hone, P. 1997. The financial value of cultural, heritage and scientific collections: A public management necessity?. *Australian Accounting Review*. 7 (1): 38-43.
- Hooper, K., Kearins, K., Green, R. 2005. Knowing the Price of Everything and the Value of Nothing: Accounting for Heritage Assets. *Accounting Auditing and Accountability Journal*. 18 (3): 410-433.

- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). 2010. IPSAS 17: Property, Plant and Equipment.
- Ludigdo, Unti. 2007. *Paradoks Etika Akuntan*. Pustaka Pelajar. Yogyakarta.
- Masitta, Retha Maya., Chariri, Anis. 2015. Problematika Akuntansi Heritage Assets: Pengakuan, Penilaian dan Pengungkapannya dalam Laporan Keuangan (Studi Kasus pada Pengelolaan Museum Jawa Tengah Ronggowarsito). *Diponegoro Journal of Accounting*. 4 (3): 1-11.
- Miles, B. B., dan A. M Huberman. 1992. *Analisa Data Kualitatif*. Jakarta: UI Press.
- Moleong, Lexy J. 2010. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: PT. Remaja Rosdakarya.
- Mundardjito. 2006. Valuasi Tinggalan Budaya yang Terselamatkan dari Bencana Alam. Available from:
URL:<https://iaaipusat.wordpress.com/2012/04/19/valuasi-ekonomi-sumberdaya-arkeologi-dan-penerapannya-di-indonesia/>.
- Navrud, Stale., Ready, Richard C. 2002. *Valuing Cultural Heritage: Applying Environmental Valuation Techniques to Historic Buildings, Monuments and Artefacts*. United Kingdom: Edward Elgar Publishing Ltd.
- Ouda, Hassan A.G. 2014. Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: an Alternative Reporting Model for The NPM Practices. *Journal of Finance and Accounting*. 2 (2): 19-33.
- Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Pernyataan SAP Nomor 07: Akuntansi Aset Tetap.
- PwC. 2013. *Towards a new era in government accounting and reporting*. PwC Global Survey on accounting and Reporting by Central Government. April. p.1-40.
- Rowles, T., Hutton, B., Bellamy, S. 1998. *Accounting for Infrastructure Assets: The Case of Land Under Road*. Proceedings of the Annual Conference of Accounting Association of Australia and New Zealand. Adelaide.
- Smith, P. 2007. Money and the Monument. *Accountancy*. 139 (162): 22-26.
- Stanton, P.J., Stanton, P.A. 1997. Governmental Accounting for Heritage Assets; Economic, Social Implications. *International Journal of Social Economics*. 24: 988-1006.

Statement of Financial Accounting Concepts No.5. Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises. Financial Accounting Standards Board (FASB).

Sugiyono. 2009. *Metode Penelitian Bisnis (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif dan R&D)*. Bandung: Alfabeta.

Sun, N., Salama, A., Hussainey, K., Habbash, M. 2010. Corporate Environmental Disclosure, Corporate Governance and Earning Management: UK Evidence. *Managerial Auditing Journal*, 25 (7): 679-700.

Triyuwono, Iwan. 2013. [Makrifat]Metode Penelitian Kualitatif [dan Kuantitatif] Untuk Pengembangan Disiplin Akuntansi. *Simposium Nasional Akuntansi ke-16*. Manado 25- 27 September.

Undang-Undang Republik Indonesia Tahun 2010 tentang Cagar Budaya.

United Kingdom Accounting Standards Board. 2009. Financial Reporting Standards (FRS) 30: Heritage Assets.

Wen, Jia. 2007. "Stakeholder Participation Approach in Urban Cultural Heritage Management and Conservation". *Master Thesis*. Cottbus, Germany. Brandenburg University of Technology.