

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu dapat digunakan sebagai acuan serta referensi bagi penulis dalam melakukan penelitian sehingga dapat memperkaya teori yang dibutuhkan dalam mengkaji penelitian yang akan dilakukan. Berikut ini ada beberapa penelitian terdahulu yang relevan dengan penelitian ini.

Tabel 2. 1 Penelitian Terdahulu

No	Nama	Judul	Perbedaan	Persamaan	Hasil
1	Martini S., Dira Tom, Yohanes Demu (2020)	Perlakuan Akuntansi Aset Bersejarah Dalam Laporan Keuangan Studi Pada Museum Daerah Nusa Tenggara Timur	Penelitian ini memilih objek penelitian di Daerah Nusa Tenggara Timur serta minimnya penggunaan observasi yang dilakukan pada penelitian ini.	Mengkaji terkait aspek pengakuan, penilaian, penyajian dan pengungkapan .	Dalam hal pengakuan Museum Regional NTT sudah sesuai dengan PSAP 07 dan dilakukan pada saat asset memiliki cukup bukti untuk diakui sebagai aset bersejarah. Pada penilaian asetnya juga sudah sesuai dan dicatat berdasarkan harga perolehan. Penilaian asetnya dinilai dengan biaya perolehan. Penyajian dan pengungkapannya belum sesuai dengan PSAP 07 dikarenakan tidak disajikan secara tererinci dan belum diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).
2	Akhmad Faiq Nur Faizi (2022)	Analisis Perlakuan Akuntansi Pada Aset Bersejarah Dalam Perspektif PSAP 07 Tahun 2010 (Studi Kasus	Penelitian ini menggunakan kawasan religi sebagai objek penelitian dan teknik observasi tidak digunakan secara mendalam.	Mengkaji terkait aspek pengakuan, penilaian, penyajian dan pengungkapan .	Dalam hal pengakuannya sudah sesuai dengan PSAP 07 dilihat dari manfaat ekonomi yang diberikan aset tersebut. Pada penilaian asetnya masih sulit untuk menentukan metode penilaian dikarenakan

		Pada Kawasan Wisata Religi Sunan Giri Gresik)			belum adanya kebijakan yang pasti terkait penilaian aset bersejarah. Dari segi pengungkapannya, Kawasan wisata religi makam Sunan Giri diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) dengan tanpa nilai.
3	Alif Fidiyanti Mulyani, Ana Sopanah, Dwi Anggarani (2022)	Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah Pada Museum Mpu Tantular Kabupaten Sidoarjo	Penelitian ini menggunakan objek penelitian yang berada di Daerah Kabupaten Sidoarjo.	Mengkaji terkait aspek pengakuan, penilaian, penyajian dan pengungkapan .	Pada pengakuan asetnya sudah sesuai dengan PSAP 07 dikarenakan museum mendefinisikan artefak sejarah sebagai aset bersejarah atau objek warisan budaya. Museum Mpu Tantular ini menilai aset sejarah di awal transaksi sesuai dengan harga perolehan dan PSAP 07 tidak secara khusus membahas penilaian aset historis. Penyajiannya tidak sesuai dengan standar yang berlaku, begitu pun pada pengungkapan asetnya belum sesuai PSAP 07 dan tidak dapat diterima karena museum hanya membuat neraca untuk aset bersejarah yang masuk ke dalam kelompok aset tetap.
4	Nur Rochmatu s Sa'ada (2022)	Analisis Perlakuan Akuntansi Pada Aset Bersejarah (Studi Kasus Museum Pendidikan Surabaya)	Penelitian ini menggunakan museum pendidikan sebagai objek penelitiannya, bukan menggunakan museum arkeologis.	Mengkaji terkait aspek pengakuan, penilaian, penyajian dan pengungkapan .	Dari segi pengakuan, pengukuran, dan penyajian sudah sesuai dengan standar yang berlaku, sedangkan ada satu hal yang tidak sesuai dengan standar yang berlaku yaitu dari segi pengungkapan aset bersejarah karena aset bersejarah pada Museum Pendidikan Surabaya tidak diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan melainkan

					membuat pencatatan sendiri berupa Kartu Inventarisasi Benda atau Koleksi Museum Pendidikan Surabaya dengan tanpa nilai.
5	Indah Sardana Sari, Dayu Suhardi, Fitriani (2024)	Analisis Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah (Heritage Asset) Pada Museum Di Kota Pare – Pare	Penelitian ini mencakup dua museum berbeda yang ada di Kota Pare-Pare.	Mengkaji terkait aspek pengakuan, penilaian, penyajian dan pengungkapan .	Perlakuan akuntansi untuk aset bersejarah pada museum Labangengge dan Bj. Habibie dalam hal pengakuan telah diakui sebagai aset bersejarah sedangkan dalam hal penilaian dan pengungkapan masih belum dilakukan dalam laporan keuangan. Berdasarkan analisis yang dilakukan, praktik akuntansi yang diterapkan pada Museum di Kota Parepare belum sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah yang berlaku.
6	Octaviani Mustikawaty, Endah Puspitosarie, Indah Dewi (2024)	Akuntansi Untuk Aset Tetap Bersejarah Pada Museum Pusaka Keraton Kesepuhan Kota Cirebon Berdasarkan PSAP Nomor 7 Tahun 2010	Penelitian ini mengambil objek di Museum Keraton Kota Cirebon.	Mengkaji terkait aspek pengakuan, penilaian, penyajian dan pengungkapan .	Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa akuntansi untuk aset bersejarah di Museum Pusaka Keraton Kesepuhan Kota Cirebon pada pengakuan dan penilaian mengenai aset tetap bersejarah sesuai dengan PSAP No 7 tahun 2010. Pengungkapan dan penyajian untuk aset bersejarah pada Museum Pusaka Keraton Kesepuhan Kota Cirebon belum sesuai dengan PSAP No.7 tahun 2010 dikarenakan pengungkapan dan penyajian aset bersejarah pada museum tidak diungkapkan dan disajikan dalam CaLK. Hal tersebut

					menunjukkan perlakuan akuntansi untuk aset bersejarah Museum Pusaka Keraton Kesepuhan Cirebon belum sepenuhnya menerapkan PSAP No 7 tahun 2010.
7	Ovan Ferjiant, Elin Erlina Sasanti, Nungki Kartikasari (2023)	Analisis Perlakuan Akuntansi pada Aset Bersejarah (Studi Kasus pada Museum Negeri Provinsi Nusa Tenggara Barat)	Penelitian ini berlokasi di Daerah Nusa Tenggara Barat dan memiliki karakteristik koleksi aset yang berbeda.	Mengkaji terkait aspek pengakuan, penilaian, penyajian dan pengungkapan .	Penelitian ini menggunakan metode deskriptif kualitatif. Definisi dan Pengakuan Aset Bersejarah sudah sesuai dengan PSAP No. 07 Tahun 2010. Namun, penilaian asetnya belum menentukan metode yang digunakan tetapi nilainya ditulis di laporan keuangan sesuai dengan nilai perolehannya. Penyajiannya disajikan dalam bentuk kuantitas tanpa nilai dan pengungkapannya pada Catatan atas Laporan Keuangan. Hal tersebut menunjukkan bahwa Museum Negeri Provinsi Nusa Tenggara Barat belum sepenuhnya sesuai dengan standar yang berlaku.

Sumber Data diolah (2025)

2.2 Kajian Teori

2.2.1 Akuntansi Sektor Publik

Menurut Dwi Ratmono (2015), Akuntansi sektor publik adalah proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, serta pelaporan transaksi keuangan dari entitas pemerintah daerah guna pengambilan keputusan ekonomi yang bermanfaat bagi pihak eksternal. Sedangkan menurut Sarwenda Biduri (2018)

mendefinisikan akuntansi sektor publik dapat dinyatakan sebagai suatu kegiatan jasa yang aktivitasnya berhubungan dengan usaha, terutama yang bersifat keuangan guna pengambilan keputusan untuk menyediakan kebutuhan dan hak publik melalui pelayanan publik yang diselenggarakan oleh entitas perusahaan.” Dari beberapa pendapat diatas dapat disimpulkan bahwa akuntansi sektor publik adalah suatu kegiatan jasa berupa proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan transaksi keuangan dari lembaga lembaga publik seperti pemerintah pusat, pemerintah daerah, BUMN, BUMD, dan lain-lain dengan tujuan sebagai alat pertanggung jawaban kepada masyarakat atau publik sehingga pengelolaan keuangan sektor publik menjadi transparan serta bertujuan untuk mengambil keputusan dalam suatu entitas pemerintahan.

Tiga hal pokok yang berkaitan dengan akuntansi sektor publik yaitu penyediaan informasi, pengendalian manajemen, dan akuntabilitas. Akuntansi sektor publik merupakan suatu alat informasi bagi pemerintah maupun publik. Bagi pemerintah, informasi akuntansi digunakan dalam proses pengendalian manajemen mulai dari perencanaan strategik, pembuatan program, penganggaran, evaluasi kinerja, dan pelaporan kinerja. Informasi akuntansi bermanfaat untuk pengambilan keputusan, terutama membantu manajer dalam melakukan alokasi sumber daya. Selain itu informasi akuntansi dapat digunakan untuk menentukan biaya suatu program, proyek, atau aktivitas serta kelayakannya baik secara ekonomis maupun teknis. Dengan informasi akuntansi, pemerintah dapat menentukan biaya pelayanan (cost of services) yang diberikan kepada publik, menetapkan biaya standar, dan

harga yang akan dibebankan kepada publik atas suatu pelayanan (charging for services). (Mardiasmo, 2018)

Akuntansi sektor publik memiliki karakteristik khusus yang membedakannya dari akuntansi komersial, diantaranya adalah fokus pada pelayanan publik, pengelolaan dana yang bersumber dari pajak, dan kepatuhan terhadap regulasi. Data dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menunjukkan bahwa sekitar 70% pendapatan pemerintah daerah berasal dari dana transfer dan pajak, sehingga akuntansi sektor publik harus mampu mencerminkan bagaimana dana tersebut dialokasikan dan digunakan untuk program-program publik. Fungsi utama akuntansi sektor publik adalah untuk meningkatkan transparansi, akuntabilitas, dan efisiensi pengelolaan keuangan publik.

Penerapan basis akrual dalam akuntansi sektor publik menjadi salah satu langkah penting untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan. Berdasarkan data dari Kementerian Keuangan Republik Indonesia, semua pemerintah daerah telah diwajibkan menerapkan basis akrual sejak 2015 sesuai dengan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Basis akrual memungkinkan pengakuan pendapatan dan beban ketika terjadi, bukan saat kas diterima atau dibayarkan, sehingga memberikan gambaran yang lebih akurat tentang posisi keuangan. Regulasi merupakan fondasi penting dalam akuntansi sektor publik untuk memastikan standar yang seragam dan akuntabilitas keuangan. Di Indonesia, Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan panduan utama dalam penyusunan laporan keuangan sektor publik.

Akuntabilitas menjadi prinsip utama dalam akuntansi sektor publik yaitu kemampuan entitas publik yang memiliki tanggung jawab dalam penggunaan sumber daya kepada masyarakat dan pemangku kepentingan lainnya. Akuntansi sektor publik harus memastikan bahwa aset tersebut dicatat, dilaporkan, dan dikelola dengan benar untuk mencegah kerugian negara. Akuntansi sektor publik terus berkembang untuk mendukung tata kelola pemerintahan yang baik melalui transparansi dan akuntabilitas. Dengan dukungan regulasi yang kuat, teknologi yang terus diperbarui, serta peningkatan kompetensi sumber daya manusia, akuntansi sektor publik dapat memainkan peran yang lebih besar dalam mendorong efisiensi dan efektivitas pengelolaan keuangan negara.

2.2.2 Akuntansi Pemerintah Daerah

Akuntansi pemerintah daerah merupakan sistem pencatatan dan pelaporan keuangan yang digunakan oleh entitas pemerintahan di tingkat daerah untuk menyajikan informasi keuangan secara akuntabel dan transparan. Tujuannya adalah untuk menyajikan informasi keuangan yang relevan dalam pengambilan keputusan public serta untuk memenuhi akuntabilitas kepada Masyarakat (Mardiasmo, 2018). Dalam konteks ini, pengelolaan aset tetap, termasuk aset bersejarah seperti bangunan cagar budaya dan museum menjadi bagian penting dalam laporan keuangan pemerintah daerah.

Dalam Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berbasis akrual, aset tetap didefinisikan sebagai aset berwujud yang memiliki masa manfaat lebih dari 12 bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintahan atau dimanfaatkan oleh Masyarakat umum (KSAP, 2023). Aset bersejarah seperti koleksi museum atau

bangunan dalam kategori ini meskipun memiliki karakteristik khusus seperti tidak dapat diperjualbelikan dan nilainya sulit diukur secara handal. Oleh karena itu, pemerintah daerah perlu mengembangkan kebijakan pengakuan dan penilaian yang sesuai dengan karakteristik aset tersebut.

Penilaian aset bersejarah sering kali menantang karena ketiadaan pasar aktif dan keterbatasan metode kuantifikasi nilai budaya. SAP menyarankan bahwa jika nilai wajar tidak dapat diukur secara handal, maka aset dicatat berdasarkan biaya historis atau estimasi terbaik yang tersedia (KSAP, 2023). Namun, tetap diperlukan pengungkapan yang memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan agar pengguna laporan memahami nilai penting aset tersebut, baik secara finansial maupun non finansial. Dengan demikian, akuntansi pemerintah daerah tidak hanya berfungsi sebagai alat pengawan keuangan, tetapi juga sebagai sarana pelestarian nilai-nilai sejarah dan budaya melalui pelaporan yang transparan dan akuntabel. Informasi yang dihasilkan dari pengelolaan aset bersejarah diharapkan dapat mejadi dasar dalam merancang kebijakan pelestarian yang berkelanjutan dan berbasis data (Mardiasmo, 2018)

2.2.3 Laporan Keuangan

Laporan keuangan dalam konteks pemerintah daerah adalah media utama untuk menyajikan informasi keuangan yang mencerminkan posisi keuangan, kinerja, dan arus kas suatu entitas pelpaoran dalam periode tertentu. Penyusunan laporan ini diatur oleh Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengadopsi basis akrual sebagai pendekatan utama

(KSAP, 2023). Laporan ini bertujuan untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Komponen laporan keuangan pemerintah daerah terdiri dari tujuh bagian, yaitu Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan atas Laporan Keuangan (KSAP, 2023). Dalam konteks aset bersejarah, informasi terkait biasanya disajikan dalam Neraca dan CaLK, khususnya pada pos aset tetap.

Pencatatan aset bersejarah dalam laporan keuangan memerlukan kehati-hatian karena karakteristiknya yang unik, seperti tidak dapat diganti dan nilainya yang tidak selalu mencerminkan nilai pasar. Oleh karena itu, meskipun aset tersebut diakui sebagai bagian dari aset tetap, pengungkapannya dalam CaLK menjadi krusial agar pembaca laporan memahami keberadaan, nilai kultural, serta kendala dalam pengukuran aset tersebut (Mardiasmo, 2018).

Dengan menyajikan informasi aset bersejarah dalam laporan keuangan, pemerintah daerah tidak hanya menunjukkan kepatuhan terhadap standar akuntansi, tetapi juga memperlihatkan komitmen terhadap pelestarian warisan budaya. Laporan keuangan menjadi sarana penting dalam mendukung pengambilan kebijakan berbasis data, termasuk alokasi anggaran untuk perawatan dan pelestarian aset bersejarah (Bastian, 2019).

2.2.4 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah

Menurut Wijaya (2008), Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) merupakan standar pertama di Indonesia yang mengatur mengenai akuntansi di Indonesia.

Sinaga (2005) menambahkan SAP merupakan pedoman untuk menyatukan persepsi antara penyusun, pengguna, dan auditor. Dengan demikian, dengan adanya standar ini laporan keuangan pemerintah diharapkan dapat digunakan sebagai alat komunikasi antara pemerintah dengan stakeholders sehingga tercipta pengelolaan keuangan negara yang transparan dan akuntabel. Pemerintah pusat dan daerah wajib menyajikan laporan keuangan sesuai dengan SAP. Laporan keuangan pemerintah ditujukan untuk memenuhi tujuan umum pengguna laporannya, namun tidak untuk memenuhi kebutuhan khusus pemakainya.

SAP ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah sesuai Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2001 tentang Keuangan Negara. Penerapan SAP ini diwajibkan bagi pemerintah pusat dan pemerintah daerah mengenai pelaporan laporan keuangannya. Upaya harmonisasi mengenai berbagai peraturan yang telah ditetapkan menjadi acuan utama bagi pemerintah pusat maupun pemerintah daerah dengan SAP. SAP ini membantu pemerintahan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan agar dapat dilakukan secara konsisten, transparan, dan akuntabel di seluruh entitas pemerintahan.

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan langkah reformasi dalam sistem pelaporan keuangan pemerintah yang bertujuan untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas. Sebelum diberlakukannya SAP, laporan keuangan pemerintah belum memiliki pedoman yang seragam dan baku sehingga menyulitkan perbandingan antar entitas serta menurunkan kualitas informasi yang disajikan (KSAP, Standar Akuntansi Pemerintahan, 2013). Reformasi ini dimulai dengan diterbitkannya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan

Negara dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Kedua regulasi tersebut secara tegas mengamanatkan perlunya standar akuntansi dalam pelaporan keuangan pemerintah. Menindaklanjuti hal ini, pemerintah membentuk Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) pada tahun 2004 untuk menyusun standar akuntansi yang sesuai dengan karakteristik sektor publik.

SAP pertama kali ditetapkan melalui Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 dengan pendekatan basis kas menuju akrual. Perkembangan selanjutnya terjadi dengan terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 yang mengatur penerapan SAP berbasis akrual secara penuh (KSAP, Standar Akuntansi Pemerintahan, 2013). SAP berbasis akrual dianggap lebih mampu mencerminkan kondisi keuangan secara menyeluruh, termasuk pengakuan aset dan kewajiban. Sejak tahun 2015, seluruh entitas pemerintah pusat dan daerah diwajibkan menggunakan SAP berbasis akrual dalam penyusunan laporan keuangannya (BPKP, 2015). Langkah ini merupakan bentuk harmonisasi pelaporan keuangan agar lebih konsisten, transparan, dan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik serta SAP diharapkan menjadi acuan utama bagi penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat maupun daerah.

SAP dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) yang dilengkapi oleh Pengantar Standar Akuntansi Pemerintahan dan disusun mengacu kepada Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) adalah standar yang ditetapkan untuk mengatur penyusunan laporan keuangan sektor publik, khususnya entitas pemerintahan. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, PSAP

disusun sebagai pedoman bagi entitas pemerintah untuk memastikan laporan keuangan yang dihasilkan relevan, andal, dan sesuai dengan prinsip akuntansi berbasis akrual. Aset tetap di Indonesia diatur didalam Pedoman Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP).

Pedoman Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 07 Tahun 2010 menjelaskan bahwa aset tetap adalah aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan, atau dimaksudkan untuk digunakan, dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Dalam penerapan akuntansi sesuai dengan PSAP Nomor 07 Tahun 2010 pada aset tetap meliputi:

1. Pengakuan Aset Tetap

Aset tetap diakui pada saat manfaat ekonomi masa depan dapat diperoleh dan nilainya dapat diukur dengan handal. Untuk dapat diakui sebagai aset tetap harus dipenuhi kriteria sebagai berikut:

- a. Berwujud.
- b. Mempunyai masa depan dengan masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan.
- c. Biaya perolehan aset dapat diukur secara handal.
- d. Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas; dan
- e. Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.

2. Pengukuran Aset Tetap

Pengukuran aset tetap dinilai dengan biaya perolehan. Pada saat perolehan awal, aset tetap dikur sebesar biaya perolehan yang mencakup seluruh

pengeluaran hingga aset siap digunakan. Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan

3. Penilaian Aset Tetap

Terdapat dua jenis penilaian atas aset tetap yaitu:

a. Penilaian Awal Aset Tetap

Barang yang memenuhi kriteria untuk diakui sebagai aset tetap dan telah diklasifikasikan sebagai aset tetap, pada awalnya harus dicatat berdasarkan biaya perolehannya. Apabila aset tersebut diperoleh dengan tanpa nilai, maka nilai aset tetap ditentukan berdasarkan nilai wajar saat aset tersebut diterima.

b. Penilaian Kembali (Revaluasi)

Revaluasi atau penilaian ulang aset tetap pada umumnya tidak diperkenankan, karena Standar Akuntansi Pemerintahan mengatur bahwa penilaian aset tetap dilakukan berdasarkan biaya perolehan atau harga tukar. Namun, dalam kondisi tertentu penyimpangan dari aturan ini bisa saja dilakukan jika sesuai dengan kebijakan pemerintah yang berlaku secara nasional.

c. Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap

Aset tetap disajikan dalam laporan keuangan, khususnya pada Neraca, dan laporan keuangan harus mengungkapkan informasi untuk setiap jenis aset tetap sebagai berikut:

- a) Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (*carrying amount*);
- b) Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode.

Selain itu, laporan keuangan juga perlu memuat informasi mengenai:

- a) Eksistensi dan batasan kepemilikan atas aset tetap.
- b) Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap.
- c) Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi.
- d) Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap.

Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 07 Tahun 2010 menyatakan bahwa beberapa aset tetap dikategorikan sebagai aset bersejarah dikarenakan mengandung nilai budaya, lingkungan, dan sejarah. Contoh dari aset bersejarah meliputi bangunan bersejarah, monumen, reruntuhan, candi, museum, situs arkeologi, kawasan konservasi hingga karya seni. Aset bersejarah mempunyai beberapa aspek yang membedakannya dengan aset-aset lain, diantaranya adalah:

- a) Nilai budaya, lingkungan, pendidikan dan sejarah yang terkandung di dalam aset tidak mungkin sepenuhnya tercermin dalam istilah moneter.
- b) Terdapat kesulitan untuk mengidentifikasi nilai buku berdasarkan harga pasar yang sepenuhnya mencerminkan nilai seni, budaya, lingkungan, pendidikan atau sejarah. Menurut Undang-Undang untuk masalah penjualan terdapat larangan dan batasan yang sah.

- c) Keberadaan aset tidak tergantikan dan nilai aset memungkinkan untuk bertambah seiring berjalannya waktu, walaupun kondisi fisik aset memburuk.
- d) Terdapat kesulitan untuk mengestimasi masa manfaat karena masa manfaat yang tidak terbatas, dan pada beberapa kasus bahkan tidak bisa didefinisikan.
- e) Aset tersebut dilindungi, dirawat serta dipelihara.

2.2.5 Aset Sejarah

Menurut Pedoman Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) aset bersejarah merupakan aset tetap yang dimiliki atau dikuasai oleh pemerintah yang karena umur dan kondisinya aset tetap tersebut harus dilindungi oleh peraturan yang berlaku dari segala macam tindakan yang dapat merusak aset tetap tersebut. Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) 07 tentang Aset Tetap, aset bersejarah sering kali tidak dapat diukur berdasarkan manfaat ekonomi langsung, tetapi memiliki nilai signifikan yang harus dilestarikan. Dengan ini peneliti menyimpulkan bahwa aset bersejarah merupakan aset tetap yang dimiliki atau dikuasai oleh pemerintah yang memiliki nilai signifikan dan harus dilestarikan, meskipun tidak dapat diukur langsung berdasarkan manfaat ekonomi langsung serta wajib dilindungi oleh peraturan yang berlaku.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2010 tentang Cagar Budaya menjadi landasan hukum untuk perlindungan aset bersejarah di Indonesia. Undang-Undang tentang cagar budaya merupakan pondasi dalam perlakuan aset bersejarah. Definisi aset bersejarah berkaitan dengan definisi cagar budaya yang diatur dalam Undang-

Undang tersebut. Hal ini menyebabkan aset bersejarah dilindungi dengan hukum yang legal. Perlakuan aset bersejarah di Indonesia telah diatur dalam standar yang berlaku yaitu Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 07 Tahun 2010 yang menjelaskan mengenai aset pemerintahan. Menurut PSAP Nomor 07 tidak mengharuskan pemerintah untuk menyajikan aset bersejarah (heritage assets) di neraca, namun aset tersebut harus diungkapkan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan.

Aset bersejarah memiliki peran penting dalam melestarikan identitas budaya dan sejarah suatu bangsa. Bangunan bersejarah, seperti Gedung Sate di Bandung atau Monas di Jakarta, tidak hanya menjadi simbol daerah tetapi juga daya tarik wisata yang mendukung ekonomi lokal. Selain itu, aset bersejarah dapat digunakan sebagai media edukasi untuk generasi mendatang, sehingga mereka dapat memahami nilai-nilai dan peristiwa penting yang membentuk perjalanan bangsa. Pengelolaan aset bersejarah membutuhkan pendekatan khusus yang tidak hanya mempertimbangkan aspek keuangan, tetapi juga pelestarian. Pemerintah dan pihak pengelola aset sering kali bekerja sama dengan ahli konservasi untuk menjaga kondisi fisik aset tersebut agar tetap terjaga. Sebagai contoh, Candi Prambanan secara berkala menjalani proses restorasi untuk memastikan struktur bangunannya tetap utuh meskipun telah berusia ratusan tahun.

Tantangan utama dalam pengelolaan aset bersejarah adalah pembiayaan yang memadai, keterbatasan teknologi konservasi, serta kurangnya inventarisasi yang akurat. Menurut laporan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), banyak aset bersejarah milik pemerintah daerah yang belum terdata dengan baik, sehingga rawan hilang

atau rusak. Selain itu, ancaman dari modernisasi, seperti alih fungsi lahan atau pembangunan infrastruktur, juga dapat mengancam keberlangsungan aset bersejarah. Pemerintah memiliki peran penting dalam melindungi dan mengelola aset bersejarah melalui regulasi, anggaran, dan kebijakan konservasi. Aset bersejarah bukan hanya menjadi bagian dari laporan keuangan pemerintah, tetapi juga sebagai simbol warisan budaya yang harus dilestarikan. Dengan pengelolaan yang tepat, aset bersejarah dapat memberikan manfaat yang luas, baik dalam aspek edukasi, budaya, maupun ekonomi.

Aset bersejarah dapat digolongkan ke dalam aset tetap, namun ada beberapa perbedaan dari sudut aspek maupun kriterianya dengan aset-aset 14 lainnya. Berdasarkan International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 17-Property, Plant and Equipment (Heritage Assets, paragraf 10), Aset bersejarah memiliki karakteristik, yaitu:

1. Nilai budaya, sejarah, sosial, dan Pendidikan tidak mungkin dilambangkan dengan nilai keuangan berdasarkan harga pasar.
2. Peraturan dan hukum yang berlaku tidak mengizinkan untuk diperjualbelikan.
3. Keberadaan aset tersebut tidak mudah diganti, serta nilainya terus bertambah meskipun kondisi fisiknya semakin menurun.
4. Sulit untuk menentukan masa manfaatnya. Dibeberapa kasus ada yang hingga ratusan tahun.

Selain karakteristik IPSAS 17 tersebut, terdapat karakteristik tambahan lain untuk aset bersejarah seperti yang dinyatakan oleh Aversano (2012), diantaranya;

1. Terdapat kesulitan dalam menentukan nilai buku berdasarkan harga pasar yang dapat mencerminkan nilai sejarah, pendidikan, sosial, seni dan budaya.
2. Aset tersebut harus dilindungi, dirawat serta dipelihara oleh pemerintah.

2.2.6 Pengakuan Aset Bersejarah

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) menyatakan bahwa terdapat beberapa prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan, salah satunya adalah mengenai pengungkapan lengkap (full disclosure). Pengungkapan lengkap ini memiliki arti yaitu laporan keuangan harus disajikan secara lengkap mencakup seluruh informasi yang dibutuhkan oleh para pengguna. Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (on the face) laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan.

Pengakuan aset didasarkan pada saat potensi manfaat ekonomi yang diperoleh oleh pemerintah serta memiliki nilai dan biaya yang dapat diukur secara andal. Meskipun aset bersejarah merupakan aset tetap akan tetapi pada kenyataannya beberapa aset bersejarah tidak dapat diukur secara andal dan pengakuan aset bersejarah di setiap negara memiliki pola pikir yang berbeda - beda. Pada aset bersejarah, meskipun tidak memberikan manfaat ekonomi secara langsung, entitas tetap dapat mengakui keberadaannya sebagai aset tetap karena adanya potensi jasa yang diberikan, seperti nilai edukatif, pelestarian warisan budaya, atau fungsi simbolis lainnya. Dengan demikian, aset bersejarah tetap memenuhi kriteria pengakuan dalam laporan keuangan. Di Indonesia aset bersejarah di kategorikan ke dalam aset tetap, namun untuk tata cara pengakuannya

aset bersejarah memiliki peraturannya tersendiri sesuai yang ada pada PSAP Nomor 07 Tentang Akuntansi Aset Tetap (Paragraf 68 dan 70), yaitu:

1. 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.
2. Biaya untuk perolehan, konstruksi, peningkatan, rekonstruksi harus dibebankan dalam laporan operasional sebagai biaya 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.

Ada perbedaan regional dalam cara aset sejarah diakui dalam laporan keuangan. Menurut paragraf 66–67 Pedoman Standar Akuntansi Pemerintahan, aset historis seringkali diminta untuk disimpan tanpa batas waktu di Indonesia. Hukum dan peraturan biasanya digunakan untuk menunjukkan aset bersejarah. Pemerintah mungkin telah mengumpulkan sejumlah besar aset historis selama bertahun-tahun dengan berbagai metode perolehan, seperti pembelian, sumbangan, warisan, penjarahan, atau penyitaan. Aset-aset ini jarang dikelola untuk tujuan menghasilkan arus kas masuk karena hal itu akan menyebabkan komplikasi sosial dan hukum.

Di Indonesia sendiri, dengan menggunakan Pedoman Standar Akuntansi Pemerintahan pada paragraf 66-67 yang menjelaskan bahwa aset bersejarah

biasanya diharapkan dipertahankan untuk jangka waktu tidak terbatas. Aset bersejarah biasanya dibuktikan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pemerintah mungkin memiliki banyak aset bersejarah yang diperoleh selama bertahun-tahun dan dengan melalui berbagai cara perolehan termasuk pembelian, sumbangan, warisan, penjarahan, atau penyitaan. Aset-aset ini jarang dikendalikan yang dikarenakan kemampuannya menghasilkan arus kas masuk, dan terdapat masalah sosial serta hukum jika digunakan untuk tujuan tersebut.

Pengakuan aset bersejarah berbeda-beda di masing-masing negara. Standar yang dijadikan pedoman dalam praktik pengakuan aset bersejarah disesuaikan dengan standar yang dimiliki oleh masing-masing negara. Hal ini berpengaruh pada penggunaan istilah aset bersejarah yang berbeda di masing-masing negara. Sebagian besar negara menyetujui bahwa aset bersejarah yang memiliki nilai atau biaya yang dapat diukur secara handal harus tetap diakui sebagai aset tetap. Pengakuan aset bersejarah ini harus menyesuaikan jenis aset bersejarah tersebut.

2.2.7 Penilaian Aset Bersejarah

Pada dasarnya, aset tetap dinilai berdasarkan biaya perolehannya. Namun, apabila biaya perolehan suatu aset tidak diketahui atau tidak dapat diidentifikasi, maka penilaian aset tetap dilakukan berdasarkan nilai wajar pada saat perolehan. Dalam praktiknya, penilaian terhadap aset bersejarah sering mengalami kesulitan dikarenakan sifatnya yang unik dan erat kaitannya dengan nilai sejarah yang tidak bisa dihilangkan dan melekat pada aset tersebut. Selain itu, tidak adanya pasar aktif untuk aset serupa dan kesulitan dalam menentukan nilai wajar secara objektif. Umumnya aset bersejarah diperoleh melalui berbagai mekanisme seperti hibah,

donasi, sumbangan, rampasan, sitaan maupun pembangunan yang terjadi pada periode sebelumnya.

Penilaian terhadap aset bersejarah berbeda-beda di setiap negara, tergantung pada kondisi dan karakteristik masing-masing wilayah. Setiap negara mengacu pada pedoman atau standar tertentu yang mengatur perlakuan akuntansi atas aset bersejarah. Dari beragam pedoman yang tersedia, masing-masing negara memiliki kewenangan untuk memilih standar yang paling sesuai dengan kebutuhannya. Fleksibilitas dalam pemilihan standar ini menyebabkan tidak adanya persamaan dalam perlakuan akuntansi aset bersejarah pada antar negara. Adapun beberapa model penilaian yang di gunakan diberbagai negara antara lain sebagai berikut:

1. Berdasarkan *Act Accounting Policy* (2009), menyatakan bahwa semua lembaga harus menggunakan model revaluasi untuk semua aset bersejarah dan mengukur aset tersebut pada nilai wajar. Hal ini sesuai dengan GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Setelah nilai wajar ditentukan, aset harus dinilai Kembali setiap tiga tahun sesuai dengan siklus penilaian. Penentuan nilai wajar didasarkan pada harga pasar saat ini dari aset yang sejenis. Dikarenakan sifatnya yang unik, banyak aset bersejarah yang tidak dapat diukur berdasarkan harga pasar. Oleh karena itu, estimasi nilai wajar dapat dilakukan melalui pendekatan pendapatan atau biaya penggantian yang telah disesuaikan dengan penyusutan. Penilaian dapat menggunakan biaya penggantian atas aset serupa. Meskipun tidak identik, selama memberikan manfaat ekonomi yang setara.

2. Berdasarkan *Generally Recognised Accounting Practice* (GRAP) 103 (2012) dari *Republic of South Africa Selatan*, menyatakan bahwa saat aset bersejarah diperoleh dengan tanpa biaya atau biaya nominal, aset tersebut harus diukur pada nilai wajar pada tanggal akuisisi. Dalam hal ini, entitas wajib menerapkan prinsip penentuan nilai wajar yang sesuai untuk aset yang diperoleh melalui transaksi non-komersial. Selanjutnya, entitas memiliki pilihan untuk menerapkan model revaluasi atau model biaya sesuai dengan ketentuan dalam GRAP 103.
3. Mengacu pada *Financial Reporting Statements* (FRS) 30 (2009) penilaian (*valuation*) aset bersejarah dapat dilakukan dengan metode apapun yang tepat dan relevan. Pendekatan penilaian yang dipilih diharapkan mampu menyediakan informasi yang lebih relevan dan berguna bagi para pengguna laporan keuangan.
4. Berdasarkan *Pedoman Standar Akuntansi Pemerintahan* (PSAP) Nomor 07 Tahun 2010 Tentang Akuntansi Aset Tetap, barang berwujud yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai suatu aset dan dikelompokkan sebagai aset tetap, pada awalnya harus diukur berdasarkan biaya perolehan. Bila suatu aset diperoleh dengan tanpa nilai, biaya aset tersebut adalah sebesar nilai wajar pada saat aset tersebut diperoleh (Paragraf 23 dan 24). Karena aset bersejarah memiliki nilai yang sulit untuk diperkirakan maka pengukuran aset bersejarah dapat dilakukan dengan menggunakan biaya perolehan maupun nilai wajar (*fair value*). Namun, penilaian kembali (*revaluation*) tidak diperbolehkan

karena SAP menganut penilaian aset berdasarkan biaya perolehan atau harga pertukaran.

Dari keempat pendekatan tersebut, dapat disimpulkan bahwa terdapat kebebasan dalam pemilihan model penilaian aset bersejarah, baik melalui model revaluasi maupun model biaya. Kebebasan ini dimaksudkan agar entitas dapat menyajikan informasi akuntansi yang lebih relevan dan bermanfaat sesuai dengan karakteristik dan kondisi aset yang dimiliki.

2.2.8 Penyajian Aset Bersejarah

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 07 Tentang Akuntansi Aset Tetap menyatakan bahwa, aset bersejarah tidak harus disajikan dalam neraca kecuali untuk beberapa aset bersejarah yang memberikan potensi manfaat lainnya kepada pemerintah selain nilai sejarahnya seperti bangunan bersejarah yang digunakan untuk ruang perkantoran. Aset tersebut akan diterapkan prinsip-prinsip yang sama seperti aset tetap lainnya dan harus disajikan dalam neraca. Sedangkan untuk aset bersejarah yang hanya memiliki nilai sejarahnya saja tanpa ada potensi manfaat lainnya kepada pemerintah maka aset tersebut harus diungkapkan dalam CaLK (Catatan atas Laporan Keuangan).

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 07 Tahun 2010, perlakuan atas aset bersejarah, terutama dalam aspek penyajiannya dalam laporan keuangan, diatur secara khusus pada Paragraf 64 dan 65. Di dalam paragraf tersebut dijelaskan bahwa pemerintah tidak diwajibkan untuk menyajikan aset bersejarah dalam neraca, kecuali jika aset tersebut digunakan dalam kegiatan pemerintahan atau memberikan manfaat ekonomi lainnya. Artinya, penyajian aset bersejarah di

neraca hanya dilakukan apabila aset tersebut digunakan secara aktif dalam operasional pemerintahan atau menghasilkan manfaat ekonomi yang bisa diukur secara andal. Sebagai contoh, jika sebuah bangunan cagar budaya digunakan sebagai kantor dinas atau disewakan secara legal dan teratur sehingga menghasilkan pendapatan, maka aset tersebut dapat dianggap memberi manfaat ekonomi langsung dan wajar untuk dicatat di neraca sebagai aset tetap. Dalam kondisi ini, penilaiannya bisa dilakukan berdasarkan biaya perolehan atau nilai wajar saat perolehan.

Namun dalam praktiknya, tidak semua aset bersejarah memenuhi kriteria untuk dicatat di neraca. Sebagian besar aset bersejarah justru tidak memberikan manfaat ekonomi langsung maupun digunakan dalam operasional, sehingga penyajiannya dilakukan melalui pengungkapan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Aset bersejarah harus dinyatakan dalam satuan, seperti jumlah koleksi atau monumen yang dimiliki oleh suatu perusahaan dan disajikan sebagai catatan atas laporan keuangan atau pada sampul laporan PSAP No. 07 Tahun 2010, museum memiliki sejumlah aset sejarah yang memiliki potensi bagi pemerintah di atas nilai pasarnya saat ini, seperti gedung perkantoran. Hanya dalam Catatan atas Laporan Keuangan aset tersebut dinyatakan tidak memiliki nilai (CaLK). Aturan yang sama yang berlaku untuk aset tetap lainnya juga akan berlaku untuk yang satu ini. Aset historis dapat dimasukkan dalam CaLK atau neraca sesuai dengan PSAP, sesuai Laporan Keuangan (FRS)-30 Menurut PSAP, aset historis dapat tercermin pada CaLK atau neraca. Setidaknya faktor-faktor ini dipertimbangkan ketika aset historis tercermin di neraca:

1. Nilai aset bersejarah yang dicatat pada awal periode pelaporan keuangan dan pada tanggal neraca, termasuk perincian aset historis yang dilaporkan pada biaya perolehan dan aset bersejarah yang dinilai kembali.
2. Saat aset dilaporkan dengan model penilaian kembali (*revaluation*), entitas cukup melaporkan informasi yang membantu dalam hal pemahaman tentang penilaian yang digunakan dan bagaimana signifikansinya.

Oleh karena itu, ada dua opsi yang tersedia untuk aset historis. Pertama, aset-aset yang hanya masuk dalam CaLK ini merupakan aset sejarah yang dapat membantu pemerintah dengan memberikan kontribusi nilai kultur dan sejarahnya. Jumlah unit aset dan informasi terkait aset sebelumnya yang ditulis dalam CaLK. Item kedua di neraca adalah aset sejarah, yang didefinisikan sebagai aset sejarah yang memiliki kemungkinan nilai masa depan bagi pemerintah selain nilai historisnya. Aset bersejarah dievaluasi sama dengan aset tetap lainnya di neraca.

2.2.9 Pengungkapan Aset Bersejarah

Dengan berpedoman pada peraturan yang ada yaitu PSAP Nomor 07 Tentang Akuntansi Aset Tetap, aset bersejarah yang hanya memiliki nilai seni, budaya, dan sejarahnya saja tanpa ada potensi manfaat lainnya kepada pemerintah maka aset tersebut harus diungkapkan dalam bentuk unit, misalnya jumlah unit koleksi yang dimiliki atau jumlah unit monumen, dalam CaLK (Catatan atas Laporan Keuangan) dengan tanpa nilai. Sehingga CaLK harus memberikan informasi lengkap mengenai aset bersejarah yang ada misalnya informasi berupa nama koleksi aset bersejarah, jumlah unit koleksi aset bersejarah, dan keterangan yang berkaitan dengan aset tersebut. Pengungkapan aset bersejarah dalam laporan keuangan memiliki peran

penting untuk memberikan informasi yang transparan dan akurat mengenai keberadaan, kondisi, dan pengelolaan aset tersebut. Dalam pengungkapan ini, penting untuk mencantumkan deskripsi lengkap mengenai aset bersejarah, termasuk jenis, asal-usul, dan nilai historisnya. Misalnya, koleksi artefak atau bangunan bersejarah di museum perlu diungkapkan dengan jelas untuk menjelaskan makna dan pentingnya aset tersebut dalam konteks budaya atau sejarah.

Selain itu, nilai buku aset bersejarah harus dicatat dalam laporan keuangan, meskipun nilai ekonominya sulit untuk diukur secara langsung. Biasanya, nilai ini tercatat berdasarkan biaya perolehan atau nilai nominal yang mungkin tidak mencerminkan nilai sebenarnya yang dimiliki oleh aset tersebut. Pengungkapan juga harus menyertakan metode pengukuran yang digunakan dalam menilai aset bersejarah. Jika aset tersebut diterima melalui hibah atau donasi, nilai wajar saat diterima bisa menjadi dasar pengukurannya. Pengelola perlu menjelaskan secara rinci bagaimana nilai tersebut ditentukan untuk memberikan pemahaman yang jelas mengenai proses pencatatan aset. Selain itu, kondisi fisik dan status perawatan aset bersejarah perlu diungkapkan, termasuk apakah aset tersebut memerlukan restorasi atau sudah mengalami kerusakan. Misalnya, jika bangunan bersejarah membutuhkan perbaikan struktural, informasi tersebut harus tercatat untuk menunjukkan langkah-langkah yang diambil dalam pelestariannya.

Tidak kalah penting adalah pengungkapan mengenai risiko dan tantangan yang mungkin dihadapi dalam pengelolaan aset bersejarah. Aset ini sering kali rentan terhadap ancaman dari pembangunan yang tidak terkendali, perubahan iklim, atau kerusakan akibat usia yang tua. Oleh karena itu, pengelola harus

mengungkapkan langkah-langkah yang telah atau akan diambil untuk mengatasi tantangan tersebut, seperti alokasi anggaran khusus untuk restorasi atau penerapan kebijakan pelestarian. Pengungkapan tentang langkah-langkah perlindungan ini memberikan gambaran yang jelas mengenai upaya untuk menjaga kelestarian aset bersejarah.

Selain itu, pengungkapan mengenai nilai sosial dan edukasi yang dimiliki oleh aset bersejarah juga harus disampaikan. Aset bersejarah tidak hanya bernilai dalam aspek budaya atau sejarah, tetapi juga memberikan kontribusi besar dalam pendidikan dan pariwisata. Misalnya, koleksi bersejarah yang dipamerkan di museum sering digunakan dalam program edukasi untuk masyarakat dan wisatawan. Pengungkapan tentang bagaimana aset bersejarah dimanfaatkan dalam konteks sosial dan edukasi akan menunjukkan pentingnya peran aset tersebut dalam masyarakat dan budaya.

Secara keseluruhan, pengungkapan aset bersejarah yang transparan dan lengkap dalam laporan keuangan memberikan pemahaman yang lebih baik kepada pemangku kepentingan tentang pentingnya pelestarian aset tersebut. Ini juga memastikan bahwa nilai budaya dan sejarah yang terkandung dalam aset bersejarah dapat dipertahankan dengan baik, serta memberikan informasi yang diperlukan untuk pengambilan keputusan yang tepat terkait pengelolaannya di masa depan.

2.2.10 Teori Pengukuran

Pengukuran merupakan suatu proses menetapkan angka kepada suatu objek atau peristiwa berdasarkan aturan yang telah ditentukan. Dalam konteks akuntansi, pengukuran mengacu pada penetapan atribut tertentu (seperti aset, pendapatan dan

liabilitas) yang dilaporkan dalam laporan keuangan. Proses ini merupakan bagian dari praktik akuntansi karena memberikan dasar yang dapat dipercaya untuk penyajian informasi keuangan. Tanpa pengukuran yang tepat, informasi akuntansi akan kehilangan makna dan sulit digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan ekonomi.

Menurut Campbell (1928 dalam Kam, 1992) pengukuran adalah “The assignment of numerals to represent properties of material systems other than numbers” yang artinya penetapan angka-angka untuk mewakili sifat-sifat dari sistem material yang bersifat non-numerik dengan dasar hukum atau aturan tertentu. Sementara itu, menurut Stevens (1959) menyatakan bahwa pengukuran adalah “Assignment of numerals to objects or events according to rules” yaitu proses penetapan angka kepada objek atau peristiwa berdasarkan aturan. Dari dua definisi tersebut, pengertian yang disampaikan Campbell dianggap lebih tepat karena menekankan perlunya batasan pada jenis aturan yang dapat digunakan. Hal ini penting agar proses pengukuran memiliki dasar yang logis dan dapat dipertanggungjawabkan secara ilmiah.

Dengan demikian, tidak setiap pemberian angka dapat disebut sebagai pengukuran, kecuali jika didasarkan pada teori atau hukum empiris yang sah. Prinsip pengukuran dalam akuntansi menekankan pentingnya objektivitas dan konsistensi dalam penerapan standar, yang menjadi dasar keandalan laporan keuangan (Scott, 2015). Oleh karena itu, pemilihan metode pengukuran harus mempertimbangkan relevansi dan keterandalann informasi yang dihasilkan. Dalam praktiknya, standar akuntansi mengatur berbagai pendekatan pengukuran yang

berguna untuk menjamin bahwa nilai yang disajikan mencerminkan kondisi ekonomi secara akurat.

Campbell (1928) membagi pengukuran menjadi dua jenis, yaitu:

1. Pengukuran Fundamental.

Pengukuran ini dilakukan berdasarkan hukum alam dan tidak bergantung pada variabel lain. Angka-angka yang diterapkan pada objek bersifat langsung dan berdiri sendiri tanpa perlu dikaitkan dengan pengukuran lainnya.

2. Pengukuran Turunan.

Pengukuran ini merupakan jenis pengukuran yang bergantung pada dua atau lebih pengukuran lain. Misalnya, dalam akuntansi, pendapatan dapat dihitung dari hasil pengurangan antara penerimaan dan pengeluaran, sehingga tidak berdiri sendiri seperti halnya pengukuran fundamental.

Namun demikian, Torgerson (1958 dalam Zavgren & Lambert, 1980) mengemukakan bahwa masih terdapat satu jenis pengukuran lain, yakni Pengukuran Fiat. Pengukuran Fiat adalah jenis pengukuran yang tidak didasarkan pada teori empiris, melainkan pada definisi yang dibentuk secara bebas untuk dikaitkan dengan variabel-variabel yang dapat diamati. Dalam praktiknya, untuk menguji validitas pengukuran fiat, para ilmuwan akan mencoba mengaitkannya dengan variabel lain guna mengukur manfaat dan keterkaitannya secara praktis. Pengukuran fiat lebih fleksibel dan dianggap sesuai dengan ilmu sosial seperti akuntansi, yang sering kali menghadapi keterbatasan dalam data empiris namun tetap perlu menghasilkan informasi yang dapat digunakan dalam pengambilan

keputusan (Alexander dan Nobes, 2020). Dalam pengukuran akuntansi modern, pengukuran fiat juga menjadi dasar dalam penerapan estimasi akuntansi dan penggunaan model penilaian yang berbasis asumsi (Deegan, 2019)

Aset bersejarah merupakan salah satu objek yang sesuai untuk penggunaan pendekatan pengukuran fiat. Hal ini disebabkan karena aset bersejarah diperoleh melalui cara non-komersial seperti hibah, warisan, donasi, rampasan atau sitaan sehingga nilai perolehannya sulit ditentukan secara pasti. Teori pengukuran fiat memungkinkan entitas untuk menetapkan nilai aset berdasarkan konsep atau definisi tertentu tanpa harus didukung oleh teori empiris yang ketat. Hal ini sejalan dengan pernyataan Fidiyanti (2022) yang menyebutkan bahwa pendekatan fiat dalam teori akuntansi dapat memberikan dasar yang lebih kuat untuk pengukuran dan meningkatkan kepercayaan pengguna terhadap informasi keuangan. Selain itu, teori pengukuran fiat ini menekankan bahwa nilai dapat ditetapkan berdasarkan definisi yang dibentuk dan dikaitkan dengan variabel yang dapat diamati tanpa harus dibuktikan dengan teori empiris yang kuat. Hal tersebut cocok dengan kondisi aset bersejarah.

Selain itu, dalam Pedoman Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 07 Tahun 2010, aset bersejarah diklasifikasikan sebagai bagian dari aset tetap. Namun, berbeda dengan aset tetap pada umumnya, aset bersejarah memiliki karakteristik khusus yang tidak hanya mencerminkan manfaat ekonomi, tetapi juga nilai budaya dan historis, sehingga pendekatan pengukuran yang fleksibel seperti pengukuran fiat menjadi lebih tepat untuk diterapkan. Oleh karena itu, penerapan teori pengukuran fiat dalam akuntansi sektor publik khususnya terhadap aset bersejarah,

dapat menjadi solusi yang rasional untuk mencerminkan nilai yang wajar tanpa mengabaikan substansi ekonomi dan sosial yang melekat pada aset tersebut (Mardiasmo, 2018).

2.2.11 Museum Singhasari

Museum Singhasari merupakan museum arkeologi yang berdiri di Desa Klampok, Kecamatan Singosari, Kabupaten Malang. Museum ini diresmikan pada tanggal 20 Mei 2015 dan berada di bawah pengelolaan Pemerintah Kabupaten Malang. Museum ini dibangun atas inisiatif pemerintah daerah Bersama pengembang perumahan setempat, Singhasari Residence, yang menghibahkan lahan seluas kurang lebih 600 meter persegi sebagai lokasi pembangunan museum. Tujuan utama pendirian museum ini adalah untuk melestarikan warisan budaya serta memperkenalkan sejarah Kerajaan Singhasari kepada masyarakat luas. Kerajaan Singhasari merupakan salah satu kerajaan Hindu-Buddha besar di Nusantara yang berdiri pada abad ke-13 dan berperan penting dalam sejarah peradaban Jawa Timur.

Dalam perkembangannya, museum ini tidak hanya menjadi tempat penyimpanan artefak, tetapi juga menjadi ruang edukasi sejarah bagi pelajar, mahasiswa, dan wisatawan. Museum ini sempat mengalami stagnasi dan minim perhatian. Namun, berkat dorongan dari komunitas sejarah, akademisi, serta pemerintah lokal, Museum Singhasari kembali aktif dan terus dikembangkan untuk menunjang fungsi edukatif dan pariwisata berbasis sejarah.

Museum Singhasari menyimpan lebih dari 340 artefak sejarah yang berasal dari periode klasik Jawa, khususnya masa Kerajaan Singhasari dan Majapahit.

Koleksinya terdiri dari arca, fragmen candi, prasasti, serta artefak pendukung lainnya. Beberapa acra penting yang dipamerkan antara lain Arca Durga Mahisasuramardani gaya Singhasari, Arca Ganesha, Arca Prajnaparamita, dan Mahakala. Sekitar 30% dari koleksi yang ditampilkan merupakan artefak asli, sedangkan sisanya adalah replica, karena sebagian besar artefak asli telah dipindahkan ke Museum Nasional di Jakarta dan Museum Nasional Leiden di Belanda. Hal ini terjadi karena masa kolonial banyak peninggalan sejarah Jawa Timur dibawa ke luar negeri. Museum Singhasari terdiri dari beberapa ruang pameran termasuk ruang utama, galeri artefak, dan aula untuk kegiatan edukatif dan seminar.

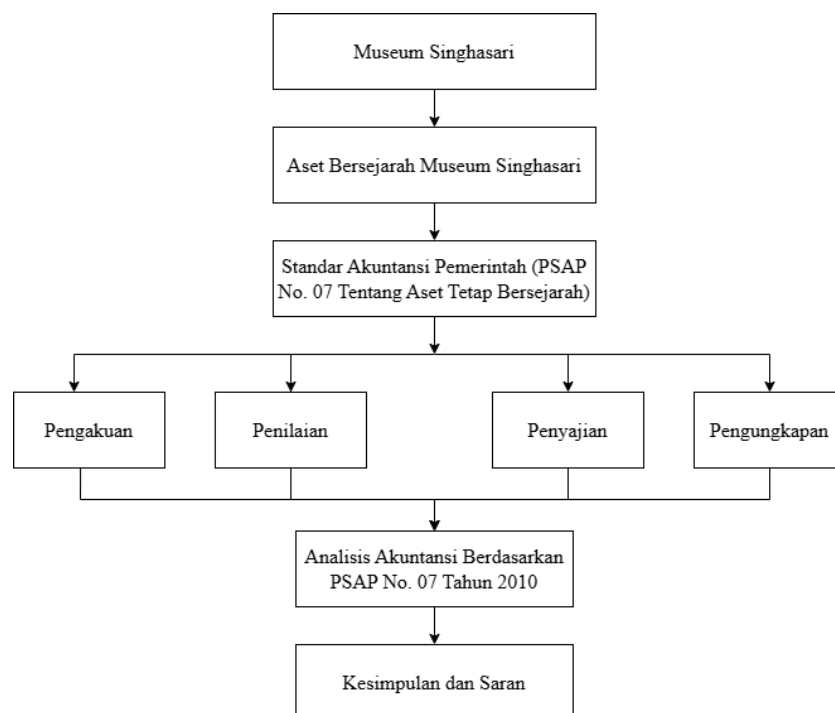
Selain menyimpan warisan arkeologis, museum ini memiliki nilai penting sebagai simbol identitas budaya masyarakat Malang dan sebagai bagian dari jalur wisata sejarah bersama situs-situs seperti Candi Singosari dan Makam Raja Kertanegara. Peran serta komunitas sejarah dan pemerintah daerah memperkuat eksistensi museum sebagai ruang kolaboratif antara masyarakat dan pengelola warisan budaya. Dengan demikian, Museum Singhasari tidak hanya berfungsi sebagai pameran artefak, tetapi juga sebagai media pewarisan nilai-nilai sejarah kepada generasi penerus.

2.3 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran merupakan suatu alur logis yang menjelaskan hubungan antara variabel-variabel penelitian berdasarkan teori yang relevan, hasil penelitian sebelumnya, dan pemikiran peneliti yang sistematis, sehingga dapat menjadi dasar dalam merumuskan hipotesis atau fokus kajian yang akan diteliti (Sugiyono, 2019).

Dalam menyusun kerangka pemikiran, peneliti harus mampu mengintegrasikan teori-teori yang ada dengan fenomena yang dikaji agar tercipta pemahaman menyeluruh terhadap permasalahan penelitian yang diangkat. Kerangka ini menjadi panduan berpikir yang menggambarkan bagaimana satu variabel memengaruhi variabel lainnya dalam konteks tertentu, serta menjelaskan arah dan bentuk hubungan tersebut secara rasional dan dapat diuji. Sebagai bagian penting dari rancangan penelitian, kerangka pemikiran tidak hanya membantu memperjelas arah analisis data, tetapi juga menunjukkan kemampuan peneliti dalam memahami permasalahan dan menyusunnya dalam struktur teoritis yang utuh (Sugiyono, 2019). Oleh karena itu, kerangka pemikiran harus disusun secara kritis, berdasarkan referensi yang valid, dan mampu menjembatani antara teori dan praktik dalam pelaksanaan penelitian.

Gambar 2. 1 Kerangka Pemikiran



Kerangka pemikiran dalam penelitian ini disusun untuk menggambarkan gambaran sistematis mengenai alur berpikir peneliti dalam menganalisis perlakuan akuntansi terhadap tetap bersejarah pada Museum Singhasari. Penelitian ini berawal dari keberadaan aset bersejarah yang dimiliki oleh Museum Singhasari, yang selanjutnya menjadi fokus utama untuk dianalisis berdasarkan ketentuan dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), khususnya Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 07 tentang Aset Tetap Bersejarah. Dalam konteks tersebut, terdapat empat aspek utama yang menjadi perhatian dalam analisis, yaitu pengakuan, penilaian, penyajian, dan pengungkapan aset bersejarah. Keempat aspek ini kemudian dianalisis secara menyeluruh untuk menilai kesesuaian penerapan akuntansi aset tetap bersejarah di Museum Singhasari dengan ketentuan yang diatur dalam PSAP No. 07 Tahun 2010. Hasil dari analisis ini akan dijadikan dasar dalam menarik kesimpulan serta memberikan saran yang konstruktif bagi pengelolaan dan pelaporan aset bersejarah oleh pihak museum agar selaras dengan standar akuntansi pemerintah yang berlaku.