

BAB II KAJIAN TEORI

A. Teori Normatif

Teori normatif dalam teori akuntansi mendapat perhatian yang besar pada tahun 1940-an sampai awal tahun 1960-an dengan keluarnya Monograph teori akuntansi no.3 yang ditulis oleh Paton dan Littleton yang diberi judul "*An Introduction to Corporate Accounting Standards*" pada tahun 1940. Tulisan tersebut membawa dampak yang besar dalam sejarah penyusunan teori akuntansi yang pada waktu itu lebih difokuskan untuk penentuan *basic postulate* dan pengembangan rerangka dasar teori akuntansi. Hal ini dapat dijumpai dalam tulisan Maurice Moonitz (1961) dengan ARS No.1 dan Moonitz and Sprouse (1963) dengan ARS no.3, Paul Grady (1965) dengan ARS no.7 tentang GAAP, AICPA (1970) dengan APB Statement no.4 tentang konsep dasar dan penyusunan laporan keuangan untuk perusahaan, dan terakhir oleh FASB (1978) dengan SFAC No.1,2,3,4, dan 6 (rerangka konseptual pelaporan keuangan).¹

Teori normatif, atau nilai-nilai yang menjadi tujuan bidang ini, alternatif keputusan yang seharusnya diambil oleh penyelenggara administrasi negara (praktisi) dan apa yang seharusnya dikaji dan dianjurkan kepada para pelaksana kebijakan.² Teori normatif bertujuan menjelaskan situasi administrasi masa mendatang secara prospektif. Termasuk dalam teori ini adalah pernyataan atau penjelasan-penjelasan yang bersifat utopia yaitu suatu cita-cita yang sangat idealistis.³ Misalnya masyarakat yang adil dan makmur berdasarkan Pancasila atau keluarga kecil yang bahagia dan sejahtera. Teori normatif juga dapat dikembangkan dengan merumuskan kriteria-kriteria normatif yang lebih spesifik, seperti efisiensi, efektivitas, responsibilitas, akuntabilitas, ekonomi, semangat kerja pegawai, desentralisasi, partisipasi, inovasi dan sebagainya. Teori normatif memberikan rekomendasi kearah mana suatu realitas harus

¹ Arif Budiarto dan Murtanto, "Teori Akuntansi: Dari Teori Normatif ke Positif", *Jurnal Bisnis dan Akuntansi* 1, no. 3 (2019): 169.

² Asna Aneta, "Perkembangan Teori Administrasi Negara", *Jurnal Inovasi* vol. 9, no.1 (2018): 7.

³ Audrey Suzanne Angelene dan Nadila Ika Mawarni, "Administrasi Publik Yang Efisien", (Skripsi, Sekolah Tinggi Ilmu Administrasi Mandala Indonesia, 2018), 13.

dikembangkan atau perlu diubah dengan menawarkan kriteria-kriteria normatif tertentu. Permasalahan dalam teori normatif adalah bahwa kriteria-kriteria yang ditawarkan tidaklah selalu saling mendukung, akan tetapi dalam beberapa hal saling bertentangan. Misalnya penekanan pada efisiensi dapat mengorbankan perataan penekanan pada sentralisasi juga dapat mengorbankan akuntabilitas dan inovasi (terutama dari bawah).⁴

Teori normatif berusaha menjelaskan informasi apa yang seharusnya dikomunikasikan kepada para pemakai informasi akuntansi, dan bagaimana informasi tersebut akan disajikan. Jadi teori normatif seharusnya dilakukan oleh akuntan (*what ought to be*) dalam proses penyajian informasi keuangan kepada para pemakai dan bukan menjelaskan tentang apakah informasi keuangan itu (*what is*) atau mengapa hal tersebut terjadi. Sebaliknya tujuan pendekatan teori positif berusaha menguraikan dan menjelaskan apa dan bagaimana informasi keuangan disajikan serta dikomunikasikan kepada para pemakai informasi akuntansi atau dengan kata lain pendekatan teori positif bukanlah untuk memberikan anjuran mengenai bagaimana praktik akuntansi seharusnya, tetapi untuk menjelaskan mengapa praktik akuntansi mencapai bentuk seperti keadaannya sekarang. Selain itu pendekatan teori positif sangat menekankan pentingnya penelitian empiris untuk menguji apakah teori akuntansi yang telah dikemukakan dalam banyak literatur teori akuntansi dapat menjelaskan praktik akuntansi yang berlaku.⁵

Teori normatif, terdiri dari *the value goals* dari bidang administrasi, yang harus dilakukan oleh para administrator publik (para praktisi) dalam kerangka alternatif-alternatif keputusan mereka, dan yang harus dipelajari dan direkomendasikan oleh para sarjana administrasi publik kepada para praktisi dari aspek kebijakan.⁶

Teori normatif berfokus pada apa yang harus dilakukan oleh para praktisi dan yang harus dipelajari oleh para teoritis administrasi publik. Teori normatif berbasis pada sebab-sebab dari suatu *outcome*, apa yang menyebabkan suatu *outcome*, bukan sekedar apa yang berkorelasi dengan *outcome* tersebut. Peneliti

⁴ Aneta, "Perkembangan Teori Administrasi Negara", 7.

⁵ Budiarto dan Murtanto, "Teori Akuntansi: Dari Pendekatan Normatif ke Positif", 164.

⁶ Syahrir Karim, *Proceedings International Conference On Islam, Politics, Law, And Social Sciences* (Makasar: Kedai Aksana, 2018), 12.

mengembangkan hipotesis kausalitas, mengujinya pada situasi-situasi atau kondisi-kondisi lingkungan yang berbeda, guna memastikan adanya hukum kausalitas di antara fenomena yang diobservasi. Teori normatif berfokus pada pemahaman tentang perilaku apa yang mengarah pada hasil apa dan mengapa, serta bagaimana hasil-hasil tersebut dapat berbeda pada lingkungan yang berbeda. Bertolak dari pemahaman tentang kausalitas tersebut maka teori normatif mencoba mengembangkan tindakan-tindakan yang seharusnya dilakukan oleh para administrator/manajer dan peneliti administrasi publik agar dapat mencapai hasil yang diperlukan.⁷

Jika dihubungkan dengan pendekatan deduktif-induktif dalam penyusunan teori akuntansi, maka baik pendekatan deduktif maupun induktif dapat bersifat deskriptif (positif atau normatif). Umumnya menurut sifatnya, pendekatan induktif bersifat deskriptif. Tetapi hal ini bukan berarti bahwa pendekatan deduktif harus bersifat normatif. Dalam membuat generalisasi dari beberapa pengamatan tertentu dengan proses induktif, kesimpulan yang deskriptif tidak boleh dicampuradukkan dengan standar normatif. Artinya, apa yang terjadi (dan dibuktikan secara empiris) tidak selalu identik dengan apa yang seharusnya terjadi. Jadi jika struktur teori mengandung pernyataan yang bersifat normatif, maka dasar untuk dapat menerima pernyataan tersebut harus dinyatakan dengan jelas (harus ditentukan tujuan yang jelas) dan para ahli teori lain dapat menolak kesimpulan normatif ini dengan membantah pernyataan normatifnya.⁸

Teori normatif juga dapat dikembangkan dengan merumuskan kriteria-kriteria normatif yang lebih spesifik seperti efisiensi, efektivitas, responsivitas, akutabilitas, demokrasi, dan sebagainya. Teori normatif memberikan rekomendasi ke arah mana suatu realitas harus dikembangkan atau perlu dirubah dengan menawarkan kriteria-kriteria normatif tertentu. Kriteria-kriteria normatif dalam teori administrasi seringkali terkesan ambisius. Kontradiktif dan relatif (dibatasi ruang dan waktu). Namun teori normatif tetaplah penting karena kemajuan administrasi negara akan lebih terarah bila terlebih dahulu ditentukan kriteria yang

⁷Karim, *Proceedings International Conference On Islam, Politics, Law, And Social Sciences*, 14-15.

⁸ Budiarto dan Murtanto, "Teori Akuntansi: Dari Pendekatan Normatif ke Positif", 164.

tepat untuk mengukur kemajuan tersebut.⁹

Persoalan dalam teori normatif adalah bahwa kriteria-kriteria normatif yang ditawarkan tidak selalu mendukung bahkan bisa saling bertentangan. Misalnya, penekanan yang terlalu tinggi pada efisiensi dapat mengorbankan pemerataan (*equity*). Sentralisasi yang berlebihan dapat menghambat atau membunuh nilai-nilai demokrasi seperti partisipasi, akuntabilitas publik, transparansi dan pemberdayaan masyarakat.¹⁰

Teori normatif berusaha menjelaskan informasi apa yang seharusnya dikomunikasikan kepada para pemakai informasi akuntansi dan bagaimana akuntansi tersebut akan disajikan. Jadi teori normatif berusaha menjelaskan apa yang seharusnya dilakukan oleh akuntan dalam proses penyajian informasi keuangan kepada para pemakai dan bukan menjelaskan tentang apakah informasi keuangan itu dan mengapa hal tersebut terjadi. Teori normatif sering dinamakan teori a priori (dari sebab ke akibat dan bersifat deduktif). Teori normatif bukan dihasilkan dari penelitian empiris tetapi dihasilkan dari kegiatan semi *research*.¹¹

Teori normatif dihasilkan melalui proses semi penelitian tanpa adanya pengujian terhadap teori akuntansi yang telah dikemukakan tersebut dapat atau tidak menjelaskan praktik akuntansi yang telah berlaku. Sebaliknya, pada teori positif sangat menekankan pentingnya penelitian empiris untuk menguji apakah teori akuntansi yang telah dikemukakan dalam banyak literatur teori akuntansi dapat menjelaskan praktik akuntansi yang berlaku.¹²

Teori akuntansi normatif yang didefinisikan sebagai teori yang mengharuskan dan menggunakan kebijakan nilai (*value judgement*) yang mengandung minimum sebuah premis. Namun, pendekatan normatif yang berjaya selama satu dekade nyatanya

⁹ Audrey Suzanne Angelene dan Nadila Ika Mawarni, “Administrasi Publik Yang Efisien”, (Skripsi, Sekolah Tinggi Ilmu Administrasi Mandala Indonesia, 2018), 13.

¹⁰ Audrey Suzanne Angelene dan Nadila Ika Mawarni, “Administrasi Publik Yang Efisien”, (Skripsi, Sekolah Tinggi Ilmu Administrasi Mandala Indonesia, 2018), 13.

¹¹ Indira Januarti, “Pendekatan dan Kritik Teori Akuntansi Positif”, *Jurnal Akuntansi & Auditing* vol. 1, no. 1 (2016): 84.

¹² Dias Oktaviani, dkk, “Teori Akuntansi dan Riset Akuntansi (*Accounting Theory And Accounting Research*)”, (Skripsi, Universitas Ma Chung Malang, 2016), 1-2.

tidak dapat menghasilkan teori akuntansi yang siap dipakai dalam praktik sehari-hari. Kurangnya kontribusi yang diberikan oleh teori akuntansi normatif tersebut melatarbelakangi pergeseran pendekatan dalam penelitian akuntansi pada tahun 1970-an.¹³

Awal perkembangan teori akuntansi menghasilkan teori normatif yang didefinisikan sebagai teori yang mengharuskan. Dalam teori normatif digunakan kebijakan nilai (*value judgment*) yang minimum mengandung sebuah premis. Pada awal perkembangannya, penulisan teori akuntansi normatif belum menggunakan pendekatan investigasi formal. Teori disusun terutama untuk mengembangkan postulat akuntansi.¹⁴

Pendekatan teori akuntansi normatif menghasilkan taksonomi akuntansi sebagai art. diakui sebagai sarana pendekatan teori akuntansi. teori akuntansi normatif yang berbentuk praktik akuntansi berterima umum (PABU) merupakan acuan teori dalam memberikan jalan terbaik untuk meramalkan berbagai fenomena akuntansi dan menggambarkan bagaimana interaksi antar-variabel akuntansi dalam dunia nyata yang merupakan fungsi pendekatan teori akuntansi positif.¹⁵

Pada perkembangannya, teori normatif mulai menggunakan pendekatan investigasi formal yaitu dengan pendekatan deduktif yang dimulai dari proposisi akuntansi dasar sampai dengan dihasilkan prinsip akuntansi yang rasional sebagai dasar untuk mengembangkan teknik-teknik akuntansi. Selain itu, perkembangan akuntansi juga mengarah pada teori akuntansi positif atau deskriptif yang investigasinya sudah lebih terstruktur dengan menggunakan pendekatan induktif yang didasarkan pada konklusi yang digeneralisasikan berdasarkan hasil observasi dan pengukuran yang terinci.¹⁶

¹³Dias Oktaviani, dkk, “Teori Akuntansi dan Riset Akuntansi (*Accounting Theory And Accounting Research*)”, (Skripsi, Universitas Ma Chung Malang, 2016), 1-2.

¹⁴ Zaki Baridwan, “Perkembangan Teori dan Penelitian Akuntansi”, *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia* vo;. 15, no. 4 (2016): 486-487.

¹⁵Jenny Sihombing, “*Positive Accounting Theory* Dalam Keterkaitannya Dengan Pembentukan Standar Akuntansi: Suatu Tinjauan Teoritis”, *Jurnal Ekonomi dan Bisnis* vol. 6, no. 1 (2017): 20.

¹⁶Oktaviani, dkk, “Teori Akuntansi dan Riset Akuntansi (*Accounting Theory And Accounting Research*)”, 1-2.

B. *Measurement Theory*

Pengukuran pada dasarnya berkaitan dengan metode yang digunakan untuk memberikan deskripsi kuantitatif sejauh mana individu memanifestasikan atau memiliki karakteristik tertentu. “Pengukuran adalah pemberian angka kepada individu secara sistematis sebagai cara untuk merepresentasikan properti individu”.¹⁷

Pengukuran merupakan bagian esensial dari suatu penyelidikan ilmiah, yang juga merupakan proses pemberian angka atau label pada unit analisis untuk menyajikan atribut konsep, sedangkan atribut adalah sesuatu yang dilampirkan pada suatu objek yang menggambarkan sifat atau karakteristik yang terdapat pada objek tersebut. Pengukuran ini membuat data yang dihasilkan lebih informatif dan karena itu lebih berguna. Teori pengukuran ini diperlukan dalam melakukan penilaian ekonomi aset pusaka yang memiliki keunikan dimensi waktu dan unsur intrinsik.

Jenis pengukuran antara lain sebagai berikut:¹⁸

1. Pengukuran fundamental (*Fundamental Measurement*)

Dimana suatu bilangan dapat diberikan untuk suatu sifat menurut acuannya pada hukum kodrat dan tidak bergantung pada pengukuran variabel lain.

2. Pengukuran turunan (*Devided Measurement*)

Hal tersebut bergantung pada pengukuran dua atau lebih besaran dan adanya teori empiris yang telah diverifikasi dan menghubungkan ciri-ciri tertentu dengan ciri-ciri lain.

3. Pengukuran Formal (*Fiat Measurement*)

Pengukuran formal adalah tipe pengukuran dalam ilmu sosial dan akuntansi, menggunakan definisi yang dibangun secara acak untuk dihubungkan dengan hal-hal yang bias diamati dengan pasti (variabel) pada konsep yang telah ada, tanpa perlu teori konfirmasi untuk mendukung hubungan tersebut. Sebagai contoh, dalam akuntansi kita tidak tahu bagaimana cara untuk mengukur konsep keuntungan secara langsung. Kita mengasumsikan variabel pendapatan, laba, beban, dan kerugian dihubungkan dengan konsep keuntungan

¹⁷ Kenneth S. Shultz, dkk., *Measurement Theory in Action Case Studies and Exercises* (New York: Routledge, 2014), 54.

¹⁸ Heri Widodo, dkk., “Accounting Treatment for Heritage Assets: A Case Study on Management of Pari Temple”, *Journal of Accounting and Investment* 21, no. 1 (2020): 82.

dan bagaimanapun bisa digunakan untuk mengukur keuntungan secara tidak langsung. Untuk mengukur validitas pengukurannya, ilmuwan sosial berusaha menghubungkan hal-hal yang dipelajari dengan variabel lain untuk melihat manfaatnya. Contohnya, jika kita ingin mengukur kemampuan aritmatik orang, kita mungkin memilih untuk menguji mereka dalam suatu tes aritmatik. Bagaimanapun, tidak adateori empiris yang konfirmasi untuk menilai tes yang kita lakukan, dan kita membuat asumsi ketika kita membangun skala pengukuran. Kita bias memprediksikan bahwa pada kebanyakan orang, yang mempunyai nilai tes yang tinggi juga akan berprestasi dalam kuliah matematika.

Standar Akuntansi adalah metode yang seragam untuk menyajikan informasi, sehingga laporan keuangan dari berbagai perusahaan yang berbeda dapat dibandingkan dengan lebih mudah kumpulan konsep, standar, prosedur, metode, konvensi, kebiasaan dan praktik yang dipilih dan dianggap berterima umum.¹⁹

Aset warisan yang diukur dengan menggunakan dasar biaya historis diakui sebesar biaya transaksi. Informasi ini sangat mudah dipastikan untuk akuisisi baru-baru ini dan mudah dimengerti. Akan tetapi, aset warisan cenderung memiliki masa hidup yang tidak dapat ditentukan dan akibatnya tidak ada penyesuaian akuntansi lebih lanjut untuk penyusutan atau penurunan nilai yang dibuat ke nilai tercatat awal. Juga, banyak aset warisan diperoleh beberapa waktu di masa lalu; berlalunya waktu dan perubahan selanjutnya dalam nilai pasar di mana mereka ada dan yang tidak dapat diprediksi berarti bahwa biaya historis yang dilaporkan seringkali bukan panduan yang berguna untuk nilainya. Seiring waktu biaya historis akan memberikan informasi yang menjadi kurang berguna dan relevan.²⁰

Pengukuran (*measurement*) merupakan bagian yang sangat penting dalam suatu penyelidikan ilmiah. Tujuan pengukuran tersebut adalah untuk menjadikan data yang dihasilkan lebih *informative* dan menjadi lebih bermanfaat. Pengukuran dipakai dalam berbagai disiplin pengetahuan ataupun bidang pekerjaan dan profesi termasuk bidang akuntansi. Sebagai penyedia informasi

¹⁹ Dy Ilham Satria, *Modul Akuntansi Keuangan 1* (Lhoksumawe: Universitas Malikussaleh Press, 2016), 1.

²⁰ Technical Director International Public Sector Accounting Standards Board, *Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting* (New York: International Federation of Accountants, 2006), 27.

akuntansi memerlukan pengukuran karena data kuantitatif merupakan bagian dominan dari informasi akuntansi.²¹

Campbell sebagaimana dikutip oleh Putra (2015) mendefinisikan pengukuran adalah :

“the assignment of numerals to represent properties of material systems other than numbers, in virtue of the laws governing these properties”

Sedangkan menurut Stevens sebagaimana dikutip Putra (2015):

*“assignment of numerals to objects or events according to the rules”*²²

Orang yang pertama menangani masalah pengukuran, definisi pengukuran adalah: *“The assignment of numerals to represent properties of material systems other than numbers yang berarti penentuan angka-angka yang menggambarkan sifat-sifat sistem material dan bilangan-bilangan didasarkan pada hukum yang mengatur tentang sifat-sifat”*. Pengukuran disebut sebagai: *“assignment of numerals to objects or events according to rules yang berarti penentuan angka-angka yang ada kaitannya dengan objek-objek ataupun peristiwa-peristiwa sesuai dengan peraturan”*. Sepintas, definisi tersebut tampak sangat mirip, namun sesungguhnya yang pertama lebih tradisional dan sempit cakupannya.²³

Pengukuran melibatkan hubungan sistem bilangan formal untuk beberapa sifat dari objek atau kejadian dengan rata-rata aturan semantik. Aturan-aturan ini terdiri dari operasi yang dirancang untuk membuat sambungan (definisi operasional). Pengukuran ini dimungkinkan karena hubungan satu ke satu (isomorfisma) antara karakteristik tertentu dari sistem angka, sebagaimana dinyatakan dalam model matematika dan hubungan antara objek-objek atau peristiwa yang berkaitan dengan sifat yang diberikan. Ketika angka tersebut ditempatkan ke objek atau peristiwa, dalam model matematika mencerminkan hubungan antara objek-objek atau peristiwa, maka sifat dari objek atau peristiwa dikatakan diukur jika skala telah ditetapkan. Saat ini

²¹ Aditya Priyanto Putra, dkk., *Measurement Theory* (Jember: Universitas Negeri Jember Press, 2015), 2.

²² Putra, dkk., *Measurement Theory*, 4.

²³ Dwi Asih Surjandari, *Important of Measurement, Scale, Type of Measurement, Reliability and Accuracy, Measurement In Accounting* (Yogyakarta: Universitas Mercu Buana Press, 2015), 6.

korespondensi antara model formal dan empiris sangat erat kaitannya, kita mampu menemukan suatu kebenaran dengan menguji model itu sendiri.²⁴

Pengukuran adalah proses pemberian angka-angka atau label kepada unit analisis untuk merepresentasikan atribut-atribut konsep Atribut adalah sesuatu yang melekat pada suatu objek yang menggambarkan sifat atau ciri yang dikandung objek tersebut.²⁵

Kegunaan dari teori pengukuran dalam memahami pengukuran aset bersejarah dapat dikaitkan dengan pernyataan yang diungkapkan oleh bahwa pada tahap pengukuran, aset bersejarah akan diukur berapa kos yang dilekatkan pada aset bersejarah saat awal perolehan aset. Sedangkan untuk penilaian aset bersejarah seringkali tidak dibedakan dengan pengukuran, karena terdapat asumsi bahwa di dalam akuntansi untuk mengukur makna ekonomik suatu objek, pos, atau elemen menggunakan unit moneter. Aset bersejarah masuk dalam golongan aset tetap karena aset bersejarah membawa sifat-sifat aset tetap. Oleh karena itu, perlakuan akuntansi bagi aset bersejarah mempunyai kemiripan dengan aset tetap lainnya.²⁶

Untuk semua pengukuran mengandung kesalahan atau eror.²⁷

1. Sumber kesalahan

a. Operasi Pengukuran tidak tetap

Aturan untuk menetapkan nomor untuk properti tertentu biasanya terdiri dari satu set operasi. Satu set operasi tidak dapat dinyatakan secara tepat dan karenanya dapat diinterpretasikan salah oleh pengukur.

²⁴Surjandari, *Important of Measurement, Scale, Type of Measurement, Reliability and Accuracy, Measurement In Accounting*, 7.

²⁵Dwi Asih Surjandari, *Important of Measurement, Scale, Type of Measurement, Reliability and Accuracy, Measurement In Accounting* (Yogyakarta: Universitas Mercu Buana Press, 2015), 8.

²⁶Dessy Wulandari dan A.A. Gde Satia Utama, "Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah: Pengakuan, Penilaian dan Pengungkapannya dalam Laporan Keuangan Studi Kasus pada Museum Anjuk Ladang Kabupaten Nganjuk", *Jurnal Manajemen* 2, no. 4 (2016): 805.

²⁷Ahmad Rizal Ardiansyah, "Measurement Theory", *Jurnal Akuntansi* 3, no. 1 (2019): 6.

- b. Pengukur
Pengukur mungkin salah menafsirkan aturan, menjadi bias, atau menerapkan atau membaca instrumen dengan tidak benar.
 - c. Instrumen
Banyak operasi membutuhkan penggunaan alat fisik, seperti penggaris atau termometer atau barometer, yang mungkin cacat.
 - d. Lingkungan
Pengaturan di mana operasi dilakukan pengukuran dapat mempengaruhi hasil.
 - e. Atribut yang tidak jelas
Apa yang harus diukur mungkin tidak jelas, terutama jika pengukuran melibatkan suatu konsep yang tidak dapat diukur secara langsung.
 - f. Resiko dan Ketidakpastian
Hal ini berkaitan dengan distribusi pengembalian aset nyata. Jika semua pengukuran kecuali menghitung secara inheren mengakibatkan kesalahan, maka yang kita butuhkan adalah untuk menetapkan batas kesalahan yang diterima. Jika pengukuran masih dalam batas-batas ini maka dapat dianggap benar dan adil dalam hal akuntansi.
2. Pengukuran yang dapat diandalkan
- Sering diperlukan bahwa sebelum unsur-unsur seperti aktiva, kewajiban, pendapatan, dan beban diakui dalam laporan keuangan, unsur-unsur tersebut harus mampu untuk dilakukan pengukuran yang dapat diandalkan. Gagasan keandalan menggabungkan dua aspek: ketepatan dan kepastian pengukuran, dan pengungkapan yang secara meyakinkan mewakili sehubungan dengan transaksi ekonomi yang mendasarinya dan berbagai peristiwa. Aspek mempengaruhi ketepatan pengukuran.²⁸ Istilah 'presisi' sering digunakan dalam dua konteks. Pertama, mungkin merujuk ke nomor, dalam hal ini adalah berlawanan dengan gagasan pendekatan. Kedua, berkaitan dengan operasi pengukuran, dalam hal ini berkaitan dengan tingkat penyempurnaan dari operasi atau kinerjanya, serta persetujuan hasil antara operasi pengukuran yang digunakan berulang kali yang diterapkan pada properti tertentu. Arti terakhir ini pada dasarnya sama dengan

²⁸ Ardiansyah, "Measurement Theory", 7.

keandalan. Dengan menyatukan dua istilah, kita dapat mengatakan bahwa keandalan dari pengukuran berkaitan dengan ketepatan di mana suatu property tertentu diukur dengan menggunakan satu perangkat operasi.

3. Pengukuran yang akurat

Meskipun prosedur pengukuran mungkin sangat handal, memberikan hasil yang sangat tepat, namun tidak mungkin menghasilkan hasil yang akurat. Alasannya adalah akurasi berhubungan dengan seberapa dekat pengukuran menuju “nilai sejati” dari atribut pengukuran. Sifat fundamental, seperti panjang dari suatu objek, dapat ditentukan secara akurat dengan membandingkan objek dengan standar yang mewakili nilai sebenarnya. Masalahnya adalah pada beberapa pengukuran nilai yang sebenarnya tidak diketahui. Untuk menentukan ketepatan dalam akuntansi, kita perlu tahu atribut apa yang perlu kita ukur untuk mencapai tujuan pengukuran. Tujuan dari akuntansi untuk menyajikan informasi yang berguna. Oleh karena itu akurasi pengukuran berkaitan dengan gagasan pragmatis dari “kegunaan”, tetapi akuntan tidak sama dalam menentukan spesifikasi dan standar kuantitatif yang harus diterapkan.²⁹

Perhitungan yang paling fundamental dalam ilmu akuntansi adalah perhitungan modal dan laba. Modal dinilai berasal dari transaksi dan penilaian ulang yang terjadi di pasar modal. Laba berasal dari perbandingan dari beban dan pendapatan, juga perubahan modal dalam satu periode akuntansi. Modal dapat dinilai dan dihitung dengan berbagai cara, contoh: *historical cost*, operasional, keuangan, atau nilai wajar. Sejarah menunjukkan pada kita bahwa konsep perhitungan atas modal dan laba telah berubah dan berkembang dari waktu ke waktu dan menghasilkan beberapa konsep perhitungan yang fundamental. Yang terkini, standar pelaporan keuangan internasional telah membuat konsep lebih tepat yaitu konsep “nilai wajar”. Beberapa pengamat beragumen dan mengkritik konsep “nilai wajar” ini. Bahwa konsep ini merubah konsep alokasi ke pendekatan penilaian, di mana akan menunjukkan perbedaan tergantung atas situasi dan interpretasi yang subjektif. Perubahan ini lebih fokus pada penilaian “Balance Sheet”, mengalihkan akuntansi dari perhitungan alokasi laba yang sederhana dan lebih menekankan pada relevansi pada realita

²⁹ Ahmad Rizal Ardiansyah, “Measurement Theory”, 8.

komersil dan pengambilan keputusan oleh investor dibandingkan kebenarannya.³⁰

Pengukuran dalam akuntansi masuk ke dalam kategori pengukuran turunan untuk modal dan keuntungan. Laba akuntansi sekarang berasal dari standar akuntansi internasional. Dari perubahan modal selama periode dari semua kegiatan termasuk kenaikan dan penurunan fair value aktiva bersih tidak termasuk transaksi dengan pemilik. Modal berasal dari 'net fair value' aktiva dan kewajiban. Berarti kita harus mengukur nilai modal awal, pada jumlah penghasilan yang diterima, jumlah modal yang digunakan, dan perubahan nilai fair value aktiva bersih. Peningkatan modal selama periode akan datang akan mengukur jumlah laba dari berbagai macam sumber, termasuk dari operasional dan penilaian kembali aktiva (setelah disesuaikan dengan pemasukan modal baru atau pembayaran deviden). Nilai wajar aktiva bersih disajikan kembali maka akan merupakan modal awal pada periode berikutnya.³¹

Sebaliknya, pendekatan pengukuran dengan pendekatan yang dilakukan sebelum pengenalan standar akuntansi internasional, pendapatan yang diterima disesuaikan terhadap aset bersih yang digunakan dalam suatu periode, dan jika pendapatan lebih besar dari penggunaan modal bersih (atau biaya), maka kita mengalami peningkatan modal. Keuntungan tidak diperoleh sampai modal awal dari biaya historis dipertahankan dan laba direalisasikan. Sehingga, modal selalu dinyatakan sebesar harga perolehan dan perubahan dalam aktiva bersih tidak dianggap sebagai keuntungan. Maka, kita dapat melihat bahwa laba turunan sangat tergantung pada bagaimana kita mengukur modal awal dan bagaimana kita mengukur biaya dan alokasi modal. Kita juga dapat melihat bahwa konsep penilaian modal dalam akuntansi telah berkembang dari waktu ke waktu dengan hasil bahwa kita memiliki pengukuran atas modal secara umum dan konsep laba.³²

C. Teori Akuntansi Perolehan

Akuntansi perolehan (*historical cost*) yaitu merupakan semua barang dan jasa yang dinilai dan dilaporkan berdasarkan nilai pada saat perolehannya. Yaitu merupakan jumlah kas yang

³⁰ Ahmad Rizal Ardiansyah, "Measurement Theory", 8.

³¹ Ahmad Rizal Ardiansyah, "Measurement Theory", 9.

³² Ahmad Rizal Ardiansyah, "Measurement Theory", 9.

harus dikorbankan pada saat memperoleh barang atau jasa tersebut. Misalnya, perolehan aktiva tetap. *Historical cost* dalam hal ini dijadikan sebagai basis dalam struktur pelaporan keuangan. Akuntansi perolehan (*historical cost*) diukur dengan pembayaran yang dilakukan di masa lalu atau yang harus dilakukan di masa yang akan datang untuk memperoleh barang-barang atau jasa. Jadi *historical cost* diartikan sebagai pembayaran yang harus dilakukan untuk memperoleh atau memproduksi suatu barang termasuk didalamnya semua jasa yang diperlukan untuk mendapatkan aktiva sampai dalam kondisi siap digunakan. *Historical cost* menunjukkan harga pertukaran pada saat terjadinya. Sehingga dikatakan bahwa metode *historical cost* merupakan pengukuran potensi jasa yang paling obyektif untuk aktiva atau obyek jasa yang baru diperoleh. Disamping itu ada beberapa kelebihan lain dari penggunaan *historical cost* seperti berikut:³³

1. Paling banyak digunakan dalam akuntansi konvensional karena muda (praktis) yaitu berdasarkan harga atas transaksi yang telah terjadi.
2. Umumnya merupakan harga pertukaran barang dan jasa pada saat perolehan, sehingga merupakan realisasi
3. Keuntungan utama HC adalah sifatnya *verifiable* atau dapat diuji karena sudah terjadi.

Konsep *historical cost* menyatakan bahwa aktiva (kekayaan) perusahaan dicatat sebesar pengeluaran kas (setara kas) yang dibayarkan untuk memperoleh aktiva tersebut pada saat perolehan, kewajiban dicatat sebesar jumlah yang diterima sebagai penunjar kewajiban sehingga laporan keuangan yang disusun dengan konsep *historical cost* menyajikan kondisi keuangan perusahaan pada saat perolehan atau masa lalu yang mengabaikan perubahan harga.³⁴

Penggunaan *historical cost* untuk mengukur elemen-elemen laporan keuangan diyakini oleh para pendukungnya mempunyai beberapa keunggulan. Beberapa keunggulan sebagai alasan penggunaan *historical cost* adalah:³⁵

³³ Hamonangan Siallagan, *Teori Akuntansi* (Medan: LPPM UHN Press, 2020), 92.

³⁴ Anjuman Zukhri, "Penandingan Historical Cost dan Current Cost dalam Rangka Penilaian Kinerja Manajemen Koperasi", *Seminar Nasional Riset Inovatif II* (2018): 591.

³⁵ Hamonangan Siallagan, *Teori Akuntansi* (Medan: LPPM UHN Press, 2020), 93.

1. *Historical cost* relevan dalam proses pengambilan keputusan ekonomi. Hal ini tercermin bahwa manajemen dalam pengambilan keputusan tentang masa yang akan datang seharusnya dilakukan dengan melihat data pada masa yang lalu atau historis.
2. *Historical cost* berdasarkan pada sesuatu yang nyata, bukan pada sesuatu yang semata-mata diperkirakan.
3. Dalam perjalanan waktu *historical cost* terbukti telah bermanfaat baik untuk tujuan *accountability* maupun tujuan pengambilan keputusan.
4. Selama ini pengertian terbaik tentang laba adalah selisih kelebihan harga jual (penghasilan) di atas biaya historis. Pengertian tersebut menjadi terbaik karena memenuhi sisi konsep dan aplikasinya dalam praktik.
5. Penggunaan *historical cost* mendukung terciptanya integritas penyedia informasi (akuntan) karena penggunaan *historical cost* dapat menghindari terjadi manipulasi internal.
6. Sejauhmana manfaat informasi laba yang didasarkan pada dasar pengukuran selain *historical cost* masih menjadi pertanyaan.
7. Bila dikehendaki perubahan-perubahan dalam harga pasar dapat diungkapkan sebagai data pelengkap *historical cost*.
8. Belum cukup bukti yang membenarkan penolakan terhadap penggunaan *historical cost*.

Dasar pengukuran unsur laporan keuangan yang pada umumnya digunakan oleh perusahaan adalah biaya perolehan (*historical cost*). Jika dasar pengukuran biaya perolehan (*historical cost*) digunakan, maka aset akan dicatat sebesar kas atau setara kas yang dibayarkan atau sebesar nilai wajar dari imbalan untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan; sementara kewajiban dicatat sebesar jumlah yang diterima sebagai penukar dari kewajiban. Dasar pengukuran biaya perolehan (*historical cost*) mudah untuk diterapkan karena dapat diverifikasi/teruji dan bersifat objektif berdasarkan saat perolehannya. Pengukuran dengan metode ini juga memberikan informasi yang bermanfaat untuk memprediksi masa depan bagi para pengambil keputusan seperti para manajer dan investor. Oleh karena itu, pengukuran dengan biaya perolehan (*historical cost*) masih diperkenankan oleh standar akuntansi keuangan yang berlaku saat ini. Dasar pertimbangan penerapan dasar pengukuran *historical cost* adalah adanya anggapan bahwa tingginya nuansa *judgement*, terutama

pada aset tertentu yang tidak memiliki pasar dan adanya tambahan biaya dalam rangka melakukan *appraisal* atas aset yang perusahaan miliki untuk dapat disajikan menggunakan *current cost*.³⁶

Historical cost merupakan rupiah kesepakatan atau harga pertukaran yang telah tercatat dalam sistem pembukuan. Prinsip *historical cost* menghendaki digunakannya harga perolehan dalam mencatat aktiva, utang, modal dan biaya. Yang dimaksud dengan harga perolehan adalah harga pertukaran yang disetujui oleh kedua belah pihak yang tersangkut dalam transaksi. Harga perolehan ini harus terjadi pada seluruh transaksi diantara kedua belah pihak yang bebas. Harga pertukaran ini dapat terjadi pada seluruh transaksi dengan pihak ektern, baik yang menyangkut aktiva, utang, modal dan transaksi lainnya. Kegunaan *historical cost* pada akuntansi *conventional* sudah banyak ditentang. Mereka yang mempertahankan *historical cost* mempunyai argumentasi mengenai posisinya *historical cost* relevan dalam membuat keputusan ekonomi; *historical cost* berdasarkan pada transaksi yang sesungguhnya, tidak pada kemungkinan; selama sejarah, laporan keuangan yang menggunakan *historical cost* sangat berguna; pengertian terbaik mengenai konsep keuntungan adalah kelebihan dari harga jual dari *historical cost*; akuntan harus menjaga integritas datanya dari modifikasi internal; seberapa bergunanya laporan keuangan tergantung dari *current cost* atau *exit price*; perubahan dalam harga pasar dapat diungkapkan sebagai data tambahan; terjadi ketidakcukupan data dalam membenarkan penolakan *historical cost accounting*.³⁷

D. Aset Bersejarah

1. Pengertian Aset Bersejarah

Aset pusaka adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari manfaat komersial dan/atau sosial di masa yang akan datang diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat dan dapat diukur dalam satuan satuan uang, termasuk sumber sumber daya non-

³⁶ Sofyan Syafri Harahap. *Teori Akuntansi* (Jakarta: Rajawali, 2014), 71.

³⁷ Suwardjono. *Teori Akuntansi: Perekayasa Laporan Keuangan* (Yogyakarta: BPFE, 2016), 475.

keuangan yang diperlukan untuk menyediakan pakaian publik bagi masyarakat umum dan sumber daya yang dipertahankan untuk Warisan dan alasan budaya.³⁸

Istilah aset warisan biasanya menunjukkan bahwa suatu aset mengandung keunikan, atau klasik, dan istilah tersebut biasanya dikaitkan dengan monumen bersejarah, situs arkeologi, situs bangunan, koleksi atau artefak. Itu juga bisa menjadi nilai yang dilestarikan yang bisa diturunkan dari generasi ke generasi.³⁹

Warisan berwujud mencakup semua aset yang memiliki perwujudan fisik nilai budaya seperti kota bersejarah, bangunan, situs arkeologi, lanskap budaya dan benda budaya, atau benda milik budaya bergerak.⁴⁰

Terdapat banyak definisi yang menggambarkan aset bersejarah, hal tersebut disebabkan karena perbedaan kriteria yang dipakai untuk mendefinisikan aset bersejarah. Berikut ini adalah beberapa definisi aset bersejarah:⁴¹

- a. *Financial Reporting Standard (FRS) 30* United Kingdom mendefinisikan aset bersejarah adalah aset tetap yang memiliki nilai sejarah, seni, pengetahuan, teknologi, dan lingkungan yang dijaga kelestariannya sebagai kontribusi atas budaya dan ilmu pengetahuan.
“A tangible asset with historical, artistic, scientific, technological, geophysical or environmental qualities that is held and maintained principally for its contribution to knowledge and culture”.
- b. *Generally Recognition Accounting Practice (GRAP) 103* Republic of South Africa mendefinisikan bahwa aset bersejarah adalah aset yang memiliki nilai budaya, lingkungan, sejarah, alam, ilmu pengetahuan, teknologi, dan seni yang dipertahankan dalam waktu tidak terbatas untuk

³⁸ Heri Widodo, dkk., “Accounting Treatment for Heritage”, 77.

³⁹ Mohamad Hafiz bin Rosli, “Accounting for Heritage Assets: Issues and Challenges in Malaysia”, *International Journal of Innovation, Creativity and Change* 6, no. 9 (2019): 231.

⁴⁰ Bob Mckercher dan Hilary du Cros, *Cultural Tourism The Partnership Between Tourism and Cultural Heritage Management* (New York: The Haworth Press, 2002), 65.

⁴¹ Mar’atus Sholikhah dan Bety Nur Achadiyah, “Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah “Candi Rimbi” Jombang”, *Jurnal Nominal* VI, no. 2 (2017): 31.

dimanfaatkan pada masa sekarang dan masa yang akan datang.

“Heritage assets are assets that have cultural, environmental, historical, natural, scientific, technological, or artistic significance, and are held indefinitely for the benefit of present and future generations”.

- c. Standar Akuntansi Pemerintah No 7 berdasarkan PP No 71 Tahun 2010 menjelaskan beberapa aset tetap dijelaskan sebagai aset bersejarah dikarenakan kepentingan budaya, lingkungan, dan sejarah. Contoh dari aset bersejarah adalah bangunan bersejarah, monumen, tempat-tempat purbakala (*archaeological sites*) seperti candi, dan karya seni (*works of art*). Aset bersejarah biasanya diharapkan untuk dipertahankan dalam waktu yang tak terbatas. Aset bersejarah biasanya dibuktikan dengan peraturan perundang-undangan.

Terdapat banyak definisi yang menggambarkan aset bersejarah, hal tersebut dikarenakan adanya perbedaan kriteria yang dipakai untuk menentukan definisi tersebut. Seperti halnya kriteria yang dipakai oleh IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) 17 (dalam Aversano dan Ferrone, 2012) yang mengatur tentang *property, plant, and equipment* bahwa *“some assets are described as heritage assets because of their cultural, environmental or historical significance”*. Tabel 2.1 menunjukkan perbedaan pendapat para ahli mengenai definisi dan perlakuan akuntansi yang tepat untuk aset bersejarah.⁴²

⁴² Fauziah Galuh Anggraini dan Anis Chariri, “Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)”, *Diponegoro Journal Of Accounting* 2, no. 2 (2014): 2.

Tabel 2.1
Perbedaan Pendapat tentang Aset Bersejarah

Peneliti	Pendapat tentang Aset Bersejarah (<i>Heritage Asset</i>)
Micallef dan Pelrson (1997)	Aset bersejarah tergolong dalam aset dan dapat dimasukkan dalam neraca (<i>Heritage assets are considered assets and they can be included on the balance sheet</i>)
Christiaens (2004)	Aset bersejarah harus dimasukkan dalam neraca meskipun tidak memenuhi definisi resmi (<i>Heritage assets should be reported in the balance sheet notwithstanding their non-compliance with the official definitions</i>)
Christiaens dan Rommel (2008)	
Rowies et al. (1998)	
Barton (2000)	Aset bersejarah harus disajikan dalam anggaran terpisah sebagai “aset layanan” (<i>Heritage assets must be represented in a separate budget as "services assets"</i>)
Pallot (1990), (1992)	Aset bersejarah harus disajikan dalam kategori yang terpisah dari aset sebagai “aset daerah” (<i>Heritage assets must be represented in a separate category of asset as "community assets"</i>)
Mautz (1988)	Aset bersejarah harus disajikan pada kategori terpisah dari aset sebagai “fasilitas” (<i>Heritage assets must be represented in a separate category of asset as "facilities"</i>)
Nasi et al. (2001)	Aset bersejarah tidak harus disajikan dalam neraca (<i>Heritage assets should not be reported in the balance sheet</i>)
Carnegie dan Wolnizer (1995)	Aset bersejarah bukanlah aset dan akan lebih tepat diklasifikasikan sebagai liabilitas, atau secara alternatif disebut sebagai fasilitas dan menyajikannya secara terpisah (<i>Heritage assets are not assets and it would be more appropriate to classify them as liabilities, or alternatively to call them facilities and show them separately</i>)

Sumber: Anggraini dan Chariri, 2014.⁴³

⁴³ Fauziah Galuh Anggraini dan Anis Chariri, “Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)”, *Diponegoro Journal Of Accounting* 2, no. 2 (2014): 2.

Tabel di atas menunjukkan sebagian besar para ahli berpendapat bahwa aset bersejarah sejatinya tergolong sebagai aset bukan sebagai liabilitas. Di Indonesia, aset bersejarah diatur dalam Pedoman Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP). Dalam PSAP disebutkan bahwa:

Aset bersejarah merupakan aset tetap yang dimiliki atau dikuasai oleh pemerintah yang karena umur dan kondisinya aset tetap tersebut harus dilindungi oleh peraturan yang berlaku dari segala macam tindakan yang dapat merusak aset tetap tersebut.

Berdasarkan data di atas, peneliti menyimpulkan bahwa aset bersejarah adalah aset berwujud yang dilindungi oleh pemerintah, di dalamnya terkandung nilai seni, budaya, pendidikan, sejarah, pengetahuan dan karakteristik unik lainnya sehingga patut untuk dipelihara dan dipertahankan kelestariannya.⁴⁴

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 17- Property, Plant and Equipment menyatakan bahwa, “suatu aset dinyatakan sebagai aset bersejarah karena bernilai budaya, lingkungan atau arti sejarah”. Aset bersejarah biasanya diharapkan untuk dipertahankan dalam waktu yang tak terbatas serta dapat dibuktikan legalitasnya sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku. Aset bersejarah adalah elemen seperti bangunan sejarah, monumen, situs arkeologi, kawasan konservasi, alam cadangan, dan karya seni. Mereka adalah elemen dengan spesifik kualitas yang tidak dapat direplikasi, dan memiliki umur yang tidak terbatas. Dari berbagai data yang didapat di atas dapat disimpulkan bahwa aset bersejarah adalah aset tetap dengan umur yang tidak bisa ditentukan yang dimiliki atau dikuasai oleh pemerintah sehingga harus dilindungi kelestariannya, karena memiliki nilai seni, budaya, sejarah, pendidikan, pengetahuan, serta memiliki karakteristik yang unik di dalamnya.⁴⁵

⁴⁴ Anggraini dan Chariri, “Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)”, 3.

⁴⁵ Dessy Wulandari dan A.A. Gde Satia Utama, “Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah: Pengakuan, Penilaian dan Pengungkapannya dalam Laporan Keuangan Studi Kasus pada Museum Anjuk Ladang Kabupaten Nganjuk”, *Jurnal Manajemen* 2, no. 4 (2016): 802.

2. Karakteristik Aset Bersejarah

Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Publik (PSAP) No 7 pada paragraf 66 karakteristik dari aset bersejarah adalah sebagai berikut:⁴⁶

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

Aset bersejarah mempunyai beberapa aspek yang membedakannya dengan aset-aset lain, diantaranya adalah:⁴⁷

- a. Nilai budaya, lingkungan, pendidikan dan sejarah yang terkandung di dalam aset tidak mungkin sepenuhnya tercermin dalam istilah moneter
- b. Terdapat kesulitan untuk mengidentifikasi nilai buku berdasarkan harga pasar yang sepenuhnya mencerminkan nilai seni, budaya, lingkungan, pendidikan atau sejarah
- c. Terdapat larangan dan pembatasan yang sah menurut undang-undang untuk masalah penjualan
- d. Keberadaan aset tidak tergantung dan nilai aset memungkinkan untuk bertambah seiring bejalannya waktu, walaupun kondisi fisik aset memburuk
- e. Terdapat kesulitan untuk mengestimasi masa manfaat aset karena masa manfaat yang tidak terbatas, dan pada beberapa kasus bahkan tidak bisa didefinisikan.
- f. Aset tersebut dilindungi, dirawat serta dipelihara

Keenam karakteristik di atas membuat para ahli mengalami kesulitan dalam menentukan akuntansi yang tepat bagi aset bersejarah. Aset bersejarah tidak bisa sepenuhnya diperlakukan sama dengan aset tetap lainnya, padahal aset

⁴⁶ Mar'atus Sholikhah dan Bety Nur Achadiyah, "Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah "Candi Rimbi" Jombang", *Jurnal Nominal* VI, no. 2 (2017): 32.

⁴⁷ Fauziah Galuh Anggraini dan Anis Chariri, "Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)", *Diponegoro Journal Of Accounting* 2, no. 2 (2014): 3.

bersejarah masuk dalam jajaran aset tetap. Oleh karena itu, dibutuhkan metode penilaian yang tepat untuk menilai aset bersejarah.

3. Jenis-jenis Aset Bersejarah

Penggunaan aset bersejarah akan berpengaruh pada pengukuran dan penilaian aset bersejarah itu sendiri. Meskipun suatu item dalam aset bersejarah memenuhi kriteria pengakuan aset tetap, tidak berarti bahwa semua aset bersejarah harus diakui dalam laporan keuangan. Ada beberapa aspek yang perlu dipertimbangkan dalam pengakuan aset bersejarah. Untuk mempermudah pengakuan aset bersejarah terdiri dari dua jenis yaitu:⁴⁸

- a. *Operational Heritage Assets* atau Aset Bersejarah untuk Kegiatan Operasi.

Aset bersejarah ini merupakan jenis aset yang memiliki fungsi ganda yaitu selain sebagai bukti peninggalan sejarah, aset ini juga memiliki fungsi sebagai tempat kegiatan operasi pemerintah sehari-hari. Misalnya digunakan sebagai perkantoran. Jenis aset bersejarah ini perlu dikapitalisasi dan dicatat dalam neraca sebagai aset tetap. Seperti yang telah diatur dalam PSAP No. 07 paragraf 70.

- b. *Non Operational Heritage Assets* atau Aset Bersejarah tidak untuk Kegiatan Operasi.

Aset jenis merupakan aset yang murni digunakan karena nilai estetika dan nilai sejarah yang dimiliki. Berbeda halnya dengan aset bersejarah yang digunakan untuk kegiatan operasional, aset ini tidak memiliki nilai ganda. Di Amerika, jenis aset ini disebut *heritage assets*, sedangkan untuk aset yang digunakan untuk kegiatan operasional disebut *multi-use heritage assets*. Jenis *non operational heritage assets* dibedakan menjadi tiga jenis, yaitu :

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

⁴⁸Mar'atus Sholikhah dan Bety Nur Achadiyah, "Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah "Candi Rimbi" Jombang", *Jurnal Nominal* VI, no. 2 (2017): 32.

4. Model-Model Penilaian Aset Bersejarah

Aset bersejarah memiliki model penilaian (*valuation*) yang berbeda di setiap negara. Perbedaan tersebut muncul disesuaikan dengan kondisi dan situasi di masing-masing negara. Negara-negara tersebut menganut suatu pedoman yang mengatur tentang akuntansi bagi aset bersejarah. Dari sekian banyak pedoman atau standar, negara berhak memilih mana yang paling tepat diaplikasikan untuk negaranya. Namun, karena kelonggaran peraturan tersebut mengakibatkan standar yang digunakan di negara-negara tidak ada keseragaman. Model penilaian tersebut antara lain adalah:⁴⁹

- a. Menurut *Act Accounting Policy* (2009), semua lembaga harus menggunakan model revaluasi untuk semua aset bersejarah dan mengukur aset tersebut pada nilai wajar. Hal ini sesuai dengan GAAP. Setelah nilai wajar aset telah ditentukan, aset harus dinilai kembali berdasarkan siklus valuasi 3 tahun. Nilai wajar harus didasarkan pada harga jual pasar saat ini untuk aset yang sama atau sejenis. Namun, banyak jenis aset bersejarah yang memiliki sifat unik, sehingga tidak dapat diukur berdasarkan harga jual pasar. Oleh sebab itu, nilai wajar aset dapat diestimasi dengan pendekatan penghasilan atau biaya penggantian yang didepresiasi. Aset dapat dinilai pada biaya penggantian dengan aset yang sama dan tidak identik namun memberikan manfaat yang sama.
- b. Menurut *Generally Recognised Accounting Practice* (GRAP) 103 (2011), saat aset bersejarah diperoleh dengan tanpa biaya atau biaya nominal, aset tersebut harus diukur pada nilai wajar pada tanggal akuisisi. Dalam menentukan nilai wajar aset bersejarah yang diperoleh dari transaksi *non-exchange*, suatu entitas harus menerapkan prinsip-prinsip atas bagian penentuan nilai wajar. Setelah itu, entitas dapat memilih untuk mengadopsi baik model revaluasi atau model biaya sesuai dengan GRAP 103.⁵⁰
- c. Menurut *Financial Reporting Statements* (FRS) 30 (2009), penilaian (*valuation*) aset bersejarah dapat dilakukan dengan metode apapun yang tepat dan relevan. Pendekatan

⁴⁹ Fauziah Galuh Anggraini dan Anis Chariri, "Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)", *Diponegoro Journal Of Accounting* 2, no. 2 (2014): 3.

⁵⁰ *Generally Recognised Accounting Practise* (GRAP) 103.

penilaian yang dipilih nantinya diharapkan adalah suatu penilaian yang dapat menyediakan informasi yang lebih relevan dan bermanfaat.

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

Berdasarkan keempat model penilaian di atas, secara garis besar standar membebaskan model penilaian mana yang cocok digunakan untuk aset bersejarah baik model penilaian kembali (*revaluation*) maupun model biaya. Kebebasan tersebut diharapkan agar entitas dapat menyediakan informasi yang lebih relevan dan lebih bermanfaat. Jadi, perbedaan model penilaian dianggap tidak akan menjadi penghalang bagi sebuah entitas pengelola aset bersejarah untuk melakukan penilaian aset bersejarah.⁵¹

E. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah No. 7 Tahun 2010

Pernyataan standar akuntansi pemerintah berisi tentang aset bersejarah (*heritage assets*). Pernyataan ini tidak mengharuskan pemerintah untuk menyajikan aset bersejarah (*heritage assets*) di neraca namun aset tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Beberapa aset tetap dijelaskan sebagai aset bersejarah dikarenakan kepentingan budaya, lingkungan, dan sejarah. Contoh dari aset bersejarah adalah bangunan bersejarah, monumen, tempat-tempat purbakala (*archaeological sites*) seperti candi, dan karya seni (*works of art*). Beberapa karakteristik di bawah ini sering dianggap sebagai ciri khas suatu aset bersejarah.⁵²

⁵¹ Fauziah Galuh Anggraini dan Anis Chariri, “Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)”, *Diponegoro Journal Of Accounting* 2, no. 2 (2014): 4.

⁵² Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua, *Akuntansi Aset Tetap* (Peraturan Pemerintah Republik Indonesia, 2020), 10.

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

Aset bersejarah biasanya diharapkan untuk dipertahankan dalam waktu yang tak terbatas. Aset bersejarah biasanya dibuktikan dengan peraturan perundang-undangan. 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.⁵³

Aset bersejarah harus disajikan dalam bentuk unit, misalnya jumlah unit koleksi yang dimiliki atau jumlah unit monumen, dalam catatan atas laporan keuangan dengan tanpa nilai. Biaya untuk perolehan, konstruksi, peningkatan, rekonstruksi harus dibebankan dalam laporan operasional sebagai beban tahun terjadinya pengeluaran tersebut. Beban tersebut termasuk seluruh beban yang berlangsung untuk menjadikan aset bersejarah tersebut dalam kondisi dan lokasi yang ada pada periode berjalan.⁵⁴

Beberapa aset bersejarah juga memberikan potensi manfaat lainnya kepada pemerintah selain nilai sejarahnya, sebagai contoh bangunan bersejarah digunakan untuk ruang perkantoran. Untuk kasus tersebut, aset ini akan diterapkan prinsip-prinsip yang sama seperti aset tetap lainnya. Untuk aset bersejarah lainnya, potensi manfaatnya terbatas pada karakteristik sejarahnya, sebagai contoh monumen dan reruntuhan (*ruins*).

Akuntansi dapat didefinisikan dari sisi akuntansi sebagai seni, ilmu, teknologi bahkan dapat didefinisikan berdasarkan perspektif lain. Salah satunya akuntansi dapat didefinisikan sebagai suatu proses. Akuntansi merupakan suatu proses

⁵³ Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua, *Akuntansi Aset Tetap* (Peraturan Pemerintah Republik Indonesia, 2020).

⁵⁴ Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua.

pengidentifikasi, pengukuran, pencatatan dan pelaporan transaksi ekonomi dari suatu organisasi atau entitas untuk dijadikan sebuah informasi dalam rangka pengambilan keputusan.⁵⁵

“Accounting consists of three basic activities it identifies, records, and communicates the economic events of an organization to interested users”. Akuntansi adalah suatu proses mencatat, mengklasifikasikan, meringkas, mengolah dan menyajikan data berupa angka-angka atas kejadian yang berhubungan dengan keuangan suatu organisasi. “Accounting is the financial information sistem that provides these insights”. Akuntansi merupakan sistem yang menyediakan informasi keuangan sebagai salah satu media dalam pengambilan keputusan organisasi, selain itu akuntansi juga merupakan sarana atas penilaian kinerja sebuah organisasi.⁵⁶

1. Pengukuran Aset Bersejarah

Pengukuran merupakan proses penetapan jumlah uang untuk mengakui dan memasukan setiap unsur laporan keuangan dalam neraca dan laporan laba rugi. Menurut PSAP no 07 Tahun 2010 yang menjelaskan tentang pengukuran aset tetap. Aset tetap dinilai dengan biaya perolehan, apabila penilaian aset tetap dengan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar saat aset tersebut diperoleh. Pencatatan pos-pos dalam laporan keuangan menggunakan nilai historis yaitu nilai perolehan atau nilai wajar yang diakui pada saat aset atau kewajiban diperoleh pemerintah daerah. Apabila aset bersejarah memiliki karakteristik yang sama dengan aset, maka dapat diperlakukan seperti aset tetap, yaitu dengan menggunakan metode tertentu untuk menentukan kos yang dilekatkan pada suatu objek. Misalnya dengan menggunakan *historical cost* atau pun nilai wajar pada saat pengukuran diawal pengakuan aset

⁵⁵Mar’atus Sholikhah dan Bety Nur Achadiyah, “Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah “Candi Rimbi” Jombang”, *Jurnal Nominal* VI, no. 2 (2017): 30.

⁵⁶Mar’atus Sholikhah dan Bety Nur Achadiyah, “Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah “Candi Rimbi” Jombang”, *Jurnal Nominal* VI, no. 2 (2017): 31.

bersejarah.⁵⁷

Pengukuran aset bersejarah dalam *Generally Recognised Accounting Practice* (GRAP) 103 no 6 dijelaskan “*heritage assets which qualify for recognition as an assets should initially be measured at cost. Where heritage assets were required for no cost or nominal cost its cost should be measured at fair value on the date of acquisition*”. Aset bersejarah yang diakui sebagai aset tetap harus diukur sebesar harga perolehan, ketika aset diterima dengan tanpa nilai maka aset tersebut harus diukur pada nilai wajar saat aset tersebut diperoleh. Biaya-biaya yang termasuk dalam harga perolehan adalah sebagai berikut:⁵⁸

- a. Harga perolehan setelah diskon dan pajak
- b. Harga impor
- c. Segala bentuk biaya yang dikeluarkan untuk mendapatkan aset tersebut sampai siap digunakan, seperti biaya pemindahan tempat dan biaya pemugaran.

Penilaian atau pengukuran setelah penilaian aset bersejarah adalah suatu proses untuk menunjukkan jumlah rupiah yang harus dilekatkan pada setiap elemen atau pos statemen keuangan pada saat penyajian. Setelah melalui proses pengukuran untuk pengakuan awal, suatu objek dapat saja mengalami perubahan nilai. Perubahan tersebut dapat menyebabkan bertambahnya kos yang dilekatkan pada suatu objek, atau membuat kos yang dilekatkan semakin rendah.⁵⁹

Berdasarkan PSAP No 7 aset bersejarah akan dinilai menggunakan *historical cost* atau nilai wajar pada saat perolehan dan perlakuan akuntansinya akan sama dengan aset tetap lain apabila aset bersejarah tersebut termasuk dalam *operational heritage assets*. Untuk *nonoperational heritage assets* tidak dapat diperlakukan sama seperti aset lain karena pada saat pengukuran awal tidak dapat ditentukan besaran nilainya. Pada paragraf 52 PSAP no 7 menyatakan “aset tetap

⁵⁷ Fauziah Galuh Anggraini dan Anis Chariri, “Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)”, 4.

⁵⁸ Mar’atus Sholikhah dan Bety Nur Achadiyah, “Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah “Candi Rimbi” Jombang”, *Jurnal Nominal* VI, no. 2 (2017): 35.

⁵⁹ Sholikhah dan Achadiyah, “Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah “Candi Rimbi” Jombang”, 35.

disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali, maka aset tetap disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun aset tetap dan akun ekuitas". Tidak semua metode penyusutan diberlakukan untuk aset bersejarah.⁶⁰

Financial Reporting System (FRS) menjelaskan bahwa suatu entitas harus melaporkan aset bersejarah sebagai aset tetap berwujud dan diukur sesuai dengan pengukuran-pengukuran aset tetap berwujud. Aset tetap dinilai pada saat yang lebih rendah antara biaya penggantian dan nilai guna. Sedangkan untuk jenis non-operational heritage assets yang dapat dikapitalisasi harus dinilai dengan beberapa syarat yaitu: apabila terdapat pasar aset sejenis maka dinilai pada masa yang lebih rendah dan tidak terdapat pasar aset sejenis maka dinilai dengan menggunakan biaya penggantian, kecuali jika bangunan atau aset bersejarah tersebut tidak akan dibangun kembali secara fisik maka nilainya nol.⁶¹

Dalam *Generally Recognised Accounting Practice (GRAP)*103 yang mengatur tentang aset bersejarah penilaian aset bersejarah menggunakan dua model yaitu model revaluasi dan model biaya. Ketika menggunakan model biaya harus dikurangi dengan biaya penyusutan untuk menentukan nilai pada saat akhir periode. Namun, dikarenakan aset bersejarah adalah aset yang dipertahankan untuk waktu yang tak terbatas maka tidak diberlakukan penyusutan. Metode revaluasi diterapkan apabila pada saat pengakuan aset bersejarah tersebut memiliki nilai yang dapat diukur. Periode revaluasi aset bersejarah akan bergantung pada perubahan nilai wajarnya. Untuk aset bersejarah yang tidak mengalami perubahan nilai wajar yang signifikan maka revaluasi akan dilakukan setiap tiga ataupun lima tahun sekali. Apabila perubahan nilai wajarnya signifikan maka akan dilakukan revaluasi setiap tahunnya. Di Inggris berdasarkan FRS 30 paragraf 21 "*valuations of heritage assets may be made by any method that is appropriate and*

⁶⁰ Mar'atus Sholikhah dan Bety Nur Achadiyah, "Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah "Candi Rimbi" Jombang", *Jurnal Nominal* VI, no. 2 (2017): 35.

⁶¹ Fauziah Galuh Anggraini dan Anis Chariri, "Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)", 7.

relevant". Pemerintah Federal Inggris memberikan kebebasan kepada setiap entitas untuk menggunakan banyak metode dalam menilai aset bersejarah.⁶²

Berdasarkan PSAP no 07, apabila aset bersejarah tersebut termasuk dalam operational heritage assets maka aset bersejarah akan dinilai menggunakan historical cost atau nilai wajar pada saat perolehan dan perlakuan akuntansinya akan sama dengan aset tetap lain. Sedangkan untuk non-operational heritage assets tidak dapat diperlakukan sama seperti aset lain karena pada saat pengukuran awal tidak dapat ditentukan besaran nilainya. Pada PSAP no 07 juga menyatakan bahwa "aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali, maka aset tetap disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun aset tetap dan akun ekuitas". Tidak semua metode penyusutan diberlakukan untuk aset bersejarah.⁶³

Sejalan dengan PSAP, menurut *Financial Reporting Statement* (FRS)-30 aset bersejarah memungkinkan untuk dicantumkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan atau neraca. Aset bersejarah yang dimasukkan dalam neraca setidaknya memperhatikan beberapa hal, yaitu:

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

Dalam *Generally Recognised Accounting practice* (GRAP) yang mengatur tentang aset bersejarah, penilaian aset bersejarah menggunakan dua model yaitu model revaluasi dan model biaya. Ketika menggunakan model biaya harus dikurangi dengan biaya penyusutan untuk menentukan nilai pada saat akhir periode. Namun, dikarenakan aset bersejarah adalah aset yang dipertahankan untuk waktu yang tak terbatas maka tidak diberlakukan penyusutan. Metode revaluasi diterapkan apabila

⁶² Sholikhah dan Achadiyah, "Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah "Candi Rimbi" Jombang", 36.

⁶³ Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual.

pada saat pengakuan aset bersejarah tersebut memiliki nilai yang dapat diukur. Periode revaluasi aset bersejarah akan bergantung pada perubahan nilai wajarnya. Untuk aset bersejarah yang tidak mengalami perubahan nilai wajar yang signifikan maka revaluasi akan dilakukan setiap tiga ataupun lima tahun sekali. Apabila perubahan nilai wajarnya signifikan maka akan dilakukan revaluasi setiap tahunnya.⁶⁴

Jadi, terdapat dua alternatif yang dapat digunakan untuk aset bersejarah. Pertama, aset tersebut dimasukkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan saja, yang masuk dalam kategori ini adalah aset bersejarah yang memberikan potensi manfaat kepada pemerintah berupa nilai seni, budaya dan sejarah saja. Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, aset bersejarah hanya ditulis sejumlah unit aset dan keterangan yang berkaitan dengan aset tersebut. Kedua, aset bersejarah dimasukkan dalam neraca, yang masuk dalam kategori ini adalah aset bersejarah yang memberikan potensi manfaat kepada pemerintah selain nilai sejarahnya. Dalam neraca, aset bersejarah dinilai seperti layaknya aset tetap lain.⁶⁵

2. Pengungkapan Aset Bersejarah

Pengukuran adalah proses penetapan jumlah uang untuk mengakui dan memasukkan setiap unsur laporan keuangan dalam neraca dan laporan laba rugi. Proses ini menyangkut pemilihan dasar pengukuran tertentu. Menurut PSAP 07 Tahun 2010 pada paragraf 22-23 menjelaskan tentang pengukuran aset tetap. Aset tetap dinilai dengan biaya perolehan, apabila penilaian aset tetap dengan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar saat aset tersebut diperoleh. Pencatatan pos-pos dalam laporan keuangan menggunakan nilai historis yaitu nilai perolehan atau nilai wajar yang diakui pada saat aset atau kewajiban diperoleh pemerintah daerah.⁶⁶

⁶⁴ Fauziah Galuh Anggraini dan Anis Chariri, “Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)”, 7.

⁶⁵ Fauziah Galuh Anggraini dan Anis Chariri, “Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)”, *Diponegoro Journal Of Accounting* 2, no. 2 (2014): 4.

⁶⁶ Mar’atus Sholikhah dan Bety Nur Achadiyah, “Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah “Candi Rimbi” Jombang”, *Jurnal Nominal* VI, no. 2 (2017): 34.

Pengungkapan adalah penyajian informasi dalam bentuk laporan keuangan sebagai langkah akhir dalam proses akuntansi. Informasi tersebut meliputi laporan keuangan itu sendiri, catatan atas laporan keuangan, dan pengungkapan tambahan yang berkaitan dengan laporan keuangan. Tahap akhir dari beberapa proses pengakuan aset bersejarah adalah untuk melaporkan aset bersejarah dalam laporan keuangan pemerintah. Laporan keuangan harus mengungkapkan untuk masing-masing jenis aset tetap sebagai berikut:⁶⁷

- a. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat.
- b. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan penambahan, pelepasan, akumulasi dan perubahan nilai jika ada serta mutasi aset tetap lainnya.
- c. Informasi penyusutan, yang meliputi:
 - 1) Nilai penyusutan
 - 2) Metode penyusutan yang digunakan
 - 3) Masa manfaat atau tarif penyusutan pada awal
 - 4) Nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode

Pengukuran aset bersejarah apabila memiliki karakteristik yang sama dengan aset dapat diperlakukan sama dengan aset tetap. Yaitu dengan menggunakan metode tertentu untuk menentukan kos yang dilekatkan pada suatu objek. Misalnya dengan menggunakan *historical cost* atau pun nilai wajar pada saat pengukuran diawal pengakuan aset bersejarah.

Pengungkapan adalah penyajian informasi dalam bentuk laporan keuangan sebagai langkah akhir dalam proses akuntansi. Informasi tersebut meliputi laporan keuangan itu sendiri, catatan atas laporan keuangan, dan pengungkapan tambahan yang berkaitan dengan laporan keuangan. Tahap akhir dari beberapa proses pengakuan aset bersejarah adalah untuk melaporkan aset bersejarah dalam laporan keuangan pemerintah. Laporan keuangan harus mengungkapkan untuk masing-masing jenis aset tetap sebagai berikut:⁶⁸

- a. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai

⁶⁷ Sholikhah dan Achadiyah, “Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah “Candi Rimbi” Jombang”, 37.

⁶⁸ Mar’atus Sholikhah dan Bety Nur Achadiyah, “Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah “Candi Rimbi” Jombang”, *Jurnal Nominal* VI, no. 2 (2017): 36.

- tercatat (*carrying amount*)
- b. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan penambahan, pelepasan, akumulasi dan perubahan nilai jika ada serta mutasi aset tetap lainnya.
 - c. Informasi penyusutan meliputi:
 - 1) nilai penyusutan
 - 2) metode penyusutan yang digunakan
 - 3) masa manfaat atau tarif penyusutan pada awal
 - 4) nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode

Aset bersejarah atau *heritage assets* dibagi menjadi dua yaitu *operational heritage assets* dan *non-operational heritage assets*. *Non-operational heritage assets* diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan saja tanpa nilai, kecuali untuk beberapa aset bersejarah yang memberikan potensi manfaat lainnya kepada pemerintah selain nilai sejarahnya, misalnya gedung untuk ruang perkantoran, aset tersebut akan diterapkan prinsip-prinsip yang sama seperti aset tetap lainnya baik perlakuan, pengukuran, dan pengungkapannya. Aset bersejarah yang masuk dalam golongan tersebut akan dimasukkan dalam Laporan Posisi Keuangan (Neraca). Sektor pemerintahan melakukan penilaian terhadap semua jenis aset bersejarah dan memunculkan aset bersejarah di neraca. Aset bersejarah diklasifikasikan dalam kelompok aset tidak lancar.⁶⁹

Menurut PSAP Nomor 07 Tahun 2010, *heritage assets* atau aset bersejarah dibagi menjadi dua yaitu *operational heritage assets* dan *non-operational heritage assets*. *Non-operational heritage assets* diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan saja tanpa nilai, kecuali untuk beberapa aset bersejarah yang memberikan potensi manfaat lainnya kepada pemerintah selain nilai sejarahnya, misalnya gedung untuk ruang perkantoran, aset tersebut akan diterapkan prinsip-prinsip yang sama seperti aset tetap lainnya baik perlakuan, pengukuran, dan penilaiannya. Aset bersejarah yang masuk dalam golongan tersebut akan dimasukkan dalam Laporan Posisi Keuangan (Neraca).

Menurut PSAP Nomor 07 Tahun 2010, aset bersejarah diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan saja tanpa

⁶⁹ Fauziah Galuh Anggraini dan Anis Chariri, "Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)", *Diponegoro Journal Of Accounting* 2, no. 2 (2014): 6.

nilai, kecuali untuk beberapa aset bersejarah yang memberikan potensi manfaat lainnya kepada pemerintah selain nilai sejarahnya, misalnya gedung untuk ruang perkantoran, aset tersebut akan diterapkan prinsip-prinsip yang sama seperti aset tetap lainnya. Aset bersejarah yang masuk dalam golongan tersebut akan dimasukkan dalam neraca.⁷⁰

FRS 30 Paragraf 18 menjelaskan “*an entity should report heritage assets as tangible fixed assets and recognise and measure these assets in accordance with FRS 15 “tangible fixed assets”*”. Suatu entitas harus meloporkan aset bersejarah sebagai aset tetap berwujud dan diukur sesuai dengan pengukuran-pengukuran aset tetap berwujud yang terdapat dalam FRS 15. Aset tetap dinilai pada saat yang lebih rendah antara biaya penggantian dan nilai guna.⁷¹ Sedangkan untuk jenis *nonoperational heritage assets* yang dapat dikapitalisasi harus dinilai dengan beberapa syarat yaitu, apabila terdapat pasar aset sejenis maka dinilai pada masa yang lebih rendah dan apabila tidak terdapat pasar aset sejenis maka dinilai dengan menggunakan biaya penggantian, kecuali jika bangunan atau aset bersejarah tersebut tidak akan dibangun kembali secara fisik maka nilainya nol.

3. Pengakuan Aset Bersejarah

Menurut SAK pada kerangka dasar penyusunan dan penyajian laporan keuangan menyatakan, pos yang memenuhi elemen laporan keuangan harus diakui apabila ada kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang berkaitan dengan pos tersebut akan mengalir dari atau ke dalam perusahaan dan pos tersebut mempunyai nilai atau biaya yang diukur dengan handal. Aset diakui pada potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal (SAP, paragraf 90).⁷²

Menurut Standar Akuntansi Keuangan pada kerangka dasar penyusunan dan penyajian laporan keuangan, pos yang

⁷⁰ Fauziah Galuh Anggraini dan Anis Chariri, “Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)”, 4.

⁷¹ Mar’atus Sholikhah dan Bety Nur Achadiyah, “Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah “Candi Rimbi” Jombang”, *Jurnal Nominal* VI, no. 2 (2017): 34.

⁷² Sholikhah dan Achadiyah, “Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah “Candi Rimbi” Jombang”, 33.

memenuhi elemen laporan keuangan harus diakui apabila ada kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang berkaitan dengan pos tersebut akan mengalir dari atau ke dalam perusahaan dan pos tersebut mempunyai nilai atau biaya yang diukur dengan handal. Aset diakui pada potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal (Standar Akuntansi Pemerintahan). Praktik pengakuan aset bersejarah dalam laporan keuangan memiliki pola yang berbeda di setiap Negara. Sehingga definisi yang dimiliki oleh masing-masing Negara di dunia, berpengaruh terhadap proses pengakuan aset bersejarah.⁷³

Definisi yang dimiliki oleh masing-masing Negara di dunia, akan berpengaruh terhadap proses pengakuan aset bersejarah. Praktik pengakuan aset bersejarah dalam laporan keuangan memiliki pola pemikiran yang berbeda di setiap Negara. Berikut ini adalah praktik pengakuan aset bersejarah di beberapa Negara.⁷⁴

- a. Di Indonesia praktik pengakuan aset bersejarah sesuai dengan SAP No 7 berdasarkan PP No 71 Tahun 2010. Aset bersejarah akan diakui sebagai aset tetap apabila memenuhi kriteria sebagai berikut:
 - 1) Memiliki masa manfaat 12 bulan;
 - 2) Biaya perolehan dapat diukur secara andal;
 - 3) Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas;
 - 4) Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.
- b. Di Inggris berdasarkan *Financial Reporting Standard* (FRS) 30 pengakuan aset bersejarah erat kaitannya dengan pemeliharaan aset bersejarah. Aset bersejarah terbagi menjadi 2 bagian yaitu non-operational heritage assets dan operational heritage assets. Keduanya diakui sebagai aset dalam laporan keuangan sebagaimana aset yang lain. FRS 30 paragraf 3 menyebutkan “*all heritage assets should be accounted for in accordance with the requirements of this standard*”. Semua jenis aset bersejarah harus dibukukan sesuai dengan syarat yang tertera dalam standar. Apabila

⁷³ Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua, *Akuntansi Aset Tetap* (Peraturan Pemerintah Republik Indonesia, 2020).

⁷⁴ Mar’atus Sholikhah dan Bety Nur Achadiyah.

karakteristik yang dimiliki oleh non-operational heritage assets tidak tepat maka tidak perlu dikapitalisasi.

- c. Di Afrika Selatan berdasarkan *Generally Recognised Accounting Practice* (GRAP) 103 pengakuan aset sebagai aset bersejarah memiliki beberapa kriteria yaitu:
- 1) Aset dipertahankan dalam waktu yang tidak terbatas
 - 2) Pemerintah mendeklarasikan aset tersebut sebagai kekayaan sejarah
 - 3) Aset tersebut dilindungi dan dilestarikan pada masa sekarang untuk keberlangsungan di masa mendatang
 - 4) Nilai dari aset tersebut terus bertambah atau meningkat;
 - 5) Tidak ada nilai pasti yang dapat menggambarkan aset; dan faktor-faktor yang lain.

F. Perlakuan Akuntansi Perspektif Islam

Akuntansi yang merupakan cabang ilmu ekonomi yang saat ini sangat pesat perkembangannya disemua sektor baik swasta maupun publik, ternyata konsep dasarnya telah diperkenalkan oleh Al-Quran, hal ini dapat dilihat berdasarkan Surat Al-Baqarah ayat 282. Dari bunyi ayat tersebut, maka Allah secara garis besar telah menggariskan konsep akuntansi yang menekankan pada pertanggungjawaban atau akuntabilitas. Tujuan perintah dalam ayat tersebut jelas sekali untuk menjaga keadilan dan kebenaran yang menekankan adanya pertanggung jawaban. Dengan kata lain, Islam menganggap bahwa transaksi ekonomi (muamalah) memiliki nilai urgensi yang sangat tinggi, sehingga adanya pencatatan dapat dijadikan sebagai alat bukti (hitam di atas putih), menggunakan saksi (untuk transaksi yang material) sangat diperlukan karena dikhawatirkan pihak-pihak tertentu mengingkari perjanjian yang telah dibuat. Untuk itulah pembukuan yang disertai penjelasan dan persaksian terhadap semua aktivitas ekonomi keuangan harus berdasarkan surat-surat bukti berupa: faktur, nota, bon kuitansi atau akta notaries untuk menghindari perselisihan antara kedua belah pihak. Dan tentu saja adanya sistem pelaporan yang komprehensif akan memantapkan manajemen karena semua transaksi dapat dikelola dengan baik sehingga terhindar dari kebocoran-kebocoran.⁷⁵

⁷⁵ Verdianti, "Pencatatan Transaksi dan Laporan Keuangan pada Entitas Bisnis Islami", *Jurnal Akuntansi* 6, no. 2 (2018): 82.

Akuntansi Syari'ah jika ditinjau dari secara etimologi, kata akuntansi berasal dari bahasa Inggris, *accounting*, dalam Bahasa Arabnya disebut "Muhasabah" yang berasal dari kata *hasaba*, *hasiba*, *muhasabah* atau *wazan* yang lain adalah *hasaba*, *hasban*, *hisabah*, artinya menimbang, memperhitungkan, mengkalkulasikan, mendata, atau menghisab, yakni menghitung dengan seksama atau teliti yang harus dicatat dalam pembukuan tertentu. Akuntansi Islam atau Akuntansi Syariah pada hakekatnya adalah penggunaan akuntansi dalam menjalankan syariah Islam. Akuntansi Syariah ada dua versi, Akuntansi Syariah yang secara nyata telah diterapkan pada era dimana masyarakat menggunakan sistem nilai Islami khususnya ada era Nabi SAW, Khulafaurrasyidiin, dan pemerintah Islam lainnya. Kedua Akuntansi syariah yang saat ini muncul dalam era dimana kegiatan ekonomi dan sosial dikuasai (dihegemony) oleh sistem nilai kapitalis yang berbeda dari sistem nilai Islam. Kedua jenis akuntansi itu bisa berbeda dalam merespon situasi masyarakat yang ada pada masanya. Tentu akuntansi adalah produk masanya yang harus mengikuti kebutuhan masyarakat akan informasi yang dibutuhkan.⁷⁶

Kata hibah adalah Bahasa Arab yang berarti kebaikan atau keutamaan yang diberikan oleh suatu pihak kepada pihak yang lain berupa harta atau bukan. Seperti Zakaria memohon kepada Allah agar dihibahkan kepadanya keturunan yang baik. Allah swt.⁷⁷ berfirman (Ali Imran: 38)

هُنَالِكَ دَعَا زَكَرِيَّا رَبَّهُ قَالَ رَبِّ هَبْ لِي مِنْ لَدُنْكَ ذُرِّيَّةً طَيِّبَةً إِنَّكَ سَمِيعُ الدُّعَاءِ

Artinya: "Zakariya mendoa kepada Tuhannya seraya berkata: "Ya Tuhanku, berilah aku dari sisi Engkau seorang anak yang baik. Sesungguhnya Engkau Maha Pendengar doa". (QS. Ali Imran: 38)⁷⁸

⁷⁶ Sofyan Syafri Harahap, *Akuntansi Islam* (Jakarta: Bumi Aksara, 2014): 56.

⁷⁷ Kamaruddin, "Hukum Hibah dan Permasalahannya", *Jurnal Manajemen Islam* 3, no. 1 (2018): 1.

⁷⁸ Tim Penulis Naskah Alquran, *Alquran dan Terjemahannya*, (Kudus: Mubarakatan Thoyibah, 2018), 139.

Perkataan hibah juga digunakan untuk memberi (menghibahkan) rahmat, sebagaimana firman Allah SWT (Q.S. 38 : 9).

أَمْ عِنْدَهُمْ خَزَائِنُ رَحْمَةِ رَبِّكَ الْعَزِيزِ الْوَهَّابِ

Artinya: “Atau apakah mereka itu mempunyai perbendaharaan rahmat Tuhanmu Yang Maha Perkasa lagi Maha Pemberi?” (QS. Sad: 9)⁷⁹

Dari kedua ayat di atas dapat dipahami bahwa hibah itu dapat berupa harta dan dapat pula berupa bukan harta, seperti keturunan, rahmat dan sebagainya.⁸⁰

Dalam konteks lingkaran keimanan, maka secara filosofis teori Akuntansi Syariah (sebagai salah satu ilmu sosial profetik) memiliki prinsip-prinsip humanis memberikan suatu pengertian bahwa teori Akuntansi Syariah bersifat manusiawi, sesuai dengan fitrah manusia, dan dapat dipraktikkan sesuai dengan kapasitas yang dimiliki oleh manusia sebagai makhluk yang selalu berinteraksi dengan orang lain (dan alam) secara dinamis dalam kehidupan sehari-hari.⁸¹

Menurut istilah agama Islam hibah itu semacam akad atau perjanjian yang menyatakan pemindahan milik seorang kepada orang lain diwaktu ia masih hidup tanpa mengharapkan penggantian sedikitpun. Dalam hibah yang diberikan ialah harta yang telah menjadi milik dari orang yang menghibahkan, bukan hasil dari harta itu. Menjadikan orang lain sebagai pemilik hasil atau manfaat dari harta itu sendiri disebut ‘ariyah. Dalam hibah, seorang penerima hibah menjadi milik dari harta yang dihibahkan kepadanya, sedang dalam ‘ariyah, si penerima hanya beroleh hak memakai atau menikmati kegunaan atau hasil dari benda itu dalam waktu tertentu, tidak menjadi miliknya. Dan pada hibah tidak ada penggantian. Pemberian dengan penggantian disebut bai’i (jual beli).⁸²

Rukun dan syarat hibah adalah hibah harus memenuhi rukun dan syarat-syaratnya, agar hibah yang dilaksanakan benar-

⁷⁹ Tim Penulis Naskah Alquran, *Alquran dan Terjemahannya*, (Kudus: Mubarakatan Thoyibah, 2018), 365.

⁸⁰ Kamaruddin, “Hukum Hibah dan Permasalahannya”, *Jurnal Manajemen Islam* 3, no. 1 (2018): 1.

⁸¹ Triyuwono Iwan, *Perspektif, Metodologi dan Teori Akuntansi Syari’ah* (Jakarta: Raja Grafindo Persada. 2016), 9.

⁸² Kamaruddin, “Hukum Hibah dan Permasalahannya”, *Jurnal Manajemen Islam* 3, no. 1 (2018): 1.

benar sah dan mempunyai akibat hukum bagi para pihak. Adapun yang menjadi rukun hibah adalah:⁸³

1. Wahib (Pemberi)

Wahib adalah pemberi hibah, yang menghibahkan barang miliknya kepada orang lain sebagai pemberi hibah, seseorang harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:

- a. Ia harus menjadi pemilik sah dari barang yang dihibahkan.
- b. Dewasa (baligh).
- c. Tidak ada halangan dalam melakukan perbuatan hukum.
- d. Tidak ada paksaan dan kekhilafan sehingga tidak ada cacat kehendak.

2. Mauhub

Mauhub adalah barang yang di hibahkan. Benda yang dihibahkan harus memenuhi syarat sebagai berikut:

- a. Ada barangnya.
- b. Benda harus mempunyai nilai.
- c. Benda tersebut dapat dimiliki zatnya.
- d. Bendanya harus dapat diserahkan.

Benda yang dihibahkan tidak dapat ditarik kembali, kecuali hibah dari orang tua kepada turunannya dengan syarat benda yang telah dihibahkan tetap dalam kekuasaan pihak yang diberi hibah.

3. Shighat (Ijab dan Qabul)

Shighat hibah adalah segala sesuatu yang dapat dikatakan ijab dan qabul.

Akuntansi dapat didefinisikan sebagai suatu disiplin ilmu yang menyediakan informasi yang diperlukan untuk melaksanakan kegiatan secara efisien dan mengevaluasi kegiatan-kegiatan suatu organisasi.⁸⁴ Informasi akuntansi sangat penting dalam menyelenggarakan kegiatan perusahaan. Informasi digunakan dalam pengambilan keputusan intern organisasi. Istilah akuntansi relatif berbeda dengan dengan istilah tata buku. Tata buku sebenarnya merupakan sebagian dari proses akuntansi khususnya yang berkaitan dengan proses pencatatan. Tata buku adalah hanya elemen prosedural dari akuntansi.

⁸³ Yunita, "Hibah Orang Tua kepada Anak Menurut Perspektif Hukum Perdata dan Hukum Islam pada Masyarakat di Kelurahan Betungan Kota Bengkulu", *Jurnal Hukum Islam* 3, no. 4 (2017): 65.

⁸⁴ Al. Hariyono Jusup, *Dasar-dasar Akuntansi* (Yogyakarta: Aditya Media, 2015), 4.

Sejarah membuktikan beberapa sistem pencatatan perdagangan sebenarnya telah berkembang di Madinah pada tahun 622 M atau 1 Hijriyah. Petugas yang melakukan pencatatan dan pemeriksaan serta menjaga pencatatan yang disebut diwan. Diwan pada zaman Khalifah Umar Ibnu Khattab pada tahun 634 M dikenal dengan Baitul Mal. Istilah awal dalam pembukuan saat itu dikenal dengan Jarridah atau berkembang menjadi istilah didalam bahasa Inggris Journal yang secara berita. Melihat hal tersebut diatas sebenarnya sejarah Islam telah menggariskan bahwa konsep akuntansi telah ada dalam kegiatan perdagaan pada jaman Rasulullah SAW, hal ini telah termaktub dalam Surat Al Baqarah ayat 282 yang mewajibkan dibuatnya pencatatan transaksi-transaksi yang belum tuntas sebagai berikut:

يَا أَيُّهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا إِذَا تَدَايَنْتُمْ بِدَيْنٍ إِلَىٰ أَجَلٍ مُّسَمًّى فَاكْتُبُوهُ وَلْيَكْتُب بَيْنَكُمْ كَاتِبٌ بِالْعَدْلِ وَلَا يَأْبَ كَاتِبٌ أَنْ يَكْتُبَ كَمَا عَلَّمَهُ اللَّهُ فَلْيَكْتُبْ وَلْيُمْلِلِ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ وَلْيَتَّقِ اللَّهَ رَبَّهُ وَلَا يَبْخَسَ مِنْهُ شَيْئًا فَإِن كَانَ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ سَفِيهًا أَوْ ضَعِيفًا أَوْ لَا يَسْتَطِيعُ أَنْ يُمِلَّ هُوَ فَلْيُمْلِلْ وَلِيُّهُ بِالْعَدْلِ وَاسْتَشْهِدُوا شَهِيدَيْنِ مِنْ رِجَالِكُمْ فَإِن لَّمْ يَكُونَا رَجُلَيْنِ فَرَجُلٌ وَامْرَأَتَانِ مِمَّن تَرْضَوْنَ مِنَ الشُّهَدَاءِ أَن تَضِلَّ إِحْدَاهُمَا فَتُذَكِّرَ إِحْدَاهُمَا الْأُخْرَىٰ وَلَا يَأْبَ الشُّهَدَاءُ إِذَا مَا دُعُوا وَلَا تَسْمَعُوا أَن تَكْتُبُوهُ صَغِيرًا أَوْ كَبِيرًا إِلَىٰ أَجَلٍ ذَٰلِكُمْ أَقْسَطُ عِنْدَ اللَّهِ وَأَقْوَمُ لِلشَّهَادَةِ وَأَدْنَىٰ أَلَّا تَرْتَابُوا إِلَّا أَن تَكُونَ تِجَارَةً حَاضِرَةً تُدِيرُونَهَا بَيْنَكُمْ فَلَيْسَ عَلَيْكُمْ جُنَاحٌ أَلَّا تَكْتُبُوهَا وَأَشْهِدُوا إِذَا تَبَايَعْتُمْ وَلَا بُضَارًا كَاتِبٌ وَلَا شَهِيدٌ وَإِن تَفَعَّلُوا فَإِنَّهُ فَسُوقٌ بِكُمْ وَانْفُوا اللَّهُ وَيُعَلِّمُكُمُ اللَّهُ وَاللَّهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ

Artinya: “Hai orang-orang yang beriman, apabila kamu bermu'amalah tidak secara tunai untuk waktu yang ditentukan, hendaklah kamu menuliskannya. Dan hendaklah seorang penulis di antara kamu menuliskannya dengan benar. Dan janganlah penulis enggan menuliskannya sebagaimana Allah mengajarkannya, meka hendaklah ia menulis, dan hendaklah orang yang berhutang itu mengimlakkan (apa yang akan ditulis itu), dan hendaklah ia bertakwa kepada Allah Tuhannya, dan janganlah ia mengurangi sedikitpun daripada hutangnya. Jika yang berhutang itu orang yang lemah akalnya atau lemah (keadaannya) atau dia sendiri tidak mampu mengimlakkan, maka hendaklah walinya mengimlakkan dengan jujur. Dan

persaksikanlah dengan dua orang saksi dari orang-orang lelaki (di antaramu). Jika tak ada dua orang lelaki, maka (boleh) seorang lelaki dan dua orang perempuan dari saksi-saksi yang kamu ridhai, supaya jika seorang lupa maka yang seorang mengingatkannya. Janganlah saksi-saksi itu enggan (memberi keterangan) apabila mereka dipanggil; dan janganlah kamu jemu menulis hutang itu, baik kecil maupun besar sampai batas waktu membayarnya. Yang demikian itu, lebih adil di sisi Allah dan lebih menguatkan persaksian dan lebih dekat kepada tidak (menimbulkan) keraguanmu. (Tulislah mu'amalahmu itu), kecuali jika mu'amalah itu perdagangan tunai yang kamu jalankan di antara kamu, maka tidak ada dosa bagi kamu, (jika) kamu tidak menulisnya. Dan persaksikanlah apabila kamu berjual beli; dan janganlah penulis dan saksi saling sulit menyulitkan. Jika kamu lakukan (yang demikian), maka sesungguhnya hal itu adalah suatu kefasikan pada dirimu. Dan bertakwalah kepada Allah; Allah mengajarmu; dan Allah Maha Mengetahui segala sesuatu.” (Q.S. Al-Baqarah: 282)⁸⁵

Dari ayat tersebut telah ada perintah untuk kebenaran, keadilan antara dua pihak yang mempunyai hubungan mu'amalah (*accountability*). Akuntansi (*account*) berarti menerangkan, menjelaskan, membukukan sebenarnya merupakan domain dari mu'amalah, yang menuntut kemampuan pikiran manusia untuk mengembangkannya. Konsep dari ayat diatas merupakan konsep keseimbangan atau neraca dalam istilah akuntansi.⁸⁶

Akuntansi merupakan urusan muamalah maka pengembangannya diserahkan pada kebijakan manusia. Alqur'an hanya membekalinya dengan sistem nilai seperti landasan etika, moral, kebenaran, keadilan, kejujuran, terpercaya dan bertanggung jawab. Dalam surat Al Baqarah kita lihat tekanan Islam dalam kewajiban pencatatan adalah:⁸⁷

⁸⁵ Tim Penulis Naskah Alquran, *Alquran dan Terjemahannya*, (Kudus: Mubarakatan Thoyibah, 2018), 12.

⁸⁶ Miftachul Ulum, “Perlakuan Akuntansi dalam Perspektif Syariah”, *Jurnal Ummul Qura* VII, no. 1 (2016): 60.

⁸⁷ Ulum, “Perlakuan Akuntansi dalam Perspektif Syariah”, 60.

1. Menjadi bukti dilakukannya transaksi yang menjadi dasarnya dalam menyelesaikan persoalan selanjutnya.
2. Menjaga agar tidak terjadi manipulasi atau penipuan baik dalam transaksi maupun hasil transaksi

Laporan akuntansi yang disajikan haruslah dapat dipertanggungjawabkan dan adil. Konsep keadilan dalam surat Nisa ayat 135 merupakan bagian dari proses mewujudkan laporan akuntansi *accountable*. Ini menunjukkan bahwa keberadaan konsep akuntansi sudah ada sejak perkembangan dunia Islam. Dalam surat Nisa' ayat 135 dijelaskan:

﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ بِالْقِسْطِ شُهَدَاءَ لِلّٰهِ وَلَوْ عَلَىٰ أَنفُسِكُمْ أَوِ الْوَالِدِينَ وَالْأَقْرَبِينَ إِن يَكُنْ عَنِيْبًا أَوْ فَاقِرًا فَاللّٰهُ أَوْلَىٰ بِهِمَا فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَن تَعْدِلُوا وَإِن تَلَوْا أَوْ نَعَرَضْوْا فَإِن اللّٰهُ كَانَ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرًا

Artinya: “Wahai orang-orang yang beriman, jadilah kamu orang yang benar-benar penegak keadilan, menjadi saksi karena Allah biarpun terhadap dirimu sendiri atau ibu bapa dan kaum kerabatmu. Jika ia kaya ataupun miskin, maka Allah lebih tahu kemaslahatannya. Maka janganlah kamu mengikuti hawa nafsu karena ingin menyimpang dari kebenaran. Dan jika kamu memutar balikkan (kata-kata) atau enggan menjadi saksi, maka sesungguhnya Allah adalah Maha Mengetahui segala apa yang kamu kerjakan.” (Q.S. An-Nisa: 135)⁸⁸

Ayat ini menunjukkan bahwa profesi seorang akuntan dalam menyajikan laporan keuangan harus dapat berlaku adil dan obyektif dalam membuat laporan. Laporan harus independen bebas dari tekanan pihak manapun serta memenuhi kriteria yang telah ditetapkan standar akuntansi yang berlaku.⁸⁹

Akuntansi juga menjamin terciptanya keadilan dalam masyarakat, karenanya akuntansi harus mampu menjamin catatan *accountability* dan terjamin akurasinya. Hal ini dapat dilihat dalam surat Al Hadid ayat 25 :

⁸⁸ Tim Penulis Naskah Alquran, *Alquran dan Terjemahannya*, (Kudus: Mubarakatan Thoyibah, 2018), 32.

⁸⁹ Miftachul Ulum, “Perlakuan Akuntansi dalam Perspektif Syariah”, *Jurnal Ummul Qura* VII, no. 1 (2016): 61.

لَقَدْ أَرْسَلْنَا رُسُلَنَا بِالْبَيِّنَاتِ وَأَنْزَلْنَا مَعَهُمُ الْكِتَابَ وَالْمِيزَانَ لِيَقُومَ النَّاسُ بِالْقِسْطِ وَأَنْزَلْنَا الْحَدِيدَ فِيهِ بَأْسٌ شَدِيدٌ وَمَنْفَعٌ لِلنَّاسِ وَلِيَعْلَمَ اللَّهُ مَنْ يَنْصُرُهُ وَرُسُلَهُ بِالْغَيْبِ إِنَّ اللَّهَ قَوِيٌّ عَزِيزٌ

Artinya: “Sesungguhnya Kami telah mengutus rasul-rasul Kami dengan membawa bukti-bukti yang nyata dan telah Kami turunkan bersama mereka Al Kitab dan neraca (keadilan) supaya manusia dapat melaksanakan keadilan. Dan Kami ciptakan besi yang padanya terdapat kekuatan yang hebat dan berbagai manfaat bagi manusia, (supaya mereka mempergunakan besi itu) dan supaya Allah mengetahui siapa yang menolong (agama)Nya dan rasul-rasul-Nya padahal Allah tidak dilihatnya. Sesungguhnya Allah Maha Kuat lagi Maha Perkasa.” (Q.S. Al Hadid: 25)⁹⁰

Sistem akuntansi menjamin agar aset yang dikelola terjaga sehingga tidak ada yang dirugikan, jujur, adil dan kepada yang berhak akan diberikan sesuai haknya. Konsep bisnis persekutuan, musyarakah, dan mudharabah dalam bisnis bemuamalah memerlukan pencatatan yang menjaga agar satu sama lain tidak dirugikan sebagaimana dijelaskan dalam surat Asy Syu’ara ayat 181-183 sebagai berikut:

﴿أَوْفُوا الْكَيْلَ وَلَا تَكُونُوا مِنَ الْمُخْسِرِينَ وَزِنُوا بِالْقِسْطِاسِ الْمُسْتَقِيمِ وَلَا تَبْخَسُوا النَّاسَ أَشْيَاءَهُمْ وَلَا تَعْتُوا فِي الْأَرْضِ مُفْسِدِينَ﴾

Artinya: “Sempurnakanlah takaran dan janganlah kamu termasuk orang-orang yang merugikan; dan timbanglah dengan timbangan yang lurus. Dan janganlah kamu merugikan manusia pada hak-haknya dan janganlah kamu merajalela di muka bumi dengan membuat kerusakan; (Q.S. Asy Syu’Ara: 181-183)⁹¹

⁹⁰ Tim Penulis Naskah Alquran, *Alquran dan Terjemahannya*, (Kudus: Mubarakatan Thoyibah, 2018), 332.

⁹¹ Tim Penulis Naskah Alquran, *Alquran dan Terjemahannya*, (Kudus: Mubarakatan Thoyibah, 2018), 352.

Prinsip dalam Akuntansi Syariah meliputi nilai pertanggungjawaban, keadilan dan kebenaran selalu melekat dalam sistem akuntansi syari'ah. Ketiga nilai tersebut tentu saja telah menjadi prinsip dasar yang universal dalam operasional akuntansi syari'ah. Makna yang terkandung dalam tiga prinsip umum tersebut terdapat dalam surat Al-Baqarah: 282.⁹²

1. Prinsip Pertanggungjawaban

Prinsip pertanggungjawaban (*accountability*) berkaitan dengan konsep amanah. Bagi kaum muslim, persoalan amanah merupakan hasil transaksi manusia dengan sang Khalik mulai dari alam kandungan. Manusia diciptakan oleh Allah sebagai khalifah di muka bumi. Manusia dibebani amanah oleh Allah untuk menjalankan fungsi-fungsi kekhalfahannya. Inti kekhalfahan adalah menjalankan atau menunaikan amanah. Banyak ayat Al-quran yang menjelaskan tentang proses pertanggungjawaban manusia sebagai pelaku amanah Allah di muka bumi. Implikasi dalam bisnis dan akuntansi adalah bahwa individu yang terlibat dalam praktik bisnis harus selalu melakukan pertanggungjawaban apa yang telah diamanatkan dan diperbuat kepada pihak-pihak yang terkait. Wujud pertanggungjawabannya biasanya dalam bentuk laporan akuntansi.

2. Prinsip Keadilan

Jika ditafsirkan lebih lanjut, ayat 282 surat Al-Baqarah mengandung prinsip keadilan dalam melakukan transaksi. Dalam konteks akuntansi, menegaskan, kata adil dalam ayat 282 surat Al-Baqarah, secara sederhana dapat berarti bahwa setiap transaksi yang dilakukan oleh perusahaan dicatat dengan benar. Dengan kata lain, tidak ada window dressing dalam praktik akuntansi perusahaan. Dengan demikian, kata keadilan dalam konteks aplikasi akuntansi mengandung dua pengertian, yaitu: pertama adalah berkaitan dengan praktik moral, yaitu kejujuran, yang merupakan faktor yang sangat dominan. Tanpa kejujuran ini, informasi akuntansi yang disajikan akan menyesatkan dan sangat merugikan masyarakat. Kedua, kata adil bersifat lebih fundamental (dan tetap berpijak pada nilai-nilai etika/syari'ah dan moral).

⁹² Verdianti, "Pencatatan Transaksi dan Laporan Keuangan pada Entitas Bisnis Islami", *Jurnal Akuntansi* 6, no. 2 (2018): 84.

3. Prinsip Kebenaran

Prinsip kebenaran ini sebenarnya tidak dapat dilepaskan dengan prinsip keadilan. Dalam akuntansi kita akan selalu dihadapkan pada masalah pengakuan, pengukuran dan pelaporan. Aktivitas ini akan dapat dilakukan dengan baik apabila dilandaskan pada nilai kebenaran. Kebenaran ini akan dapat menciptakan keadilan dalam mengakui, mengukur, dan melaporkan transaksi-transaksi ekonomi. Kebenaran dalam Al-Quran tidak diperbolehkan untuk dicampur adukkan dengan kelebathilan. Sebagai orang muslim, selayaknya kita tidak risau sebab Al-Qur'an telah menggariskan bahwa ukuran alat atau instrumen untuk menetapkan kebenaran tidaklah berdasarkan nafsu.

G. Penelitian Terdahulu

Hasil penelitian terdahulu yang mendukung dilaksanakan penelitian ini antara lain:

1. Penelitian Novita Melina Kumesan, dkk., yang berjudul "Analisis Penerapan PSAP No. 07 Tentang Akuntansi Aset Tetap pada Balai Penyantunan Lanjut Usia "Senja Cerah". Hasil penelitian menunjukkan BPLU "Senja Cerah" dalam penerapan akuntansi aset tetap yaitu klasifikasi, pengakuan, pengukuran/penilaian, beban setelah akuisisi, penghentian dan pelepasan, serta pengungkapan sesuai dengan PSAP 07, namun BPLU "Senja Cerah" tidak mencatat penyusutan aktiva tetap yang dimiliki sehingga perlakuan penyusutan aktiva tetap tidak sesuai dengan PSAP 07. BPLU "Senja Cerah" diharapkan melakukan pencatatan penyusutan nilai aktiva tetap agar kebenarannya.⁹³
2. Penelitian Cokorda Bagus Darmawan, dkk. yang berjudul "Menguak Perlakuan Akuntansi Aset Bersejarah (Studi Interpretif pada Museum Semarang Klungkung)". 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

⁹³ Novita Melina Kumesan, dkk., "Analisis Penerapan PSAP No. 07 Tentang Akuntansi Aset Tetap pada Balai Penyantunan Lanjut Usia "Senja Cerah", *Jurnal Ekonomi dan Bisnis* 1, no. 1 (2016): 86.

pengungkapan heritage assets belum sejalan dengan standar akuntansi pemerintahan. Keberadaan aset bersejarah museum yang tidak bisa teridentifikasi nilainya belum diungkapkan dalam CaLK.⁹⁴

3. Penelitian Mar'atus Sholikhah dan Bety Nur Achadiyah yang berjudul "Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah "Candi Rimbi" Jombang". Hasil penelitian adalah BPCB Jawa Timur belum menerapkan perlakuan akuntansi secara tepat untuk aset bersejarah. Seharusnya BPCB mengakui aset bersejarah sebesar harga perolehan dan menggunakan metode biaya pada saat pengukuran. Aset bersejarah diklasifikasikan ke dalam kelompok aset tetap dan terpisah dari PPE (Plant, Property, Equipment) dan dilaporkan di neraca.⁹⁵
4. Penelitian Fauziah Galuh Angraini dan Anis Chariri yang berjudul "Perlakuan Akuntansi Untuk Aset Bersejarah (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)". Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tidak ada definisi yang tepat tentang aset pusaka. Hal tersebut dibuktikan dengan paparan sebagian besar informan yang selalu mengaitkan definisi historis dengan definisi aset Pusaka sehingga terjadi kerancuan di antara keduanya. Selain itu, pengelola Borobudur masih mengalami kesulitan dalam menilai valuasi aset cagar budaya. Akan tetapi, praktik akuntansi dalam pengelolaan Candi Borobudur dinilai telah sesuai dengan standar akuntansi yang ditetapkan oleh pemerintah, yang disajikan dan diungkapkan dalam CaLK tanpa nilai.⁹⁶
5. Penelitian Dessy Wulandari dan A.A. Gde Satia Utama yang berjudul "Perlakuan Akuntansi untuk Aset Bersejarah: Pengakuan, Penilaian dan Pengungkapannya dalam Laporan Keuangan Studi Kasus pada Museum Anjuk Ladang Kabupaten Nganjuk". Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengakuan aset bersejarah di museum tidak memiliki nilai "value" karena tidak mudah menentukan umur atau nilai aset bersejarah tersebut. Praktik akuntansi aset bersejarah di museum Nganjuk

⁹⁴ Cokorda Bagus Darmawan, dkk., "Menguak Perlakuan Akuntansi Aset Bersejarah (Studi Interpretif pada Museum Semarajaya Klungkung)", *e-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana* 6, no. 5 (2017): 1785.

⁹⁵ Mar'atus Sholikhah dan Bety Nur Achadiyah, "Perlakuan Akuntansi", 29.

⁹⁶ Fauziah Galuh Angraini dan Anis Chariri, "Perlakuan Akuntansi", 1.

masih belum memenuhi standar yang dibuat oleh pemerintah, karena tidak dilakukan penilaian dan penyajian aset bersejarah di catatan atas laporan keuangan.⁹⁷

6. Penelitian Nor Laili Hasan, dkk., yang berjudul “*The Accounting Practices of Heritage Assets*”. Studi tersebut menemukan bahwa museum di luar negeri juga menghadapi masalah dalam memberikan praktik akuntansi yang baik. Dalam kasus museum di Malaysia, masalah ini dapat ditangani melalui ketentuan hukum khusus, perbandingan dan prosedur operasi standar yang mapan dalam membantu museum untuk meningkatkan praktik pelaporan mereka setara dengan museum terkemuka di luar negeri.⁹⁸
7. Penelitian Norida Basnan, dkk., yang berjudul “*Challenges in accounting for heritage assets and the way forward: Towards implementing accrual accounting in Malaysia*”. Studi ini menemukan bahwa tantangan utama dalam akuntansi aset warisan terkait dengan pengakuan dan pengukuran serta aspek pencatatan aset dan kompetensi staf. Temuan dan rekomendasi dapat membantu pemerintah dalam mengidentifikasi langkah-langkah spesifik untuk memastikan keberhasilan implementasi akuntansi berbasis akrual.⁹⁹
8. Penelitian Heri Widodo, dkk., yang berjudul “*Accounting Treatment for Heritage Assets: A Case Study on Management of Pari Temple*”. Hasil dari penelitian ini adalah pengakuan dari BPCB Jawa Timur bahwa Candi Pari tercatat sebagai aset tanaman, dan Candi Pari disengaja tanpa nilai, sehingga Aset Pusaka tersebut tidak dapat diperjualbelikan. Besaran pencatatan ini sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan berbasis (PSAP) no. 07 pernyataan tahun 2010 no 69 bahwa Aset Warisan harus dicatat dalam jumlah unit tanpa nilai.¹⁰⁰
9. Penelitian Mohamad Hafiz bin Rosli yang berjudul “*Accounting for Heritage Assets: Issues and Challenges in*

⁹⁷ Dessy Wulandari dan A.A. Gde Satia Utama, “Perlakuan Akuntansi”, 801.

⁹⁸ Nor Laili Hasan, dkk., “*The Accounting Practices of Heritage Assets*”, *International Journal of Economics and Financial Issues* 6, no. S6 (2016): 80.

⁹⁹ Norida Basnan, dkk., “*Challenges in accounting for heritage assets and the way forward: Towards implementing accrual accounting in Malaysia*”, *Malaysian Journal of Society and Space* 11, no. 11 (2015): 63.

¹⁰⁰ Heri Widodo, dkk., “*Accounting Treatment for Heritage Assets*”, 74.

Malaysia". Studi ini mengadopsi pendekatan Kualitatif dan data dikumpulkan melalui wawancara tatap muka dengan pejabat pemerintah terkait. Studi ini menemukan bahwa departemen pemerintah menghadapi kesulitan dalam mengenali keaslian aset pusaka karena perbedaan peraturan dan kriteria. Di saat yang sama, mereka juga menghadapi kesulitan dalam mengukur aset heritage karena tidak ada pedoman penilaian khusus yang disediakan dalam standar; seorang ahli penilaian dan komite juga belum dibentuk. Kurangnya pemahaman dalam akuntansi akrual, staf yang tidak kompeten, dan kendala waktu merupakan beberapa tantangan utama dalam akuntansi aset warisan. Temuan dan rekomendasi dalam penelitian ini dapat meningkatkan literatur yang ada dalam akuntansi aset pusaka dan dapat membantu departemen pemerintah dalam menerapkan akuntansi berbasis akrual, terutama dalam pengakuan dan pengukuran aset warisan.¹⁰¹

H. Kerangka Berfikir

Aset warisan umumnya didefinisikan sebagai aset fisik yang ingin dilestarikan oleh komunitas untuk waktu yang tidak terbatas karena kepentingan budaya, sejarah, rekreasi atau lingkungan mereka daripada untuk menghasilkan pendapatan. Ini termasuk karya seni, museum, koleksi perpustakaan, bangunan, monumen, tugu peringatan, taman nasional dan negara bagian, taman laut, situs arkeologi, dan lain-lain. (Barton, 2000). Karakteristik aset warisan dijelaskan oleh IPSAS 17. Properti, Pabrik dan Peralatan. Dari definisi aset heritage, terlihat bahwa museum merupakan instansi yang bertanggung jawab yang menangani aset semacam ini.¹⁰²

Di negara yang telah menerapkan akuntansi berbasis akrual, akuntansi untuk aset warisan bergantung pada karakteristik aset yang ditentukan dan pertimbangan negara yang terlibat. Tantangan yang terkait dengan akuntansi aset warisan juga kemungkinan akan dihadapi oleh Pemerintah Malaysia saat beralih ke akuntansi akrual. Akuntansi aset yang tepat dengan karakteristik khusus dan unik seperti aset warisan dapat memberikan informasi yang lebih baik tentang pengelolaan pengeluaran publik, dan membantu meningkatkan manajemen aset

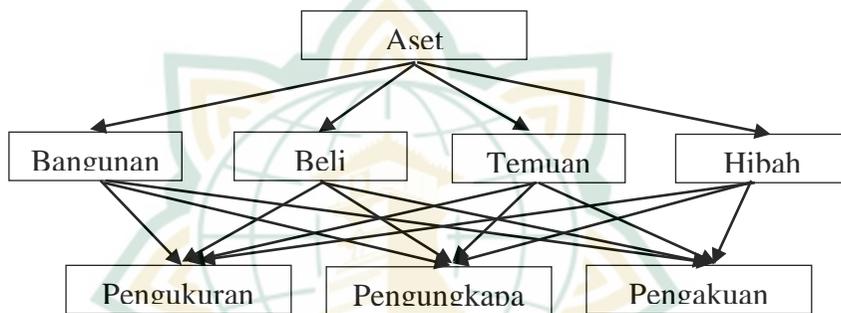
¹⁰¹ Mohamad Hafiz bin Rosli, "Accounting for Heritage Assets", 231.

¹⁰² Nor Laili Hasan, dkk., "The Accounting Practices of Heritage Assets

termasuk pemeliharaan dan penggantian aset atau investasi dan selanjutnya dapat memberikan gambaran yang lebih jelas tentang posisi keuangan pemerintah.¹⁰³

Dari penjelasan tersebut, maka dapat dibuat kaitan perlakuan akuntansi perolehan aset bersejarah: kesesuaian pengukuran, pengakuan dan pengungkapan aset bersejarah di museum R.A. Kartini Kabupaten Jepara (Tinjauan PSAP No. 07 Tahun 2010) dengan kerangka pemikiran pada gambar 2.1 sebagai berikut:

Gambar 2.1 Kerangka Berpikir



Sumber : Nor laili Hasan, dkk (2016) serta Norida Basnan, dkk (2015) yang dimodifikasi guna penelitian.

¹⁰³ Norida Basnan, dkk., “Challenges in accounting”, 64.