

PERLAKUAN AKUNTANSI UNTUK ASET BERSEJARAH (Studi Fenomenologi pada Pengelolaan Candi Borobudur)

Fauziah Galuh Anggraini, Anis Chariri¹

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

ABSTRACT

This study is the phenomenon of the accounting treatment applied to heritage assets in Indonesia, both in terms of recognition, valuation, and disclosure in the financial statements. The focus of this study is an analysis of the accounting treatment in the management of Borobudur. This study aimed to: understand the significance of historic assets (heritage assets), describes the methods used to assess the Borobudur temple, explaining Borobudur's disclosure in the financial statements, and analyze the appropriateness of the accounting standards applicable to the accounting for current Borobudur. The results of this study indicate that there is no precise definition of heritage assets. This is evidenced by the exposure to most of the informants who always associate with the historic definition of asset definition Heritage so there is confusion between the two. In addition, the manager of Borobudur is still experiencing difficulties in assessing valuation on heritage assets. However, the practice of accounting in the management of Borobudur Temple is considered to be in accordance with the accounting standards set by the government, which is presented and disclosed in CaLK without value.

Keywords: Heritage Assets, Recognition, Assessment, Disclosure

PENDAHULUAN

Akuntansi untuk aset bersejarah (*heritage asset*) adalah salah satu isu yang masih diperdebatkan. Hingga saat ini akuntansi untuk aset bersejarah masih menjadi sebuah polemik bagi para ahli, padahal beberapa standar sudah ditetapkan sebagai hasil dari diskusi- diskusi para ahli yang selama ini dilakukan. Aset bersejarah disebut sebagai aset yang cukup unik karena memiliki beragam cara perolehan, tidak hanya melalui pembangunan namun juga pembelian, donasi, warisan, rampasan, ataupun sitaan. Aset bersejarah tergolong dalam aset tetap karena aset bersejarah memenuhi definisi aset tetap. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) menyatakan bahwa aset tetap merupakan:

Aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum.

Menurut Agustini (2011), aset bersejarah merupakan salah satu aset yang dilindungi oleh negara. Aset tersebut sangat berharga bagi sebuah bangsa karena aset bersejarah merupakan wujud dari budaya, sejarah dan identitas bagi bangsa itu sendiri. Bukan hanya nilai ekonomi yang dapat dihasilkan dari aset tersebut, namun juga nilai- nilai yang terkandung di dalamnya seperti nilai seni, budaya, sejarah, pendidikan, pengetahuan dan lain- lain yang harus dijaga dan dipelihara kelestariannya.

Terdapat banyak sekali definisi yang menjelaskan tentang apa sebenarnya hakikat dari aset bersejarah. Namun hingga saat ini belum ada definisi akuntansi atau definisi hukum mengenai aset bersejarah (*heritage asset*). Menurut Carnegie dan Wolnizer (1995), aset bersejarah bukanlah aset dan akan lebih tepat diklasifikasikan sebagai kewajiban, atau secara alternatif disebut sebagai

¹ Corresponding author

fasilitas dan menyajikannya secara terpisah. Berbeda halnya dengan Micallef dan Peirson (1997), mereka berpendapat bahwa aset bersejarah tergolong dalam aset dan dapat dimasukkan dalam neraca. Hal ini tentunya masih menjadi perdebatan bagi para akuntan. Sebelum ada definisi hukum untuk aset bersejarah ini tentu para ahli sulit untuk menentukan bagaimana perlakuan akuntansi yang tepat untuk aset tersebut baik dari segi pengakuan, pengukuran, penilaian, dan penyajiannya.

Perlakuan akuntansi untuk aset bersejarah cenderung bervariasi tergantung pada sifat entitas yang menaunginya dan juga sifat dari aset tersebut. Kedua sifat tersebut tidak dapat dipisahkan karena berkaitan satu sama lain. Menurut Barton (2000), aset bersejarah harus disajikan dalam anggaran terpisah sebagai “aset layanan”, sedangkan menurut Pallot (1990, 1992) aset bersejarah harus disajikan dalam kategori yang terpisah dari aset sebagai “aset daerah”. Perbedaan tersebut memicu timbulnya kesulitan dalam menentukan satu ukuran atau standar yang tepat guna diaplikasikan bagi entitas yang mengelola aset bersejarah maupun aset itu sendiri.

Penelitian ini difokuskan pada perlakuan akuntansi yang diterapkan untuk aset bersejarah di Indonesia baik dari segi pengakuan, penilaian, penyajian dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan fenomenologi. Candi Borobudur dipilih sebagai *setting* penelitian karena Candi Borobudur merupakan salah satu aset bersejarah di Indonesia yang sudah dikenal masyarakat luas bahkan hingga mancanegara. Selain itu, Candi Borobudur pernah masuk dalam jajaran tujuh keajaiban di dunia sehingga keberadaan Candi Borobudur sudah tidak diragukan lagi.

Aset Bersejarah (*Heritage Asset*)

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.

Tabel 1
Perbedaan Pendapat tentang Aset Bersejarah

Peneliti	Pendapat tentang Aset Bersejarah (<i>Heritage Asset</i>)
Micallef dan Peirson (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)	
Rowles 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</i>

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)

Sumber: Aversano dan Christiaens, 2012

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.

Karakteristik Aset Bersejarah (*Heritage Asset*)

Aversano dan Ferrone (2012) mengungkapkan bahwa aset bersejarah mempunyai beberapa aspek yang membedakannya dengan aset- aset lain, diantaranya adalah

1. Nilai budaya, lingkungan, pendidikan dan sejarah yang terkandung di dalam aset tidak mungkin sepenuhnya tercermin dalam istilah moneter
2. Terdapat kesulitan untuk mengidentifikasi nilai buku berdasarkan harga pasar yang sepenuhnya mencerminkan nilai seni, budaya, lingkungan, pendidikan atau sejarah
3. Terdapat larangan dan pembatasan yang sah menurut undang- undang untuk masalah penjualan
4. Keberadaan aset tidak tergantikan dan nilai aset memungkinkan untuk bertambah seiring bejalannya waktu, walaupun kondisi fisik aset memburuk
5. Terdapat kesulitan untuk mengestimasi masa manfaat aset karena masa manfaat yang tidak terbatas, dan pada beberapa kasus bahkan tidak bisa didefinisikan.
6. 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 bersejarah masuk dalam jajaran aset tetap. Oleh karena itu, dibutuhkan metode penilaian yang tepat untuk menilai aset bersejarah.

Model- model Penilaian Aset Bersejarah (*Heritage Asset*)

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:

1. 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.

2. 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.
3. Menurut *Financial Reporting Statements* (FRS) 30 (2009), penilaian (*valuation*) aset bersejarah dapat dilakukan dengan metode apapun yang tepat dan relevan. Pendekatan penilaian yang dipilih nantinya diharapkan adalah suatu penilaian yang dapat menyediakan informasi yang lebih relevan dan bermanfaat.
4. 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.

Macam- macam Alternatif Pengungkapan Aset Bersejarah (*Heritage Asset*)

Menurut PSAP Nomor 07 Tahun 2010, aset bersejarah diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) 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. Aset bersejarah yang masuk dalam golongan tersebut akan dimasukkan dalam neraca.

Sejalan dengan PSAP, menurut *Financial Reporting Statement* (FRS)- 30 aset bersejarah memungkinkan untuk dicantumkan dalam CaLK 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 pengelompokkan 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.

Jadi, terdapat dua alternatif yang dapat digunakan untuk aset bersejarah. Pertama, aset tersebut dimasukkan dalam CaLK saja, yang masuk dalam kategori ini adalah aset bersejarah yang memberikan potensi manfaat kepada pemerintah berupa nilai seni, budaya dan sejarah saja. Dalam CaLK, 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.

METODE PENELITIAN

Dalam penelitian ini, pemilihan desain penelitian dimulai dengan menggunakan pendekatan kualitatif dalam lingkup paradigma interpretatif. Pendekatan kualitatif adalah salah satu metode penelitian yang bertujuan untuk mendapatkan pemahaman tentang kenyataan melalui proses berpikir induktif, dimana pada model induksi menggunakan data sebagai pijakan awal melakukan penelitian bahkan bisa saja teori tidak dikenal sama sekali karena data adalah segala- galanya untuk memulai sebuah penelitian (Basrowi dan Suwandi, 2008). Pendekatan kuantitatif kurang tepat untuk mengungkapkan beberapa fenomena sosial yang terjadi di lapangan, sehingga penelitian ini

menggunakan pendekatan yang lebih tepat yaitu pendekatan kualitatif. Selanjutnya diikuti dengan mengidentifikasi paradigma penelitian yaitu paradigma interpretatif yang memberikan pedoman terhadap pemilihan pendekatan yang tepat yaitu fenomenologi. Lalu, langkah terakhir adalah pemilihan metode pengumpulan dan analisis data yang tepat yaitu dengan wawancara, dokumentasi, analisis dokumen dan penelusuran data online.

Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh langsung dari lapangan (*field research*). Data tersebut berupa hasil wawancara dengan Kepala Bidang Aset Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kabupaten Magelang, Kepala Seksi Layanan Konservasi Balai Konservasi Borobudur, dan akademisi. Peneliti juga menggunakan data sekunder sebagai data pendukung, antara lain PSAP Nomor 07 Tahun 2010 dan laporan keuangan dinas terkait. Metode pengumpulan data yang lebih banyak digunakan dalam penelitian ini adalah metode wawancara. Namun, dengan hanya menggunakan satu metode pengumpulan data dapat menyebabkan kesalahpahaman (Chariri, 2006, dalam Anjasmoro 2010). Oleh karena itu, peneliti menggunakan beberapa metode lain yang dianggap cocok untuk mendukung metode wawancara tersebut. Metode lain yang digunakan antara lain dokumentasi, analisis dokumen dan penelusuran data online. Kombinasi dari keempat metode tersebut diharapkan dapat menghasilkan data yang lebih akurat dalam menjelaskan bagaimana perlakuan akuntansi untuk aset bersejarah pada Candi Borobudur.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Candi Borobudur

Borobudur adalah candi Buddha yang terletak di Borobudur, Magelang, Jawa Tengah, Indonesia. Secara astronomis, Candi Borobudur terletak di $70,36^{\circ}$ lintang selatan dan $110,12^{\circ}$ lintang barat. Secara geografis, Candi Borobudur dikelilingi oleh Gunung Merbabu dan Gunung Merapi pada sisi sebelah timur, Gunung Sindoro dan Gunung Sumbing pada sisi sebelah utara, dan berada diantara Sungai Progo dan Sungai Elo. Candi Borobudur berukuran panjang 121,66 meter dan lebar 121,38 meter, serta mempunyai tinggi 35,40 meter (Syahdin dan Patunru, 2012).

Balai Konservasi Borobudur

Balai Konservasi Borobudur merupakan UPT di lingkungan Direktorat Jenderal Kebudayaan. Berdirinya Balai Konservasi Borobudur tidak lepas dari Proyek Pemugaran Candi Borobudur tahun 1973 – 1983. Pada tahun 2006 berdasarkan Peraturan Menteri Kebudayaan dan Pariwisata Nomor : PM.40/OT.001/MKP-2006 tanggal 7 September 2006 berubah namanya menjadi Balai Konservasi Peninggalan Borobudur. Pada tahun 2011 bidang kebudayaan kembali bergabung ke dalam Kementerian Pendidikan Nasional yang kini menjadi Kementerian Pendidikan Dan Kebudayaan, berdasarkan peraturan Menteri Pendidikan Dan Kebudayaan Nomor 55 Tahun 2012 kembali berubah nama menjadi Balai Konservasi Borobudur.

Berdasarkan Peraturan Menteri Pendidikan Dan Kebudayaan Nomor 55 Tahun 2012 yang ditetapkan pada tanggal 20 Juli 2012, Balai Konservasi Borobudur mempunyai tugas pokok melaksanakan kajian di bidang konservasi, teknik sipil, arsitektur, geologi, biologi, kimia, arkeologi, dan melaksanakan pelatihan tenaga teknis konservasi serta perawatan Borobudur dan peninggalan purbakala lainnya.

Aset Bersejarah : Aset Bernilai Khusus

Pemahaman tentang makna aset bersejarah memainkan peranan penting dalam menganalisis perlakuan akuntansi Candi Borobudur sebagai aset bersejarah (*heritage assets*). Hal ini beralasan karena makna atau definisi aset dapat mempengaruhi aspek pengakuan, penilaian, penyajian dan pengungkapannya. Ada dua aspek utama yang perlu diperhatikan dalam memahami aset bersejarah yaitu apakah aset bersejarah termasuk aset atau liabilitas dan kriteria umurnya.

a. Aset atau Liabilitas

Definisi mengenai aset bersejarah (*heritage assets*) masih diperdebatkan oleh para ahli sehingga belum ada definisi akuntansi yang tepat hingga saat ini. Hal tersebut mempengaruhi pendapat beberapa ahli dalam mengklasifikasikan aset bersejarah apakah masuk dalam golongan aset atau liabilitas. Seperti yang disampaikan oleh Micallef dan Peirson (1997),

aset bersejarah tergolong dalam aset dan dapat dimasukkan dalam neraca. Pernyataan ini berbeda dengan apa yang disampaikan oleh Carnegie dan Wolnizer (1995) yang mengatakan bahwa aset bersejarah bukanlah aset dan akan lebih tepat diklasifikasikan sebagai liabilitas, atau secara alternatif disebut sebagai fasilitas dan menyajikannya secara terpisah.

Pandangan tentang makna aset bersejarah dapat dilihat pada kasus Candi Borobudur, sebagaimana yang diungkapkan oleh informan yang dilibatkan dalam penelitian ini. Pendapat yang mereka ungkapkan mengenai definisi aset bersejarah pun bermacam-macam. Baik akademisi maupun pihak yang langsung terkait dengan pengelolaan aset bersejarah (*heritage assets*) memiliki cara pandang yang berbeda. Pak Harto, salah satu dosen Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Perguruan Tinggi Negeri (PTN) di Jawa Tengah mengatakan bahwa aset bersejarah tergolong dalam aset. Berikut ini adalah pendapat Pak Harto:

“Aset bersejarah adalah kelompok aset karena memiliki sesuatu yang bernilai, ada *value* yang melekat pada benda itu. Dalam akuntansi definisi aset sudah ditetapkan, adalah *future economic benefit* yang dikuasai oleh entitas yang terjadi akibat transaksi di masa lalu.”

Berdasarkan argumen tersebut, Pak Harto meyakini aset bersejarah masuk dalam golongan aset bukan liabilitas. Pak Harto menyebutkan bahwa sesuatu dapat dikatakan sebagai aset jika dapat menghasilkan keuntungan di masa yang akan datang (*future economic benefit*). Aset bersejarah dapat melakukan hal itu, antara lain melalui jumlah turis yang dapat didatangkan setiap tahunnya serta keuntungan-keuntungan lain yang tidak hanya didapatkan oleh entitas yang memilikinya namun juga keuntungan bagi masyarakat. Pandangan Pak Harto tersebut secara spesifik mengacu pada karakter aset karena Pak Harto adalah akademisi yang cenderung melihat aset dari perspektif standar atau konsep akuntansi.

Senada dengan yang disampaikan oleh Pak Harto, Pak Iskandar, pihak pengelola Candi Borobudur, menyatakan bahwa candi merupakan aset. Hal tersebut terungkap melalui pernyataan yang disampaikan oleh Pak Iskandar berikut ini:

“Kalau menurut saya *sih* dari sisi riilnya ini merupakan aset kami, walaupun dari sisi keuangan ini merupakan kewajiban kita. Kita memberikan kewajiban kesana karena itu merupakan aset kita.”

Meskipun Pak Iskandar melihat aset bersejarah sebagai kelompok aset, namun tidak jelas alasan yang digunakan untuk mengakui aset bersejarah sebagai aset. Perlakuan aset bersejarah sebagai aset, menurut Pak Iskandar lebih dikaitkan dengan kewajiban. Artinya ketika aset dimiliki oleh entitas, maka entitas mempunyai kewajiban untuk mengelolanya.

Pendapat di atas menunjukkan bahwa aset bersejarah memang tepat ditempatkan dalam golongan aset. Selain karena dapat menghasilkan keuntungan ekonomi di masa yang akan datang, aset bersejarah juga merupakan sesuatu yang dimiliki oleh suatu entitas. Berbeda dengan liabilitas yang justru di masa yang akan datang ada kewajiban yang harus dipenuhi, yaitu kewajiban untuk menyerahkan barang atau jasa pada pihak lain. Meskipun argumen yang dipakai berbeda, namun kedua informan tersebut memiliki pemahaman yang sama tentang makna aset bersejarah. Secara eksplisit dapat dilihat bahwa aset bersejarah pada dasarnya merupakan suatu aset bukan liabilitas sebagaimana yang disampaikan oleh Carnegie dan Wolnizer (1995).

b. Kriteria Umur

Selain dilihat dari penggolongan dalam neraca, aset bersejarah juga didefinisikan berdasarkan umur. Sebagian besar orang mengatakan bahwa aset bersejarah tentu merupakan peninggalan di masa lalu. Sama halnya seperti yang dikatakan oleh Pak Harto berikut ini:

“*Heritage asset* adalah peninggalan masa lalu, ada yang memiliki nilai ada yang kurang apalagi dikaitkan dengan *event* atau peradaban atau sesuatu yang sangat penting dalam perjalanan sejarah tentu akan membuat aset bersejarah bernilai semakin tinggi.”

Nilai aset bersejarah dapat dikaitkan dengan perjalanan sejarah. Akibatnya, muncul pertanyaan apakah ada kriteria umur suatu aset sehingga aset tersebut dapat dikategorikan sebagai aset bersejarah (*heritage assets*). Jika ada kriteria umur, maka berapa kriteria umurnya sehingga sebuah aset dapat digolongkan sebagai aset bersejarah dan bukan digolongkan sebagai jenis aset tetap lainnya. Pak Harto mengatakan bahwa

“Harus ada kriteria umur, saya masih kurang jelas batas umurnya berapa tapi yang paling mudah adalah pendekatan hukum. Jadi, pelestarian benda- benda bersejarah harus melewati berapa tahun.”

Meskipun Pak Harto tidak secara spesifik menyebutkan batas umur, namun pendapatnya didukung oleh Pak Iskandar. Pak Iskandar mengungkapkan bahwa kriteria umur sebuah aset untuk dapat disebut sebagai aset bersejarah adalah yang memenuhi beberapa persyaratan seperti yang telah dicantumkan dalam UU No. 11 Tahun 2010 tentang Cagar Budaya, diantaranya adalah sebagai berikut:

- a. Berusia 50 tahun atau lebih
- b. Mewakili masa gaya paling singkat berusia 50 tahun

Kriteria di atas menunjukkan bahwa aset bersejarah (*heritage assets*) merupakan bagian yang tidak dapat dilepaskan dari Cagar Budaya. Menurut UU No. 11 Tahun 2010, cagar budaya adalah warisan budaya bersifat kebendaan berupa Benda Cagar Budaya, Bangunan Cagar Budaya, Struktur Cagar Budaya, Situs Cagar Budaya, dan Kawasan Cagar Budaya di darat dan/ atau di air yang perlu dilestarikan keberadaannya karena memiliki nilai penting bagi sejarah, ilmu pengetahuan, pendidikan, agama, dan/ atau kebudayaan melalui proses penetapan. Berdasarkan ketentuan tersebut, maka aset bersejarah termasuk dalam golongan cagar budaya karena aset bersejarah memenuhi kriteria sebagai aset yang perlu dilestarikan karena memiliki nilai historis, pengetahuan, pendidikan, agama dan/ atau kebudayaan.

Gambaran di atas menunjukkan bahwa makna aset bersejarah, termasuk Candi Borobudur, lebih terkait dengan aset. Aset bersejarah dapat dimaknai sebagai manfaat di masa yang akan datang dalam bentuk nilai sejarah, ilmu pengetahuan, pendidikan, agama dan/ atau kebudayaan yang terjadi akibat peninggalan sejarah sehingga perlu dijaga kelestariannya. Konsekuensinya, entitas pengelola memiliki kewajiban untuk melestarikannya bukan untuk mengeksploitasinya demi kepentingan komersial. Aset bersejarah (*heritage assets*) lebih dimaknai dari aspek non moneter bukan aspek moneter.

Metode Penilaian yang digunakan untuk Candi Borobudur

Aspek penting lain dari aset adalah aspek penilaian. Secara teoritis, penilaian merupakan penentuan jumlah rupiah suatu elemen laporan keuangan yang akan disajikan dalam laporan keuangan. Meskipun secara konseptual banyak metode yang dapat digunakan dalam penilaian aset namun tidak semua aset mudah untuk dinilai, salah satunya adalah aset bersejarah.

Melakukan penilaian atas aset bersejarah memang tidak mudah untuk dilakukan. Berbagai macam alasan melatarbelakangi adanya pernyataan tersebut, diantaranya adalah seperti apa yang diungkapkan Pak Iskandar terkait penilaian Candi Borobudur berikut ini:

“Kita sebagai arkeolog, tidak berani seorang arkeolog menilai barang tersebut nilainya berapa, entah 2 juta atau 3 juta, *ga* semudah itu ternyata. Untuk aset, kalau dibuat 0 berarti *ga* ada, tapi kalau *ga* salah dulu pernah dibuat nilai sejumlah Rp.1. Di sisi lain, dari arkeolog didorong untuk ada keberanian memberikan nilai, jadi secara akuntansi mungkin lebih akuntabel.”

Bagi seseorang yang sudah bersinggungan langsung dengan aset bersejarah, khususnya pihak pengelola, aset bersejarah diyakini memiliki nilai yang tak terhingga sehingga tidak mudah bagi mereka untuk menentukan berapa nilai aset tersebut. Menilai aset bersejarah dianggap terlalu tabu, karena suatu aset yang tak ternilai harganya tersebut jika dinilai dalam bentuk moneter maka tidak akan ada nilai nominal yang mampu mewakilinya.

Informasi yang diperoleh dari Dinas Pengelolaan Pendapatan Keuangan dan Aset Daerah (DPPKAD) adalah bahwa penilaian mengenai aset bersejarah tidak melalui proses penilaian yang rutin setiap tahun. Hal tersebut dapat dilihat dari pernyataan yang disampaikan oleh Pak Ganis, Kepala Bidang Aset DPPKAD berikut ini:

“Biasanya sudah ada nilainya, kita punya catatan yang nilainya *segitu*, disebut sebagai nilai perolehan. Nilai awalnya berasal dari catatan sejarah, biasanya yang kita tentukan nilainya berupa tanah. *Kalo* berupa candi dan sejenisnya kita belum pernah melakukan penilaian, barang- barang dalam museum pun sebelumnya sudah ada nilainya. Jadi kita tinggal mencatatnya dalam neraca.”

Pendapat di atas menunjukkan bahwa selama ini penilaian terhadap aset bersejarah berupa candi memang belum pernah dilakukan. Pak Ganis mengatakan bahwa aset bersejarah yang selama ini dinilai hanya yang berwujud gedung dan bangunan. Penilaian atas aset bersejarah sesungguhnya perlu untuk dilakukan untuk mengetahui berapa nilai aset yang dimiliki oleh negara. Tidak hanya penilaian untuk aset bersejarah berupa gedung dan bangunan saja, tetapi juga penilaian untuk aset bersejarah yang penilaiannya tergolong sulit untuk dilakukan seperti candi.

Metode penilaian yang dikenal untuk menilai aset sebenarnya ada beragam jenis, diantaranya adalah melalui pendekatan *historical cost* dan *fair value*. Keduanya biasa digunakan untuk menilai sebuah aset, namun akan berbeda halnya jika hal ini diterapkan untuk menilai aset bersejarah. Aset bersejarah memiliki karakteristik khusus dibandingkan dengan aset pada umumnya. Pak Harto mengatakan bahwa,

“Aset bersejarah tidak bisa dihitung menggunakan pendekatan biaya dan alternatif terhadap *historical cost* dan *fair value*, nilai wajarnya berapa itu tidak mudah ditentukan karena kita tidak tahu *market value*. *Market value*-nya tidak tersedia, maka kita lakukan *appraisal*, namun dengan dasar apa?”

Dari pernyataan di atas, maka dapat dilihat bahwa Pak Harto meyakini pendekatan biaya (*historical cost*) tidak cocok digunakan untuk dijadikan alternatif pendekatan penilaian aset bersejarah, khususnya Candi Borobudur. Alternatif adalah dengan membuat nilai prediksi (*appraisal*) berapa nilai ekonomi yang dapat dihasilkan Candi Borobudur tersebut termasuk untuk lingkungan di sekitarnya. Namun, hal tersebut juga menimbulkan kendala, terlebih bagi aset bersejarah yang tidak memiliki nilai ekonomi. Nilai prediksi untuk nilai ekonomi suatu aset akan susah dilakukan jika aset tersebut tidak memiliki nilai ekonomi. Hal tersebut dapat dilihat dari pernyataan Pak Harto berikut:

“*Appraisal* adalah nilai prediksi, kembali lagi pada *future economic benefit* lebih mudah kita prediksikan, misal Candi Borobudur dalam satu tahun turis yang berkunjung berapa, biaya yang dihabiskan turis tersebut *spending budget*-nya dari perjalanan sampai dia mengunjungi Candi Borobudur berapa, *average cost per tourist* nya dikalikan dengan ini di-*present value*-kan untuk sampai berapa tahun lagi. Itu kalau semata- mata dihitung dari pendekatan ekonomi. Namun hal itu susah, ada juga aset yang bernilai sejarah tapi tidak memiliki nilai ekonomis. Kita harus mencari alternatif penilaian aset itu, di luar *historical cost* dan di luar *fair value* atau *market value*.”

Pendekatan di atas dapat menjadi alternatif untuk mencari berapa nilai ekonomis yang dapat dihasilkan oleh Candi Borobudur. Candi Borobudur dikenal sebagai tempat wisata yang mampu mendatangkan banyak turis setiap tahunnya tentu menimbulkan banyak pengaruh pada lingkungan sekitar, misalnya untuk para pedagang, *tourist guide*, dan masyarakat sekitar. Namun untuk menentukan berapa nilai Candi Borobudur yang sesungguhnya hingga saat ini belum ada pendekatan yang sesuai.

Jika dilihat dari laporan keuangan yang selama ini dibuat oleh pihak pengelola candi, Candi Borobudur dinyatakan dengan nilai Rp. 0 dalam laporan keuangan. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan yang disampaikan oleh Pak Iskandar berikut ini:

“Candi Borobudur *ga* ada nilainya, kebijakan dari Kementrian Keuangan *ga* ada nilainya, nilainya *ya* 0. Dalam pelaporan barang milik negara, ada: extra computable, intra computable, aset lainnya, aset bersejarah. Candi Borobudur masuk dalam akun aset bersejarah, justru kalau nilainya Rp.1 malah menjadikan *disclaimer*, di CaLK juga *ga* ada nilainya. Dia *ga* ada pengaruhnya terhadap neraca. Dulu pernah dicantumkan sejumlah Rp.1 tapi sekarang 0.”

Nilai 0 (nol) yang diberikan untuk Candi Borobudur bukan berarti bahwa Candi Borobudur tidak memiliki nilai. Hal tersebut dilakukan untuk memenuhi tujuan pelaporan keuangan yaitu melaporkan segala jenis aset yang dimiliki oleh negara.

Kesulitan dalam melakukan penilaian terhadap Candi Borobudur sebagai aset bersejarah dapat dikaitkan dengan makna aset bersejarah yang terungkap dalam penelitian ini. Aset bersejarah merupakan manfaat di masa yang akan datang dalam bentuk nilai sejarah, ilmu pengetahuan, pendidikan, agama dan/ atau kebudayaan yang terjadi akibat peninggalan sejarah. Makna ini mengindikasikan bahwa aset bersejarah tidak langsung berkaitan dengan aspek ekonomi sehingga tidak mudah untuk menilai besarnya jumlah rupiah yang melekat pada aset bersejarah termasuk Candi Borobudur. Meminjam teori pengukuran versi Campbell (1928 dalam Kam, 1992), pengukuran berkaitan dengan penentuan angka- angka yang menggambarkan sifat- sifat sistem material dan bilangan- bilangan didasarkan pada hukum yang mengatur tentang sifat- sifat obyeknya. Candi Borobudur sebagai aset bersejarah memiliki sifat-sifat unik yang tidak berkaitan dengan angka moneter sebagaimana pendapat Campbell tetapi lebih berkaitan dengan nilai kesejarahannya.

Temuan ini sejalan dengan argumen Aversano dan Christiaens (2012) yang berpendapat bahwa aset bersejarah berbeda dengan aset pada umumnya karena aset tersebut tidak dapat diproduksi ulang, digantikan dan juga tidak memungkinkan kondisinya untuk diperdagangkan. Lebih lanjut, Hooper *et al.* (2005) meyakini bahwa aset bersejarah lebih berkaitan dengan nilai kesejarahan yang ada di dalamnya bukan nilai ekonomi yang tersimpan dalam aset bersejarah tersebut.

Penyajian dan Pengungkapan Candi Borobudur dalam Laporan Keuangan

Penyajian dan pengungkapan adalah unsur penting lainnya dalam pelaporan keuangan. Melalui penyajian dan pengungkapan, entitas dapat menyampaikan informasi penting bagi pihak yang membutuhkan. Konsekuensinya, penyajian dan pengungkapan aset bersejarah juga memainkan peranan penting dalam pelaporan keuangan entitas pengelolanya.

Menurut, PSAP No. 07 Tahun 2010, 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. Terkait dengan penyajian dan pengungkapannya dalam laporan keuangan, aset bersejarah diungkapkan dalam CaLK saja tanpa nilai. Beberapa aset bersejarah juga memberikan potensi manfaat lainnya kepada pemerintah selain nilai sejarahnya, misalnya untuk ruang perkantoran. Untuk kasus tersebut, aset ini akan diterapkan prinsip-prinsip yang sama seperti aset tetap lainnya.

Tabel 2

Potongan Catatan atas Laporan Keuangan Balai Konservasi Borobudur Tahun 2011

No.	Kode Barang	Nama Barang	Jumlah Barang	Nilai Buku Per 31 Desember 2011 (Rp)
175	3080602017	Weather Observation Instruments	2 Buah	72,300,000
176	3080605021	Multi Furnace	1 Buah	6,753,000
177	3080706999	Peralatan Umum Lainnya	2 Buah	1,200,000
178	3080713003	Electrical Handdrilling Machine	1 Buah	1,335,000
179	3090201005	Alat Khusus Surta (Survey Dan Pemetaan)	1 Buah	1,800,000,000
...
	131511	GEDUNG DAN BANGUNAN		71,541,900
1	4010102001	Bangunan Gudang Tertutup Permanen	1 Unit	28,672,100
2	4010102006	Bangunan Gudang Terbuka Darurat	1 Unit	42,869,800
	131712	IRIGASI		21,755,600
1	5020601003	Bak Penyimpanan / Tower Air Baku	1 Unit	9,000,000
2	5020605007	Bangunan Mandi Cuci Kakus (MCK)	1 Unit	12,755,600
	131921	ASET TETAP LAINNYA		80,024,000
1	6010101999	Buku Lainnya	1 Buah	14,900,000
2	6010102004	Laporan	3 Buah	25,624,000
3	6010303999	Ukiran dan Lukisan Lainnya	5 Buah	13,500,000
4	6020202001	Maket/ Miniatur/ Replika	2 Buah	29,000,000
	153151	SOFTWARE		69,100,000
1	8010101001	Software Komputer	2 Buah	69,100,000
		BARANG BERSEJARAH		
	131511	GEDUNG DAN BANGUNAN	1	
1	4020101001	Candi	1 Unit	←

Candi Borobudur merupakan aset bersejarah yang dikelola oleh Balai Konservasi Borobudur di bawah Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan, sehingga penyajian dan pengungkapan Candi Borobudur dalam laporan keuangan merupakan tanggung jawab pemerintah. Informan di lapangan tidak mampu mengungkapkan secara detail alasan penyajian dan pengungkapan Candi Borobudur dalam laporan keuangan. Namun, berdasarkan hasil analisis atas laporan keuangan Balai Konservasi Borobudur, candi dilaporkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan dengan tanpa nilai hanya berupa jumlah unit saja. Tabel 2 menggambarkan contoh bagaimana Candi Borobudur diungkapkan dalam kaporan keuangan.

Tabel 2 menunjukkan bahwa Candi Borobudur terbukti sudah diungkapkan dalam laporan keuangan, yaitu dalam CaLK. Penyajian dan pengungkapan Candi Borobudur dalam CaLK, tanpa diungkapkan dalam neraca, karena adanya kesulitan untuk menilai candi tersebut. Jika candi dimasukkan dalam neraca tentu ada kewajiban untuk menilai candi tersebut, lalu candi akan masuk dalam daftar aset. Walaupun Candi Borobudur tidak dimasukkan dalam neraca, penyajian dan pengungkapan dalam CaLK paling tidak sudah memenuhi tanggung jawab pihak pengelola untuk melaporkan aset yang mereka kelola.

Penyajian dan pengungkapan aset bersejarah pada CaLK seperti yang disebutkan dalam PSAP dirasa sudah memenuhi tujuan penyajian dan pengungkapan aset tersebut dalam laporan keuangan. Pak Harto mengatakan bahwa

“Kalau sudah masuk CaLK berarti kan sudah diungkapkan. Sebenarnya kepentingan dari si penyusun laporan keuangan itu apa. Apakah kepentingannya ingin *full disclosure* atau *accountability* bahwa dia memang mengelola aset itu, ketika mengelola aset tersebut publik

harus tahu, atau yang seperti apa? Setelah tahu tujuan dan motivasinya, kemudian bagaimana menemukannya dalam pelaporan. Bisa ditarik ke inti laporannya, yaitu dimasukkan dalam neraca sebagai aset atau cukup diungkapkan dalam CaLK.”

Pandangan di atas menunjukkan bahwa letak penyajian dan pengungkapan suatu aset dalam laporan keuangan baik dalam neraca maupun CaLK bergantung pada kepentingan penyusun laporan keuangan. Tujuan pemerintah untuk melaporkan aset bersejarah dalam laporan keuangan tentu sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah kepada masyarakat untuk melaporkan segala aset negara yang dimiliki oleh pemerintah. Pemerintah merupakan sebuah entitas yang tidak berorientasi pada *profit* (keuntungan) sehingga dalam penyusunan laporan keuangan pun berbeda dengan entitas yang *profit-oriented*. Jika dikaitkan dengan Candi Borobudur, dapat dilihat bahwa penyajian dan pengungkapan candi dalam laporan keuangan lebih dikaitkan dengan aspek akuntabilitas pengelolaannya bukan upaya untuk menunjukkan nilai Candi Borobudur dan metode penilaiannya.

Kesesuaian Standar Akuntansi saat ini dengan Standar Akuntansi yang diterapkan untuk Candi Borobudur

Akuntansi untuk aset bersejarah diatur dalam Pedoman Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 07 Tahun 2010. Dilihat dari segi penilaiannya, aset bersejarah tidak diperbolehkan menganut penilaian kembali (*revaluation*), namun 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.

Pengelola Candi Borobudur tidak menerapkan metode penilaian apapun, baik melalui pendekatan biaya maupun penilaian kembali (*revaluation*). Hal ini bukan berarti pihak pengelola tidak menjalankan apa yang sudah diatur dalam PSAP, namun tidak semua aset bersejarah khususnya candi mudah untuk dinilai. Standar akuntansi tersebut mungkin dapat diterapkan untuk aset bersejarah lainnya, misalnya ruang perkantoran, lukisan, museum, dan lain- lain.

Jika dilihat dari segi penyajian dan pengungkapan dalam laporan keuangan, menurut PSAP No. 07 Tahun 2010 aset bersejarah diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) saja tanpa nilai, kecuali untuk beberapa aset bersejarah yang memberikan potensi manfaat lainnya kepada pemerintah selain nilai sejarahnya, misalnya gedung untuk ruang perkantoran. Untuk kasus jenis aset ini penilaian aset didasarkan pada prinsip- prinsip yang sama seperti aset tetap lainnya. Aset bersejarah yang masuk dalam golongan tersebut akan dimasukkan dalam neraca.

Pengelola Candi Borobudur sudah menerapkan apa yang tercantum dalam PSAP No. 07 Tahun 2010 tersebut. Berdasarkan analisis laporan keuangan Balai Konservasi Borobudur, Candi Borobudur disajikan dan diungkapkan dalam CaLK saja tanpa nilai dan hanya berupa jumlah unitnya. Penyajian dan pengungkapan Candi Borobudur dalam laporan keuangan membuktikan bahwa pihak pengelola bersikap transparan atas segala jenis informasi yang ada di dalamnya. Temuan penelitian tersebut mengindikasikan perlakuan akuntansi yang diterapkan oleh pihak pengelola Candi Borobudur sesuai dengan standar akuntansi bagi aset bersejarah yang berlaku saat ini, yaitu PSAP No. 07 Tahun 2010.

KESIMPULAN

Dari hasil penelitian dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Aset bersejarah merupakan aset berwujud yang memiliki manfaat di masa yang akan datang dalam bentuk nilai sejarah, ilmu pengetahuan, pendidikan, agama dan/ atau kebudayaan yang terjadi akibat peninggalan sejarah sehingga dapat dimanfaatkan oleh pemerintah maupun masyarakat umum yang harus dijaga dan dipelihara kelestariannya. Terkait dengan perdebatan yang terjadi mengenai pengelompokan aset bersejarah (*heritage assets*) dalam golongan aset atau liabilitas, ketiga informan memberikan pendapat yang senada. Peneliti menyimpulkan bahwa aset bersejarah termasuk dalam golongan aset bukan liabilitas.

2. Penilaian terhadap aset bersejarah memang sulit untuk dilakukan, dalam hal ini terkait dengan Candi Borobudur. Nilai candi tidak hanya berkaitan dengan nilai ekonomi, tetapi mencakup nilai sejarah, ilmu pengetahuan, pendidikan, agama dan/ atau kebudayaan. Oleh karena itu, sampai saat ini belum ada dasar penilaian yang dianggap paling tepat untuk Candi Borobudur.
3. Candi Borobudur disajikan dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan dengan tanpa nilai. Hal tersebut membuktikan bahwa dinas terkait, dalam hal ini Balai Konservasi Borobudur sudah memenuhi tanggung jawabnya untuk memasukkan Candi Borobudur dalam laporan keuangan sebagaimana yang diwajibkan oleh pemerintah bahwa segala jenis aset negara harus diungkapkan dalam laporan keuangan.
4. Praktik akuntansi yang diterapkan untuk Candi Borobudur sudah sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku, karena Candi Borobudur juga diungkapkan dalam CaLK saja dan tanpa nilai hanya berupa jumlah unitnya.

Penelitian ini merupakan studi fenomenologi dan memiliki banyak keterbatasan. Pengumpulan data yang dilakukan dalam penelitian ini adalah melalui wawancara, namun banyak hambatan yang terjadi saat proses wawancara berlangsung. Pertama adalah mengenai masalah perijinan. Perijinan untuk melakukan penelitian ke dinas pemerintahan harus melalui banyak prosedur dan menghabiskan waktu sehari penuh. Kedua, Candi Borobudur memiliki dua pengelola, yaitu Balai Konservasi Borobudur dan PT. Taman Wisata Candi Borobudur, Prambanan dan Ratu Boko. Kedua pengelola tersebut memiliki kewenangan yang berbeda. Penelitian ini lebih dikuasai oleh pihak Balai Konservasi Borobudur. Keterbatasan peneliti akan informasi tersebut membuat penelitian ini terlalu lama menghabiskan waktu mencari informan yang tepat.

REFERENSI

- Act Accounting Policy. 2009. *Heritage and Community Assets: Measurement of Heritage and Community Assets*
- Agustini, Aisa Tri. 2011, "Arah Pengakuan, Pengukuran, Penilaian, dan Penyajian Aset Bersejarah dalam Laporan Keuangan pada Entitas Pemerintah Indonesia (Studi Literatur), Skripsi, Fakultas Ekonomi, Jurusan Akuntansi, Universitas Jember, Jember
- Anjasmoro, Mega. 2010. *Adopsi International Financial Report Standard: "Kebutuhan atau Paksaan?"* Studi Kasus Pada PT. Garuda Airlines Indonesia, Skripsi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Jurusan Akuntansi, Universitas Diponegoro, Semarang
- Arifah, Khilda Faoziyah. 2013. *Professional Judgement: Fenomena Di Balik Penerapan International Financial Reporting Standards Dalam Aset Tetap Pada Laporan Keuangan (Studi Fenomenologi Pada Kantor akuntan Publik di Semarang dan Jakarta)*, Tesis, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Magister Akuntansi, Universitas Diponegoro, Semarang
- Aversano, Natalia dan Johan Christiaens. 2012. *Governmental Financial Reporting of Heritage Assets in The Perspective of User Needs. Social Science Research Network.* <http://papers.ssrn.com>. Diakses tanggal 29 Mei 2013.
- Aversano, Natalia dan Caterina Ferrone. 2012. *The Accounting Problem of Heritage Assets. Advanced Research in Scientific Areas*
- Basrowi dan Suwandi. 2008. *Memahami Penelitian Kualitatif*. Jakarta: Rineka Cipta
- Bungin, M. Burhan. 2009. *Penelitian Kualitatif: Komunikasi, Ekonomi, Kebijakan Publik, dan Ilmu Sosial Lainnya*. Jakarta: Kencana
- Hooper, Keith, Kate Kearins, dan Ruth Green. 2005. *Knowing "the price of everything and the value of nothing" : accounting for heritage assets.* *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 18 No.3, pp.410-433
- Kam, Vernon. 1990. *Accounting Theory*. Singapore: Kin Keong Printing Co. Pte. Ltd
- Moleong, Lexy J, Dr. 2010. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: PT. Remaja Rosdakarya
- Miles, B. B., dan A. M Huberman. 1992. *Analisa Data Kualitatif*. Jakarta: UI Press



- Premadi, I. Putu. 2013. “Akuntansi sebagai Pembentuk Mitos (Studi Fenomenologi pada Penggunaan Angka Akuntansi sebagai Penilai Kinerja”, Skripsi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Jurusan Akuntansi, Universitas Diponegoro, Semarang
- Pedoman Standar Akuntansi Pemerintah. 2011. Nomor 07: Aset Tetap
- Syahdin, Akhmad Fajarullah dan Arianto A. Patunru. 2012. *Economic Valuation of World Heritage Site: A Case Study of Chandi Borobudur*. <http://bim.aseanbiodiversity.org>. Diakses tanggal 3 Februari 2014.
- Wild, Susan. 2013. Accounting for Heritage, Cultural, and Community Assets- Alternative Metrics from a New Zealand Maori Educational Institution. *AABFJ* Vol. 7 No. 1
- Zavgren, C. V. dan S. J. Lambert. 1980. The Applicability of Torgerson's Concept of Fiat Measurement in Developmental Stages of the Social Sciences. *Transactions of the Nebraska Academy of Sciences*. VIII: 237-241
- www.indonesia.go.id. PT. Taman Wisata Candi Borobudur, Prambanan, dan Ratu Boko. Diakses pada tanggal 19 Februari 2014
- www.wikipedia.org. Profil Candi Borobudur. Diakses pada tanggal 19 Februari 2014
- www.konservasiborobudur.org. Balai Konservasi Borobudur. Diakses pada tanggal 19 Maret 2014