



AKUNTANSI ASET WARISAN BUDAYA (HERITAGE ASSETS ACCOUNTING)

Dituturkan Dr Jan Hoesada

PENDAHULUAN

Seperti biasa, penulis mohon maaf apabila terdapat buah-pikiran atau kutipan tak sejalan-pikiran dengan sidang pembaca.

Terdapat dua kelompok besar , warisan alam (natural heritage) dan warisan-budaya (cultural heritage) . Sumber *Encyclopædia Britannica*, Inc, 2023, makna *heritage* / warisan/ peninggalan adalah tradisi, kinerja/raihan, kepercayaan dll sebagai bagian sejarah bangsa atau sebuah komunitas.

Elemen utama budaya adalah simbol, bahasa, norma, nilai dan artefak atau segala hal ciptaan/buatan manusia generasi-lampau , baik kasad-mata (misalnya sarana-fisik termasuk bangunan) maupun tidak kasad-mata (misalnya nilai-luhur bangsa, lagu kebangsaan).

Berbagai hukum positif NKRI menggunakan istilah *warisan budaya* berupa benda berwujud dan warisan budaya tak benda (nirwujud) , sehingga penulis makalah ini meng-alih-bahasa istilah *heritage assets* menjadi **Aset Warisan Budaya atau AWB**¹.

Menurut *UNESCO Institute for Statistics*, 2009, AWB (*cultural heritage*) mencakupi artefak, situs, monumen, bangunan atau sekelompok bangunan, museum ber-isi aneka-ragam nilai simbolis, sejarah, peninggalan industrial, seni, keindahan, etnis/antropologis, berdimensi ilmiah dan/atau sosial , mencakupi warisan/peninggalan kasad-mata / nirkasad-mata (*intangible cultural heritage atau ICH*) yang dapat/tidak-dapat pindah-tempat, diatas/di dalam air, *terjalin dalam budaya, ritual/perayaan adat, serta peninggalan/warisan-alam (natural heritage)*.

Kriteria AWB versi UNESCO mencakup (1) karya akbar manusia tak ada duanya, (2) memamerkan nilai-budaya-kemanusiaan lintas budaya bangsa-bangsa, lintas waktu, antara lain berbentuk rancang-bangun kota, lansekap, karya teknologi/seni monumental, (3) bukti eksistensi budaya masa lalu terutama budaya-punah, (4) memberi contoh nyata keunikan budaya arsitektur bangsa itu, (5) budaya hunian , budaya penggunaan alam secara baik seperti tanah, sungai dan lautan, (6) secara fisik terkait pada perayaan-tradisional, kepercayaan , karya artistis dan kebahasaan bernilai universal, (7) fenomena alam luar-biasa, keindahan alam luar-biasa , (8) sebagai contoh tahap sejarah bumi , alam dan manusia berdimensi proses geologis , reformasi-tanah, berfitur geomorfis dan psikografis, (9) contoh terbaik evolusi ekologis alam-raya, evolusi biologis flora-fauna , (10) situs konservasi alam (misalnya mata air , hutan primer) dan suaka flora-fauna terancam punah.

Terdapat 9 situs warisan budaya kelas dunia di NKRI versi UNESCO, yaitu Candi Borobudur, Candi Prambanan, Cagar Alam Ujung Kulon, Taman Nasional Komodo tahun 1991, Hutan-Hujan Sumatera (dalam bahaya kepunahan) tahun 2011, Situs Tambang Batubara Ombilin Sawahlunto 2019.

Terdapat 19 daftar sementara AWB NKRI versi UNESCO yang mencakupi ; Sistem pengairan pertanian dan huniaan Subak di Bali abad 18, Pura Taman Ayun; Taman Nasional Lorentz, seluas 2.35 juta Ha, Papua; Situs manusia purba Sangiran; Situs upacara-adat Bawomatalno, abad 18, Provinsi Teluk Dalam, Nias; Taman Nasional Betung Keribun, seluas 800.000 Ha, perbatasan hutan-hujan Sarawak, Kalimantan; Taman Nasional Bunaken, pulau

¹ Sesungguhnya istilah kurang tepat, karena warisan-alam bukan ciptaan/buatan manusia.

Bunaken berfosil karang-laut, pulau elevasi-vulkanis gunung Manado Tua; Situs Alam Kepulauan Derawan, padat SDA Biologi, sepanjang 100 mil, Kalimantan Timur; Situs alam Kepulauan Banda; Kota warisan budaya, Yogyakarta, 1756, kota tradisi Jawa; Kebun Raya Bogor, seluas 75.4 Ha; Situs Muara Takus, Desa Kampar, Provinsi Riau yang mencakupi Muara Jambi, terdiri atas 7 candi yaitu Gumpung, Tinggi I, Tinggi II, Kembar Batu, Astano,



Gedong I, Gedong II, dan Kedaton Temple. Provinsi Jambi, terdapat kolam dan kanal purba, lokasi seluas 7,5 Km; Kota Tua Jakarta, kota Kolonial VOC berarsitektur Belanda dan pulau Onrust, Kelor, Cipir dan Bidadari; Situs Gua Prasejarah Maros Pangkep, 21.631 Ha, 32.503 Ha hutan, Sulawesi Selatan; Kepulauan Raja Ampat, Tenggara Papua, 4.6 Juta Ha; Situs Sangkulirang Mangkahilat seni-karang (Merabu, Batu Raya, Batu Gergaji, Batu Nyere, Batu Tutunambo, Batu

Pengadan and Batu Tabalar) prasejarah, Kalimantan Timur; Kota Lama Semarang, gaya kolonial Belanda; Taman Nasional Taka Bonerate, terdiri atas 15 pulau, luas 530.765 Ha, dengan wilayah Atol seluas 220 Ha; Tana Toraja, hunian tradisonal, 3.205 Km Persegi, memiliki 10 situs, yaitu Nagari Sijunjung, huniaan tradisonal, Sumatera Barat; Situs Trowulan, Hindu-Budha, Ibu Kota Majapahit, berbagai peninggalan purba, luas 11X 9 Km, Mojokerto, Jawa Timur; Taman Nasional Wakatobi, SDA kelautan, rantai batu karang laut seluas 600 Km, Taman Nasional seluas 1.390.000 Ha.

Kamus Cambridge menyatakan bahwa budaya adalah *cara-hidup cq tata-cara dan kepercayaan sebuah komunitas pada sebuah bingkai-waktu tertentu, adalah sikap, perilaku, pendapat sekelompok manusia (komunitas) dalam masyarakat*. Elemen utama budaya adalah simbol, bahasa, norma, nilai dan artefak (segala hal buatan manusia generasi-lampau, kasad-mata atau tidak kasad-mata). Kalau demikian, maka NKRI memiliki berjuta-juta AWB. Sedikit contoh adalah beratus-ratus bahasa-daerah dan be-ribu dialek/subdialek bahasa-daerah, berbagai salad-tradisional seperti gado-gado, pecel, urap-urap, karedok, rujak-cingur, berbagai resep bogasari asli atau etnis seperti rawon, rendang, sayur-asem, mangut, berbagai busana adat, berbagai hukum-adat misalnya hukum matriahart suku-tertentu, dongeng warisan budaya adat, rumah-adat, busana-adat, bahasa-adat misalnya kromo-inggil pada wilayah keraton/ningrat Jawa, ngoko bagi rakyat-jelata, berbagai pustaka-warisan-budaya, misalnya, di Jawa antara lain berbentuk berbagai Serat seperti Serat Centhini, Serat Wedatama, Serat Pamong Kawula Gusti, Serat Sitidjenar tentang manunggaling kawula-gusti dll. dalam tradisi pewayangan antara lain diwakili kisah Bima Suci, berbagai karya mistis-spiritual seperti *Sastrajendra Hayuningrat Pangruwating Diyu* yang dewasa ini praktis tak dikenal Milenia suku-Jawa². Sebagian karya-lama dinyatakan dalam pepatah/peribahasa/unen-unen yang terbagi menjadi enam kelompok, yakni paribasan, bebasan, saloka, pepindhan, sanepa, dan isbat. Tak terhitung jumlah warisan-budaya asli dalam NKRI berbentuk petuah dan dokumen, di Bugis misalnya terdapat warisan-budaya berbentuk karya Sureg Galigo nan-panjang mendalam, juga berisiko pudar-sinarnya ter-imbasi modernisasi/globalisasi.

Romoe Conservators Network, 2023, menyajikan artikel berjudul *Cultural heritage, cultural property & cultural assets*, antara lain menyatakan bahwa aset-budaya lazim disimpan pada

² Silahkan membaca buku sastra indah, Anak Bajang Menggring Angin. karangan Sindunata.

musium, perpustakaan atau arsip-publik , AWB berbentuk sebagai sebuah jalan-kenangan bangsa, sebuah lokasi bersejarah, candi atau bangunan keupacaraan, istana atau monumen asli terkenal di dunia yang layak dilestarikan . **World Heritage Conventions versi UNESCO** pada tahun 2018 mendaftarkan lebih dari 1.000 situs (*sites*) dari 167 negara sebagai Aset Warisan Budaya. Properti budaya di Jerman dilindungi UU Perlindungan Budaya. *Hague Convention* tahun 1954 adalah kesepakatan perlindungan Aset Warisan Budaya dari risiko-perang antar-bangsa.

Seorang filosof Spanyol , George Santayana , menyatakan kurang lebih, bahwa *mereka yang tak mempelajari sejarah akan terkejut mengulangi kesalahannya*. Sarah Hodgkinson, 2013, menyajikan artikel berjudul *The concentration camp as a site of 'dark tourism'*, antara lain mengungkapkan bahwa muncul permintaan pasar turisme yang berasal dari korban, keluarga korban dan masyarakat untuk mengunjungi berbagai penjara seperti Auschwitz (sekitar 1, 4 juta wisatawan pertahun era-prapandemi) dan Dachau (sekitar 800.000 wisatawan pertahun era-prapandemi). Tujuan wisata turisme-kelam (*dark tourism*³) semacam itu menimbulkan isu moralitas dan etika⁴ pada satu sisi, pada sisi-lain kebutuhan Aset Warisan Budaya untuk pembelajaran bagi keturunan korban , keturunan pelaku-kejahatan pembunuhan-massal, stigma sejarah-kelam bangsa itu dan keperluan pembelajaran/ penyadaran internasional.

International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 17- Property, Plant and Equipment (Heritage Assets, paragraf 10) menyatakan bahwa AWB mempunyai nilai kultural, lingkungan, pendidikan, dan sejarah, yang tidak mungkin secara penuh dilambangkan dengan nilai keuangan berdasarkan harga pasar aktif/likuid. Peraturan dan hukum yang berlaku melarang atau membatasi secara ketat pelepasannya untuk dijual, tidak mudah untuk diganti dan nilainya mungkin akan terus meningkat selama waktu berjalan walaupun kondisi fisiknya semakin menurun, sulit untuk mengestimasi masa manfaatnya, untuk beberapa kasus mencapai ratusan tahun.

PSAP NKRI no. 07 the year 2010 paragraf 69 menyatakan bahwa *Heritage Assets* di catat dalam jumlah unit tanpa nilai.

³ Istilah ciptaan John Lennon & Malcolm Foley

⁴ Kekejaman di definsikan sebagai adalah rasa-sukacita melihat penderitaan orang lain , termasuk para turis “kejam”.

DAFTAR ISI

Pendahuluan.....	ii-iv
Daftar Isi.....	v
Dasar Hukum AWB.....	1
TUGAS KEPEREMINTAHAN UNTUK PELESTARIAN AWB	2
AKUNTANSI NILAI WAJAR AWB	3
PENGUKURAN NILAI WAJAR PADA IPSAS	5
PENDAPAT ACCA ⁵	7
KERTAS KERJA KONSULTASI IPSASB TENTANG AWB	8
STUDI AWB DI ITALIA.....	9
KESIMPULAN	16
• Standar AWB.....	16
• Pengakuan AWB.....	16
• Setiap negara mengakui AWB di negara masing masing bila terakui secara internasional versi UNESCO	17
• Tiap negara membuat daftar AWB nasional belum terakui UNESCO melalui evaluasi kelayakan terkatagori AWB Nasional sesuai kriteria UNESCO. <i>The IPSASB consultation paper</i>	18
• Hasil evaluasi di konsultasikan kepada UNESCO, lalu disempurnakan melalui proses Dengar Pendapat Publik dan disahkan DPR	18
• Akuntansi Pemerintahan dapat mengklasifikasi AWB Bangsa.....	18
1. AWB Warisan Sejarah vs AWB Baru Diciptakan	18
2. AWB terklasifikasi.....	18
2.1 AWB sejarah sebelum proklamasi kemerdekaan	18
2.1.1 AWB Berwujud dan AWB Nirwujud	19
2.1.1.1 AWB Seni dan Ilmu pengetahuan.....	19
2.1.1.1.1 AWB Bahasa, Adat Mulia, Seni & Ilmu Pengetahuan Berwujud	19
2.1.1.1.2 AWB Bahasa, Adat Mulia, Seni & Ilmu pengetahuan Nirwujud	19
2.1.2 AWB Dapat Pindah (<i>moveable</i>) dan tak-dapat pindah tempat.....	19
2.1.2.1 AWB Dapat Pindah Tempat	19
2.1.2.2 AWB Tidak Dapat Pindah Tempat	19
2.1.3 AWB Berumur Terbatas dan AWB Abadi.....	20
2.1.3.1 AWB Berumur Terbatas	20
2.1.3.2 AWB Abadi.....	20
2.1.4 AWB Alam dan AWB Buatan Manusia.....	20
2.1.4.1 AWB Alam.....	20
2.1.4.2 AWB AWB Buatan Manusia	20
2.2 AWB tak perlu di klasifikasi dalam LK	20
Pengukuran AWB	21-22

DASAR HUKUM AWB

UU RI nomor 11/2010 tentang Cagar Budaya mengatur tentang perlindungan⁶, pengembangan, dan pemanfaatan cagar budaya bagi NKRI. Cagar budaya berupa benda, bangunan, struktur, situs, dan kawasan perlu yang dikelola oleh pemerintah dan pemerintah daerah. Rancangan UU RI tentang Kebudayaan mendefinisikan Warisan Budaya sebagai keseluruhan peninggalan kebudayaan yang memiliki nilai penting sejarah, ilmu pengetahuan dan teknologi, dan/atau seni.

PP Nomor 1 tahun 2022 tentang *Regsiter Nasional dan Pelestarian Cagar Budaya* mengatur antara lain bahwa 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. Benda Cagar Budaya adalah benda alam dan/atau benda buatan manusia, baik bergerak maupun tidak bergerak, berupa kesatuan atau kelompok, atau bagian-bagiannya, atau sisa-sisanya yang memiliki hubungan erat dengan kebudayaan dan sejarah perkembangan manusia. Bangunan Cagar Budaya adalah susunan binaan yang terbuat dari benda alam atau benda buatan manusia untuk memenuhi kebutuhan ruang ber dinding dan/atau tidak ber dinding, dan beratap. Struktur Cagar Budaya adalah susunan binaan yang terbuat dari benda alam dan/atau benda buatan manusia untuk memenuhi kebutuhan ruang kegiatan yang menyatu dengan alam, sarana, dan prasarana untuk menampung kebutuhan manusia. Situs Cagar Budaya adalah lokasi yang berada di darat dan/atau di air yang mengandung Benda Cagar Budaya, Bangunan Cagar Budaya, dan/atau Struktur Cagar Budaya sebagai hasil kegiatan manusia atau bukti kejadian pada masa lalu. Kawasan Cagar Budaya adalah satuan ruang geografis yang memiliki dua Situs Cagar Budaya atau lebih yang letaknya berdekatan dan/atau memperlihatkan ciri tata ruang yang khas. Objek yang Diduga Cagar Budaya yang selanjutnya disingkat ODCB adalah benda, bangunan, struktur, dan/atau lokasi yang diduga memenuhi kriteria sebagai Cagar Budaya. Cagar budaya dikuasai oleh Negara adalah kewenangan tertinggi yang dimiliki oleh negara dalam menyelenggarakan pengaturan pembuatan hukum berkenaan dengan pelestarian Cagar Budaya. Pendaftaran cagar-budaya adalah upaya pencatatan benda, bangunan, struktur, lokasi, dan/atau satuan ruang geografis untuk diusulkan sebagai Cagar Budaya kepada pemerintah daerah kabupaten/kota atau perwakilan Indonesia di luar negeri dan selanjutnya dimasukkan dalam register nasional Cagar Budaya. Penetapan adalah pemberian status Cagar Budaya terhadap benda, bangunan, struktur, lokasi, atau satuan ruang geografis yang dilakukan oleh pemerintah daerah Kabupaten/kota berdasarkan rekomendasi tim ahli Cagar Budaya.

⁶ Sejarah ACCA dimulai pada tahun 1904, ketika delapan orang membentuk Asosiasi Akuntan London atau *London Association of Accountants* untuk membuka akses lebih terbuka kepada profesi akuntan dari asosiasi akuntansi pada saat itu, terutama *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) dan *Institute of Chartered Accountants of Scotland* (ICAS). Sejak 2020, visi ACCA adalah untuk mengembangkan profesi akuntan untuk memenuhi tantangan global.

⁶ Bukan “perlindungan”

TUGAS KEPEREMINTAHAN UNTUK PELESTARIAN AWB.

Dokumen Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6756, Dikbud antara lain mengatur sebagai berikut. Pada PP RI No1/2022 ditetapkan bahwa Menteri, gubernur, atau bupati/wali kota bertanggung jawab terhadap pengawasan penyelenggaraan Register Nasional dan Pelestarian Cagar Budaya, yang menjelaskan bahwa (1) Pengawasan penyelenggaraan Register Nasional dan Pelestarian Cagar Budaya pada Pemerintah Daerah provinsi dilaksanakan oleh Menteri, (2) Pengawasan penyelenggaraan Register Nasional dan Pelestarian Cagar Budaya pada Pemerintah Daerah kabupaten/kota dilaksanakan oleh gubernur sebagai wakil Pemerintah Pusat, (3) Penyelenggaraan pengawasan Register Nasional dan Pelestarian Cagar Budaya dilaksanakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Menteri, gubernur, dan/atau bupati/wali kota melaksanakan pengawasan terhadap masyarakat yang melakukan Pelestarian Cagar Budaya dengan cara monitoring dan evaluasi.

Masyarakat ikut berperan serta dalam pengawasan Pelestarian Cagar Budaya, dilaksanakan dengan cara: memantau upaya Pelestarian Cagar Budaya;

mencegah terjadinya pelanggaran; meminta informasi kepada instansi atau pihak terkait; memberi masukan terhadap upaya Pelestarian Cagar Budaya; dan/atau melaporkan terjadinya pelanggaran. Pendanaan Penyelenggaraan Register Nasional Cagar Budaya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara untuk penyelenggaraan Register Nasional pada lingkup Pemerintah Pusat; dan anggaran pendapatan dan belanja daerah untuk penyelenggaraan Register Nasional pada lingkup Pemerintah Daerah provinsi atau Pemerintah Daerah kabupaten/kota.



Pendanaan Pelestarian Cagar Budaya dan/atau ODCB menjadi tanggung jawab bersama antara Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, dan masyarakat.

Pendanaan Pelestarian Cagar Budaya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara untuk Cagar Budaya peringkat nasional; anggaran pendapatan dan belanja daerah untuk Cagar Budaya peringkat provinsi atau

kabupaten/kota; hasil Pemanfaatan Cagar Budaya;

dan/atau sumber lain yang sah dan tidak mengikat sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Hasil Pemanfaatan Cagar Budaya milik Pemerintah Pusat masuk dalam Penerimaan Negara Bukan Pajak, Hasil Pemanfaatan Cagar Budaya milik Pemerintah

Daerah provinsi atau Pemerintah Daerah kabupaten/kota masuk dalam penerimaan Pemerintah Daerah provinsi atau Pemerintah Daerah kabupaten/kota.

Dalam hal Pemerintah Daerah dan masyarakat tidak mampu menyediakan dana untuk Pelestarian Cagar Budaya dan/atau ODCB maka Pemerintah Pusat dapat mengalokasikan dukungan anggaran.

Sebagian besar AWB negara berkembang terdaftar oleh UNESCO belum tak dapat dihampiri wisatawan DN/LN karena prasarana tak tersedia. Sebagian besar WNI tak mengetahui nama tujuan wisata dan tak pernah berkunjung ke wilayah wisata NKRI sendiri, karena jalan-akses dan prasarana tujuan-wisata tak tersedia. Bagi wisatawan asing, tujuan wisata sesungguhnya bukan hanya Yogyakarta, Bali dan Borobudur. Tugas setiap Kabinet cq berbagai K/L dan Pemda menyediakan/menambah bertahap akses tersebut, agar NKRI seluas Eropa, terdiri atas 17.000 pulau dan 1.340 suku-bangsa lebih dikenal dunia.

AKUNTANSI NILAI WAJAR AWB

Hampir seluruh AWB tak mempunyai pasar aktif likuid, sehingga valuasi tak dapat berujuk pasar (mark-to-market). Dua metode valuasi terpopuler merujuk model (mark-to-model) adalah metode valuasi arus-kas-terdiskonto risiko-arus-kas dan risiko ketidak-tepatan umur ekonomi aset (*the discounted cash flow* atau *DCF valuation method*) dan metode valuasi relatif (*the relative valuation method* atau *multiples*). Metode Valuasi

Pertama, Valuasi berbasis DCF berasumsi bahwa nilai suatu aset sama dengan nilai-kini harapan-arus-kas-neto dari aset tersebut, berbasis 2 prinsip, yaitu (1) bahwa setiap aset memiliki nilai-intrinsik yang dapat diproyeksi bila arus kas, pertumbuhan dan risiko diketahui, (2) Pasar tidak efisien, aset tak dapat ditentukan harganya secara layak, namun dapat mengoreksi diri apabila info-baru tentang aset-tersebut menjadi tersedia. Bahan baku atau masukan atau input utama adalah tarif diskonto, arus kas dan tingkat pertumbuhan. Tarif terdiskonto boleh tarif-nominal atau tarif-nyata, evaluasi efek ekuitas menggunakan tarif diskonto dan arus kas ekuitas, evaluasi entitas menggunakan biaya-modal (cost of capital).

Kedua, Metode Valuasi Relatif (*relative valuation*) berdasar asumsi nilai aset setara nilai pasarnya, berbasis 2 prinsip, yaitu (1) nilai instrinsik aset tak dapat diukur dengan metode valuasi apapun, setara kemauan-pasar-membayar, sesuai sifat-spesifik aset tersebut, (2) pasar tidak efisien, harga-aset tak dapat ditentukan secara sempurna, sehingga menggunakan realisasi-transaksi aset serupa. Karena harga-pasar-absolut tak dapat dibandingkan, dibutuhkan proses konversi kedalam suatu nilai-baku agar peubah-harga suatu aset dapat dibandingkan dengan peubah-harga aset serupa, sehingga analisis dapat menyimpulkan berlebih nilai atau kurang-nilai aset tertentu yang sedang dianalisis untuk kemungkinan penurunan-nilai.

Hampiran ini membutuhkan variabel harga-pasar-terbakukan (*standardize market prices*) adalah *earning*, nilai buku, pendapatan (revenue) dan berbagai variabel khas industri, dimana entitas bergiat.

Berbagai multiple yang digunakan adalah nisbah-harga vs earnings (*price earnings ratio* (P/E)), nisbah harga vs nilai buku (*price to book value* (P/BV)), nisbah harga vs harga persaham (*price to sales per share* (P/S)), nisbah nilai vs laba sebelum bunga & pajak (*value to EBIT*), nisbah Nilai vs Laba Bersih + Bunga + Pajak + Penyusutan + Amortisasi (*value to EBITDA*), nisbah nilai vs arus-kas-neto (*value to cash flow (earnings)*), nisbah nilai vs pendapatan penjualan (*value to sales (revenues)*), dan nisbah khusus industri, misalnya CAMEL pada industri perbankan.

Keunggulan valuasi-relatif adalah (1) kemampuan membiaskan gejolak-pasar, memberi kesadaran tentang momentum melepas, menahan, membeli yang tak akan kembali lagi, (2) bahwa sebuah portofolio investasi atau kombinasi-efek versi reksadana ber-bingkai-waktu (*window*) amat pendek.

Kelemahan hampiran valuasi relatif adalah (1) salah-nilai, dapat berlebih-nilai (*overvalued*) atau tekor-nilai (*undervalued*), (2) efek berlebih-nilai pada suatu entitas mungkin adalah efek tekor-nilai-teragregasi di industri, (3) penggunaan variabel kalkulasi yang lebih sedikit di banding hampiran arus-kas-terdiskonto (DCF), meningkatkan risiko salah-nilai. Sebagai kesimpulan, hampiran DCF dan hampiran valuasi-relatif, masing-masing memiliki keunggulan dan kelemahan, sehingga pilihan hampiran harus arif dan cermat.

Terdapat berbagai hampiran populer lain untuk evaluasi AWB, antara lain menggunakan Market Appeal- Robusticity Matrix. Sebagai misal, dari Universitas Pancasila, Titis Wiji Ahyati , Riza Firmansyah , Devi Roza K. Kausar , 2020, sebagai periset, menyajikan artikel berjudul *Penilaian AWB Menggunakan Market Appeal- Robusticity Matrix*, antara lain mengungkapkan bahwa penilaian AWB dilakukan dengan hampiran MARM yang berdasar nilai dari daya-tarik-pasar terhadap suatu cagar budaya.

PENGUKURAN NILAI WAJAR PADA IPSAS

Berdasar sumber Institute of Chartered Accountants di Inggris dan Wales, didirikan oleh Royal Charter RC000246 dengan kantor terdaftar di Chartered Accountants' Hall, Moorgate Place, London EC2R 6EA, ICAEW.com , 2021, menyajikan artikel berjudul IFRS vs IPSAS dalam pelaporan keuangan sektor publik: Pengukuran Bagian II melihat perbedaan antara Standar Pelaporan Keuangan Internasional (IFRS) dan Standar Akuntansi Sektor Publik Internasional (IPSAS), dan kesesuaian masing-masing untuk pelaporan keuangan sektor publik. Sumber ikatan akuntan Inggris tersebut antara lain menyatakan berbagai hal sebagai berikut.

Pelaporan keuangan adalah proses pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan informasi yang memungkinkan pengguna untuk mendapatkan pandangan yang terinformasi tentang



posisi keuangan dan kinerja suatu entitas yang memungkinkan mereka membuat keputusan yang berguna dan meminta pertanggungjawaban entitas. Pengukuran langsung ke jantung pelaporan keuangan dan dapat melibatkan model dan penilaian yang kompleks dan karena itu dapat menjadi sangat subyektif.

- Mengapa pengukuran penting dalam pelaporan keuangan

Tujuan pelaporan keuangan oleh entitas sektor publik adalah untuk menyediakan informasi tentang entitas yang berguna bagi pengguna laporan keuangan untuk tujuan akuntabilitas dan untuk tujuan pengambilan keputusan (IPSASB Conceptual Framework 2.1).

Setiap basis pengukuran memiliki atribut berbeda yang membantu pengguna menilai biaya jasa yang diberikan, kemampuan suatu entitas untuk mendukung penyediaan jasa di periode mendatang dan kapasitas entitas untuk mendanai aktivitasnya. Aset, misalnya, dapat ditahan karena potensi layanannya; ini cenderung merupakan aset operasional yang digunakan untuk memberikan layanan garis depan atau fungsi back office atau untuk kapasitas keuangan mereka; ini adalah kapasitas suatu entitas untuk mendanai aktivitasnya misalnya investasi.

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan harus bermanfaat bagi pemakainya, dicapai ketika informasi memenuhi karakteristik kualitatif, yang ditetapkan dalam Kerangka Konseptual IPSASB yaitu relevan, perwakilan setia, dapat dimengerti, sebanding dan dapat diverifikasi.

Terdapat banyak/beragam jenis pengguna LK tuntutan info-keuangan yang berbeda. Pengguna utama LK sektor publik antara lain adalah masyarakat, ekonom, politisi atau parlemen, sehingga LK mengandung informasi relevan dengan kebutuhan mereka, dapat dimengerti oleh mereka dan akurat . Para akademisi, mungkin lebih tertarik pada keterbandingan LK antar negara.

Nilai wajar dapat dikatakan tidak sesuai untuk pengukuran aset sektor publik karena alasan berikut:

- banyak aset ditahan untuk kapasitas operasionalnya dan tidak akan ditahan untuk dijual, hanya ada sedikit tujuan untuk memastikan harga jual;

- terlalu mahal untuk menilai kembali aset yang memberikan sedikit informasi berguna karena aset tersebut tidak dapat dijual;
- revaluasi aset menciptakan terlalu banyak volatilitas dalam laporan keuangan.

IPSASB setuju bahwa nilai wajar berperan dalam menilai aset yang dimiliki untuk kapasitas keuangannya dan telah mengembangkan dasar pengukuran baru untuk aset yang dimiliki untuk kapasitas operasionalnya, yang disebut nilai operasional saat ini, yang dibahas lebih rinci di bawah ini.

- Tinjauan tentang model pengukuran, dasar dan teknik yang termasuk dalam makalah konsultasi pengukuran IPSASB.

Model pengukuran adalah pendekatan luas untuk mengukur aset dan kewajiban untuk dimasukkan dalam laporan keuangan dan hanya dibagi menjadi model biaya historis atau model nilai-wajar.

Basis pengukuran memberikan informasi yang paling sesuai dengan karakteristik kualitatif, memperhitungkan biaya untuk memperoleh/membeli informasi yang relevan.

Teknik pengukuran adalah metode untuk mengestimasi jumlah aset atau liabilitas yang disajikan dalam laporan keuangan dengan dasar yang relevan. Pilihan teknik pengukuran bergantung pada faktor-faktor seperti karakteristik aset atau liabilitas dan ketersediaan data yang dapat diobservasi.

Semua pengukuran awal mencerminkan harga aktual atau estimasi dari transaksi atau peristiwa yang menimbulkan aset atau liabilitas. Pengukuran selanjutnya dapat dilakukan dengan biaya historis atau dengan nilai-wajar.

Basis biaya historis tidak memiliki teknik tersendiri. Baik IFRS dan IPSAS memerinci jenis beban/biaya yang harus dimasukkan dalam harga pembelian, yaitu setiap biaya yang dapat diatribusikan secara langsung untuk membawa aset ke lokasi dan kondisi yang diperlukan agar dapat beroperasi dengan cara yang dimaksudkan oleh manajemen termasuk, misalnya biaya pengiriman, persiapan lokasi, pemasangan dan percobaan produksi.

PENDAPAT ACCA⁷

Sumber ACCA menyatakan setuju akan proposal IPSASB tentang AWB yang menggunakan pada kegiatan operasional pemerintahan, misalnya gedung-bersejarah, harus dikapitalisasi **berdasar nilai-ganti terdepresiasi (depreciated replacement cost)**. IPSASB mengusulkan bahwa AWB (*heritage assets*) di definisikan sedekat-mungkin sebagai aset historis, bernilai seni atau artistis, ilmiah (scientific), teknologis (technological), geofisis (geophysical) atau berkualitas lingkungan hidup, yang dipegang (*held*) dan dipelihara (*maintained*) terutama karena sumbangannya kepada budaya dan ilmu-pengetahuan. Bagi ACCA, CALK harus mengungkapkan provisi perencanaan-pemeliharaan/reparsi Aset Warisan Budaya yang tidak-terlaksana.

The IPSASB consultation paper (IPSAB CP) mengusulkan **pembebasan kapitalisasi** Aset Warisan Budaya kalau entitas LK (1) tak mampu memperoleh *informasi nilai-ganti terdepresiasi (depreciated replacement cost)* secara andal, dan menjelaskan pada CALK, (2) perolehan informasi tidak praktis atau efisien, sehingga lebih besar dibanding masalah-sosial keberadaan aset tersebut. ACCA percaya bahwa berbagai entitas LK pemerintahan lebih layak menerapkan hampiran nir-kapitalisasi Aset Warisan Budaya, agar LK berdaya-banding. Dewasa ini terdapat berbagai Aset Warisan Budaya berbagai pemerintah di muka-bumi yang belum diakui pada LK Pemerintahan, terutama berbagai jenis aset-infrastruktur, pada umumnya tak mempunyai rujukan harga-pasar aktif/likuid.



Perlakuan akuntansi Aset Warisan Budaya khususnya terkait syarat pengakuan awal AWB, harga-perolehan, penerimaan AWB sebagai hadiah dari kolektor benda-seni atau museum LN (misalnya berbagai patung candi pada berbagai museum di Eropa/AS), NW tanggal Laporan Neraca, penyusutan Aset Warisan Budaya berumur terbatas dan/atau hapus-buku (*write off*) (misalnya tempat pengasingan/pembuangan Soekarno/Hatta

berbentuk bangunan-kayu, bendera Merah Putih acara proklamasi, teks asli tulis tangan Lagu kebangsaan), Aset Warisan Budaya Agrikultur (misalnya Kebun Raya Bogor, Kebun Cipanas), kapitalisasi biaya peremajaan/renovasi, sumbangan/donasi untuk Aset Warisan Budaya tertentu, reparsi kerusakan dan pemeliharaan, maksud/nilai-guna penggunaan secara operasional sebagai AT/ATB/Properti-Investasi harus selaras selaras pilihan ANW apakah *model revaluasian atau model biaya*, menyebabkan ACCA mengusulkan hampiran-praktis/fragmatis non-kapitalisasi Aset Warisan Budaya diterapkan dengan sesedikit-mungkin perkecualian, keistimewaan, atau keterpaksaan tertentu yang tak dapat di tawar harus disajikan pada LK pemerintahan.

AWB dapat masuk pada PSAP AT atau merupakan PSAP tersendiri, yang mana yang lebih baik bagi bangsa itu. Bila Aset Warisan Budaya di kapitalisasi dalam khasanah akuntansi AT, penerapan model revaluasian Aset Warisan Budaya dapat (1) diperlakukan sama/setara AT

⁷ Sejarah ACCA dimulai pada tahun 1904, ketika delapan orang membentuk Asosiasi Akuntan London atau *London Association of Accountants* untuk membuka akses lebih terbuka kepada profesi akuntan dari asosiasi akuntansi pada saat itu, terutama *Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)* dan *Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)*. Sejak 2020, visi ACCA adalah untuk mengembangkan profesi akuntan untuk memenuhi tantangan global.

Komersial/Operasional lain, atau (2) diperlakukan berbeda dari AT Komersial/Operasional biasa.

KERTAS KERJA KONSULTASI IPSASB TENTANG AWB

Kertas Kerja Konsultasi IPSASB menyatakan definisi AWB adalah *sebuah artikel/unit (item) dalam sebuah koleksi yang dimaksud disimpan/dipelihara selama-lamanya untuk kemaslahatan generasi sekarang dan yang-akan-datang karena nilai/kelangkaan sifat/fitur arkeologis, arsitektural, agrikultural, artistik, budaya, lingkungan hidup, kesejarahan, alam, keilmuan dan keteknologiannya*. Kalimat asli sebagai berikut: *Heritage items are items (an individual article or unit, especially one that is part of a list, collection, or set) that are intended to be held indefinitely and preserved for the benefit of present and future generations because of their rarity and/or significance in relation, but not limited, to their archeological, architectural, agricultural, artistic, cultural, environmental, historical, natural, scientific or technological features*, sesuai sumber IPSASB, CP, par. 2.11,



bertekanan-kuat pada (1) keabadian (*eternity*) dan (2) tujuan pewarisan antar-generasi (studi Farneti et al., 2009) , sehingga bila tak bersifat abadi tak dapat di nominasi sebagai AWB⁸, hasil transaksi/peristiwa masa lalu , terkendali dan bernilai-guna sebagai aset. Nilai-guna antara lain(1) nilai guna kesejarahan , diwakili eksistensi aset tersebut, (2) nilai sosial, antara lain sebagai tonggak ingatan-kolektif bangsa , atau simbol kesepakatan bangsa atau bangsa-bangsa, dan (3) nilai ekonomi cq *service potential*, antara lain sebagai obyek-wisata komersial, upacara keagamaan, sumber replikasi-komersial , digunakan dalam operasi sehari hari pemerintahan dan/atau sebagai aset-publik (Menurut studi Paoloni dan Grandis, 2007).

IPSASB merujuk defininsi berterima umum hasil-konvensi *UNESCO World Heritage Convention* tahun 1972 yang mengelompokkan AWB menjadi (1) AWB kasad-mata , antara lain berbentuk situs kasad-mata seperti (1a) karya manusia , seperti monumen/tugu, gedung bersejarah, situs arkeologis, koleksi museum, karya-seni dan karya-ilmiah, (1b) alam , misalnya situs keajaiban alam, dan (2) AWB nir-kasad-mata , antara lain kepercayaan dan adat-istiadat suku-bangsa nan-baik, nilai luhur dianut bangsa, HKI cq Hak Paten, Hak Cipta. Negara Italia tak mengakui AWB nirkasad-mata.

Warisan/peninggalan/heritage adalah sesuatu hal/obyek berwujud kasad-mata dan nir-kasad mata , buatan manusia (bangunan dan bukan bangunan) atau sepenggal alam indah/unik ciptaan Allah, mungkin abadi/tahan lama atau tidak-abadi , yang dimaksud untuk diwariskan kepada generasi selanjutnya oleh bangsa itu.

⁸ Misalnya rumah- pembuangan aktivis-politik Boven-Digul atau rumah-singgah pra-proklamasi di Rancaekek bila terbuat dari bahan tidak tahan lama, koleksi flora-fauna langka terancam-punah , tak dapat diakui sebagai AWB.

STUDI AWB DI ITALIA

Biondi, Lucia; Grandis, Fabio Giulio; Mattei, Giorgia; 2021, menyajikan artikel ber-isu kontroversial, berjudul *Heritage assets in financial reporting: a critical analysis of the IPSASB's consultation paper*, berdasar sumber *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, antara lain mengungkapkan bahwa berbagai entitas komersial, publik, atau negara tertentu seperti Italia, Inggris, Perancis, India; memiliki SD Aset Warisan Budaya (AWB atau AWB), ke dalam LK sebagai pelestari jatidiri bangsa dan pemersatu bangsa, kemudian keluar sebagai tawaran atraksi turisme, berbagai entitas komersial/publik/negara pada negara lain tak memiliki AWB signifikan. Penyatuan Satu Dunia Satu Standar Akuntansi SAK Sektor Komersial & Sektor-Publik untuk Standar AWB, terkait penerapan akuntansi berbasis akrual (Carlin, 2005; Christensen, 2002; Guthrie, 1998; Lapsey et al., 2009; Manes Rossi et al., 2016; Paulsson, 2006, Evans, 1995; Wynne, 2007, Andriani et al., 2010; Anessi-Pessina dan Steccolini, 2007) dan aspek manajemen aset pemerintahan (Andriani et al., 2010; Anessi-Pessina dan Stechcolini, 2007) dan pelainan/diferensiasi aset sektor-komersial vs sektor publik (Barton, 2005; Carnegie dan Wolnizer, 1999, 2002; Carlin, 2005), Akuntansi AWB muncul pada agenda kerja IPSASB dan Komisi Uni-Eropa yang ter-inspirasi gerakan dalam tubuh IPSASB tersebut. Para pemikir akuntansi pemerintahan tersebut mengungkapkan, pertama, dibutuhkan definisi/medan-makna AWB; Kedua, dibutuhkan kriteria untuk memasukkan AWB ke dalam LK cq Laporan Neraca (kriteria pengakuan); Ketiga, dibutuhkan kriteria pengukuran AWB; Keempat, dibutuhkan aturan CALK pada LK Sektor-Publik tentang AWB.

Para pemerhati akuntansi sama mafhum bahwa IPSAS 17 tentang PPE atau IPSAS 31 tentang ATB *membiarkan entitas LK Sektor-Publik memilih hampiran akuntansi nan-sesuai*, menyebabkan beragam praktik berakuntansi AWB pada berbagai yuridiksi-akuntansi cq bangsa/negara cq pemerintahan dan mengurangi daya-banding LK umumnya, khususnya pertanggung-jawaban pemerintah akan kelestarian cq upaya-pelestarian AWB bangsanya, lebih khusus lagi; pilihan pola pelestarian, eksploitasi/pemanfaatan AWB dan APBN terkait AWB bangsa itu.

Sebagai negara kaya AWB, Kementerian Ekonomi & Keuangan Italia ditugasi membereskan akuntansi AWB, berhadapan dengan tradisi Italia menggunakan hampiran adopsi keluaran resmi IPSASB.



Dari sudut pandang akademisi, AWB mempunyai fitur penguatan historis latar-belakang berdirinya & eksistensi sebuah negara, menghasilkan etos kenegaraan cq perasaan patriotis dan kesadaran pentingnya kesatuan dan persatuan. Pemeliharaan/pelestarian AWB adalah sebuah bentuk nyata pewarisan nilai-nilai tertentu

sebuah negara merdeka kepada generasi-penerus. Kandungan nilai pembelajaran, sejarah, keindahan atau seni, aspek arkeologis dan sosial, keunikan, obyek konsumsi batin bagi bangsa dalam AWB yang *bertaraf nir-banding (uncomparable)* menyebabkan AWB sulit disajikan dalam satuan moneter untuk keperluan pelaporan LK. Debat akademis AWB di mulai sekitar tahun 1970 an, termasuk kesulitan pengaitan AWB nir-pasar aktif dan larangan hukum-positif untuk diperdagangkan AWB, untuk keperluan penentuan nilai-wajar AWB pada LK Pemerintahan. Pada sekitar tahun 1980, terjadi diskusi pada ilmuwan dengan para praktisi di AS, Australia dan New Zealand, disepakati AWB sebagai aset bernilai

sosial/ekonomi , sebagai hasil kejadian/transaksi masa-lalu (sejarah) dan terkendali (*controllable*) di masa yang-akan-datang (IASB , 2018; FASB, 2008).

Menjelang atau sekitar tahun 2000, terdapat dua kelompok pakar pendukung *AWB yang layak tercantum pada LK cq Laporan Neraca*, antara lain Hone, 1997; McGregor,1999; Micallef dan Peirson, 1997; Rowles, 1992 , dan kelompok pakar pendukung *AWB disajikan pada laporan lain diluar LK* , antara lain adalah Carnegie dan Wolnizer, 1995; 1996, Jaennicke dan Glazer 1991, 1992; Nasi et al., 2001 dan Stanton & Stanton, 1997.

Pada tahun 1981, 1988; Mautz menyatakan AWB sebagai fasilitas entitas LK Nir-laba cq sebagai properti sebagian berkonsekuensi kewajiban pemeliharaan/pemugaran sebagai liabilitas pada LK. Pada tahun 1990, Pallot menyatakan *AWB sebagai Aset-Komunitas milik rakyat* yang berfungsi-sosial & tak-boleh diperjual-belikan. Tahun 2000, Barton menyatakan bahwa *pemerintah ditugasi sebagai wali-amanat/penjaga/pelestari aset publik* yang akan diwariskan kepada generasi selanjutnya, sehingga diperlakukan sebagai Aset Dipegang dengan Basis Kepercayaan (*assets held in trust by the custodial entity*) atau Aset Kustodian, terpisah dari aset-normal/operasional dimiliki/dikuasai pemerintah dan bersatus ekonomi-sosial. Untuk keperluan LK, Pallot, 1990; Barton, 2000, 2005, 2009, Christiaens et al, 2012 menyarankan istilah “*community asset held in trust*” untuk AWB yang terpisah dari AT, ATB dan Properti Investasi.

Terdapat kelompok akademisi dan sebagian penyusun Standar yang mendukung gagasan bahwa *AWB dapat diperlakukan sebagai aset* dalam perspektif akuntansi sebagai berikut. Micallef & Peirson , 1997, memandang koleksi AWB mungkin (1) *memenuhi segala aspek definisi-aset* , antara lain karena (2) menjadi tanggung-jawab manajemen entitas LK, (3) di kelola oleh manajemen-aset entitas LK, (4) membutuhkan petanggungjawaban APBN/D untuk belanja pemeliharaan/pemugaran AWB , (5) dan kesadaran bahwa sebagian BMN WB tak memenuhi syarat di akui sebagai aset dalam LK.

Hone, 1997 , menyatakan bahwa koleksi-publik-bernilai-tinggi suatu negara (1) dikelola manajemen-aset secara memadai, (2) publik ingin tahu berapa-nilai barang-publik tersebut, untuk (3) menilai kelayakan besar belanja APBN/D (dibanding alternatif belanja lain nan-penting , misalnya APBN bagi rakyat miskin) untuk pelestarian AWB tersebut pada LK Pemerintahan. Berbagai pemikir menyatakan bahwa AWB tak-perlu di bedakan atau dipisahkan dengan aset lazim/biasa dalam LK pemerintahan.

Ellwood dan Greenwood, 2016 , sebagai pakar, mengingatkan bahwa nilai-kultural suatu AWB *mungkin bertolak-belakang* dengan dampak negatif AWB pada nilai-ekonomi. Sebagai misal, peninggalan terkait sejarah-kelam bangsa yang baik untuk peringatan bagi generasi penerus agar jangan terulang, namun tidak baik sebagai obyek wisata turis asing. Sebagian situs sejarah pembunuhan massal diangkat sebagai sarana pembelajaran dunia akan bahaya sistem diktator, kelihatannya tak berpengaruh pada kegiatan/kinerja ekonomi negara tersebut. Sarah Hodgkinson, 2013, menyajikan artikel berjudul *The concentration camp as a site of ‘dark tourism’*, antara lain mengungkapkan bahwa muncul permintaan pasar turisme yang berasal dari korban, keluarga korban dan masyarakat untuk mengunjungi berbagai penjara seperti Aushwitz (sekitar 1, 4 juta wisatawan pertahun era-prapandemi) dan Dachau (sekitar 800.000 wisatawan pertahun era-prapandemi). Tujuan wisata turisme-kelam (*dark tourism*⁹) semacam itu menimbulkan isu moralitas dan etika¹⁰ pada satu sisi, pada sisi-lain

⁹ Istilah ciptaan John Lennon & Malcolm Foley

¹⁰ Kekejaman di definsikan sebagai adalah rasa-sukacita melihat penderitaan orang lain.

kebutuhan AWB untuk pembelajaran bagi keturunan korban , keturunan pelaku-kejahatan pembunuhan-massal, stigma sejarah-kelam bangsa itu dan keperluan pembelajaran/penyadaran internasional.

Pada tataran penyusun SAK/SAP berbagai negara, karena IPSAS 17 dan IPSAS 31 tak meminta/mewajibkan pengakuan AWB berbentuk AT/ATB dan membiarkan sektor-publik memilih sendiri hampiran paling-sesuai neagarnya .AASB Australia dan NZASB New Zealand percaya bahwa AWB merupakan bagian/subset AT yang memenuhi definisi AT dan mendapat perlakuan akuntansi yang sama (AASB 116, AASB 2015).

Pada pemerintahan New Zealand, *Treasury Accounting Policy Team* in 2002 menerbitkan *Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets* , bagi penyusunan LK ,dengan bertujuan-umum membangun sistem akuntansi yang konsisten dan efektif-biaya. Studi OECD tahun 2017 menyimpulkan sebanyak 43 % pemerintah dalam OECD melaporkan AWB pada LK , dengan perlakuan akuntansi berbeda-beda (yaitu *historical cost, market value, value in use, contingent valuation, travel cost method, hedonic pricing method, expertise and symbolic/token value*), sehingga LK cq pos/rumpun AWB antar negara tak berdaya-banding(*matttei et al.*)

FRS negara Inggris; ASB, 2009 , yang sebagian diganti oleh FRS 102 pada tahun 2015, menyatakan bahwa AWB dibagi menjadi (1) AWB Operasional , yaitu AWB yang digunakan untuk aktivitas operasional pemerintahan , misalnya menjadi ruang-kerja PNS , ruang-rapat, ruang terima tamu pemerintah, gudang dll.) , diakui sebagai AT/ATB dan masuk rumpun atau kelompok AT /ATB biasa sesuai FRS 15, dan (2) AWB Non-operasional , yang dipelihara untuk kebudayaan dan ilmu-pengetahuan, sesuai FRS 30, p. 3).

Negara Afsel memiliki the Generally Recognized Accounting Practice (GRAP) 103 (NT, 2014)pada tahun 2008, di amademen tahun 2014 , dwi-fungsi AWB dengan bagian-kecil dan tidak-penting digunakan dalam kegiatan pemerintahan tetap digolongkan sebagai AWB, sebaliknya, bila sebagian besar digunakan sebagai aset-operasional pemerintahan digolongkan sebagai AT pemerintah Afsel hanya bila biaya-historis atau nilai -wajar dapat di ukur secara andal, sesuai GRAP 103, par. 13, bila tidak, maka wajib diungkapkan pada CALK sesuai GRAP 103, par. 17.

Sejak penerbitan IPSAS 17 pada tahun 2001, IPSASB melakukan studi dan bermaksud membuat pernyataan standar tentang AWB, IPSASB menerbitkan Dokumen Konsultasi (the Consultation Paper atauCP berjudul “*Financial Reporting for Heritage in the Public Sector*” pada bulan April 2017 atau IPSASB,2017a, untuk memperoleh masukan sebagai bahan pembentukan pedoman pengakuan,pengukuran dan pelaporan AWB, karena sulit, maka diperkirakan publik sebagai sebuah kisah proyek-nirakhir.

Negara Italia menyatakan pentingnya AWB umumnya, aset-seni khususnya, sehingga dinyatakan pada Konstitusi Italia, dimana sumber-hukum *art. 9* mewajibkan Republik mendorong pengembangan budaya-bangsa sebagai sarana pertumbuhan/perkembangan masyarakat-Italia (studi Sciullo, 2017) , menjaga lingkungan hidup dan AWB bangsa. Dengan *Reformasi Title V & Code of Cultural Heritage and Landscape of 2004* , Italia menugasi pemerintah-pusat untuk aktivitas pengamanan AWB, menugasi Pemda Italia untuk pengembangan apresiasi terhadap AWB (studi Landriani dan Pozzoli, 2013) , menyebabkan berbagai isu kepemilikan AWB oleh Pemda, bahkan universitas.

Aset budaya (*cultural assets*) mencakupi berbagai aspek tetap (fixed) dan tidak-lancar (*noncurrent aspects*) yang memiliki ciri artistik, historis dan arkeologis, etni-antropologis, berdimensi layak-simpan dan layak-pustaka, sesuai hukum-positif tentang peradaban, sesuai sumber-hukum co. 2, art. 2.

Properti dan suatu wilayah-geografis tertentu yang berdimensi historis, budaya, alam, morfologis¹¹ bernilai estetis kewilayahan adalah aset-lansekap (*landscape assets*) sesuai par. 3, art. 2, sebagai seperangkat-lengkap penyata/ekspresi sebagai afirmasi identitas-budaya bangsa-itu lintas-generasi (studi Piaia et al., 2020) lintas-zaman (Piaia et al., 2020), yang diwariskan sebagai sebagai sebuah testimoni / pernyataan strategis pembentuk/penjaga jatidiri-bangsa berbasis sejarah (Lupo, 2019) yang sengaja diwariskan (Farneti et al., 2009). LK berbasis Akuntansi pemerintahan negara Italia menyajikan Aset Warisan Budaya tanpa transparansi di maksud di atas, karena sampai 2019 masih berfokus pada pertanggungjawaban / komitmen legal versi APBN (Dabbicco & Mattei, 2020), tersaji dengan judul Aset Non-Keuangan Buatan Manusia (*non-financial assets produced*) yang dapatlah meliputi aset historis, aset seni (mis. karya masakan, busana, aksesoris, patung, aransemen lagu, puisi, lukisan, ukiran, karya novel) arkeologis (karya kebudayaan zaman/masa-lalu), paleontologis atau ilmu fosil dan restorasi-terkapitalisasi, misalnya dengan sub-kelompok atau pos neraca berjudul Kekayaan Negara nir-likuid/lancar bernilai budaya, pustaka dan arsip (*noncurrent property of cultural value, libraries and archives*), sedang semua jenis properti bersifat tetap di sajikan pada pos/kelompok Properti Tetap Bernilai Budaya (*fixed property of cultural value*), hanya apabila aset tersebut berpenggunaan/bermanfaat ekonomi (Biondi, 2018), sehingga termasuk dalam rumpun Aset Tetap Berwujud Pemerintahan pada BAS/COA vide Decree of the President of the Republic n.132/2013, diakui sesuai (1) nilai beli atau nilai buatan-sendiri bersusutan (the purchase or production value, net of depreciation) atau (2) diestimasi bila diperoleh gratis, sesuai sumber hukum *accrual accounting principle* (sumber; annex 4.3 of Legislative Decree 118/2011).



Berbagai entitas perguruan tinggi cq universitas lazim ber aset warisan budaya, menerapkan akuntansi berbasis akrual dan membukukan aset warisan budaya. Menteri Perguruan Tinggi dan Riset negara Italia menyediakan panduan teknis-operasional untuk estimasi nilai-buku aset warisan budaya (sumber; Biondi, 2013; Dabicco dan Mattei, 2020). Kandungan isi jurnal/majalah keilmuan Perguruan Tinggi tak perlu dikapitalisasi sebagai aset warisan budaya bila berisi wacana belum-mantap dan berumur-pendek, sebaliknya; hasil riset dan temuan bersifat abadi dipertimbangkan sebagai aset warisan budaya. Paparan tersebut di atas menunjukkan bahwa pengakuan dan pengukuran aset warisan budaya tergolong ikhwal-baru bagi negara Italia (sumber Brusca dan Montesinos, 2010), menyebabkan pengakuan *nan-konservatif terseleksi-ketat namun tak-melebaga* agar layak masuk LK Negara, menurut Anessi-Pessina, 2010.

Tertengarai bahwa banyak regulator nasional dan internasional semisal ASB,FRAB, IPSASB akhir-akhir ini mencari jalan agar aset warisan budaya termaktub secara tepat dalam LK Pemerintahan, apabila memenuhi definisi sebagai aset, di Italia diwacanakan oleh MEF(setara KSAP di Indonesia) melibatkan berbagai lembaga dan perguruan tinggi (sumber

¹¹ Bentuk luar, struktur, dan sifat (1) bahasa atau ilmu bentuk kata, morfem, (2) aset hidup dan (3) aset tidak-hidup, misalnya batu-batuan..

Aprile et al.,2018, di mana para periset membuat konsep pilihan-sikap bangsa Italia (studi Biondi et al.,2018).

Aset Warisan Budaya Italia tercakupi dalam 55 situs diakui UNESCO , merupakan kumpulan AWB terbesar sebuah bangsa, setelah RRC dan 12 AWB Nir-Wujud diakui UNESCO.

Kertas Kerja Konsultasi IPSASB menyatakan definisi AWB adalah *sebuah artikel/unit (item) dalam sebuah koleksi yang dimaksud disimpan/dipelihara selama-lamanya untuk kemaslahatan generasi sekarang dan yang-akan-datang karena nilai/kelangkaan sifat/fitur arkeologis, arsitektural, agrikultural, artistik, budaya, lingkungan hidup, kesejarahan, alam, keilmuan dan keteknologiannya*. Kalimat asli sebagai berikut: *Heritage items are items (an individual article or unit, especially one that is part of a list, collection, or set) that are intended to be held indefinitely and preserved for the benefit of present and future generations because of their rarity and/or significance in relation, but not limited, to their archeological, architectural, agricultural, artistic, cultural, environmental, historical, natural, scientific or technological features*, sesuai sumber IPSASB, CP, par. 2.11, bertekanan-kuat pada (1) keabadian (*eternity*) dan (2) tujuan pewarisan antar-generasi (studi Farneti et al., 2009) , sehingga bila tak bersifat abadi tak dapat di nominasi sebagai AWB¹², hasil transaksi/peristiwa masa lalu , terkendali dan bernilai-guna sebagai aset. Nilai-guna antara lain(1) nilai guna kesejarahan , diwakili eksistensi aset tersebut, (2) nilai sosial, antara lain sebagai tonggak ingatan-kolektif bangsa , atau simbol kesepakatan bangsa atau bangsa-bangsa, dan (3) nilai ekonomi cq *service potential*, antara lain sebagai obyek-wisata komersial, upacara keagamaan, sumber replikasi-komersial , digunakan dalam operasi sehari hari pemerintahan dan/atau sebagai aset-publik (Menurut studi Paoloni dan Grandis, 2007).

IPSASB merujuk defininsi berterima umum hasil-konvensi *UNESCO World Heritage Convention* tahun 1972 yang mengelompokkan AWB menjadi (1) AWB kasad-mata , antara lain berbentuk situs kasad-mata seperti (1a) karya manusia , seperti monumen/tugu, gedung bersejarah, situs arkeologis, koleksi museum, karya-seni dan karya-ilmiah, (1b) alam , misalnya situs keajaiban alam, dan (2) AWB nir-kasad-mata , antara lain kepercayaan dan adat-istiadat suku-bangsa nan-baik, nilai luhur dianut bangsa, HKI cq Hak Paten, Hak Cipta. Negara Italia tak mengakui AWB nirkasad-mata.

Wacana pembentuk SAK AWB adalah sebagai berikut.

- Pengakuan AWB bersyarat pengukuran, AWB layak diakui sebagai aset dalam LK hanya bila dapat diukur dalam satuan moneter. Metode pengukuran harus memenuhi syarat relevan, representatif, jujur, dapat-dipahami, memenuhi azas-bingkai waktu akuntansi (*timelines*), terbandingkan (*comparable*) dan terverifikasi, dengan pertimbangan materialitas & analisis biaya-maslahat/kepraktisan , sesuai IPSASB CF, par. 6.7).
- Disadari pemoneteran nilai AWB berisiko naif, jauh di bawah nilai budaya yang ingin dipertahankan , asumsi kapasitas operasional nan-stabil di masa-depan dan umur-ekonomis di laporan neraca tak nantinya berisiko sesuai kenyataan, di ungkapkan dokumen IPSASB CF, par.

¹² Misalnya rumah- pembuangan aktivis-politik Boven-Digul atau rumah-singgah pra-proklamasi di Rancaekek bila terbuat dari bahan tidak tahan lama, koleksi flora-fauna langka terancam-punah , tak dapat diakui sebagai AWB.

7.3., sepanjang dilaksanakan sepenuh-integritas, bagi negara Italia tak jadi soal sepanjang telah termaktub pada LK Pemerintahan Italia , karena niscaya tetap berguna bagi kesinambungan berbangsa-bernegara, apabila dipertanggungjawabkan dengan keterangan pada CALK.

- Terdapat aneka-ragam metode pengukuran AWB , terpilih sesuai karakteristik AWB yang diukur, antara lain historical cost, market value, replacement cost, net selling price and value in use , sesuai IPSASB CF, par. 7.13–7.68. pada awalnya dibatasi pada historical cost (bila relatif baru diperoleh), market value (bila nilai-wajar pasar-aktif dan likuid tersedia) dan replacement cost (bila AWB “dapat” diganti) sebagai kriteria valuasi nan-layak. Negara Italia memandang hampiran pengukuran berhampiran *value-in-use*¹³ berdasar daya-guna adalah hampiran terbaik, dapat menggunakan nilai-guna-masa-depan AWB sebagai info tersedia bagi publik cq pembayar-pajak pada nilai-kini-arus-kas-terdiskonto , dan diusulkan kepada IPSASB, menurut sumber ICL, pp. 12–18; Aprile et al., 2018).
- Untuk pengukuran selanjutnya yang melibatkan penyusutan/amortisasi AWB , IPSASB menggunakan hampiran sama seperti AT/ATB biasa.
- AWB tertentu mungkin berkarakteristik memiliki (1) umur manfaat sosial-budaya terbatas atau “ tidak terbatas”, (2) besar manfaat mungkin makin bertambah besar atau makin-kecil / tak-relevan zaman, (3) akuntansi penurunan nilai mungkin tak dapat diterapkan, (4) pemugaran menyebabkan revaluasi dan pertambahan umur-ekonomis AWB, (5) evaluasi berkala menyebabkan aksi hapus-buku (*write off*) AWB tertentu atau pindah klasifikasi aset non AWB.

FRS 30 dan GRAP 102 memilah AWB operasional pemerintahan dan AWB tidak operasional pemerintahan, sebagai basis pengukuran.). AWB operasional diukur berdasar tujuan pemakaian operasional cq sebagai aset-operasional biasa, di catat sebesar nilai-



perolehan berkurang akumulasi-penyusutan/amortisasi/depleksi sepanjang umur sosial/ekonomis (Aversano et al., 2020), sehingga panduan-pengukuran dapat terfokus kepada AWB Non-operasional, antara lain disajikan terpisah dari Aset Operasional dengan CALK mengurai alasan pilihan metode pengukuran, apalagi perubahan metode pengukuran.

Berbagai kesulitan dalam berakuntansi AWB adalah bahwa (1) pembagian AWB operasional vs non-operasional pemerintahan , (2) terdapat AWB sebagian saja digunakan untuk keperluan operasional pemerintahan, (3) AWB pada suatu bingkai waktu memenuhi definisi aset dalam LK, pada bingkai waktu lain tidak-memenuhi

¹³ The present value to the entity of the asset's remaining service potential or ability to generate economic benefits if it continues to be used, and of the net amount that the entity will receive from its disposal at the end of its useful life. , vide CF, par. 7.58.

definisi aset, (4) AWB dapat pindah yuridiksi pemerintahan, (5) AWB tiba-tiba rusak secara alamiah, biaya restorasi terlampau besar bagi APBN/APBD/Perguruan Tinggi pemegang aset AWB, (6) sebagian AWB tak disukai kehadirannya oleh sebagian masyarakat atau masyarakat-internasional, (7) pengungkapan informasi kualitatif dalam CALK bermotif tidak-baik, (8) kriteria umum klasifikasi AWB merugikan eksistensi AWB tertentu, (8) pengukuran berkala AWB membutuhkan APBN/D cukup besar, (9) kebebasan memilih metode pengukuran menyebabkan pelaporan AWB tak berdaya-banding, (10) sebagian negara dunia tak setuju akan usulan berdimensi kualitatif/kuantitatif, keuangan/nonkeuangan dalam CP IPSASB tersebut, (11) auditor LK sulit memeriksa ke-layakan-saji AWB pada LK Pemerintahan , (12) tiap pemerintahan membutuhkan lembaga pemeringkat AWB nan-handal /bersertifikat dengan biaya profesional masuk-akal bagi APBN.

Berdasar sumber OECD/IFAC (2017, halaman 18) , Pelaporan AWB dalam LK Tahunan Pemerintahan negara-negara OECD tampak sebagai berikut.

Negara mengakui AWB dalam LK	Negara tak mengakui AWB dalam LK , namun wajib menjelaskan pada CALK	Negara tak melaporkan & mengungkapkan AWB	Informasi tak tersedia
Australia, Austria, Canada, the Czech Republic, Finland, France, New Zealand, Poland, Slovenia, Spain, Sweden, the UK	Israel, Korea, the USA	Belgium, Chile, Denmark, Greece, Hungary, Iceland, Mexico, Portugal, Switzerland, Turkey	Estonia, Japan, the Slovak Republic

KESIMPULAN

- **Standar AWB**

Karena IPSAS 17 tentang PPE atau IPSAS 31 tentang ATB *membiarkan entitas LK Sektor-Publik memilih hampiran akuntansi nan-sesuai*, maka bagi negara kaya AWB, Standar akuntansi AWB Pemerintahan sebaiknya disusun sebagai PSAP tersendiri dan dan mandiri Para pemikir akuntansi pemerintahan mengungkapkan, pertama, dibutuhkan definisi/ medan-makna AWB ; Kedua, dibutuhkan kriteria untuk memasukkan AWB ke dalam LK cq Laporan Neraca (kriteria pengakuan) ; Ketiga, dibutuhkan kriteria pengukuran AWB; Keempat, dibutuhkan aturan CALK pada LK Sektor-Publik tentang AWB. Bila AWB Operasional tergolong AT, maka panduan-pengukuran dapat terfokus kepada AWB Non-operasional, antara lain disajikan terpisah dari Aset Operasional dengan CALK mengurai alasan pilihan metode pengukuran, apalagi perubahan metode pengukuran

IPSAS 17 tentang PPE atau IPSAS 31 tentang ATB *membiarkan entitas LK Sektor-Publik memilih hampiran akuntansi nan-sesuai*, menyebabkan beragam praktik berakuntansi AWB pada berbagai yuridiksi-akuntansi cq bangsa/negara cq pemerintahan dan mengurangi daya-banding LK umumnya, khususnya pertanggung-jawaban pemerintah akan kelestarian cq upaya-pelestarian AWB bangsanya, lebih khusus lagi ; pilihan pola pelestarian, eksploitasi/pemanfaatan AWB dan APBN terkait AWB bangsa itu.

AWB berkemungkinan dapat masuk pada PSAP AT atau merupakan PSAP tersendiri , yang mana yang lebih baik bagi bangsa. Bila AWB di kapitalisasi dalam khasanah akuntansi AT, terdapat konsekuensi penerapan model revaluasian Aset Warisan Budaya dapat (1) diperlakukan sama/setara AT Komersial/Operasional lain, atau (2) diperlakukan berbeda dari AT Komersial/Operasional biasa. Kapitalisasi AWB berusia ribuan/ratusan tahun dan ekspektasi umur teknis sulit di taksir , menyebabkan kesulitan kapitalisasi , penyusutan dan penurunan nilai AWB.

- **Pengakuan AWB**

Aneh tapi nyata, AWB terdaftar pada UNESCO sebagian tak memiliki sarana turisme memadai dan tak pernah dipasarkan Kementerian Pariwisata. Bagi penulis makalah ini, AWB dapat diakui sebagai aset hanya bila *controllable*, diproksi oleh ketersediaan sarana-publik memadai mencapai/menggunakan/menikmati aset AWB tersebut, sehingga seluruh AWB terakui UNESCO, namun tak dapat diakses oleh publik, tak layak masuk dalam laporan neraca pemerintahan. APBN prasarana AWB dialokasikan kepada Kementerian PU untuk pembangunan prasarana seperti jalan-raya, pelabuhan-laut dan bandara-kecil antar-pulau,PAM dan PLN, kepada Kementerian Dalam Negeri untuk ketertiban/kemanan tujuan-wisata baru terutama Kantor-Polisi, kepada Kementerian Pariwisata untuk promosi wisata secara global untuk menarik wisatawan dan pengusaha hotel, restoran, sarana pengangkutan carteran yang dimulai saja dengan landasan-helicopter dan parkir perahu motor tanpa menunggu kesiapan prasarana PU. Sebagai promosi kepariwisataan, berbagai kementerian dan Pemda mungkin tertarik mengalokasikan APBN/D Undian atau Hadiah Kagetan bagi seluruh warga-negara NKRI yang beruntung terundi dengan paket-wisata kelas-ekonomi atau gratis bagi media-sosial cq wartawan , anak-sekolah dan keluarga kurang mampu ber wisata , agar mengenal keindahan warisan budaya bangsa. Hanya dengan demikian suatu AWB layak masuk sebagai aset pada LK Pemerintahan.

Kertas Kerja Konsultasi IPSASB menyatakan definisi AWB adalah *sebuah artikel/unit (*



item) dalam sebuah koleksi yang dimaksud disimpan/dipelihara selama-lamanya untuk kemaslahatan generasi sekarang dan yang-akan-datang karena nilai/kelangkaan sifat/fitur arkeologis, arsitektural, agrikultural, artistik, budaya, lingkungan hidup, kesejarahan, alam, keilmuan dan keteknologiannya. Kalimat asli sebagai berikut: Heritage items are items (an individual article or unit, especially one that is part of a list, collection, or set) that are intended to be held

*indefinitely and preserved for the benefit of present and future generations because of their rarity and/or significance in relation, but not limited, to their archeological, architectural, agricultural, artistic, cultural, environmental, historical, natural, scientific or technological features, sesuai sumber IPSASB, CP, par. 2.11, bertekanan-kuat pada (1) keabadian (eternity) dan (2) tujuan pewarisan antar-generasi (studi Farneti et al., 2009) , sehingga bila tak bersifat abadi tak dapat di nominasi sebagai AWB¹⁴, hasil transaksi/peristiwa masa lalu , terkendali dan bernilai-guna sebagai aset. Nilai-guna antara lain(1) nilai guna kesejarahan , diwakili eksistensi aset tersebut, (2) nilai sosial, antara lain sebagai tonggak ingatan-kolektif bangsa , atau simbol kesepakatan bangsa atau bangsa-bangsa, dan (3) nilai ekonomi cq *service potential*, antara lain sebagai obyek-wisata komersial, upacara keagamaan, sumber replikasi-komersial , digunakan dalam operasi sehari hari pemerintahan dan/atau sebagai aset-publik (Menurut studi Paoloni dan Grandis, 2007).*

Perlakuan akuntansi AWB terkait (1) syarat pengakuan awal AWB, (2) harga-perolehan, (3) harga pasar bebas aktif-likuid saat perolehan, (4) akuntansi penerimaan Aset Warisan Budaya sebagai hadiah dari kolektor benda-seni atau museum DN/LN (misalnya berbagai patung candi pada berbagai museum di Eropa/AS) , (5) NW AWB pada tanggal Laporan Neraca, (6) penyusutan/amortisasi/depleksi *AWB berumur terbatas* , bahkan (7) hapus-buku (*write off*) misalnya tempat pengasingan/pembuangan Soekarno/Hatta berbentuk bangunan-kayu tak seberapa tahan-lama, bendera Merah Putih hasil jahitan Fatmawati untuk acara proklamasi , teks asli tulis tangan Lagu Kebangsaan , (8) AWB Alam dan Agrikultur (misalnya Kebun Raya Bogor, Kebun Cipanas , Taman Laut Bunaken), (9) akuntansi kapitalisasi biaya peremajaan/ renovasi, (10) akuntansi sumbangan/donasi untuk pelestarian AWB tertentu, (10) akuntansi reparasi kerusakan dan pemeliharaan AWB, (10) maksud/tujuan dan nilai-guna penggunaan secara operasional sebagai AT/ATB /Properti-Investasi harus selaras selaras pilihan kebijakan apakah *model revaluasian atau model biaya* , menyebabkan ACCA mengusulkan hampiran-praktis /fragmatis non-kapitalisasi AWB dengan sesedikit-mungkin perkecualian, keistimewaan, atau keperluan/tujuan khusus, keterpaksaan tertentu sehingga tak dapat di tawar harus disajikan pada LK pemerintahan..

AWB dapat masuk pada PSAP AT atau merupakan PSAP tersendiri , merupakan pilihan KSAP. Bila AWB Operasional wajib di kapitalisasi dalam khasanah akuntansi AT, penerapan model revaluasian AWB (1) diperlakukan sama/setara AT Komersial/Operasional lain, atau (2) diperlakukan berbeda/terpisah dari rumpun AT Komersial/Operasional biasa.

- **Setiap negara mengakui AWB di negara masing masing bila terakui secara internasional versi UNESCO**

¹⁴ Misalnya rumah- pembuangan aktivis-politik Boven-Digul atau rumah-singgah pra-proklamasi di Rancaekek bila terbuat dari bahan tidak tahan lama, koleksi flora-fauna langka terancam-punah , tak dapat diakui sebagai AWB.

- a. AWB tercakupi dalam 55 situs diakui UNESCO ,dan 12 AWB Nir-Wujud diakui UNESCO.
 - b. Elemen utama budaya (culture) adalah simbol, bahasa, norma, nilai dan artefak (segala hal buatan manusia generasi-lampau , kasad-mata dan/atau tidak kasad-mata).
 - c. Menurut *UNESCO Institute for Statistics, 2009*, AWB (*cultural heritage*) mencakupi artefak, situs, monumen, bangunan atau sekelompok bangunan, musium ber-isi aneka-ragam nilai simbolis, sejarah, peninggalan industrial, seni, keindahan, etnis/antropologis, berdimensi ilmiah dan/atau sosial , mencakupi warisan/peninggalan kasad-mata yang dapat/tidak-dapat pindah-tempat, diatas/di dalam air dan peninggalan nirkasad-mata (*intangible cultural heritage atau ICH*) *terjalin dalam budaya, ritual/perayaan adat, serta peninggalan/warisan-alam (natural heritage)*. Peraturan dan hukum yang berlaku melarang atau membatasi secara ketat pelepasannya untuk dijual, tidak mudah untuk diganti dan nilainya mungkin akan terus meningkat selama waktu berjalan walaupun kondisi fisiknya semakin menurun, sulit untuk mengestimasi masa manfaatnya, untuk beberapa kasus mencapai ratusan tahun.
- **Tiap negara membuat daftar AWB nasional belum terakui UNESCO melalui evaluasi kelayakan terkatagori AWB Nasional sesuai kriteria UNESCO. *The IPSASB consultation paper***

AWB digunakan untuk kegiatan pemerintahan harus masuk AT/ATB pemerintahan, dikeluarkan dari rumpun AWB tidak digunakan untuk kegiatan pemerintahan. Untuk akuntansi AWB, (IPSAB CP) mengusulkan **pembebasan kapitalisasi** Aset Warisan Budaya kalau entitas LK (1) tak mampu memperoleh *informasi nilai-ganti terdepresiasi (depreciated replacement cost)* secara andal , dan menjelaskan pada CALK, (2) perolehan informasi tidak praktis atau efisien , sehingga lebih besar dibanding maslahat-sosial keberadaan aset tersebut.

- **Hasil evaluasi di konsultasikan kepada UNESCO, lalu disempurnakan melalui proses Dengar Pendapat Publik dan disahkan DPR .**
 - a. Dengar pendapat UNESCO
 - b. Dengar pendapat berbagai K/L dan Pemda
 - c. Dengar pendapat BPK
 - d. Dengar pendapat Publik
 - e. Dengar Pendapat DPR/DPRD
- **Akuntansi Pemerintahan dapat mengklasifikasi AWB Bangsa sebagai berikut**
 1. **AWB Warisan Sejarah vs AWB Baru Diciptakan**
 - 1.1.AWB Prasejarah
 - 1.2.AWB era Proklamasi Kemerdekaan
 - 1.3.AWB Paska Proklamasi
 2. **AWB terklasifikasi sebagai berikut**

2.1. AWB sejarah sebelum proklamasi kemerdekaan



2.1.1. AWB Berwujud dan AWB Nirwujud

IPSASB merujuk defininsi berterima umum hasil-konvensi *UNESCO World Heritage Convention* tahun 1972 yang mengelompokkan AWB menjadi

(1) AWB kasad-mata , antara lain berbentuk situs kasad-mata seperti (1a) karya manusia , seperti monumen/tugu, gedung bersejarah, situs arkeologis, koleksi musium, karya-seni dan karya-ilmiah, (1b) alam , misalnya situs keajaiban alam, dan

(2) AWB nir-kasad-mata , antara lain kepercayaan dan adat-istiadat suku-bangsa nan-baik, nilai luhur dianut bangsa, HKI cq Hak Paten, Hak Cipta. Negara Italia tak mengakui AWB nirkasad-mata

IPSASB, CP, par. 2.11 membuat klasifikasi AWB *archeological, architectural, agricultural, artistic, cultural, environmental, historical, natural, scientific or technological features..*

2.1.1.1.AWB Seni dan Ilmu pengetahuan

2.1.1.1.1. AWB Bahasa, Adat Mulia, Seni & Ilmu Pengetahuan Berwujud

Contoh, 652 bahasa daerah sebagian bahasa tertulis , rumah-gadang, kain songket, catatan/rekaman puisi/lagu rakyat asli, resep obat asli dan makanan asli

2.1.1.1.2. AWB Bahasa, Adat Mulia, Seni & Ilmu pengetahuan Nirwujud

Contoh, 652 bahasa daerah dan ribuan dialek/subdialek/gayabahasa dalam bahasa daerah lisan , adat kewajiban, anjuran dan pamali, berbagai ritual adat/upacara, syair/lagu rakyat belum tercatat/terekam, dll.

2.1.2. AWB Dapat Pindah (*moveable*) dan tak-dapat pindah tempat

2.1.2.1.AWB Dapat Pindah Tempat

Kelompok AWB yang merupakan sub-bagian berbagai kelompok/kategori AWB tersebut di atas, berisiko tumpang tindih. Contoh: Seluruh isi Musium, koleksi perguruan tinggi sesuai bidang ilmu

2.1.2.2.AWB Tidak Dapat Pindah Tempat

Kelompok AWB yang merupakan sub-bagian berbagai kelompok/kategori AWB tersebut di atas, berisiko tumpang tindih. Contoh: Situs berbentuk bangunan

2.1.3. AWB Berumur Terbatas dan AWB Abadi

2.1.3.1. AWB Berumur Terbatas

Kelompok AWB yang merupakan sub-bagian berbagai kelompok/kategori AWB tersebut di atas, berisiko tumpang tindih. Contoh: Bendera Pusaka upacara proklamasi 1945

2.1.3.2. AWB Abadi

Kelompok AWB yang merupakan sub-bagian berbagai kelompok/kategori AWB tersebut di atas, berisiko tumpang tindih. Contoh: Naskah proklamasi, situs arkeologi, misalnya kota-purba di dalam lau, gua dan gambar dinding gua , sarana rumah-tangga berumur ribuan tahun

2.1.4. AWB Alam dan AWB Buatan Manusia

2.1.4.1. AWB Alam

Kelompok AWB yang merupakan sub-bagian berbagai kelompok/kategori AWB tersebut di atas, berisiko tumpang tindih. Contoh: Hutan lindung , taman laut terkonservasi, bunga Raflesia Arnoldi

2.1.4.2. AWB AWB Buatan Manusia

Kelompok AWB yang merupakan sub-bagian berbagai kelompok/kategori AWB tersebut di atas, berisiko tumpang tindih. Contoh: Busana - adat, Paten, Hak-Cipta, Gedung Proklamasi, Gedung Asia-Afrika, berderajat layak-diwariskan sebagai AWB.

2.2. AWB tak perlu di klasifikasi dalam LK

Terdapat sebagian AWB yang terpaksa tak dapat masuk LK, diungkapkan pada CALK saja. *The IPSASB consultation paper* (IPSAB CP) mengusulkan **pembebasan kapitalisasi** Aset Warisan Budaya kalau entitas LK (1) tak mampu memperoleh *informasi nilai-ganti terdepresiasi (depreciated replacement cost)* secara andal , dan menjelaskan pada CALK, (2) perolehan informasi tidak praktis atau efisien , sehingga lebih besar dibanding maslahat-sosial keberadaan aset tersebut.

Pengukuran AWB

- Harga pasar aktif likuid AWB tidak ada, sehingga pengukuran nilai-wajar AWB terpaksa berhampiran Mark-to-Model. . *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 17- Property, Plant and Equipment* (Heritage Assets, paragraf 10) menyatakan bahwa Aset Warisan Budaya mempunyai nilai kultural, lingkungan, pendidikan, dan sejarahnya tidak mungkin secara penuh dilambangkan dengan nilai keuangan berdasarkan harga pasar. CP IPSASB mengusulkan *AWB Digunakan sebagai Aset Operasional Pemerintahan* dikapitalisasi **berdasar nilai-ganti terdepresiasi (*depreciated replacement cost*)**.
- IPSAS 17 tentang AT atau IPSAS 31 tentang ATB *membiarkan entitas LK Sektor-Publik memilih hampiran akuntansi nan-sesuai*, menyebabkan beragam praktik berakuntansi AWB pada berbagai yuridiksi-akuntansi cq bangsa/negara cq pemerintahan . Dokumen Makalah Konsultasi IPSASB (*CP IPSASB*) mengusulkan agar AWB yang tergunakan pada kegiatan operasional pemerintahan , misalnya gedung-bersejarah, masuk kelompok AT Pemerintahan, dan dikapitalisasi **berdasar nilai-ganti terdepresiasi (*depreciated replacement cost*)** . IPSASB setuju bahwa nilai wajar berperan dalam menilai aset yang dimiliki untuk *kapasitas keuangannya* dan telah mengembangkan dasar pengukuran baru untuk aset yang dimiliki untuk kapasitas operasionalnya, yang disebut *nilai operasional saat ini (current operational value)*



• Untuk AWB versi KSAP , diusulkan dua kelompok akuntansi AWB sebagai berikut:

1. **AWB tergunakan dalam kegiatan pemerintahan**, diusulkan dalam CP IPSASB tersebut agar masuk kelompok AT/ATB/properti-investasi pemerintahan, untuk LK Pemerintahan dikapitalisasi **berdasar nilai-ganti terdepresiasi (*depreciated replacement cost*)** .
 2. **AWB tidak digunakan dalam kegiatan pemerintahan sehari-hari** masuk kelompok AWB, untuk LK pemerintahan. Untuk *AWB tak masuk AT Operasional Pemerintahan*, koleksi-publik-bernilai-tinggi suatu negara (1) dikelola manajemen-aset secara memadai, karena (2) publik cq DPR dan BPK ingin tahu berapa-nilai barang-publik tersebut, untuk (3) menilai kelayakan besar belanja APBN/D (dibanding alternatif belanja lain nan-penting , misalnya APBN bagi rakyat miskin) untuk pelestarian AWB tersebut pada LK Pemerintahan.
- Untuk kapitalisasi AWB , CP IPSASB akan mengusulkan biaya-ganti terdepresiasi (*depreciated replacement cost*) . Gagasan lain adalah di nilai dengan hampiran **Mark-to-Model** cq berdasar *Discounted Cash Flow* ; nilai kini operasional AWB (*current operational value*) **bila nir-batas-umur** sosial/ekonomi/fisik menggunakan (1)

bingkai waktu 75 tahun¹⁵, (2) arus-kas terdiskonto sepanjang umur tersebut. Arus kas terdiskonto misalnya adalah nilai-kini arus kas neto (atau arus kas-masuk pendapatan tiket dan toko buah-tangan musium dikurangi biaya-operasional) sepanjang 75 tahun . Bila hampiran *depreciated replacement cost* tidak mungkin digunakan, Mark-to-Model AWB digunakan dalam operasi pemerintahan dan diakui sebagai AT Pemerintahan dapat pula menggunakan ancangan *discounted-cashflow* biaya-sewa, yaitu *harga-sewa umum gedung-kantor X jumlah tahun penggunaan* , yang terdiskonto ke- nilai-kini. **Bila Berbatas Umur**, akuntansi AWB menggunakan batas tersebut dengan pilihan hampiran tersebut di atas.

- FRS 30 dan GRAP 102 memilah AWB operasional pemerintahan dan AWB tidak operasional pemerintahan, sebagai basis pengukuran.). *AWB operasional diukur berdasar tujuan pemakaian operasional cq sebagai aset-operasional biasa, di catat sebesar nilai-perolehan terkurangi akumulasi-penyusutan/amortisasi/depleksi sepanjang umur sosial/ekonomis* . Negara Italia memandang hampiran pengukuran berhampiran *value-in-use*¹⁶ berdasar daya-guna adalah hampiran terbaik, dapat menggunakan nilai-guna-masa-depan AWB sebagai info tersedia bagi publik cq pembayar-pajak pada nilai-kini-arus-kas-terdiskonto , dan diusulkan kepada IPSASB, menurut sumber ICL, pp. 12–18; Aprile et al., 2018).
- Bila AWB Operasional masuk rumpun AT/ATB/Properti-Investasi , maka Panduan-Pengukuran AWB cukup terfokus hanya kepada AWB Non-operasional, antara lain disajikan terpisah dari Aset Operasional dengan CALK mengurai alasan pilihan metode pengukuran, apalagi perubahan metode pengukuran.

Jakarta, akhir Mei 2023

¹⁵ Mengambil hikmah LK Pemerintah AS ,mengasumsikan kelestarian terpanjang sebuah negara adalah 75 tahun..

¹⁶ The present value to the entity of the asset's remaining service potential or ability to generate economic benefits if it continues to be used, and of the net amount that the entity will receive from its disposal at the end of its useful life. , vide CF, par. 7.58.