

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. *Review Hasil-hasil Penelitian Terdahulu*

Dalam melakukan penelitian ini, peneliti mengacu ke beberapa penelitian yang telah ada sebelumnya, seperti Penelitian Hardiansyah A., mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Gunadarma, dengan judul penelitian "Analisis Simulasi Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia terhadap Perbandingan Kinerja laporan Keuangan pada Bank Panin" dilakukan pada tahun 2009. Penelitian tersebut bertujuan untuk mengetahui dampak penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia terhadap kinerja laporan keuangan, khususnya dari segi rasio profitabilitas, pada Bank Panin. Hasil penelitian menunjukkan terjadinya peningkatan dari segi laba bersih, total aset, serta peningkatan nilai rasio profitabilitas pada laporan keuangan bank Panin.

Begitu juga Penelitian Suwanto, dari Fakultas Ekonomi Universitas Slamet Riyadi Surakarta, dengan judul jurnal "Akuntansi Sumber Daya Manusia sebagai Alternatif dalam Penyusunan laporan Keuangan" Vol. 5 No. 1 yang dibuat pada tahun 2006. Penelitian tersebut bertujuan untuk membahas penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia yang sampai saat ini belum mendapat terdapat dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum. Khusus masalah penilaian terhadap nilai manusia dalam nilai keuangan memang terdapat beberapa kendala. Namun dalam jurnal ini dijelaskan serta diberikan contoh bahwa penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia akan menunjukkan hasil keuangan yang lebih baik dan menunjukkan nilai aset perusahaan yang sesungguhnya.

Dan hal yang sama dilakukan oleh Astri Prima Devi, dari Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, dengan judul jurnal "Akuntansi untuk Pemain Sepak Bola" Vol. 1 hal. 38-53 yang dibuat pada tahun 2004. Dalam penelitian ini dinyatakan bahwa pembelian pemain sepak bola pada klub-klub sepak bola di

eropa sudah seharusnya diperlakukan atau dicatat sebagai aset, karena pemain merupakan aset yang dapat menentukan kelanjutan hidup klub sepak bola tersebut (khususnya klub yang telah berbentuk *public listed company*). Hasil penelitian tersebut memperlihatkan bahwa laporan keuangan klub Manchester United Plc. pada tahun 2002 menunjukkan nilai aset yang cukup besar. Hal tersebut dikarenakan pembelian atau nilai kontrak pemain diperlakukan sebagai aset, bukan sebagai beban.

Namun Penelitian Rispanyo, dari Fakultas Ekonomi Slamet Riyadi, dengan judul jurnal “Akuntansi Sumber Daya Manusia: Antara Hidup dan Mati” Vol. 7 No. 1 hal. 19-28 yang dibuat pada tahun 2009, memandang dari sudut pandang yang berbeda. Dalam penelitian ini dinyatakan bahwa dalam perkembangannya, Akuntansi Sumber Daya Manusia dinilai kurang menarik oleh beberapa kalangan, sehingga boleh dikatakan statusnya adalah ”antara hidup dan mati”. Sehingga diperlukannya penelitian-penelitian lebih lanjut dan segera dibuatkannya standar khusus tentang Akuntansi Sumber Daya Manusia.

Kemudian Islahuzaman, dari Fakultas Ekonomi Universitas Widyatama, dengan judul jurnal “Akuntansi Sumber Daya Manusia dan Kendala Dalam Penerapannya” Vol. 8 No. 1 hal. 1026-1038 yang dibuat pada tahun 2006 menyatakan bahwa suatu perusahaan mungkin tidak dapat menerapkan Akuntansi Sumber Daya Manusia ini dikarenakan tidak sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum. Namun untuk kebutuhan internal, perusahaan dapat menerapkannya. Hal ini semata-mata agar manajemen lebih mendapatkan informasi yang lebih lengkap lagi, khususnya informasi tentang sumber daya manusia.

Dan terakhir, Penelitian Fariborz Avazzadehfath dari University of Mysore, India. Dengan judul jurnal “*Decision-Making Based on Human Resources Accounting Information and Its Evaluation Method*” ISSN 1946-052X Vol. 3 No. 1 yang dibuat pada tahun 2011. Dalam penelitian tersebut disimpulkan bahwa pengungkapan informasi Akuntansi Sumber Daya Manusia dalam laporan keuangan sangat relevan dan mempengaruhi keputusan investasi secara optimal. Selanjutnya, hasil metode evaluasi sumber daya manusia yang paling efektif dan

tepat ialah metode *historical cost method*. Hal tersebut telah dicoba pada beberapa perusahaan yang terletak di Iran.

2.2. Konsep Dasar

2.2.1. Definisi Akuntansi Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia yang terampil, cekatan, dan memenuhi tuntutan kriteria pekerjaan merupakan suatu hal yang diharapkan oleh setiap perusahaan. Banyak perusahaan yang rela mengeluarkan sejumlah besar dana untuk meningkatkan kemampuan, keterampilan, atau pun keahlian sumber daya manusia yang dimiliki. Pengakuan baik dari segi pencatatan dan pelaporan terhadap biaya-biaya tersebut yang dikeluarkan perusahaan seringkali dihadapkan pada persoalan apakah biaya-biaya tersebut tergolong ke dalam kelompok beban atau termasuk ke dalam kelompok aset. Hal mendasar ini lah yang merupakan penyebab munculnya gagasan atau pemikiran tentang konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia.

Beberapa pendapat yang mencoba menjelaskan tentang konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia adalah sebagai berikut :

The committe on human resources accounting dan AAA (Sofyan Syafri H., 2011: 424) mendefinisikan Akuntansi Sumber Daya Manusia sebagai berikut.

Akuntansi Sumber Daya Manusia adalah proses mengidentifikasi dan mengukur data tentang sumber daya manusia dan menyampaikan informasi ini kepada pihak yang berkepentingan.

Lalu, Eric Flamholtz (Amin W. Tunggal, 1995: 10) mendefinisikan Akuntansi Sumber Daya Manusia Akuntansi Sumber Daya Manusia berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber dari organisasi.

Sedangkan, Brummed R. Lee (1995: 2) mendefinisikan Akuntansi Sumber Daya Manusia sebagai berikut.

istilah atau konsep yang digunakan untuk menentukan sumber daya manusia sebagai aset, penentuan biaya yang diinvestasikan dan

hubungannya dengan biaya-biaya hasil pakai, estimasi dan menyediakan ketelitian ekonomi tentang nilai sumber daya manusia dalam organisasi.

Dan definisi lain dikemukakan oleh *Work Institute of America* (Ayu Wahyu Wulan, 2012: 7) sebagai berikut.

Akuntansi Sumber Daya Manusia adalah pengembangan perspektif teoritis untuk menjelaskan sifat dan penentu nilai manusia ke dalam organisasi formal, pengembangan metode yang valid dan dapat dipercaya untuk mengukur biaya dan nilai orang pada organisasi, dan merancang sistem operasional untuk mengimplementasikan metode pengukuran yang diusulkan.

Dari pengertian-pengertian di atas, terkandung tiga hal dari pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia, yaitu :

1. Pengidentifikasian nilai sumber daya manusia.
2. Pengakuan sumber daya manusia sebagai aset.
3. Penyelidikan dampak dalam perilaku sebagai akibat dari informasi itu.

Dari definsi-definisi di atas, kita dapat melihat bahwa Akuntansi Sumber Daya Manusia mencoba mencatat pengeluaran untuk sumber daya manusia sebagai investasi atau aset, bukan sebagai biaya yang mengurangi laba perusahaan. Pengeluaran-pengeluaran yang termasuk sebagai investasi SDM ialah pengeluaran rekrutmen, pelatihan (baik yang formal maupun informal), serta pengeluaran untuk pengembangan sumber daya manusia itu sendiri. Kemudian jumlah yang diinvestasikan ini akan dikapitalisasi dan diamortisasi secara periodik menurut taksiran masa jabatan dari staf yang bersangkutan. Adapun dalam hal terdapat pengunduran diri staf dicatat sebagai kerugian.

2.2.2. Asumsi yang mendasari Akuntansi Sumber Daya Manusia

Akuntansi Sumber Daya Manusia tidak timbul dengan sendirinya atau tanpa suatu hal yang melatar belakangi. Pada dasarnya ada beberapa asumsi yang mendasari munculnya konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia. Asumsi-asumsi tersebut menurut Amin W. Tunggal (1995: 12) adalah sebagai berikut

Manusia adalah sumber daya organisasi yang sangat bernilai, nilai sumber daya manusia dipengaruhi oleh gaya manajemen dalam sebuah organisasi,

dan kebutuhan akan pentingnya informasi-informasi tentang sumber daya manusia.

Berdasarkan pendapat yang dikemukakan oleh Amin Wijaya Tunggal tersebut, maka asumsi-asumsi yang mendasari munculnya konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia tersebut dapat dijelaskan secara lebih rinci (Amin W. Tunggal, 1995: 13), yaitu:

1. Manusia adalah sumber daya organisasi yang sangat bernilai.
Hal ini berarti bahwa manusia mampu memberikan jasa-jasa pada masa sekarang dan pada masa yang akan datang kepada organisasi atau perusahaan, dan jasa-jasa tersebut memiliki arti ekonomis bagi perusahaan.
2. Nilai sumber daya manusia dipengaruhi oleh gaya manajemen dalam sebuah organisasi.
Asumsi ini menilai bahwa sumber daya manusia dapat dipengaruhi oleh cara-cara mereka dikelola. Sikap atau gaya tertentu dari manajemen dapat meningkatkan motivasi karyawan dan produktivitas mereka, gaya manajemen yang lain mungkin akan menurunkan motivasi dan produktivitas karyawan.
3. Kebutuhan akan pentingnya informasi-informasi tentang sumber daya manusia.
Akuntansi Sumber Daya Manusia dan nilai-nilainya diperlukan untuk mengelola tenaga kerja agar lebih efektif dan efisien. Informasi ini sangat berguna dalam berbagai aspek dari proses manajemen sumber daya manusia, termasuk proses perencanaan dan pengendalian dalam akuisisi, pengembangan, pengalokasian, konservasi dan kualitas sumber daya manusia. Hal ini berarti Akuntansi Sumber Daya manusia dimaksudkan sebagai suatu komponen dari sistem informasi akuntansi manajemen secara keseluruhan.

2.2.3. Tujuan dan fungsi Akuntansi Sumber Daya Manusia

2.2.3.1. Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia menurut Sofyan Syafri Harahap (2011: 425) adalah memberikan informasi tentang sumber daya manusia dalam suatu perusahaan yang berguna bagi para pengambil keputusan.

Selain itu, menurut Flamholtz (Amin W. Tunggal, 1995: 30) tujuan dari diterapkannya Akuntansi Sumber Daya Manusia ini adalah :

- a. Menyediakan rerangka kerja untuk membantu manajer dalam menggunakan sumber daya manusia secara efektif dan efisien.
- b. Menyediakan alat pengukuran biaya dan nilai dari manusia bagi organisasi untuk digunakan dalam pengambilan keputusan.
- c. Memotivasi manajer untuk menghargai akibat dari pengambilan keputusan atas sumber daya manusia yang dimiliki.

2.2.3.2. Fungsi Akuntansi Sumber Daya Manusia

secara umum dapat disimpulkan fungsi Akuntansi Sumber Daya Manusia menurut Sofyan Syafri Harahap (2011: 425) ialah sebagai berikut.

1. Untuk melengkapi informasi tentang nilai SDM untuk digunakan dalam proses pengambilan keputusan tentang perolehan, alokasi, pengembangan, pemeliharaan SDM agar tercapainya efektivitas tujuan organisasi.
2. Untuk memberikan informasi kepada manajer personalia agar dia dapat secara efektif memonitor dan menggunakan SDM.
3. Memberikan indikator dalam pengawasan aktiva. Misalnya apakah aktiva ini dipertahankan, dijual atau dinaikkan, berapakah nilainya, apakah nilai sumber daya ini berkurang atau naik selama suatu periode tertentu.
4. Membantu dalam pengembangan prinsip manajemen dengan menjelaskan akibat keuangan dari berbagai praktik ASDM.

2.3. Manajemen Akuntansi Sumber Daya Manusia

Tujuan utama akuntansi sumber daya manusia (Sofyan Syafri H., 2011:427) adalah untuk membantu para manajer perusahaan dalam mengukur tingkat efektivitas dan efisiensi sumber daya manusia. Hal ini semakin penting terutama dalam dunia bisnis yang semakin kompetitif, sehingga diperlukan manajemen strategis yang tepat dalam mengelola sumber daya manusia ini. Akuntansi SDM memberikan informasi kuantitatif maupun kualitatif kepada manajemen mengenai pemenuhan, pengembangan, pengalokasian, kapitalisasi, evaluasi, dan penghargaan atas sumber daya manusia.

Penilaian akuntansi konvensional yang selama ini (Sofyan Syafri H., 2011:427) menilai semua pengeluaran yang berkaitan dengan investasi sumber daya manusia diakui sebagai biaya, bukannya aset, mengakibatkan informasi keuangan yang berguna bagi pemakai laporan keuangan untuk pengambilan keputusan menjadi terdistorsi (khususnya pada pengukuran *Return on Investment*). Banyak pengeluaran yang tidak diperhitungkan dalam investasi walaupun pengeluaran tersebut memberikan kontribusi laba di masa yang akan datang. Dengan demikian, berdampak pada nilai perusahaan itu sendiri dan sangat mempengaruhi keputusan manajemen maupun investor.

Ada dua alasan utama untuk memperlakukan investasi sumber daya manusia sebagai aktiva dalam laporan keuangan perusahaan menurut Sofyan Syafri Harahap (2011: 428), yaitu :

1. Investor sekarang dan investor yang akan datang (*potential investor*) memerlukan informasi yang menentukan nilai dari suatu perusahaan. Untuk itu nilai sumber daya manusia diperlukan untuk dijadikan dasar pengambilan keputusan.
2. Investasi sumber daya manusia memenuhi kriteria untuk dipperlakukan sebagai aktiva. Sumber daya manusia memberikan jasa yang sekarang dan masa yang akan datang yang tidak dimiliki oleh mesin dan aktiva lain.

2.4. Perkembangan dan Argumen yang Mendukung Akuntansi Sumber Daya Manusia

2.4.1. Perkembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Menurut Flamholtz (Sofyan Syafri H., 2011: 428), terdapat lima tahap perkembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia, yaitu.

1. Tahap pertama (1960-1966)

Perkembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia bermula dari semakin berkembangnya teori akuntansi itu sendiri. Selain itu juga dipengaruhi oleh perkembangan medel organisasi, keperluan atas informasi sumber daya manusia dan perkembangan teori ekonomi mengenai modal, manusia, perhatian ahli jiwa internasional terhadap efektivitas kepemimpinan, perspektif sumber daya manusia serta perhatian sumber daya manusia sebagai komponen dan *goodwill* bagi perusahaan.

2. Tahap Kedua (1966-1971)

Periode ini merupakan waktu di mana telah banyak dilakukan riset akademik dari beberapa model dan teori mengenai Akuntansi Sumber Daya Manusia untuk menilai validitas model dan teori sebagai pengukuran terhadap biaya sumber daya manusia. Roger Harmanson merupakan salah satu peneliti dalam studi Akuntansi Sumber Daya Manusia pada tahap kedua ini. Studi yang dikembangkannya adalah bagaimana mengukur nilai aktiva manusia sebagai salah satu unsur *goodwill* perusahaan pada masa produktif atau manusia dipekerjakan.

3. Tahap Ketiga (1971-1976)

Tahap ini mengalami kemajuan dalam riset Akuntansi Sumber Daya Manusia, tidak hanya dilakukan oleh masyarakat di dunia barat dan Australia, tetapi juga oleh kawasan Timur yang diawali oleh Jepang. Ciri yang menonjol dalam fase perkembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia ini lebih terlampaikan dan dilakukan oleh organisasi wirausaha yang relatif masih kecil.

4. Tahap Keempat (1976-1980)

Gambling dalam bukunya *Accounting for Human Factor* menyebutkan bahwa tidak mungkin untuk memasukkan sumber daya manusia ke dalam neraca seperti aset yang lain.

Dari pesimistis beberapa pemikir ini, pengembangan riset Akuntansi Sumber Daya Manusia mengalami titik kemunduran. Beberapa alasan yang mengakibatkan stagnansi riset adalah kebanyakan riset pendahuluan yang relatif mudah diselesaikan, riset sisa yang diperlukan untuk mengembangkan Akuntansi Sumber Daya Manusia relatif rumit, kurangnya lahan atau organisasi yang memberikan pelayanan sebagai tempat untuk studi riset lapangan, biaya riset yang relatif besar sedangkan hasil dan manfaat penelitian kurang pasti.

5. Tahap Kelima (1980-sekarang)

Sejak tahun 1980 terjadi peningkatan penelitian Akuntansi Sumber Daya Manusia. Hal ini disebabkan bergesernya paradigma ekonomi Amerika dari ekonomi industrial menjadi ekonomi jasa yang berteknologi tinggi, yaitu tidak lain dan tidak bukan adalah kualitas kritis dan adaptif sumber daya manusia yang tinggi. Jepang dalam mengelola sumber daya manusia memandang manusia sebagai aset dan membangun loyalitas karyawan terhadap perusahaan sehingga berpengaruh pada meningkatnya produktivitas karyawan perusahaan.

2.4.2. Argumen yang mendukung Akuntansi Sumber Daya Manusia

Belkaoui (2006: 358) mengemukakan beberapa argumen yang mendukung keberadaan Akuntansi Sumber Daya Manusia ini sebagai berikut.

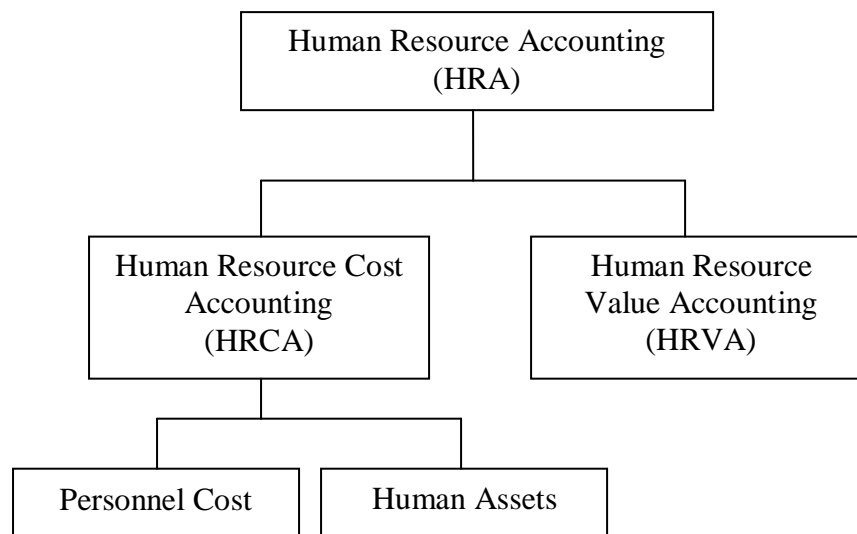
1. Untuk bisa memenangkan strategi dalam persaingan yang semakin tajam, karena dengan adanya ASDM ini, manajemen memiliki informasi yang lengkap, akurat, dan relevan tentang sumber daya manusia, sehingga manajemen SDM bisa lebih baik.
2. Alvin Toffler mengemukakan terdapat tiga gelombang perkembangan dunia. Gelombang pertama, ekonomi didominasi dan digerakkan oleh sektor

pertanian dan juga pertambangan. Gelombang kedua, ekonomi digerakkan oleh sektor industri dengan upah buruh yang murah. Sedangkan gelombang ketiga ditandai dengan *knowledge work* atau *knowledge* badan ekonomi di masa ekonomi digerakkan oleh ilmu pengetahuan dan teknologi. Dan dalam gelombang ketiga sebagaimana yang dikemukakan oleh Alvin Toffler, akuntansi SDM ini sangat berperan. Pada era ini dibutuhkan manajemen yang sangat tepat untuk SDM tersebut, jika tidak, akan merugikan perusahaan. Oleh karena itu, maka ASDM sangat dibutuhkan.

3. Konflik antara pemilik modal dengan buruh. Dalam situasi dimana konflik antara pemilik modal dan buruh, maka yang sering terjadi adalah akuntansi partisan atau yang disebut juga *partisan accounting* atau *adversary accounting*. *Adversary accounting* ini adalah metode pencatatan akuntansi yang mementingkan pihak sendiri, umumnya pemilik modal, sehingga pihak lain merasa dirugikan yang berakibat munculnya kembali konflik. Situasi inilah yang memunculkan *employee reporting*, *human resources accounting*, dan *value added reporting*. Dengan adanya ASDM ini, maka diharapkan konflik ini dapat diharmonisasikan.
4. Mendukung *empowerment process*. ASDM ini akan dapat mendukung *empowerment process*, yaitu suatu proses meningkatkan rasa percaya diri di antara anggota organisasi melalui identifikasi keadaan yang menimbulkan ketidakberdayaan dan dengan menghilangkan ketidakberdayaan ini oleh praktik organisasi formal dan teknik informal lainnya melalui pemberian informasi yang efektif. ASDM akan sangat membantu melaksanakan memberikan informasi dalam *empowerment process ini*.

2.5. Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia

Secara skematis, ruang lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia (Amin W. Tunggal, 1995: 11) dapat dilihat dengan mencakup komponen-komponen sebagai berikut :



Gambar 2.1. ruang lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia (Sumber : Tunggal, 1995: 11)

1. *Human resource cost accounting (HRCA)*

Human resource cost accounting (HRCA) adalah pengukuran dan pelaporan biaya yang timbul untuk pencarian, pengembangan, dan penggantian tenaga sebagai sumber daya organisasi.

Dalam hal ini terdapat dua jenis cost (biaya) menurut Flamholtz (Amin W. Tunggal, 1995: 12) berkenaan dengan *human resource cost accounting (HRCA)* ini, yaitu :

- a. *Personnal cost* adalah biaya yang berhubungan dengan fungsi proses manajemen personalia dalam pencarian dan pengembangan sumber daya manusia.
- b. *Humman assets*. Biaya manusia itu sendiri dimasukkan sebagai human resource dari suatu perusahaan.

2. *Human Resource Value Accounting (HRVA)*

Pengertian *Value* di sini adalah *present value of future service* atau nilai kini dari pelayanan di masa datang. Sedangkan human resource value adalah: *present worth of future service that people are expected to provide* atau

pelayanan di masa datang yang diharapkan orang-orang untuk disediakan oleh sumber daya manusia itu sendiri.

2.6. Metode Pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia

Biaya yang dikeluarkan untuk penelitian, pendidikan, dan pengembangan sumber daya manusia pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) diatur pada PSAK No. 20 tahun 2009. Definisi biaya dalam arti luas adalah

“pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan yang telah terjadi ataupun yang kemungkinan akan terjadi di masa yang akan datang”(Mulyadi, 2000: 122).

Dalam pengukuran nilai sumber daya manusia yang dikemukakan Belkaoui (2006: 360) dan Sofyan Syafri H. (2011: 437) dapat dilakukan dua metode, yaitu metode moneter dan non moneter. Metode moneter dibagi lagi menjadi dua metode, yaitu biaya yang terjadi (*human resource cost accounting*) dan besarnya nilai yang terjadi (*human resource value accounting*). Sementara itu dengan metode non moneter dikaitkan untuk mengetahui prestasi kerja karyawan dan evaluasi atas kinerja karyawan.

2.6.1. Metode moneter

2.6.1.1. Metode biaya yang terjadi(*human resource cost accounting*)

Metode ini merupakan metode pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia yang mengukur dan melaporkan seluruh biaya yang timbul untuk pencarian atau perekrutan, pengembangan, dan penggantian tenaga kerja. Metode ini pun dibagi lagi menjadi dua, yaitu metode biaya historis (*historical cost of human resource*) dan biaya pengganti (*Replacement cost of human resource*).

a. Biaya historis (*historical cost of human resource*)

Yaitu metode pengukuran nilai sumber daya manusia yang menjumlah biaya-biaya yang telah dikeluarkan dalam rangka memperoleh atau merekrut, melatih, dan mengembangkan tenaga kerja, termasuk penempatannya.

<i>Acquisition cost</i>	XXX
<i>Development cost</i>	XXX
	<hr/>
	XXX
<i>Amortization expense</i>	(XXX)
	<hr/>
<i>Human resource investment net</i>	XXX

Gambar 2.2. pengukuran dengan metode biaya historis (*historical cost of human resource*)

b. *Replacement cost of human resource*

Yaitu mencakup biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk menggantikan sumber daya manusia yang sekarang dipekerjakannya. Jadi, di sini harus diperhitungkan pula biaya menunggu dan lain-lain sampai dengan pegawai baru itu diterima dan siap menggantikan pegawai lama.

2.6.1.2. Metode besarnya nilai yang terjadi (*human resource value accounting*)

Metode penghitungan nilai sumber daya manusia ini terdiri lagi dari beberapa jenis, yaitu:

a. *The replacement cost model*

Dalam metode ini, nilai sumber daya manusia diukur dengan memperkirakan beberapa biaya yang akan dikeluarkan untuk mendapatkan pegawai yang sama. Atau dapat juga dihitung dengan menaksir beberapa biaya yang akan dikeluarkan untuk merekrut, melatih, menempatkan, dan mengembangkan pegawai yang sama kualitasnya dengan yang ada sekarang.

b. *The opportunity cost model*

Dalam model ini, nilai sumber daya manusia diukur melalui proses penawaran yang bersifat kompetitif yang dilakukan secara internal dengan didasarkan pada konsep *opportunity cost*. Di sini,

investment center management menawarkan pegawai yang dinilai langka, sehingga hanya mereka yang menjadi dasar pengukuran. Dan di sinilah letak kelemahan model ini karena pemilihan atau kriteria langka ini dinilai bersifat subjektif dan diskriminatif.

c. *Discounted wage flows method*

Metode ini mengusulkan perhitungan nilai sumber daya manusia dengan melihat nilai kompensasinya di masa yang akan datang. Dan rumus menghitungnya diberikan sebagai berikut.

$$V_r = \sum_{t=r}^T \frac{I(t)}{(1+r)^{t-r}}$$

Keterangan :

V_r = nilai sumber daya manusia seseorang pada usia “r”

$I(t)$ = pendapatan yang bersangkutan sampai pensiun

r = tingkat discount khusus untuk seseorang

T = umur pensiun

d. *Adjusted discounted future wages method*

Dalam model ini, dilakukan penyesuaian terhadap nilai kompensasi yang akan diterima pegawai. *Discounted* dari gaji yang akan datang disesuaikan dengan *efficiency factor* yang merupakan rasio *Return on Investment* (ROI) perusahaan tertentu dibandingkan dengan keseluruhan perusahaan dalam suatu ekonomi pada saat tertentu yang dihitung dengan rumus sebagai berikut.

$$\text{Efficiency Ratio} = \frac{5 \frac{RF_0}{RE_0} + 4 \frac{RF_1}{RE_1} + 3 \frac{RF_2}{RE_2} + 2 \frac{RF_3}{RE_3} + \frac{RF_4}{RE_4}}{15}$$

Keterangan :

RF_i = tingkat laba akuntansi atas aset yang dimiliki perusahaan pada tahun ke-i

RE_i = tingkat laba akuntansi atas aset yang dimiliki keseluruhan perusahaan pada tahun ke- i

i = tahun (0-4)

e. *Present monetary value method*

$$A = \sum_{i=1}^N \int_{\tau}^T \frac{G_i(t)}{(1+r)^{t-\tau}} dt + \int_{\tau}^T \frac{X(t)}{(1+r)^{t-\tau}} dt + \sum_{i=1}^N \int_{\tau}^T \frac{E_i(t)}{(1+r)^{t-\tau}} dt$$

Keterangan :

A = nilai sumber daya manusia bagi suatu organisasi formal

N = jumlah tenaga kerja yang dipekerjakan organisasi

t = saat sekarang

T = waktu paling sering pegawai meninggalkan organisasi

$G_i(t)$ = nilai jasa yang diberikan seorang i pada waktu t kepada organisasi

$E_i(t)$ = semua kompensasi langsung dan tidak langsung yang diberikan kepada seseorang i pada waktu t oleh organisasi

$X(t)$ = nilai jasa seluruh individu yang saat ini dipekerjakan bersama kelebihan nilai jasa individu pada saat t

r = tingkat bunga (*time value of money*)

f. *Discounted future value*

Metode ini dikembangkan oleh Brummet, Flamholtz, dan Pyle. Mereka menyarankan untuk meramalkan *present value* dari laba perusahaan pada tingkat *rate of return* yang normal dan mengalokasikan sebagian dari nilai ekonomis perusahaan sebagai sumber daya manusia perusahaan berdasarkan kontribusi relatif dari mereka.

g. *Goodwill method*

Metode ini dikembangkan oleh Hermanson. Dia menyarankan mendiskontokan kelebihan atas normal *expected earning* berdasarkan perbandingan perusahaan dalam suatu sektor industri dan mengalokasikannya ke aktiva yang belum ada, misalnya investasi dalam SDM. Gilbert juga mengusulkan hal yang sama di mana nilai *goodwill* dialokasikan ke aktiva SDM dan non-SDM berdasarkan rasionya terhadap total aktiva.

2.6.2. Metode Non Moneter

Disamping ukuran moneter (unit uang) di atas, sebenarnya ada metode lain untuk mengukur nilai sumber daya manusia, yaitu dengan menggunakan metode non moneter (*score, ranking*, dan lain-lain). Metode ini dapat digunakan untuk mengukur nilai sumber daya manusia suatu perusahaan. Dan beberapa metode untuk menilai sumber daya manusia dengan teknik non moneter adalah sebagai berikut Sofyan Syafri H. (2011: 439) :

a. Mendaftar keahlian dan kemampuan seseorang

Di sini, setiap karyawan dibuatkan buku, file, atau *personal record*-nya yang berisi tentang keahliannya, pengalamannya, pendidikan, jabatan yang pernah diembannya, pengalaman, dan lain-lain.

b. Pembuatan rating atau ranking atas prestasi seseorang

Dalam menilai prestasi seseorang bisa dengan menggunakan *rating, ranking*, atau *checklist*. Dan hal yang dinilai bisa tingkat pendidikan, pengalaman kerja, dan sebagainya.

c. Penilaian terhadap potensi seseorang

Di sini, diukur kemungkinan potensi seseorang jika dipromosikan atau dipindahkan sehingga dapat diketahui potensinya jika diberikan tugas baru.

d. Pengukuran sikap

Umumnya pengukuran ini digunakan untuk mengetahui informasi mengenai tendensi seseorang yang menyatakan perasaannya tentang suatu objek. Misalnya ditanya sikapnya terhadap pekerjaan, gaji, kualitas, dan lain-lain. Bisa menggunakan skala misalnya: (1) sangat setuju; (2) setuju; (3) tidak tahu; (4) tidak setuju; (5) sangat tidak setuju.

e. *Subjectived expected utility*

Di sini, digabungkan antara nilai subjektif seseorang dan tingkat keyakinan seseorang akan kemungkinan terjadinya suatu kejadian. Metode *psychophysical* dikembangkan untuk mengukur utilitas dan probabilitas subjektif dengan menggunakan skala besaran subjektif. Bisa juga menggunakan perbandingan pasangan, *rating*, dan taksiran besaran.

f. Model Likert-Bowers

Model terakhir ini berupaya mengukur variabel yang menentukan efektivitas sumber daya manusia dalam suatu organisasi. Kuesioner berdasarkan model teori *survey organizations* didesain untuk mengukur “iklim organisasi”. Hasil kuesioner ini dapat dijadikan sebagai dasar dalam membantu mengukur nilai sumber daya manusia dengan menggambarkan persepsi karyawan tentang atmosfer kerja di suatu perusahaan. Kemudian digabungkan pendekatan perilaku dan ekonomi maka lahirlah nilai sumber daya manusia.

2.7. Konsep-Konsep Biaya Sumber Daya Manusia

Menurut Flamholtz (Handriansyah, 2009: 2), biaya sumber daya manusia merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mendapatkan atau mengganti karyawan. Konsep Akuntansi Konvensional mengenai biaya perolehan (*acquisition cost*) mempunyai kaitan dengan Akuntansi Sumber Daya Manusia. Biaya perolehan (*acquisition cost*) terdiri dari:

1. Biaya orisinil dari sumber daya manusia

Biaya ini merupakan pengorbanan yang terjadi untuk memperoleh dan mengembangkan karyawan. Biaya orisinil sumber daya manusia secara tipikal termasuk biaya-biaya rekrutmen atau pengerahan, seleksi, penerimaan (*hiring*), penempatan, orientasi, dan pelatihan di tempat kerja (*on-the job training*). Beberapa biaya tersebut merupakan biaya langsung (*direct cost*) dan biaya tidak langsung (*indirect cost*).

2. Biaya Pengganti dari sumber daya manusia

Biaya ini merupakan pengorbanan yang harus terjadi saat sekarang untuk menggantikan sumber daya manusia yang sedang dipekerjakan. Biaya pengganti secara tipikal termasuk biaya yang disebabkan oleh perputaran dari karyawan sekarang, dan juga biaya untuk mendapatkan dan mengembangkan suatu penggantian. Saat ini manajemen sumber daya manusia berfikir untuk menggantikan manusia yang berkaitan dengan peranan khusus, daripada menggantikan manusia secara keseluruhan.

2.7.1. Jenis-jenis biaya riset dan pengembangan sumber daya manusia

Kegiatan riset dan pengembangan sumber daya manusia bertujuan untuk meningkatkan kualitas sumber daya manusia secara khusus dan kualitas perusahaan pada umumnya. Adapun biaya riset dan pengembangan tersebut (Suwanto, 2006: 10) meliputi:

1. Gaji dan biaya pegawai lainnya yang terlibat dalam kegiatan riset dan pengembangan.
2. Biaya Akuisisi (*Acquisition Cost*), merupakan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk merekrut atau mendapatkan tenaga kerja baru sebagai pengganti tenaga kerja yang sudah tidak produktif lagi, biaya ini mengarah pada peningkatan kualitas SDM perusahaan.
3. Biaya Pengembangan (*Development cost*), adalah biaya pengembangan sumber daya manusia yang telah dimiliki

perusahaan dengan jalan memberikan atau mengirim karyawan ke pelatihan yang bersifat khusus.

4. Biaya *Out of Pocket*, adalah biaya-biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk mengadakan kegiatan untuk meningkatkan kemampuan dan wawasan yang dapat berupa seminar, sarasehan, dan kegiatan lainnya.
5. Biaya bahan dan jasa yang digunakan dalam kegiatan riset dan pengembangan.
6. Penyusunan properti, pabrik, dan pelatihan dalam kegiatan riset dan pengembangan.
7. Biaya overhead di luar biaya administrasi umum yang berkaitan dalam kegiatan riset dan pengembangan.
8. Biaya-biaya seperti amortisasi paten dan lisensi apabila aktiva-aktiva tersebut digunakan dalam kegiatan riset dan pengembangan.

2.8. Pengakuan Sumber Daya Manusia sebagai Aset

Sampai saat ini, masih terdapat perbedaan pendapat di kalangan akuntan bahwa sumber daya manusia merupakan bagian dari aset perusahaan yang harus dilaporkan di neraca, meskipun banyak dari mereka sepakat bahwa sumber daya manusia merupakan aset perusahaan yang sangat besar kontribusinya dalam memberikan manfaat ekonomis masa depan ke perusahaan, namun upaya memasukkan sumber daya manusia sebagai aset dalam laporan neraca masih terganjal karena harus memenuhi kriteria pengakuan sebagai aset perusahaan.

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam PSAK Nomor 16 (2009: 16.2) menjelaskan bahwa

“ aset tetap adalah aset berwujud yang dimiliki perusahaan untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain atau untuk tujuan administratif dan diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode”.

Kemudian, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam PSAK Nomor 19 (2009: 19.2) menjelaskan bahwa

“aset tidak berwujud adalah aset nonmoneter yang dapat diidentifikasi tanpa wujud fisik serta dimiliki untuk digunakan dalam menghasilkan atau menyerahkan barang atau jasa, disewakan kepada pihak lainnya, atau untuk tujuan administratif”

Berdasarkan definisi-definisi di atas, terlihat kelemahan dari akuntansi konvensional yang dirancang untuk menilai semua aset yang dimiliki perusahaan, seperti tidak diukurnya dan dinilainya aset sumber daya manusia dengan alasan aset manusia bukan aset yang bertahan lama dan sangat mudah berpindah, sehingga sulit untuk melakukan proses evaluasi dengan menggunakan metode secara formal.

2.9. Amortisasi Sumber Daya Manusia

Proses amortisasi sumber daya manusia ini akan diamortisasikan untuk jangka waktu yang sama yaitu sesuai dengan kebijakan manajemen. Hal ini didasarkan pada kebijakan estimasi perusahaan akan mengadakan evaluasi terhadap kinerja karyawannya. Hal tentang penetapan jumlah masa manfaat juga sesuai dengan PSAK No. 19 revisi 2010 (2010: 781) yang menyatakan bahwa “aset tidak berwujud dapat memiliki umur ekonomis tidak terbatas sesuai kebijakan manajemen”.

Untuk menghitung amortisasi dilakukan dengan menggunakan metode garis lurus. Pemilihan metode ini didasarkan pada PSAK No. 19 (2009: 19.12) yang menyatakan: “Metode amortisasi aktiva tidak berwujud adalah metode garis lurus (*straight line method*), kecuali jika metode lain yang lebih sesuai dengan kondisi perusahaan”.

2.10. Contoh Pelaporan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Dalam jurnalnya yang berjudul “Akuntansi Sumber Daya Manusia sebagai Alternatif dalam Penyusunan laporan Keuangan”, Suwanto (2006: 12 dan 14) memberikan gambaran atau contoh pelaporan Akuntansi Sumber Daya Manusia dan bagaimana perbedaannya dengan hasil laporan keuangan Akuntansi Konvensional. Contoh yang ia buat adalah laporan keuangan PT. Gajah Jaya Mandiri.

Di sini kita akan lihat perbedaan hasil laporan keuangan sebelum dan setelah penerapan akuntansi sumber daya manusia. Seperti yang telah dibahas sebelumnya, hal tersebut terjadi karena adanya perlakuan berbeda terhadap biaya sumber daya manusia antara Akuntansi Konvensional dengan Akuntansi Sumber Daya Manusia.

Dapat terlihat (**Lampiran 1**) bahwa terjadi perbedaan laba bersih dimana laba bersih dari Akuntansi Sumber daya manusia lebih baik dibandingkan laba bersih hasil Akuntansi Konvensional. Yaitu terjadi peningkatan laba bersih sebesar Rp 14.560.000. Hal itu disebabkan dihapuskannya biaya SDM sebesar Rp 26.000.000, karena biaya tersebut akan dialokasikan atau diperlakukan sebagai aset dalam neraca Akuntansi Sumber Daya Manusia.

Dan dapat terlihat pula (**Lampiran 2**) bahwa terjadi perbedaan nilai dari total aktiva dan total pasiva dari Akuntansi Sumber daya manusia yang lebih baik dibandingkan total aktiva dan pasiva hasil Akuntansi Konvensional. Dimana aktiva atau aset Akuntansi Sumber Daya Manusia lebih besar Rp 26.000.000, hal tersebut dikarenakan adanya pengalokasian nilai investasi SDM yang dalam akuntansi konvensional diperlakukan sebagai beban. Begitu juga dengan pasiva atau kewajiban dan modalnya.

2.11. Prospek dan Kendala Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Usaha penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia pada dasarnya merupakan pembangunan sistem akuntansi yang berkaitan dengan SDM. Sementara itu tipe sistem Akuntansi Sumber Daya Manusia yang akan dikembangkan suatu perusahaan tergantung pada jenis dan ukuran perusahaan, tipe dan tingkat kemampuan sumber daya manusia dalam perusahaan, dan tingkat kemampuan sumber daya manusia dalam perusahaan.

Pada dasarnya, menurut Amin W. Tunggal (1995: 30) hampir semua perusahaan dapat menerapkan Akuntansi Sumber Daya Manusia dan sistem yang

dibutuhkan tiap jenis perusahaan akan berbeda satu sama lain. Namun apabila dikaji lebih jauh, sebenarnya metode Akuntansi Sumber Daya Manusia paling sesuai jika diterapkan pada perusahaan yang bergerak dibidang jasa, dimana diperlukannya relatif banyak tenaga kerja yang terampil dan berkemampuan tinggi.

Sementara itu , kendala atau masalah yang mungkin ditemui dalam penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia menurut Amin W. Tunggal (1995: 30) diantaranya :

1. Definisi

Menurut FASB Nomor 5

“asset are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transaction or event”.

Dari definisi di atas, terdapat tiga komponen penting dari suatu aset, yaitu :

1. Manfaat ekonomi masa mendatang yang mungkin timbul (*probable future economic benefits*).
2. Diperoleh atau dikendalikan oleh kesatuan usaha tertentu (*obtained or controlled by a particular entity*)
3. Akibat transaksi atau peristiwa masa lalu (*a result of past transaction or event*).

Dari definisi di atas, dapat diketahui sebagai suatu aset, sumber daya manusia telah memenuhi syarat pertama dan ketiga, tetapi syarat kedua tidak dapat dipenuhi, karena sumber daya manusia tidak dapat dikendalikan sepenuhnya oleh perusahaan.

2. Dapat diukur (*Measurement*)

Masalah pengukuran inilah yang menjadi isu sentral yang belum terpecahkan pada Akuntansi Sumber Daya Manusia. Karena sumber daya manusia memiliki karakteristik yang berbeda dengan aset lain, seperti masalah kepemilikan ataupun amortisasi.

Selain itu sumber daya manusia juga berbeda dengan aset lain dalam hal penilaiannya, karena perusahaan tidak dapat memiliki secara mutlak sumber daya ini.

3. Relevan (*Relevance*)

Suatu informasi dikatakan relevan jika informasi itu dapat memiliki kapasitas untuk membuat suatu perbedaan keputusan antara para investor, kreditor, dan pengambil keputusan lainnya. Dalam hal ini, sumber daya manusia mengalami kendala subjektivitas dalam pengukuran nilai prediksi serta pengestimasi masa kegunaan.

4. dapat diandalkan (*Reliability*)

Informasi akuntansi dapat dikatakan andal jika pengaruh penyajiannya bebas dari kesalahan. Hal inilah yang dirasakan sebagai kendala, karena sumber daya manusia dalam pengukurannya banyak menggunakan estimasi yang bersifat subjektif.

2.12. Analisis rasio keuangan

Pada penelitian ini, peneliti ingin menyatakan kembali data akuntansi dalam bentuk lain yang masih saling berkaitan, yaitu rasio keuangan. Rasio keuangan menurut Chaerul D.Djakman (Arthur J. Keown et al. 2000: 91) membantu kita dalam mengidentifikasi beberapa kekuatan dan kelemahan perusahaan. Rasio keuangan memberikan dua cara untuk membuat perbandingan dari data keuangan perusahaan menjadi lebih berarti: (1) kita dapat memeliti rasio antarwaktu dan (2) kita dapat membandingkan rasio keuangan perusahaan dengan perusahaan lain.

Dalam mempelajari rasio keuangan, kita dapat menggunakan berbagai kategori secara sederhana saja, atau menggunakan rasio-rasio tersebut untuk menjawab pertanyaan penting mengenai operasional perusahaan. Empat pertanyaan sebagai petunjuk dalam menggunakan rasio keuangan menurut Chaerul D.Djakman (Arthur J. Keown, 2000: 92) sebagai berikut:

1. Seberapa jauh likuiditas perusahaan?
2. Apakah manajemen menghasilkan laba operasi yang cukup atas aktiva yang ada?
3. Bagaimana perusahaan mendanai aktivasnya?
4. Apakah pemilik atau investor mendapatkan pengembalian yang cukup atas investasi mereka?

2.12.1. Kelebihan dan Kekurangan Analisis Rasio Keuangan

Dalam penelitian ini, peneliti tidak hanya membandingkan hasil laporan keuangan sebelum dengan setelah penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia, tetapi peneliti juga membandingkan beberapa rasio keuangan antara sebelum dengan setelah penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia. Diantaranya rasio *Profit Margin*, *Return on Assets*, *Return on Equity*, dan *Equity Multiplier*. Namun terdapat kelebihan dan kekurangan dalam analisis rasio keuangan tersebut.

Menurut R. Agus Sartono dan Teuku Mirza (1999), kelebihan rasio keuangan akan membantu dalam menilai prestasi manajemen dan prospeknya di masa depan. Dengan analisis keuangan ini dapat diketahui kekuatan dan kelemahan yang dimiliki suatu perusahaan. Rasio tersebut dapat memberikan indikasi apakah perusahaan memiliki kas yang cukup untuk memenuhi kewajiban finansialnya, besarnya piutang cukup rasional, efisiensi manajemen persediaan, perencanaan pengeluaran investasi yang baik, serta struktur modal yang sehat. Dengan menganalisis prestasi keuangan akan dapat terlihat apakah manajemen dapat merencanakan dan mengimplementasikan setiap tindakan secara optimal.

Sedangkan kelemahan dari analisis rasio keuangan menurut R. Agus Sartono dan Teuku Mirza (1999) adalah :

1. Adanya distorsi karena laba yang dimasukkan tidak memasukkan unsur modal ekuitas.
2. Laporan keuangan dari suatu perusahaan yang memiliki sejumlah divisi dari industri yang berlainan akan sulit dibandingkan dengan perusahaan lain dari industri yang berbeda.

3. Laporan keuangan tidak dapat berdiri sendiri, tetapi harus didukung oleh catatan atas laporan keuangan. Sedangkan analisis rasio keuangan tidak menggunakan rasio keuangan.
4. Perbedaan dalam perlakuan akuntansi dapat menimbulkan distorsi dalam membandingkan rasio.

Kemudian kelebihan analisis rasio keuangan menurut Chaerul D. Djakman (Arthur J. Keown et al. 2000: 105) ialah memungkinkan seseorang menelusuri sejarah suatu perusahaan dan menilai posisi perusahaan saat ini. Analisis ini juga memungkinkan manajer keuangan memperkirakan reaksi kreditur ataupun penanam modal (Investor) terhadap keadaan perusahaan, dan dengan cara yang demikian lah perusahaan dapat mencari cara-cara yang tepat untuk mencari dana.

Namun menurut Chaerul D. Djakman (Arthur J. Keown et al. 2000: 105) meskipun analisis rasio keuangan merupakan alat yang sangat berguna, akan tetapi tetap ada kekurangan atau keterbatasan, sehingga harus digunakan secara hati-hati. Rasio keuangan disusun dari data-data akuntansi, sedangkan data tersebut dapat ditafsirkan dengan berbagai macam cara dan bahkan dapat dimanipulasi. Seorang manajer juga harus berhati-hati dalam menilai apakah suatu rasio baik atau buruk dalam menyimpulkan penilaian atas suatu perusahaan dengan perangkat rasio keuangan. Karena jika analisis rasio keuangan suatu perusahaan menunjukkan pola yang berbeda dengan norma-norma sektor industrinya, tidak berarti hal ini menunjukkan ada yang kurang beres dengan perusahaan tersebut.