

Manusia sebagai Aset atau Biaya? Pengungkapan Sumber Daya Manusia dalam Laporan Keuangan

Nanda Safarida* dan Saparuddin Siregar
Fakultas Ekonomi dan Bisnis, IAIN Langsa
Fakultas Ekonomi dan Bisnis, UINSU Medan

*Email: nandasafarida@iainlangsa.ac.id

Abstract

Human resource is the most valuable asset of an organization. However, conventional accounting was not able to provide valid information about human resource in the financial statements, whereas such information is absolutely needed by stakeholder in decision-making. This has led to the emergence of human resources accounting. This study aims to analyze the recognition of human resource as assets (rather than cost) in the financial statements and various obstacles in application of human resources accounting. This study uses a descriptive analysis in analyzing secondary data related to these issues. The results show that there are three trends in the accounting treatment model for human resources, namely, investment in human resources, intangible assets and deferred charges which are subsequently amortized. Meanwhile, the obstacles in the application of human resource accounting are human resource is not meet the requirements as an asset, there is no uniformity of measurement and assessment of human resources and the validity value of measurement of human resources does not reflect the real or full value. Therefore, an encouragement through empirical research to create uniformity measurement of human value and also efforts to revisit the definition of assets are required. Thus, the human resource could be recognized as asset in General Accepted Accounting Principle.

Keywords: *Asset, Cost, Human resource, Human resource accounting.*

Abstrak

Sumber daya manusia merupakan aset paling berharga bagi sebuah organisasi. Namun, akuntansi konvensional tidak mampu menyediakan informasi yang valid tentang sumber daya manusia dalam laporan keuangan, padahal informasi tersebut sangat dibutuhkan terutama oleh pihak-pihak yang berkepentingan dalam pengambilan keputusan. Hal inilah yang menyebabkan munculnya akuntansi sumber daya manusia. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisa kembali pengungkapan keberadaan manusia sebagai aset dan bukan hanya sebagai biaya dalam laporan keuangan serta berbagai kendala yang dihadapi dalam upaya pengaplikasian akuntansi sumber daya manusia. Penelitian ini menggunakan metode yang bersifat deskriptif analisis dalam menganalisa data sekunder yang berkaitan dengan masalah-masalah tersebut. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ada tiga kecenderungan model perlakuan akuntansi atas sumber daya manusia yaitu, investasi sumber daya manusia, aktiva tak berwujud dan biaya yang ditangguhkan yang selanjutnya diamortisasi. Sementara, kendala dalam aplikasi akuntansi sumber daya manusia antara lain, belum terpenuhi syarat sebagai aset, belum adanya keseragaman pengukuran dan penilaian terhadap sumber daya manusia dan nilai validitas pengukuran terhadap sumber daya manusia tidak merefleksikan nilai seutuhnya. Oleh sebab itu, perlu adanya dorongan melalui riset-riset empiris untuk membuat keseragaman dalam pengukuran nilai manusia dan juga upaya untuk meninjau kembali definisi dari aset. Hingga kemudian sumber daya manusia mendapatkan pengakuan sebagai aset dalam General Accepted Accounting Principle.

Kata Kunci: *Akuntansi Sumber Daya Manusia, Aset, Biaya, Sumber Daya Manusia*

PENDAHULUAN

Manusia dan mesin seakan berlomba memberikan peran terbaiknya bagi kemajuan ilmu dan teknologi. Namun demikian, peran manusia tetap lebih unggul, sehingga teknologi canggih manapun takkan pernah mampu menggantikan peran makhluk Allah yang paling sempurna sebagai khalifah di bumi ini.

Dalam menjalankan peran dan fungsinya sebagai pengelola bumi yang bertanggung jawab sesuai dengan ketentuan Allah, keberadaan manusia sangatlah bernilai. Pada lingkup yang lebih kecil dimana manusia disebut sebagai pekerja, eksistensi manusia merupakan sesuatu yang berharga dan bernilai moneter. Namun nilai tersebut belum diakui sehingga tidak bisa diterjemahkan oleh teori akuntansi konvensional kedalam laporan keuangan sebagai salah satu dari aset dalam neraca perusahaan. Meskipun kemudian seiring dengan berkembangnya ilmu akuntansi dan manajemen serta atas dasar pemikiran bahwa manusia adalah pencipta nilai, pelaku manajemen dan penanggung jawab semua operasional perusahaan, manusia mulai dipandang sebagai aset berharga (Harahap, 2008).

Sumber daya manusia yang sering disebut dengan *human asset* merupakan salah satu keniscayaan bagi suatu perusahaan. Keberadaannya memegang peranan penting dalam pelaksanaan dan pencapaian target bisnis (Bangun, 2012). Meskipun demikian, mayoritas dari organisasi bisnis belum berupaya secara maksimal untuk menentukan nilai aset dari manusia/pekerja. Terlihat jelas dari sisi akuntansi keuangan yang tidak memperlakukan manusia sebagai aset ataupun investasi. Bahkan belum terdapat informasi yang memadai terkait biaya dan manfaat ketika berhadapan dengan keputusan-keputusan penting mencakup pengarahannya, kompensasi, produktivitas dan keputusan penting lainnya dalam perusahaan (Islahuzaman, 2006).

Kegagalan prinsip akuntansi menyajikan informasi yang memadai dan relevan bagi manajemen dan investor menjadi gagasan awal bagi munculnya akuntansi sumber daya manusia yang kemudian disusul dengan hadirnya pendekatan pengauditan akuntansi social dan sumber daya manusia dengan pandangan bahwa modal manusia dan harta berwujud bersifat berbeda secara alami (Ikhsan, 2008). Sumber daya manusia yang diperlakukan sebagai biaya mengakibatkan perhitungan neraca dan rugi laba terdistorsi. Dari sisi neraca terdistorsi karena angka dalam aktiva total tidak termasuk aktiva manusia yang selanjutnya berefek pada tidak terindikasinya investasi aktual organisasi dalam aktiva manusia. Sementara dari sisi perhitungan rugi laba, laba bersih terdistorsi karena semua pengeluaran ditujukan untuk mendapatkan dan mengembangkan sumber daya manusia sebagai biaya selama periode terjadi daripada mengkapitalisir dan mengamortisasi biaya tersebut selama umur jasa yang diharapkan (Islahuzaman, 2006).

Penelitian ini merujuk pada beberapa penelitian sebelumnya, yakni diantaranya: penelitian yang berjudul Penelaahan penerapan laporan akuntansi sumber daya insani pada Koperasi Jasa Keuangan Syariah BMT Binamas Purworejo (Yuwono, 2015). Penulis dalam penelitian tersebut menelaah posisi sumber daya insani dalam laporan keuangan Koperasi. Kemudian, penelitian yang berjudul Pengukuran akuntansi sumber daya manusia dan pengungkapannya dalam laporan keuangan Perusahaan daerah air minum Purbalingga (Priyati & Fakhruddin, 2014). Dalam penelitiannya penulis mencoba mengkaji sejumlah biaya atas sumber daya manusia yang dapat dikonversi menjadi aset perusahaan dan juga menganalisa perbedaan keuntungan dalam penerapan akuntansi konvensional dan akuntansi sumber daya manusia pada perusahaan.

Selanjutnya penelitian lain dengan tema terkait adalah penelitian dengan judul Perlakuan akuntansi sumber daya manusia: aset sekaligus investor bagi perusahaan (Ningsih, 2001). Penelitian tersebut membahas tentang Perlakuan akuntansi terhadap sumber daya manusia sebagai aset perusahaan dan kemungkinan penghitungan terhadap sumber daya manusia sebagai investor *human capital*. Beberapa penelitian tersebut menjadi pedoman awal bagi peneliti untuk menganalisa lebih jauh kemungkinan eksistensi sumber daya manusia sebagai aset dalam laporan keuangan berikut kendala dalam penerapan konsep tersebut.

Modal Manusia (*Human Capital*)

Modal manusia adalah nilai keseluruhan sumber daya manusia yang merupakan sesuatu yang unik dalam organisasi. Nilai keseluruhan tersebut melibatkan semua pekerja termasuk kemampuan/keahlian untuk menyelesaikan pekerjaan hingga berhasil (Ramli, 2014). Teori *Human Capital* yang pertama kali diperkenalkan oleh Theodore W. Schultz pada tahun 1961 menyatakan bahwa sebagaimana mesin dan teknologi, manusia juga merupakan suatu bentuk modal. Teori *Human capital* menekankan pada pendidikan, pengetahuan, kesehatan, dan keterampilan manusia.

Becker (1993) selanjutnya melakukan pengembangan terhadap konsep pemikiran Schultz yang mendefinisikan *human capital* sebagai berikut:

“Value added to a laborer when the laborer acquires knowledge, skills, and other assets useful to the employer on firm in the production and exchange process, human capital is the added value embedded in the laborer themselves. Typically, human capital is operationalized and measured by education, training, and experience”.

Manusia bukan sekedar sumber daya namun juga merupakan investasi yang menghasilkan pengembalian dimana pengeluarannya dilakukan dengan tujuan pengembangan kualitas dan kuantitas dari manusia itu sendiri. Pendidikan dan pelatihan yang diupayakan perusahaan adalah faktor penting untuk mendorong pekerja meningkatkan produktivitas kerja. Sementara kesehatan fisik dan mental adalah dasar bagi lahirnya suatu produktivitas kerja.

Manusia dengan segala kemampuannya bila dikerahkan keseluruhannya akan menghasilkan kinerja yang luar biasa. Ada enam komponen dari modal manusia yang dikutip dari laman situs BPPK Departemen Keuangan. Pertama, modal intelektual (*intellectual capital*) yang merupakan perangkat yang diperlukan untuk menemukan peluang dan mengelola ancaman dalam kehidupan. Sifat proaktif dan inovatif yang kemudian melahirkan kemampuan untuk cepat beradaptasi dengan perubahan sehingga mampu untuk tetap bertahan. Kedua, modal emosional (*emotional capital*) yang menjadi penentu bagi berkembang atau terhambatnya modal intelektual. Modal emosional juga dikenal dengan istilah kecerdasan emosi (*emotional intelligence*) meliputi *self awareness* (kemampuan untuk memahami emosi diri sendiri secara tepat dan akurat dalam berbagai situasi secara konsisten), *self management* (kemampuan mengelola emosi secara baik), *social awareness* (kemampuan untuk memahami emosi orang lain dari tindakannya yang tampak), dan *relationship management* (kemampuan orang untuk berinteraksi secara positif pada orang lain betapapun negatifnya emosi yang dimunculkan oleh orang lain).

Komponen modal manusia yang ketiga adalah modal sosial (*social capital*) yang dimanifestasikan dengan kemampuan untuk hidup dalam perbedaan dan menghargai perbedaan (*diversity*). Keempat, modal ketabahan (*adversity capital*) yakni kemampuan untuk menghadapi dan melalui kesulitan. Stolz memberikan perumpamaan pada para pendaki gunung dengan membedakan tiga tipe manusia: *quitter* (yakni orang yang bila berhadapan dengan masalah memilih untuk melarikan diri dari masalah dan tidak mau menghadapi tantangan guna menaklukkan masalah), *camper* (tipe yang berusaha tapi tidak sepenuh hati) dan *climber* (yang memiliki kemampuan luar biasa dalam menyelesaikan masalah). Kelima, modal moral (*morality capital*) dimana banyak penelitian menunjukkan bahwa kinerja organisasi sangat tergantung pada sejauh mana organisasi tersebut berpegang pada prinsip etika bisnis di dalam kegiatan bisnis yang dilakukannya. Terdapat empat komponen modal moral yaitu: *integrity* (*integritas*), *responsibility* (tanggung jawab), *compassionate* (penyayang) dan *forgiveness* (pemaaf). Keenam, modal kesehatan yang digambarkan dengan tubuh yang menjadi wadah untuk mendukung manifestasi seluruh modal yang telah dibahas sebelumnya. Karenanya, tubuh yang sehat adalah modal dasar bagi manusia untuk bekerja dan berfikir secara produktif.

Akuntansi dan Sumber Daya Manusia

Akuntansi merupakan suatu aktivitas pencatatan/rekaman berupa angka-angka terkait nilai moneter dari transaksi-transaksi perusahaan yang dijadikan dasar dalam proses pengambilan keputusan-keputusan penting perusahaan. Angka tersebut dapat diterjemahkan kedalam informasi yang lebih terperinci dan komprehensif mengenai aktivitas masa lalu, masa sekarang dan untuk memprediksi masa yang akan datang (Harahap, 2011).

APB (*Accounting Principle Board*) mendefinisikan akuntansi suatu jasa yang berfungsi memberikan informasi kuantitatif terkait suatu badan ekonomi yang secara umum dilakukan dalam ukuran uang yang kemudian dijadikan alternatif dalam pengambilan keputusan ekonomi. Berdasarkan define tersebut Iwan Triyuwono menyimpulkan bahwa ada anggapan tentang kesakralan angka-angka akuntansi yang dapat meningkatkan kesejahteraan ekonomi para stakeholder melalui pengambilan keputusan ekonomi. Informasi dalam akuntansi digunakan sebagai alat pengawasan manajemen, alat untuk peningkatan efektivitas dan efisiensi, alat untuk penurun biaya dan sebagainya (Triyuwono, 1996).

Nilai-nilai kapitalistik kerap kali muncul dalam informasi yang disajikan dalam akuntansi, begitu pula dengan tindakan dan keputusan ekonomi yang dibuat karenanya. Hal tersebut menjadi lumrah mengingat bahwa akuntansi lahir di lingkungan kapitalistik yang didasari oleh ide-ide Barat. (Triyuwono, 1996). Pengeliminasian nilai-nilai agama, penggunaan rasionalitas sebagai dasar pengambilan keputusan dan penekanan pada nilai pemilik modal pada suatu perusahaan menjadi beberapa aspek yang menyebabkan akuntansi konvensional tidak dapat diterapkan pada masyarakat Islam (Muhammad, 2013). Sehingga lahirnya akuntansi syariah dapat dianalisa dari dua sudut pandang, yakni dianggap sebagai alternatif akuntansi positif yang telah eksis menjadi *mainstream* akuntansi dunia atau sebagai kritik terhadap akuntansi positif (Triyuwono, 2006).

Akuntansi dalam Islam adalah bagian dari muamalah, sedangkan muamalah adalah bagian dari syariah yang merupakan sistem yang komprehensif mencakup hukum dan moralitas (Harahap, 1999). Abdul Rahman Abdul Rahim menyatakan bahwa:

“Islamic accounting is defined as the process of identifying, measuring and communicating economic and other relevant information, inspired by the Islamic worldview and ethics, and complied with the Shari’ah (Islamic law) – in order to permit informed judgments and decisions by potential and expected users of information – to enhance social welfare and seek mardhatillah (the blessings of Allah)” (Rahim, 2010).

Akuntansi syariah menyajikan informasi yang holistik bagi seluruh stakeholder dengan tetap menjunjung tinggi moralitas dan pandangan hidup Islami dengan tujuan kesejahteraan sosial dan ridha Ilahi.

Sementara sumber daya manusia dimaknai sebagai rancangan sistem-sistem formal dalam sebuah organisasi untuk memastikan penggunaan bakat manusia secara efektif dan efisien guna mencapai tujuan organisasi (Mathis, 2006). Dapat pula diartikan sebagai sejumlah orang yang tidak hanya memberikan sumbangan pemikiran namun juga melakukan berbagai jenis pekerjaan dalam mencapai tujuan dalam suatu organisasi (Sukirno, 2011).

Dalam Islam sumber daya manusia disebut sebagai sumber daya insani. Kata insan merujuk pada konsep insan kamil (manusia seutuhnya) yang gambaran seutuhnya tentang keluasan wawasan, perbuatan, dan kebijaksanaan, ada pada diri Nabi SAW. Oleh sebab itu, seorang pemimpin perusahaan mengemban amanah selain untuk peningkatan produktifitas karyawan dengan tujuan laba, namun juga untuk mengantarkan karyawan menuju tingkatan manusia seutuhnya mendapat ridha dari Allah SWT Adapun empat pilar yang menjadi pijakan dasar untuk mengelola sumber daya insane yakni: kekhalfahan manusia yang sekaligus sebagai hamba Allah, konsep adil, tujuan organisasi dan tujuan individu dan merujuk pada karakter Rasulullah (*shiddiq, amanah, fathanah dan thabligh*) (Jusmaliani, 2011).

Definisi dan Sejarah Perkembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Menurut Flamholtz, akuntansi sumber daya manusia berarti akuntansi untuk manusia sebagai sumber dari organisasi. Hal ini menyangkut biaya-biaya yang dikeluarkan oleh organisasi untuk merekrut, memilih, memperkerjakan, melatih dan mengembangkan *human assets* yang juga berhubungan dengan nilai ekonomis dari orang dalam organisasi tersebut (Tunggal, 1995). Akuntansi sumber daya manusia bertujuan memberi informasi terkait sumber daya manusia dalam suatu perusahaan dalam upaya pengambilan keputusan (Harahap, 2008). Nilai aktiva manusia telah diperbincangkan selama hampir 70 tahun. Eksplorasi melalui pengukuran investasi dalam pendidikan, kesehatan dan lain-lain sudah banyak dilakukan sehingga isu tentang akuntansi sumber daya manusia bukanlah hal baru. (Ikhsan, 2008).

Konsep akuntansi sumber daya manusia dikembangkan awalnya oleh Sir William Petty pada tahun 1691. Kemudian pada tahun 1961, Rensis Likert berhasil menunjukkan kegagalan akuntansi dalam mengakui ketepatan nilai sumber daya manusia yang kemudian berakibat pada pengambilan kesimpulan yang keliru oleh manajemen terkait laba jangka panjang perusahaan, efektivitas manajemen, dan motivasi karyawan.

Berdasarkan sejarah, Flamholtz dalam (Ikhsan, 2008) membagi perkembangan akuntansi sumber daya manusia kedalam lima tahap. Adapun tahapan-tahapannya adalah sebagai berikut:

Tahap pertama (1960-1966), tahap ini ditandai dengan timbulnya minat terhadap konsep dasar akuntansi sumber daya manusia dan beberapa kerangka teori yang berhubungan. Munculnya

dorongan dari berbagai sumber, termasuk konsep mengenai modal manusia, pandangan ahli jiwa organisasional terhadap efektivitas kepemimpinan, dan berbagai perspektif baru tentang sumber daya manusia.

Tahap kedua (1966-1971), ini adalah periode riset akademik untuk mengembangkan dan menilai validitas dari model-model pengukuran biaya sumber daya manusia (biaya historis atau biaya pengganti) dan nilai (moneter dan non moneter). Riset tersebut didesain untuk memformulasikan manfaat sekarang dan akan datang dari akuntansi sumber daya manusia.

Tahap ketiga (1971-1976), pada periode ini terjadi peningkatan upaya penerapan akuntansi sumber daya manusia pada suatu organisasi melalui riset akademik yang terjadi di seluruh dunia Barat, Australia dan Jepang. Adapun riset dilakukan dalam hal yang meliputi penilaian pengaruh potensial dari informasi akuntansi sumber daya manusia atas keputusan yang diambil manajemen dan investor. Termasuk keberlanjutan pengembangan konsep dan model untuk mengukur dan mempertanggungjawabkan biaya dan nilai sumber daya manusia.

Tahap keempat (1976-1980)

Periode ini ditandai dengan menurunnya minat akademisi di dunia perusahaan sebagai akibat dari sulitnya riset yang dilakukan untuk mengembangkan sumber daya manusia. Sehingga riset cenderung membutuhkan waktu yang lama dan hanya mampu diselesaikan oleh akademisi yang jumlahnya relative sedikit, melalui kerjasama yang dilakukan dengan organisasi tertentu yang ingin memberi pelayanan sebagai tempat riset untuk studi terapan.

Tahap kelima (1980-sekarang)

Tahap ini merupakan awal kebangkitan minat dalam teori dan praktik akuntansi sumber daya manusia setelah lesunya perkembangan pada periode sebelumnya. Awal pembaharuan terjadi pada tahun 1980-an, dan sejak saat itu terjadi peningkatan yang cukup signifikan melalui sejumlah riset baru terkait pengembangan dan penerapan akuntansi sumber daya manusia serta meningkatnya usaha penerapan akuntansi sumber daya manusia oleh segelintir organisasi terkemuka di dunia.

Di Indonesia, perhatian terhadap nilai sumber daya manusia dalam suatu organisasi sudah cukup besar, walaupun pengaplikasiannya masih jarang ditemukan. Seiring waktu kaum usahawan semakin menyadari bahwa sumber daya manusia yang berkualitas akan mengelola perusahaan secara efektif dan efisien sehingga nilai yang tinggi tidak segan diberikan bagi sumber daya manusia tersebut. Sebuah keuntungan yang besar bagi perusahaan dimana dana yang dikeluarkan untuk sumber daya manusia setiap tahunnya dapat memberi manfaat yang lebih besar pada masa mendatang (Ikhsan, 2008:57).

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode analisis deskriptif dimana data-data sekunder yang diperoleh dari penelitian tentang bagaimana keberadaan manusia dalam pencatatan akuntansi kemudian dijelaskan dan dianalisa kembali berdasarkan teori-teori yang ada. Secara lebih terperinci teknik analisis data sebagaimana dikemukakan oleh Miles dan Hubberman, dilakukan melalui reduksi data, penyajian data, interpretasi data dan penarikan kesimpulan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengakuan Sumber Daya Manusia Sebagai Aset

Upaya pengakuan sumber daya manusia sebagai aset yang kemudian diterjemahkan secara tersurat kedalam neraca, terkendala oleh ketidaksejajarannya dengan aset lain berdasarkan kriteria aset menurut statement of financial accounting concept No.5 paragraf 63. Meskipun kesepakatan tentang begitu bernilainya sumber daya manusia bagi suatu perusahaan telah tercapai di kalangan akuntan.

Kriteria yang dimaksud adalah: Pertama, dari sisi definisi dimana dikatakan sebagai aset apabila telah memenuhi definisi elemen keuangan. "*Asset are probable future economic benefit obtained and controlled by a particular entity as a result of past transaction or even*". Sementara sumber daya manusia tidak dapat dikuasai dan diawasi sepenuhnya oleh perusahaan. Kedua, dari sisi pengukuran dimana aset harus bisa diukur dengan tingkat keandalan yang cukup. Sementara atribut pengukuran sumber daya manusia masih memiliki berbagai kelemahan. Ketiga, dari sisi relevansi informasi dimana aset harus memiliki nilai prediksi, nilai umpan balik dan tepat waktu. Sementara terdapat kendala subjektivitas dalam pengukuran nilai prediksi pada sumber daya

manusia. Dan keempat, dari sisi reliabilitas dimana informasi dari aset harus dapat menyimpulkan fenomena, teruji dan netral. Sementara mayoritas pengukuran sumber daya manusia menggunakan estimasi yang subjektif.

Model Penilaian Sumber Daya Manusia pada perusahaan.

Konsep tentang nilai manusia (*human value*) dapat diturunkan dari teori nilai ekonomi (*general human value theory*). Terdapat dua teori yang terkenal terkait konsep ini (Tunggal, 1995).

Pertama, teori Flamholtz yang menyatakan bahwa nilai SDM (*expected realized value*) dapat diidentifikasi dari interaksi dua variabel yakni *individual's conditional value* dan *probability* terhadap kemungkinan penempatan karyawan dalam perusahaan. *Conditional value* adalah jumlah yang secara potensial dapat direalisasikan dari jasa seorang yang diukur melalui *productivity* (prestasi dari kinerja karyawan yang diharapkan sewaktu menjabat posisinya saat ini), *transferability* (jasa karyawan yang diharapkan jika dipindahkan pada posisi lain), dan *promotability* (jasa karyawan yang diharapkan jika menempati posisi yang lebih tinggi).

Kedua, teori Likert dan Bower yang menyatakan bahwa ada tiga variabel (*Causal Variable*, *Intervening Variable*, dan *End Result Variable*) yang saling berhubungan yang mempengaruhi efektivitas SDM dalam sebuah perusahaan. *Causal Variable* adalah variabel independen yang dapat secara langsung dirubah oleh organisasi, seperti struktur organisasi, kebijakan manajemen, divisi, strategi bisnis dan kepemimpinan, keahlian, dan perilaku. *Intervening Variable* menggambarkan keadaan internal, kesehatan dan kemampuan berprestasi dari organisasi seperti loyalitas, sikap, motivasi, prestasi, tujuan, dan persepsi seluruh anggotanya, dan kemampuan kelompok untuk melakukan tindakan bersama yang efektif. *End Result Variable* adalah variabel dependen yang menggambarkan hasil yang dicapai oleh organisasi seperti produktivitas, biaya, kerugian, pertumbuhan, harga saham, dan laba. Model ini menyatakan bahwa *Causal Variable* mempengaruhi tingkat *Intervening Variable* yang akan menghasilkan *End Result Variable*. Perilaku manajer, struktur organisasi, serta perilaku manajer dan bawahannya membentuk persepsi, komunikasi, motivasi, pengambilan keputusan, kontrol, koordinasi. Gabungan dari variabel intervening itulah yang akan menghasilkan kesehatan, kepuasan, produktivitas serta prestasi keuangan perusahaan.

Metode Pengukuran Sumber Daya Manusia Pada Perusahaan

Beberapa metode pengukuran *Human Resource Cost Accounting* dan *Human Resource Value Accounting* dalam (Tunggal, 1995) adalah sebagai berikut:

1. *Human Resource Cost Accounting (HRCA)*

HRCA diukur dengan dua metode. *Pertama, Historical Cost of Human Resource* yaitu penetapan biaya historical terhadap semua sumber yang telah dikeluarkan untuk memperoleh dan mengembangkan tenaga kerja mencakup biaya rekrutmen, seleksi dan penempatan. *Kedua, Replacement Cost of Human resource* yaitu semua biaya yang akan dikeluarkan perusahaan ditujukan untuk menggantikan sumber daya manusia yang sekarang diperkerjakan. Termasuk biaya menunggu hingga karyawan baru diterima dan siap menggantikan karyawan lama.

2. *Human Resource Value Accounting*

HRVA diukur dengan dua pengukuran yaitu, *monetary* dan *non-monetary*. Pengukuran *monetary* bertujuan untuk mengukur dua dimensi utama (*expected conditional value* dan *realized value*) dari harga perseorangan pada perusahaan.

Pengukuran *monetary* menggunakan lima jenis metode. *Pertama, Original Cost Method* untuk mencari nilai *present value* dengan cara menaksir nilai atas semua biaya sumber daya manusia yang telah dikeluarkan perusahaan untuk memperoleh (*acquisition cost*) dan mengembangkan (*development cost*) karyawan selaku sumber daya manusia. *Kedua, Replcement Cost Method* yang merupakan penyempurnaan dari metode sebelumnya. Sehingga metode ini menaksir nilai atas semua biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk karyawan mulai dari *acquisition*, *development* dan *separation*. *Ketiga, Current Cost Method* dimana nilai manusia dihitung berdasarkan nilai yang sekarang. Hal ini dilakukan dengan jalan mengalikan nilai human asset yang telah diperoleh dengan suatu multiplier untuk menyesuaikan nilai

historis yang telah dikeluarkan dengan nilai sekarang. Besarnya nilai multiplier ini berbeda-beda tergantung dari kebijakan perusahaan.

Keempat, Compensation Method yang menyarankan penggunaan konsep balas jasa atau kompensasi seseorang di masa yang akan datang sebagai pengganti nilai orang tersebut di masa sekarang. *Dan kelima, Adjusted Discounted Future Wages Method* yang menyempurnakan model kompensasi sebelumnya dengan menambahkan faktor diskon yang didasarkan pada perbandingan efisiensi perusahaan terhadap perusahaan-perusahaan lain pada bisnis yang sama. Model ini menyatakan bahwa nilai sumber daya manusia yang bekerja di suatu perusahaan adalah nilai seluruh penghasilan yang akan diterima individu tersebut di kemudian hari yang didiskon dengan suatu faktor efisiensi. Faktor efisiensi ini adalah rasio dari ROI suatu perusahaan dengan seluruh perusahaan yang sejenis dalam industri.

Sementara pengukuran *non-monetary* memiliki kegunaan untuk inventarisasi keterampilan dan kemampuan orang, rating dan ranking hasil kerja karyawan dan pengukuran sikap (*attitude*). Pengukuran non moneter nilai *human asset* yang paling sering dipakai adalah model yang dikembangkan oleh Likert dan Bowers mengenai variabel-variabel yang menentukan efektivitas organisasi suatu perusahaan. Kuesioner yang didasarkan atas model teoritis disebut survei organisasi dimana berfungsi untuk mengukur iklim organisasi. Hasil jawaban dari daftar pertanyaan tersebut dapat berfungsi sebagai ukuran non moneter *human resource* karena menggambarkan persepsi karyawan mengenai suasana kerja dalam suatu perusahaan.

Perlakuan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Dari berbagai perbedaan perlakuan akuntansi atas sumber daya manusia, ada tiga kecenderungan model perlakuan akuntansi atas aktiva sumber daya manusia (Islahuzaman, 2006; Yuwono, 2015) yaitu:

1. **Investasi Sumber Daya Manusia (*Investment in Human Resource*)**
 Dalam perlakuannya sebagai investasi, aktiva sumber daya Manusia adalah investasi jangka panjang yang karena sifatnya yang spesifik diamortisasikan/disusutkan berdasarkan perhitungan rugi laba. Suatu aktiva diamortisasi untuk membandingkan nilai konsumsi suatu aktiva dengan nilai manfaat yang diperoleh selama jangka waktu kurang dari lima tahun. Pada saat yang sama biaya tidak lagi dibebankan pada periode terjadinya. Penyesuaian terhadap aktiva sumber daya manusia juga mesti dilakukan akibat dari pengunduran diri karyawan, pemecatan, kematian bencana alam dan sebagainya. Penyesuaian biasanya dilakukan pada saldo aktiva yang belum diamortisasi yang kemudian berlaku sebagai suatu kerugian.
2. **Aktiva Tak Berwujud (*Intangible Assets*)**
Goodwill yang telah diakui secara tidak langsung dalam akuntansi konvensional merupakan komponen tertinggi dari sumber daya manusia pada suatu perusahaan. Sehingga perlakuan sumber daya manusia sebagai kelompok aktiva tak berwujud sebenarnya hanya dipisahkan dari perkiraan goodwill dan kemudian berdiri sendiri sebagai aktiva.
3. **Biaya yang ditangguhkan (*Deffered Charges*)**
 Penangguhan biaya penelitian dan pengembangan karyawan merupakan bagian dari perlakuan terhadap biaya yang ditangguhkan yang juga diakui dalam akuntansi konvensional. Akan tetapi, tidak semua biaya aktiva sumber daya manusia tercakup dalam biaya yang ditangguhkan, seperti biaya penarikan, seleksi, pendidikan dan pelatihan. Biaya yang ditangguhkan selanjutnya diamortisasi sesuai dengan umur manfaatnya.

Contoh Pelaporan dengan Pengakuan terhadap Sumber Daya Manusia dalam Laporan Keuangan

Berikut ini adalah contoh Akuntansi Sumber Daya Manusia pada PT. SOH periode tahun 2016-2017:

Neraca PT. SOH dengan pendekatan Akuntansi Sumber Daya Manusia
Per 31 Desember 2016 dan 31 Desember 2017

	Per 31 Des 2016	Per 31 Des 2017
AKTIVA		
AKTIVA LANCAR		
Kas dan Bank	475.683.910	756.389.200
Piutang dagang	200.456.370	235.444.870
Piutang Jasa	3.444.560	1.235.432
Piutang Lain-Lain	66.236.598	357.981.797
Dana Pensiun	24.000.000	59.000.000
Persediaan Dagang	150.386.967	184.500.428
AKTIVA TETAP		
Tanah	5.500.000	5.500.000
Gedung dan Bangunan	1.189.081.285	1.200.704.560
Peralatan Pabrik	792.813.925	882.677.065
Peralatan Kantor	76.728.050	76.728.050
Perabot Ruangan	406.873.340	426.666.640
Mesin/Kendaraan	140.893.415	140.893.415
Akum Depr Aktiva Tetap	-191.782.139	-313.519.360
Aktiva SDM	7.009.879.056	6.997.322.656
Total Aktiva	10.350.195.337	11.011.524.753
PASSIVA		
Uang Muka	76.060.246	107.272.170
Hutang	354.734.426	317.458.669
Jasa yang belum diperhitungkan	12.374.195	2.383.075
EKUITAS		
Ekuitas	962.304.235	1.406.050.080
Partisipasi	140.202.000	146.202.000
SHU Th Lalu	797.808.566	996.832.613
SHU Th berjalan	996.832.613	1.038.003.490
MODAL SDM	7.009.879.056	6.997.322.656
Total Passiva	10.350.195.337	11.011.524.753

Laporan Laba Rugi dengan Pendekatan Akuntansi Sumber Daya Manusia
PT. SOH
Per 31 Desember 2016 dan 31 Desember 2017

	2016	2017
Pendapatan Usaha		
Pendapatan Dagang	985.965.000	1.027.884.000
Pendapatan Jasa	72.637.000	109.860.000
Pendapatan Sewa	2.348.888.000	2.097.592.000
Pendapatan Bunga	3.650.447.000	4.338.523.000
Pendapatan Lain	163.709.000	283.603.000
Total Pendapatan	7.221.646.000	7.856.462.000
Biaya Usaha		
Biaya Langsung	4.992.671.000	5.138.419.000
Biaya Adm Dan Umum	1.568.200.000	1.226.963.000
Biaya Lain Lain	198.324.000	154.096.000
Amortisasi SDM	12.556.400	12.556.400
Total Biaya	6.766.751.400	6.527.034.400
Sisa Hasil Usaha	499.894.600	1.325.427.600

Dalam laporan keuangan diatas terlihat nilai aktiva sumber daya manusia pada PT. SOH tahun 2016 sebesar Rp. 7.009.879.056. Nilai tersebut akan berkurang dengan nilai amortisasi

sumber daya manusia per tahun dengan menggunakan metode garis lurus sebesar Rp. 12.556.400, sehingga nilai aktiva sumber daya manusia tahun 2017 menjadi sebesar Rp. 6.997.322.656.

Upaya untuk mempertahankan karyawan dalam perusahaan sebagai aset/aktiva teridentifikasi dari sisi gaji pokok yang menjadi komponen penilaian aktiva sumber daya manusia. Adapun kesulitan yang muncul kemudian terkait dengan nilai aktiva sumber daya manusia adalah adanya biaya-biaya di tahun berikutnya dalam upaya peningkatan nilai aktiva sumber daya manusia berupa biaya pelatihan, tunjangan dan lain-lain. Oleh sebab itu, amortisasi tetap dilakukan agar biaya-biaya tersebut dapat dikapitalisasi. Pengkapitalisasian seluruh biaya di tahun-tahun mendatang melalui amortisasi secara terus-menerus atas nilai sumber daya manusia merupakan cara yang tepat untuk membebaskan nilai sumber daya manusia sebagai biaya pada periode berikutnya.

Dalam penerapannya akuntansi sumber daya manusia terbatas pada beberapa hal. Pertama, belum terpenuhinya syarat pengukuran sebagai aset sebagaimana diatur dalam FASB no. 5 sehingga tidak bisa diterima sebagai *generally accepted accounting principles* (GAAP). Kedua, adanya beragam faktor dari objek ukur yakni manusia yang menyebabkan nilai validitas dari pengukuran akuntansi sumber daya manusia sebagai aset tidak merefleksikan nilai seutuhnya. Dan ketiga, penyajian informasi dalam laporan keuangan suatu perusahaan dengan konsep akuntansi sumber daya manusia tidak bisa diperbandingkan dengan perusahaan lainnya karena belum adanya keseragaman metode pengukuran dan penilaian terhadap sumber daya manusia (Kamayanti, 2012).

KESIMPULAN

Akuntansi sumber daya manusia hadir sebagai jawaban atas tidak adanya pengungkapan secara tersurat bagi keberadaan sumber daya manusia dalam laporan keuangan suatu perusahaan. Terdistorsinya neraca dan laporan laba rugi suatu perusahaan sebagai akibat dari klaim manusia sebagai biaya daripada sebagai aset/aktiva menyebabkan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan tidak memadai. Hal ini kemudian berdampak pada tidak efektifnya pengambilan keputusan yang dilakukan oleh manajemen dan investor.

Nilai aktiva manusia telah diperkenalkan selama lebih dari setengah abad lamanya. Likert, pada tahun 1961, bersama para pelopor lain mengungkap kegagalan akuntansi untuk mengakui sumber daya manusia secara akurat. Ketertarikan para ahli ditandai dengan munculnya minat terhadap konsep dan teori dasar akuntansi sumber daya manusia yang diikuti dengan dilakukannya berbagai riset akademik selama 15 tahun kemudian untuk mengembangkan dan menerapkan akuntansi sumber daya manusia dalam suatu organisasi. Walaupun sempat mengalami kelesuan selama 5 tahun setelahnya yang disebabkan karena menurunnya minat para akademik di dunia perusahaan, pada tahun 1980, terjadi kebangkitan yang ditandai dengan peningkatan yang signifikan terhadap sejumlah riset baru terkait pengembangan dan penerapan akuntansi sumber daya manusia termasuk pada sejumlah kecil organisasi terkemuka di dunia. Penerapan akuntansi sumber daya manusia secara komprehensif akan memberi keuntungan yang lebih besar karena setiap pengeluaran dana untuk sumber daya manusia bertujuan memberi manfaat yang lebih besar bagi perusahaan di masa yang akan datang.

Pengakuan sebagai suatu *generally accepted accounting principles* (GAAP) sangat memberi arti bagi penerapan akuntansi sumber daya manusia. Oleh sebab itu upaya lebih lanjut terkait pengembangan dan penyempurnaan konsep akuntansi sumber daya manusia terutama melalui riset-riset yang lebih mendalam oleh para ahli adalah suatu keniscayaan. Sehingga akuntansi sumber daya manusia mampu mewujudkan laporan keuangan perusahaan yang lengkap (*full disclosure*) di masa yang akan datang.

DAFTAR PUSTAKA

- Bangun, W. (2012). *Manajemen sumber daya manusia*. Erlangga.
- Harahap, S. S. (1999). *Akuntansi islam*. Bumi Aksara.
- Harahap, S. S. (2008). *Kerangka dan teori tujuan akuntansi syariah*. Pustaka Quantum.
- Harahap, S. S. (2011). *Teori akuntansi*. PT Rajagrafindo.
- Ikhsan, A. (2008). *Akuntansi sumber daya manusia, suatu tinjauan penilaian modal manusia*. Graha Ilmu.
- Islahuzaman. (2006). Akuntansi sumber daya manusia dan kendala penerapannya. *Jurnal Bisnis*,

- 8(1).
- Jusmaliani. (2011). *Pengelolaan sumber daya insani*. Bumi Aksara.
- Kamayanti, F. dan. (2012). The relevancies and applicability of human resources accounting implementation under hegelian dialectica. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 3(2).
- Mathis, R. L. & J. H. J. (2006). *Human resource management: Manajemen sumber daya manusia*. Salemba Empat.
- Muhammad. (2013). *Akuntansi syariah: Teori dan praktik untuk perbankan syariah*. UPP STIM YKPN.
- Ningsih, S. (2001). Perlakuan Akuntansi Sumber Daya Manusia: Assets Sekaligus Investor Bagi Perusahaan. *Jurnal Akuntansi Dan Investasi*, 2(1), 13–26. <https://journal.umy.ac.id/index.php/ai/article/view/592>
- Priyati, D. D., & Fakhruddin, I. (2014). PENGUKURAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA DAN PENGUNGKAPANNYA DALAM LAPORAN KEUANGAN PERUSAHAAN DAERAH AIR MINUM PURBALINGGA. *Kompartemen: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 12(2), 98–112. <https://doi.org/10.30595/KOMPARTEMEN.V12I2.1363>
- Rahim, A. R. A. (2010). *An introduction to Islamic accounting theory and practices*. CERT Publication Sdn. Bhd.
- Ramli, A. dkk. (2014). Modal manusia dan kaitannya dengan kinerja, suatu kajian terhadap gudang manufaktur berlisensi di Semenanjung Malaysia. *Jurnal Kajian Manajemen Bisnis*, 3(2).
- Sukirno, S. (2011). *Pengantar bisnis*. Kencana.
- Triyuwono, I. (1996). Teori akuntansi berhadapan dengan nilai-nilai keislaman. *Ulum Al-Qur'an*, 6(5).
- Triyuwono, I. (2006). *Akuntansi syariah (perspektif, metodologi dan teori)*. PT Rajagrafindo.
- Tunggal, A. W. (1995). *Akuntansi sumber daya manusia*. PT Rineka Cipta.
- Yuwono, W. (2015). Penelaahan penerapan laporan akuntansi sumber daya insani pada koperasi jasa keuangan BMT Binamas Purworejo. *Artikel Penelitian Mahasiswa*. www.repository.unej.ac.id