BAB II

LANDASAN TEORI

A. Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia

Akuntansi Sumber Daya Manusia diartikan secara berbeda oleh berbagai pihak. AAA's Committee on Human Resource Accounting merumuskan akuntansi sumber daya manusia sebagai "*the process of identifying and measuring data about human resources and communicating this information to interested parties*".[1] Sedangkan James A Cashin dan Ralph S Polimeni mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia dengan "*human resource accounting is the recording, management, and reporting of personnel cost*".[2]

Pandangan lain terhadap akuntansi sumber daya manusia tertuang dengan :

> Human Resource Accounting procedures as a first step in the development of sophisticated measurement and accounting procedures that would enable the company to report accurate estimates of the worth of the organization's human assets.[3]

Pandangan yang dikemukakan oleh Barry tersebut menitikberatkan pada prosedur akuntansi sumber daya manusia yang dianggap sebagai langkah awal dalam perkembangan suatu perhitungan yang rumit dan prosedur

---

[1] MR Mathwes, MHB Perera, Accounting Theory and Development, Thomson Publishing Co, 1996, hal. 250.

[2] Sri Haryani, Telaah (Yogyakarta), hal 113.

[3] Wayne F Cascio, Costing Human Resources : The Financial Impact of Behaviour in Organizations, Boston : PWS – Kent Publishing Co, 1991, Hal 3.

akuntansi yang memungkinkan perusahaan untuk melaporkan estimasi yang akurat mengenai nilai aset manusia suatu organisasi.

Pendapat yang dikemukakan Flamholtzs (1991) berikut ini mengungkapkan tiga hal penting tentang akuntansi sumber daya manusia yaitu pengukuran investasi sumber daya manusia oleh perusahaan, biaya penggantian manusia itu, dan nilai manusia tersebut terhadap perusahaan.

> In literal sense," human resources accounting" means accounting for people as an organization resource. It revolves measuring the costs incurred by business firms and other organizations to recruit, select, hire, train and develop human assets. It involves measuring what it would cost to replace an organization's human resources. It also involves measuring the economic value of people to organizations. Thus, human resources accounting means measuring the investment made by organizations in people, the cost of replacing those people and the value of people to the enterprise.[4]

Pendapat-pendapat tentang pengertian akuntansi sumber daya manusia tersebut saling berkaitan dan melengkapi satu sama lain sehingga memberika suatu wawasan yang komprehensif tentang akuntansi sumber daya manusia. Dan pada tahun 1978 Work Institut in America (WIA) mengeluarkan pernyataan tentang pengertian akuntansi sumber daya manusia yang isinya adalah :

> HRA is the development of a theoretical perspective explaining the nature and determinants of the value of people to formal organizations; the development of valid and reliable methods for measuring the cost and value of people to organizations ; and the design of operational systems to implement the proposed measurement methods.[5]

---

[4] Gary Siegel. Helena Ramanauskas-Marconi (ed.). Behavioral Accounting. Cincinnati : South-Western Publishing Co. 1989. hal. 470.
[5] MR Mathews. MHB Perera. op.cit. hal. 250.

B. Arti Penting Sumber Daya Manusia

Akuntansi Sumber Daya Manusia diperlukan untuk mengcover perlakuan akuntansi konvensional terhadap pengeluaran-pengeluaran pembentukan modal manusia. Tidak semua pengeluaran sumber daya manusia merupakan biaya bagi perusahaan. Pengeluaran-pengeluaran yang membawa manfaat masa yang akan datang bagi perusahaan seharusnya dikapitalisir dan dibagi selama usia produktif karyawan. Perlakuan ini sangat berpengaruh pada laporan keuangan perusahaan. Pembiayaan terhadap pengeluaran-pengeluaran manusia berpengaruh pada berkurangnya laba perusahaan berkaitan dengan sifatnya sebagai pengurang pendapatan. Padahal sebagian pengeluaran tersebut sebenarnya ditujukan untuk usaha peningkatan kualitas sumber daya manusia yang diharapkan dapat memberikan manfaat bagi perusahaan di masa mendatang. Dengan demikian pengeluaran-pengeluaran tersebut tidak habis untuk satu periode saja. Jika keadaan ini disikapi dengan memperlakukan pengeluaran-pengeluaran tersebut sebagai pengeluaran modal yang harus dibagi sesuai usia produktif karyawan, maka perusahaan bisa melihat bahwa aset sesungguhnya yang dimiliki lebih besar.

Perbedaan perlakuan tersebut tentu membawa dampak yang berbeda bagi manajemen. Dengan mengkapitalisasi pengeluaran-pengeluaran sumber daya manusia setidaknya dapat diperoleh tiga kebutuhan dasar informasi organisasi yang terdiri dari :

1. informasi pengembangan dan akuisisi sumber daya.
2. informasi kondisi atau pemeliharaan sumber daya.

3. informasi penggunaan sumber daya.[6]

Informasi-informasi tersebut sangat penting bagi manajemen dalam melaksanakan fungsi-fungsinya. Flamholtz memandang bahwa dari segi perspektif manajerial, akuntansi sumber daya manusia dimaksudkan untuk membantu para pembuat keputusan menggunakan perhitungan harga dan nilai dalam suatu keputusan. Disebutkannya bahwa pengukuran sumber daya manusia diperlukan untuk :

1. memfasilitasi perencanaan dan pembuatan keputusan tentang sumber daya manusia oleh manajemen perusahaan.
2. memungkinkan top manajemen mengevaluasi efektifitas sumber daya manusia yang telah dikembangkan, dipertahankan dan dimanfaatkan oleh tingkat manajemen di bawahnya.

Secara lebih spesifik dikatakan bahwa manajemen membutuhkan pengukuran *cost* dan *value* sumber daya manusia untuk membuat keputusan di semua fase proses manajemen sumber daya manusia, yang meliputi akuisisi, pengembangan, alokasi, konservasi, pemanfaatan, evaluasi, dan pemberian penghargaan terhadap sumber daya manusia.[7]

C. Fungsi Akuntansi Sumber Daya Manusia

Akuntansi Sumber Daya Manusia memiliki fungsi yang beragam berdasarkan para pemakainya. Fungsi akuntansi sumber daya manusia bagi manajemen berbeda dengan fungsinya bagi investor. Bagi masyarakat

---

[6] WE Scott, LL Cummings (ed.). Readings in Organizational Bhavior and Human Performance, 1973, hal. 538

[7] Gary Siegel, Helene Ramanauskas-Marconi (ed.), op.cit, hal. 473-474.

umum, akuntansi sumber daya manusia juga memiliki fungsi tersendiri yang berbeda dari fungsinya bagi manajemen dan investor.

a. Bagi Manajemen

Sebagai alat manajemen, Flamholtz mengidentifikasikan tiga fungsi utama akuntansi sumber daya manusia, yaitu fungsi informasi, fungsi paradigma, dan fungsi katalisator.[8] Menurutnya, akuntansi sumber daya manusia memberikan informasi bagi manajer tentang harga dan nilai seseorang terhadap organisasi dimana tipe khusus informasi yang diberikan itu ditentukan oleh kebutuhan khusus organisasi. Akuntansi sumber daya manusia membekali manajer dengan suatu cara berpikir tentang manajemen karyawan sebagai sumber daya organisasi yang berharga.

Sedangkan menurut Dawson, akuntansi sumber daya manusia memberikan sebuah *framework* untuk membuat argumen seorang manajer investasi harmonis dan konsisten dengan argumen manajer investasi yang lain.[9]

b. Bagi Investor

Selain membekali manajer dengan informasi evaluatif yang penting, Rogow dan Endmonds mengatakan bahwa akuntansi sumber daya manusia juga membantu investor memperoleh informasi tentang aset manusia organisasi. Studi-studi penelitian telah mengidentifikasikan

---

[8] MR Mathews, MHB Perera, op.cit, hal. 251.
[9] Ibid, hal. 251.

bahwa para investor merubah pikiran mereka tentang keputusan investasi ketika informasi sumber daya manusia diperlihatkan.[10]

c. Bagi Masyarakat

Bagi masyarakat, akuntansi sumber daya manusia dapat menyediakan informasi yang berharga, memfasilitasi akuntabilitas sosial perusahaan bagi karyawan dan mengawasi likuidasi dan deplesi modal manusia suatu perekonomian.

D. Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Slamet Sugiri dan Irfan Nursasmito mengemukakan bahwa tujuan utama akuntansi sumber daya manusia adalah :

1. meningkatkan kualitas informasi akuntansi.
2. meningkatkan relevansi informasi untuk pengambilan keputusan.
3. meningkatkan kualitas keputusan ekonomis yang diambil oleh pemakai laporan keuangan.[11]

Menurut Flamholtz kegunaan penerapan *Human Resource Accounting* adalah :

1. menyediakan rerangka kerja untuk membantu manajer dalam menggunakan *human resource* secara efektif dan efisien.
2. menyediakan informasi yang dibutuhkan bagi pengguna dalam memperoleh, mengembangkan, menempatkan, mengkonversi, menggunakan, mengevaluasi, dan menghargai *human resource.*

---

[10] Ibid. hal.251.
[11] Slamet Sugiri, Irfan Nursasmito. Kelola (Yogyakarta). no 6/III/Mei. 1994. hal. 125

3. menyediakan alat pengukuran *cost* dan *value* dari manusia bagi organisasi untuk digunakan dalam pengambilan keputusan.
4. memotivasi manajer untuk menghargai akibat pengambilan keputusan usaha atas *human resource*.[12]

E. Pengakuan Sumber Daya Manusia sebagai Aset

Pengeluaran-pengeluaran untuk sumber daya manusia yang menurut sifatnya merupakan pembentukan modal dapat dimasukkan ke dalam kelompok aktiva. Hal ini didasarkan pada Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan yang menyebutkan :

> Manfaat ekonomi masa depan yang terwujud dalam aktiva adalah potensi dari aktiva tersebut untuk memberikan sumbangan, baik langsung maupun tidak langsung,.....Potensi tersebut dapat berbentuk sesuatu yang produktif dan merupakan bagian dari aktifitas operasional perusahaan..... (no 53)
>
> .....Meskipun kemampuan perusahaan untuk mengendalikan manfaat biasanya berasal dari hak menurut hukum, suatu barang atau jasa dapat memenuhi definisi aktiva jika, dengan merahasiakan pengetahuan tersebut, perusahaan menikmati manfaat yang diharapkan dari pengetahuan tersebut. (no 57) [13].

Pengakuan suatu item menjadi bagian laporan keuangan disyaratkan dengan pemenuhan kriteria pokok yang telah ditetapkan oleh FASB (Financial Accounting Standards Board) dalam SFAC (Statement of

---

[12] Amin Widjaja Tunggal. Akuntansi Sumber Daya Manusia. Rineka Cipta, 1995. hal. 30

[13] Neni Meidawati. Jurnal Ekonomi (Yogyakarta). Th II vol 5. 1995. hal. 56-57

Financial Accounting Concept) no 5, par. 63 yang terdiri dari definisi, kemampuan pengukuran, relevansi, dan keandalan.[14]

Definisi aset dalam SFAC ditentukan oleh tiga kriteria yaitu :

1. Memiliki manfaat ekonomi di masa datang
2. Unit usaha tertentu dapat menggunakan dan menguasai manfaat ekonomi tersebut dan mengendalikan akses pihak lain terhadap manfaat tersebut.
3. Penguasaan pengendalian tersebut diperoleh karena adanya transaksi dimasa lalu.

Pengukuran suatu sumber ekonomik bisa dilakukan dengan metode *historical costs, current costs, current market value, net realizable value* atau *present value of future cash flow*. Dalam penjelasannya FASB memungkinkan penggunaan metode pengukuran lain sejauh bisa menentukan obyektifitas, tingkat relevasi dan reliabilitas suatu aset.

Relevansi dipenuhi jika suatu informasi mampu memberikan kontribusi yang berbeda bagi para pengguna informasi tersebut, sedangkan reliability (keandalan) suatu informasi dilihat pada keadaan informasi yang tepat, dapat diuji, dan netral.

Meskipun masih belum adanya kesepakatan tentang pengukuran, beberapa teori mengindikasikan dukungan terhadap pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva. Milton Friedman menyatakan :

> From the broadest and most general point of view, total wealth includes all sources of "income" or consumable services. One such

---

[14] Andreas Lako. Jurnal Akuntansi dan Manajemen (Yogyakarta), Edisi Agustus-Oktober. 1995. hal. 8

> source is productive capability of human beings, and accordingly this is one form in which wealth can be held.[15]

Begitu juga yang dikemukakan oleh WIA.

> The potential for providing economic benefits for the firm indicated that human resources should be treated as assets.[16]

F. Metode Pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia

1.Pengukuran Nilai Sumber Daya Manusia

Nilai sumber daya manusia dapat diukur secara moneter maupun non moneter.

- Moneter
  - Hermanson mengajukan dua teknik penilaian sumber daya manusia. Tehnik pertama yang disebutnya *the unpurchased goodwill method* didasarkan pada kepercayaan bahwa jika pendapatan perusahaan lebih tinggi dari tingkat penghasilan normal, maka secara otomatis menunjukkan adanya aset operasional yang berkualitas (termasuk sumber daya manusia). Sedangkan tehnik yang kedua, *the adjusted present value method*, menghasilkan suatu pengganti ukuran penilaian sumber daya manusia yang menggunakan rata-rata hasil yang diperoleh dalam lima tahun terakhir dan kemudian mengurangkannya dengan *present value* kelebihan pembayaran upah yang diharapkan dalam lima tahun yang akan datang.

---

[15] Slamet Sugiri, Irfan Nursasmito, op.cit, hal. 125.
[16] MR Mathews, MHB Perera, op.cit, hal. 252

- Flamholtz dengan *stochastic rewards valuation model* menunjukkan bahwa penentuan nilai karyawan didasarkan pada *expected service* yang mereka berikan dalam setiap 'keadaan jasa'. Metode ini dilakukan dengan cara :
  1. mengestimasikan waktu seseorang diharapkan bekerja dalam perusahaan.
  2. mengidentifikasikan posisi yang dapat ditempati
  3. mengukur kontribusi seseorang terhadap keuntungan perusahaan berdasarkan jabatan pekerjaannya.
  4. mengevaluasi probabilitas seseorang akan menduduki posisi tersebut.
- Lev dan Schwartz mengemukakan *monetary human resource valuation model* dimana gaji karyawan merupakan pengganti dari nilai ekonomi karyawan tersebut. Karena adanya ketidakpastian dan kesulitan penentuan nilai sumber daya manusia, mereka menyarankan penggunaan kompensasi seseorang di masa datang sebagai pengganti nilai orang tersebut. Pengukuran ini mempertimbangkan kemungkinan kematian seseorang sebelum habis masa kerjanya.

- Non Moneter

  Pengukuran non moneter mempunyai kegunaan bagi inventarisasi ketrampilan dan kemampuan manusia, menunjukkan peringkat hasil kerja karyawan dan memberikan pengukuran tentang tingkah laku

pekerja. Dalam metode ini Likert dan Bowers serta Flamholtz mengungkapkan dua metode yang berbeda.

- Flamholtz mendasarkan metode ini pada nilai individu. Menurutnya ukuran nilai seseorang adalah *expected realizable value* orang tersebut, yang didapatkan dari adanya interaksi dua variabel yaitu *expected conditional value* (jumlah yang dapat direalisasi dari bekerjanya seseorang pada perusahaan) dan probabilitas orang itu akan tinggal dalam organisasi (perusahaan).
- Likert dan Bowers lebih menekankan pada nilai kelompok. Dengan maksud menunjukkan kemampuan produktif organisasi manusia, mereka mengidentifikasi tiga variabel yang mempengaruhi efektifitas organisasi manusia suatu perusahaan. Ketiga variabel tersebut adalah :
  a. *causal variable*, seperti struktur organisasi dan kebijakan manajemen, keputusan-keputusan yang diambil, strategi bisnis, kepemimpinan, ketrampilan dan perilaku, yang semuanya merupakan *independent variable* yang secara langsung dapat diganti atau diubah oleh organisasi dan manajemen. *Causal variable* ini dapat menentukan arah perkembangan organisasi.
  b. *interverning variable*, yang mencerminkan keadaan intern organisasi dan kemampuannya untuk meghasilkan, seperti loyalitas, sikap, motivasi, *performance goal*, dan persepsi semua anggota organisasi dan kemampuan kolektif mereka untuk mengambil tindakan secara efektif.

c. *dependent variable*, yang mencerminkan hasil yang dicapai organisasi seperti produktifitas, tingkat biaya, kerugian karena hilangnya barang sisa, pertumbuhan, segmen pasar, dan pendapatan.

2. Pengukuran Biaya Sumber Daya Manusia

Ada tiga konsep tentang pengukuran biaya sumber daya manusia yaitu original/historical cost, replacement cost, dan opportunity cost.

a. Original/Historical Cost (Biaya Historis/Perolehan)

Original/Historical Cost berkenaan dengan pengorbanan yang dilakukan untuk memperoleh dan mengembangkan manusia. Yang termasuk di dalamnya adalah biaya perekrutan, penyeleksian, penyewaan, penempatan, orientasi, dan pelatihan.

Kelebihan metode ini adalah :

1. lebih obyektif dan konsisten dengan akuntansi tradisional
2. dapat digunakan untuk mengontrol biaya rekrut dan pelatihan, dan dapat menilai efek kebijakan manajer terhadap biaya sumber daya manusia.

Kelemahan penggunaan metode ini adalah :

1. informasi yang didapatkan mungkin tidak relevan untuk beberapa pemakai informasi karena data yang digunakan adalah data yang telah lalu.
2. menggunakan asumsi nilai mata uang yang tetap.
3. memiliki pandangan sempit dengan menerapkan konsep *full cost*.

4. terdapat subyektifitas dalam pengukuran terutama saat mengklasifikasikan biaya untuk mendapatkan sumber daya manusia dan kemungkinan penghapusannya.

b. Current/Replacement Cost (Biaya Pengganti)

Konsep ini mengacu pada pengorbanan yang mungkin akan dikeluarkan untuk mengganti sumber daya manusia yang saat ini dipekerjakan.

Kelebihan metode ini :

1. adanya kemungkinan untuk lebih mempertimbangkan prestasi daripada posisi yang dipegang seseorang dalam organisasi.
2. adanya proses perencanaan dan pengawasan sumber daya manusia.
3. sangat mungkin digunakan dalam mengembangkan ukuran pengganti nilai manusia bagi organisasi.

Kelemahan metode ini :

1. sulit untuk dihitung karena mangandung unsur ketidakpastian yang tinggi.
2. subyektifitas tinggi dalam menentukan nilai pengganti seseorang dalam organisasi.

c. Opportunity Cost (Biaya Kesempatan)

Menurut metode yang diajukan oleh Hekimian dan Jones ini, nilai sumber daya manusia ditentukan oleh jumlah yang dapat mereka hasilkan jika bekerja pada suatu fungsi yang lain, yang oleh karena itu memberikan alokasi yang lebih optimal bagi individu.

Kelebihan :

fleksibilitas tinggi, dengan kenyataan bahwa individu yang berbeda memiliki nilai yang berbeda.

Kelemahan :

1. adanya ketergantungan pada informasi, keputusan, dan kejujuran dari divisi karyawan yang bersangkutan.
2. terdapat diskriminasi terhadap karyawan, dengan hanya diterapkan pada tingkat manajer menengah kebawah.

G. Penghitungan Modal Manusia

Meskipun belum ada penelitian yang menyarankan untuk memasukkan variabel manusia dalam sistem akuntansi formal pada saat ini, namun terdapat beberapa pendekatan yang dapat digunakan untuk menerapkan akuntansi sumber daya manusia dalam dataran praktis.

Pengeluaran yang terjadi dalam rangka pengadaan dan pemeliharaan manusia membuat manusia dapat dihitung sebagai modal karena kemampuan manusia dapat memberikan nilai manfaat masa datang. Akuntansi modal manusia (Human Capital Accounting) merupakan nilai moneter manusia yang ditetapkan dengan mengkapitalisasi gaji dan upah masa datang yang diharapkan. Lev dan Schwartz mengatakan bahwa nilai modal harus dihitung berdasarkan nilai pendapatan bersih masa depan yang diperkirakan.

Penghitungan modal manusia adalah sebagai berikut :[17]

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

V_T : nilai modal seseorang dengan umur T tahun

I (t) : penghasilan tahunan seseorang sampai saat pensiun

r : discount rate khusus untuk orang tersebut

T : umur pada saat pensiun

Karena V_T adalah *ex-post value* (nilai diperoleh hanya setelah pensiun), padahal yang diperlukan adalah nilai ex-ante, maka I(t) tersebut disempurnakan menjadi :

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

Rumusan ini masih mengandung kekurangan karena mengabaikan kemungkinan kematian seseorang sebelum umur pensiun, sehingga ditambahkan fungsi baru dan model yang ada menjadi :

$$E(V_T^*) = \sum_{t=T}^{T} P_r\ (t+1) \sum_{t=T}^{t} \frac{I_t^*}{(1+r)^{t-T}}$$

$E(V_T^*)$: expected value of the person's human capital

I_t^* : estimasi penghasilan tahunan masa mendatang

$P_r(t)$: probabilitas seseorang meninggal pada umur t

[17] Amin Widjaja Tunggal, op.cit, hal. 26.