

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia

Akuntansi Sumber Daya Manusia diartikan secara berbeda oleh berbagai pihak. The American Accounting Association's Committee on Human Resources Accounting memberikan definisi Akuntansi Sumber Daya Manusia sebagai proses pengidentifikasian dan pengukuran data mengenai sumber daya manusia dan penyampaian informasi tersebut kepada pihak-pihak yang berkepentingan.¹ Sedangkan James A Cashin dan Ralph S Polimeni mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia mempunyai tujuan utama untuk menyediakan informasi kuantitatif mengenai manusia sebagai sumber daya organisasi, yang dapat digunakan oleh manajemen dan investor dalam pengambilan keputusan.²

Pandangan yang dikemukakan oleh Barry tersebut menitikberatkan pada prosedur akuntansi sumber daya manusia yang masih dianggap sebagai langkah awal dalam pelaksanaan suatu perhitungan yang rumit dan prosedur akuntansi yang memungkinkan perusahaan untuk melaporkan estimasi yang akurat mengenai nilai asset manusia suatu organisasi.

Pendapat yang dikemukakan Flamholtzs berikut ini mengungkapkan tiga hal penting tentang akuntansi sumber daya manusia yaitu pengukuran investasi sumber daya manusia yaitu pengukuran investasi sumber daya manusia oleh

¹ Mr Mathews, MHB Perera, Accounting Theory and Development, Thomson Publishing co, 1996, hal 250

² Sri Haryani, Telaah (Yogyakarta), hal 113

perusahaan, biaya penggantian manusia itu, dan nilai manusia tersebut terhadap perusahaan.

In literal sence, “ a 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 mode by organizationsin people, the value of people to the enterprise.³

Pendapat-pendapat tentang pengertian akuntansi sumber daya manusia tersebut saling berkaitan dan melengkapi satu sama lain sehingga memberikan suatu wawasan yang komprehensif tentang akuntansi sumber daya manusia.

2.2 Arti Penting Sumber Daya Manusia

Akuntansi sumber daya manusia diperlukan untuk mengatur perilaku 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 sebenarnya dikapitalisir dan dibagi selama usia produktif karyawan. Perlakuan ini sangat berpengaruh pada laporan keuangan perusahaan. 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

³ Gary siegel. Helena Ramanauskas-Marconi (ed). , Behavioral Accounting. Cininnati : South-Western Publising co. 1989. hal.470

produktif karyawan, maka perusahaan bisa melihat bahwa asset 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.⁴

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 dibawahnya.

Secara lebih spesifik dikatakan bahwa manajemen membutuhkan pengukuran *cost* dan *value* sumber daya manusia untuk membuat keputusan disemua fase proses manajemen sumber daya manusia, yang meliputi akuisisi,

⁴ WE scott. LL cummings (ed.), Reading In Organizational Behavior and Human Performance. 1973. hal 538

pengembangan, alokasi, konservasi, pemanfaatan, evaluasi, dan pemberi penghargaan terhadap sumber daya manusia.⁵

2.3 Fungsi Akuntansi Sumber Daya Manusia

Akuntansi sumber daya manusia memiliki fungsi yang beragam berdasarkan para pemakainya. Fungsi akuntansi sumber daya manusia bagi manajemen berdasarkan dengan fungsinya bagi investor. Bagi masyarakat umum akuntansi sumber daya manusia juga memiliki fungsi tersendiri yang berbeda dari fungsi bagi manajemen dan investor.

a. Bagi Manajemen

Sebagai alat manajemen, Flamholtz mengidentifikasi tiga fungsi utama akuntansi sumber daya manusia, yaitu fungsi informasi, fungsi paradigma, dan fungsi katalisator.⁶ 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 *frame work* untuk membuat argumen seorang manajer investasi harmonis dan konsisten dengan argumen manajer investasi yang lain.⁷

⁵ Gary Siegel. Helene Ramanauskas-Marconi (ed.). op. cit. hal 473-474

⁶ Mr. Mathews, MHB Perera, op.cit, hal 251

⁷ Ibid, hal 251

b. Bagi Investor

Selain membekali manajer dengan informasi evaluatif yang penting, Rogow dan Endmonds menyatakan bahwa akuntansi sumber daya manusia juga membantu investor memperoleh informasi tentang asset manusia organisasi. Studi-studi penelitian telah mengidentifikasi bahwa para investor merubah pikiran mereka tentang keputusan investasi ketika informasi sumber daya manusia diperlihatkan.⁸

c. Bagi Masyarakat

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

2.4 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.⁹

Menurut Flamholtz kegunaan penerapan *Human Resource Accounting* adalah:

⁸ Ibid, hal 251

⁹ Slamet Sugiri Irfan Nursasmito, *kelola* (Yogyakarta), No 6 III/Mei, 1994, hal 125

1. Menyediakan kerangka 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*.
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 resources*.¹⁰

2.5 Pengakuan Sumber Daya Manusia Sebagai Aset

Pengertian Aktiva menurut FASB (Financial Accounting Standards Board) adalah kemungkinan manfaat ekonomis di masa yang akan datang, dikuasai atau dikendalikan oleh suatu entitas sebagai hasil dari transaksi atau kejadian dimasa lalu. Berdasarkan pengertian FASB ini, sumber daya manusia telah memenuhi kriteria untuk diakui sebagai aktiva sebagaimana aktiva yang lainnya.

Sumber daya manusia merupakan sumber daya perusahaan yang memberikan manfaat di masa yang akan datang bagi perusahaan, terutama bagi perusahaan jasa atau industri yang padat karya, karena sumber daya manusia tersebut akan memberikan kontribusi utama dalam pencapaian tujuan utama perusahaan.

¹⁰ Amin Widjaja Tunggal, Akuntansi SDM, Rineka Cipta, 1995, hal 30

Sumber daya manusia sebagai tenaga kerja atau karyawan, bekerja untuk perusahaan dalam rangka kegiatan operasinya. Sebagai hasil transaksi atau kejadian masa lalu, sumber daya manusia diperoleh melalui proses penerimaan dan atau menyewa mereka dengan diperkuat oleh ikatan atau kontrak kerja yang menunjukkan adanya jaminan secara hukum.

Pengeluaran – pengeluaran untuk sumber daya manusia yang menurut sifatnya merupakan pembentukan modal dapat dimasukkan kedalam 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)¹¹

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 Financial Accounting Concept) no.5.par. 63 yang terdiri dari definisi, kemampuan, pengukuran, relevansi, dan keandalan.¹²

Definisi asset dalam SFAC ditentukan oleh tiga kriteria, yaitu :

1. Memiliki manfaat ekonomis di masa datang

¹¹ neni Meidawati, Jurnal Ekonomi (Yogyakarta). Th II Vol 5, 1995, hal 56-57

¹² Andreas Lako, jurnal Akuntansi dan Manajemen (Yogyakarta), edisi Agustus-Oktober, 1995, hal 8

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 di masa lalu.

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

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.

2.6 Metode Pengukuran Aset Sumber Daya Manusia

2.6.1 Pengukuran Nilai Sumber daya manusia

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

1. Moneter

- a. Hermanson mengajukan dua teknik penilaian sumber daya manusia.

Teknik pertama yang disebut *the Unpurchased goodwill method* berdasarkan pada keyakinan jika pendapatan perusahaan lebih besar

daripada tingkat pendapatan normal, merupakan bukti adanya suatu asset operasional yang luar biasa (termasuk sumber daya manusia).

Sedangkan teknik yang kedua, *the adjusted present value method* menghasilkan nilai sumber daya manusia yang diukur dengan menggunakan rata-rata dari kinerja lima tahun yang lalu dan kemudian mengurangkan dengan present value kelebihan dari pembayaran gaji yang diharapkan lima tahun kedepan.

- b. 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 :

- a. Mengestimasi waktu seseorang diharapkan bekerja dalam perusahaan
 - b. Mengidentifikasi posisi yang dapat ditempati
 - c. Mengukur kontribusi seseorang terhadap keuntungan perusahaan berdasarkan jabatan pekerjaannya.
 - d. Mengevaluasi probabilitas seseorang akan menduduki posisi tersebut.
- c. 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 dimasa datang sebagai pengganti nilai orang tersebut.

Pengukuran ini mempertimbangkan kemungkinan kematian seseorang sebelum habis masa kerjanya.

2. 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.

- a. Flamholtz mendasarkan metode ini pada nilai individu. Menurutnya ukuran nilai seseorang adalah *expected realizable value* orang tersebut, yang didapatkan dari adanya interaksi dua variable yaitu *expected conditional value* (jumlah yang dapat direalisasi dari pekerjaannya seseorang pada perusahaan) dan probabilitas orang itu akan tinggal dalam organisasi (perusahaan).
- b. Likert dan Bowers lebih menekankan pada nilai kelompok. Dengan maksud menunjukkan kemampuan produktif organisasi manusia, mereka mengidentifikasi tiga variable yang mempengaruhi efektifitas organisasi manusia suatu perusahaan.

Ketiga variable 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. *Interverming Variable*, yang mencerminkan keadaan intern organisasi dan kemampuannya untuk menghasilkan, seperti loyalitas, sikap, motivasi, *performance goal*, dan persepsi semua anggaran 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, penambahan, segmen pasar, dan pendapatan.

2.6.2 Pengukuran Biaya Sumber daya manusia

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

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

Historical Cost sumber daya manusia merupakan pengorbanan yang terjadi untuk memperoleh dan mengembangkan karyawan perusahaan, yang meliputi cost untuk merekrut, menyeleksi, menerima, menempatkan, orientasi, on-the job dan off-the job training bagi karyawan tersebut.

Kelebihan metode ini adalah :

- a. Lebih obyektif dan konsisten dengan akuntansi tradisional

- b. Dapat digunakan untuk mengontrol biaya rekrut dan pelatihan, dan dapat menilai efek kebijakan manajer terhadap biaya sumber daya manusia

Kelemahan penggunaan metode ini adalah :

- a. Informasi yang didapatkan mungkin tidak relevan untuk beberapa pemakai informasi karena data yang digunakan adalah data yang telah lalu
- b. Menggunakan asumsi nilai mata uang yang tetap
- c. Memiliki pandangan sempit dengan menerapkan konsep *full cost*
- d. Terdapat subyektifitas dalam pengukuran terutama saat mengklasifikasikan biaya untuk mendapatkan sumber daya manusia dan kemungkinan penghapusannya.

2. Current/Replacement Cost (Biaya Pengganti)

Replacement cost sumber daya manusia merupakan pengorbanan yang harus dilakukan atau cost yang harus dikeluarkan untuk menempatkan atau mengganti sumber daya manusia yang saat ini diperkerjakan.

Jadi disini dipertimbangkan pula biaya menunggu dan lain-lain sampai dengan pegawai baru itu diterima dan siap menggantikan tugas pegawai lama. Ada tiga metode dari *replacement cost* ini, yaitu : ¹³

- a. Positional, dimana pengganti yang paling baik akan mengisi kekosongan jabatan pada suatu perusahaan
- b. Personnel, yaitu diperlukan tenaga kerja yang mengganti seseorang dengan kemampuannya yang sama
- c. Separation Cost, yaitu biaya yang dikeluarkan dari adanya tenaga kerja tertentu/khusus.

Kelebihan metode ini :

¹³ Mathews MR and Perera MHB, Accounting Theory and Development, Third edition, An International Thompson Publishing company, 1996

- a. Adanya kemungkinan untuk lebih mempertimbangkan prestasi daripada posisi yang dipegang seseorang dalam organisasi
- b. Adanya proses perencanaan dan pengawasan sumber daya manusia
- c. Sangat mungkin digunakan dalam mengembangkan ukuran pengganti nilai manusia bagi organisasi.

Kelemahan metode ini :

- a. Sulit untuk dihitung karena mengandung unsur ketidakpastian yang tinggi
- b. Subyektifitas tinggi dalam menentukan nilai pengganti seseorang dalam organisasi.

3. Opportunity Cost (Biaya Kesempatan)

Menurut metode yang diajukan oleh Hekimian dan Jones, 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 metode ini adalah :

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

Kelemahan metode ini adalah :

- a. Adanya ketergantungan pada informasi, keputusan, dan kejujuran dari divisi karyawan yang bersangkutan
- b. Terdapat diskriminasi terhadap karyawan, dengan hanya diterapkan pada tingkat manajer menengah ke bawah.

4. Compensation Model (Model Kompensasi)

Menurut metode yang diajukan oleh Lev dan Schwartz, nilai sumber daya manusia dikompensasikan atau penggunaan balas jasa dikemudian hari sebagai pengganti mengenai nilai mereka tersebut.

2.7 Penghitungan Modal Manusia

Dengan adanya ketidakpastian dan kesulitan yang berhubungan dengan penentuan nilai sumber daya manusia yaitu asset manusia yang dimiliki perusahaan, penelitian menyarankan bahwa dalam menilai sumber daya manusia dengan cara penggunaan kompensasi seseorang di masa yang akan datang sebagai suatu pengganti nilai mereka.

Nilai modal yang berupa manusia yang terkandung dalam manusia berumur adalah nilai tunai penghasilannya yang masih tersisa dimasa yang akan datang dari pekerjaannya. Lev dan Schwartz mengatakan bahwa nilai modal harus dihitung berdasarkan nilai pendapatan bersih masa depan yang diperkirakan.

Model ini dapat dinyatakan sebagai berikut :¹⁴

$$V_T^* = \sum_{t=0}^T \frac{I^*(t)}{(1+r)^{t-T}}$$

Keterangan :

V_T = human capital value dari seseorang umur t

$I(t)$ = pendapatan tahunan orang tersebut sampai pensiun

r = discount rate khusus untuk orang tersebut

T = umur pada saat pensiun

¹⁴ Amin Widjaja Tunggal, op.cit, hal 26

Karena V_T adalah ex-post value dan $I(t)$ diperoleh setelah pensiun, sedangkan V_T mengabaikan kematian sebelum umur pensiun maka Lev dan Schwartz memperluas model tersebut sebagai berikut :

$$E(V_T^*) = \sum_{t=T}^T \Pr(t+1) \sum_{i=T}^t \frac{I_i^*}{(1+r)^{t-T}}$$

Keterangan :

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

I_t^* = estimasi penghasilan tahunan masa mendatang

$\Pr(t)$ = probabilitas seseorang meninggal pada umur t

r = discount rate khusus untuk orang tersebut

T = umur pada saat pensiun