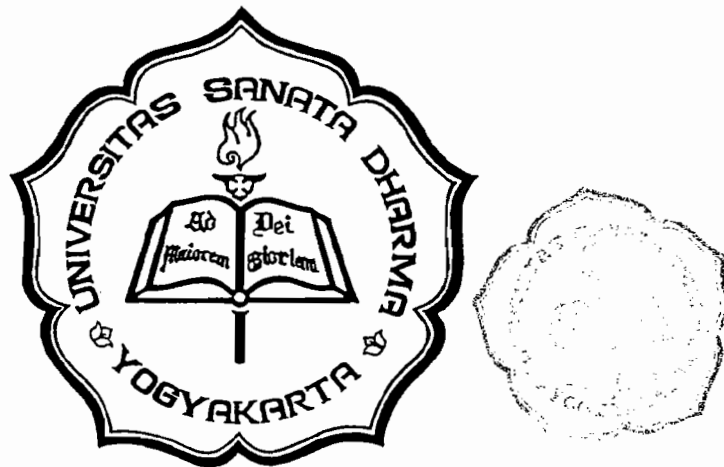


**AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA :
PENGUKURAN DAN PELAPORAN SUMBER DAYA
MANUSIA SEBAGAI AKTIVA PERUSAHAAN**

SKRIPSI

**Diajukan untuk Memenuhi Salah Satu Syarat
Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi
Program Studi Akuntansi**



Oleh :

JULIAWATI

NIM : 952114083

NIRM : 950051121303120075

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS SANATA DHARMA
YOGYAKARTA
2001**

S k r i p s i

AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA : PENGUKURAN DAN PELAPORAN SUMBER DAYA MANUSIA SEBAGAI AKTIVA PERUSAHAAN

Oleh :

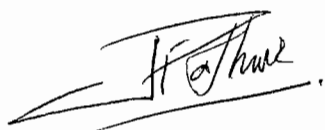
JULIAWATI

NIM : 952114083

NIRM : 950051121303120075

Telah Disetujui Oleh :

Pembimbing I



(Drs. FA. Joko Siswanto, M.M., Akt.)

Tanggal 20 Desember 2000

Pembimbing II



(Drs. Alex Kahu Lantum, M.S.)

Tanggal 15 Januari 2001

Skripsi

**AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA :
PENGUKURAN DAN PELAPORAN SUMBER DAYA
MANUSIA SEBAGAI AKTIVA PERUSAHAAN**

Dipersiapkan dan ditulis oleh :

JULIAWATI

NIM : 952114083

NIRM : 950051121303120075

Telah dipertahankan di depan Panitia Penguji

Pada tanggal 24 Januari 2001

Dan dinyatakan memenuhi syarat

Susunan Panitia Penguji

	Nama lengkap
Ketua	Dra. Fr. Ninik Yudianti, M. Acc.
Sekretaris	Drs. E. Sumardjono, M.B.A.
Anggota	Drs. FA. Joko Siswanto, M.M.,Akt.
Anggota	Drs. Alex Kahu Lantum, M.S.
Anggota	Drs. E. Sumardjono, M.B.A.

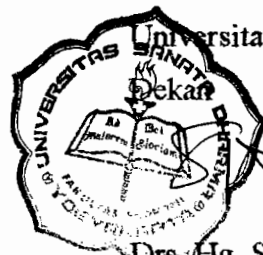
Tanda tangan

[Handwritten signatures of the five members of the examination committee]

Yogyakarta, 27 Januari 2001

Fakultas Ekonomi

Universitas Sanata Dharma



Drs. Hg. Suseno TW., M.S.

MOTTO DAN PERSEMBAHAN

AKU ADA

Ketika aku sedang sedih menyesali masa lampauku dan memikirkan masa depan dengan penuh kecemasan, **TUHAN** berfirman

"Nama-Ku adalah AKU ADA"

Ia berhenti sejenak, akupun menanti

Kemudian dengan suara lembut Ia melanjutkan,

"Bila hidupmu hanya memikirkan masa lampau dengan kesalahan-

kesalahan dan penyesalan-penyesalan,

semuanya itu tidak ada gunanya.

AKU tidak ada disana

Nama-**KU** bukan dulu **AKU ADA**.

Bila hidupmu hanya memikirkan masa depan dengan segala permasalahan

yang tak menentu dan rasa takut, itupun sia-sia

AKU tidak ada disana.

Nama-**KU** bukan **AKU AKAN ADA**.

Bila sekarang hidupmu memikirkan hal-hal yang terjadi hari ini dan percaya kepada-**KU**, sungguh indah sekali.

AKU ada disini

Nama-Ku adalah **AKU ADA"**.

Ku persembahkan kepada :

- Mama dan Papa ku tercinta
- Kakakku Adi Yoeliyanto.D.
- Ade Irawan .S. terkasih

PERNYATAAN KEASLIAN KARYA

Saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa yang saya tulis ini tidak memuat karya atau bagian karya orang lain, kecuali yang telah disebutkan dalam kutipan dan daftar pustaka, sebagaimana layaknya karya ilmiah.

Yogyakarta, 20 Januari 2001

Penulis

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Juliawati', written in a cursive style with a large loop at the end.

Juliawati

ABSTRAK

AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA : PENGUKURAN DAN PELAPORAN SUMBER DAYA MANUSIA SEBAGAI AKTIVA PERUSAHAAN.

**JULIAWATI
UNIVERSITAS SANATA DHARMA
YOGYAKARTA
2001**

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengukuran dan pelaporan sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan ditinjau dari akuntansi sumber daya manusia. Jenis penelitian yang dilakukan adalah studi pustaka dan analisis pengumpulan data adalah dokumentasi.

— Teknik analisis data yang digunakan untuk menjawab pertanyaan adalah dengan menggunakan alat analisis data yaitu pengertian dan kriteria aktiva. —

Hasil analisis diketahui bahwa sumber daya manusia tidak dapat dianggap sebagai beban dalam suatu perusahaan, karena sumber daya manusia memberikan nilai manfaat bagi perusahaan dalam pengembangan dan pencapaian tujuan perusahaan. Metode yang digunakan untuk mengukur biaya sumber daya manusia adalah metode biaya historis dan metode biaya pengganti. Pengukuran yang digunakan untuk mengukur nilai sumber daya manusia adalah pengukuran moneter dan pengukuran non moneter. Hasil akhir dari penelitian ini diketahui bahwa nilai sumber daya manusia dalam suatu perusahaan sangat bermanfaat dan memenuhi syarat untuk dikelompokkan sebagai aktiva jangka panjang dengan nama rekening “investasi sumber daya manusia”, dan sudah saatnya perusahaan memasukkan rekening investasi sumber daya manusia dalam laporan keuangannya.

ABSTRACT

HUMAN RESOURCE ACCOUNTING : MEASUREMENT AND REPORTING OF HUMAN RESOURCES AS COMPANY'S ASSETS

**JULIAWATI
SANATA DHARMA UNIVERSITY
YOGYAKARTA
2001**

The aim of this research was to study the way of measuring and reporting human resources as a company's assets. This research was a library study; the data gathering technique was documentation.

The data analysis technique used to answer the problem was studying the concept and criteria of assets.

Based on the discussion it was stated that human resources could not be considered as an expense for the company, because the human resources contributed some values to the company in developing and achieving the company goal. The methods used to measure the cost of human resources were historical cost and replacement cost. And in measuring the human resources value, the methods used were monetary and non-monetary measurement. The final result of this research was that the value of human resources in the company was to be categorized as long term assets namely "investment in human resources".

KATA PENGANTAR

Puji dan syukur kepada Allah Bapa yang di sorga atas kasih setia dan anugerah-Nya yang begitu besar yang telah diberikan kepada penulis, sehingga dapat menyelesaikan penyusunan skripsi dengan judul “Akuntansi Sumber Daya Manusia: Pengukuran dan Pelaporan Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva Perusahaan” untuk memenuhi salah satu syarat guna memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada Program Studi Akuntansi, Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi Universitas Sanata Dharma Yogyakarta.

Penulisan dan penyusunan skripsi ini dapat terlaksana berkat bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, oleh karena itu dengan tulus penulis menyampaikan terimakasih kepada:

1. Bapak Drs.FA.Joko Siswanto,M.M.,Akt. sebagai Pembimbing I yang telah banyak meluangkan waktu untuk bimbingan dan memberikan masukan selama penulisan skripsi ini.
2. Bapak Drs. Alex Kahu Lantum, M.S. sebagai Pembimbing II yang telah dengan sabar membimbing dan memberikan masukan selama penulisan skripsi ini.
3. Ibu M.Trisnawati Rahayu,S.E.,Akt. yang telah memberi masukan dan saran kepada penulis selama penulisan skripsi ini.
4. Ibu Dra.Fr.Ninik Yudianti.M.Acc. yang telah memberi masukan dan saran kepada penulis dalam penulisan skripsi ini.

5. Ibu Dra.YF.Gien A.,M.M.,Akt. selaku dosen pembimbing akademik yang telah memberikan semangat untuk menyelesaikan skripsi ini.
6. Para dosen Fakultas Ekonomi yang telah banyak membimbing dan memberikan kesempatan kepada penulis untuk berkembang.
7. Seluruh staf dan karyawan Fakultas Ekonomi yang telah membantu penulis dalam memperlancar segala urusan akademik.
8. Bapak dan Ibu petugas perpustakaan Universitas Sanata Dharma yang telah memberikan pelayanan yang baik sehingga penulis dapat memanfaatkan fasilitas yang ada.
9. Mama, Papa dan kakakku tercinta yang telah mendoakan, mengasahi, dan mencukupi kebutuhan penulis. Tak cukup kata untuk melukiskan kasih sayang yang telah diberikan.
10. Ade Irawan S. yang terkasih yang telah memberikan segenap waktu, perhatian, kesabarannya, dan mendorong penulis sehingga skripsi ini dapat terselesaikan.
11. Margareta Cempaka Sari Oscar sahabatku yang telah memberikan dorongan sehingga penulis dapat cepat menyelesaikan skripsi ini.
12. Siaw Ming, Caca, Yenny.M, Fenny.Y, dan teman-teman GKKK Yogyakarta lainnya atas dukungan doa dan perhatian yang telah diberikan.
13. Mey Linda, Mimin, Paula Lobing, Lusi, Ina, dan teman-teman Jurusan Akuntansi'95 yang telah memberikan semangat dan dorongan dalam menyelesaikan skripsi ini.

14. Bagi semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu yang juga telah banyak membantu penulis, sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini.

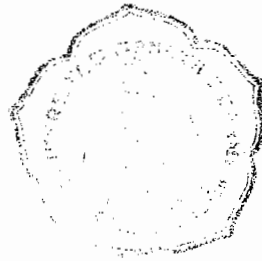
Dalam penyusunan tugas akhir ini penulis telah berusaha maksimal, namun mengingat keterbatasan pengetahuan, waktu, dan pengalaman, penulis merasa masih adanya kekurangan, maka kritik dan saran demi perbaikan tugas akhir ini akan diterima dengan senang hati.

Akhir kata penulis mengharapkan semoga skripsi ini dapat menambah pengetahuan dan bermanfaat bagi para pembaca sekalian.

Yogyakarta, 17 Januari 2001

Penulis

DAFTAR ISI



	halaman
HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERSETUJUAN.....	ii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iii
HALAMAN PERSEMBAHAN.....	iv
PERNYATAAN KEASLIAN KARYA.....	v
ABSTRAK	vi
ABSTRACT	vii
KATA PENGANTAR.....	viii
DAFTAR ISI	xi
DAFTAR GAMBAR	xiv
BAB I PENDAHULUAN.....	1
A. Latar Belakang Masalah.....	1
B. Batasan Masalah	4
C. Rumusan Masalah.....	5
D. Tujuan Penelitian	5
E. Manfaat Penelitian	5
F. Sistematika Penulisan.....	6
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	8
A. Pengertian Sumber Daya Manusia dan Akuntansi.....	8
1. Pengertian Sumber Daya Manusia.....	8
2. Pengertian Akuntansi.....	10
B. Sejarah perkembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	11
C. Pengertian dan Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	13
1. Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia	13
2. Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	16

D. Asumsi Dasar Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	18
E. Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia	19
F. Manfaat Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	21
G. Konsep Aktiva, Biaya, dan Beban.....	24
1. Aktiva	24
2. Biaya	26
2.1 Definisi Biaya.....	26
2.2 Definisi Biaya Sumber Daya Manusia	27
3. Beban	28
H. Latar Belakang Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva	29
I. Konsep Pengukuran dan Pelaporan.....	33
1. Pengukuran	33
2. Pelaporan	35
BAB III METODOLOGI PENELITIAN.....	39
A. Jenis Penelitian	39
B. Waktu Penelitian.....	39
C. Objek Penelitian.....	39
D. Data yang dicari.....	39
E. Teknik Pengumpulan Data	40
F. Teknik Analisis Data.....	40 ✓
BAB IV ANALISIS SUMBER DAYA MANUSIA	41
A. Pengertian dan Kriteria Aktiva	42
B. Pengukuran Sumber Daya Manusia	46
1. Pengukuran Biaya Sumber Daya Manusia	48
1.1 Metode Pengukuran Biaya Historis.....	48
1.2 Metode Biaya Pengganti	53
2. Pengukuran Nilai Sumber Daya Manusia	58
2.1 Metode Pengukuran Moneter	58
a. Metode Biaya Historis.....	59
b. Metode Biaya Pengganti.....	60

c.	Metode Biaya Kesempatan	61
d.	Model Kompensasi.....	62
e.	Metode menyesuaikan upah di masa mendatang yang didiskontokan	63
2.2	Metode Pengukuran Non Moneter	67
a.	Pengukuran Non Moneter- Faktor Penentu nilai individu.....	67
b.	Pengukuran Non Moneter- Faktor Penentu nilai kelompok	70
C.	Pengakuan Sumber Daya Manusia	72
D.	Pelaporan Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva.....	76
BAB V	KESIMPULAN DAN SARAN	85
A.	Kesimpulan	85
B.	Keterbatasan Penelitian	86
C.	Saran	86
DAFTAR	PUSTAKA	87

DAFTAR GAMBAR

halaman

Gambar 1 Metode Pengukuran Biaya Historis Sumber Daya Manusia	49
Gambar 2 Metode Pengukuran Biaya Pengganti Sumber Daya Manusia	55

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Sumber daya manusia merupakan harta yang paling penting, hal ini diperkuat dengan kenyataan akan besarnya dana atau biaya yang disediakan oleh organisasi untuk keperluan sumber daya manusia ini. Dana yang disediakan merupakan jumlah terbesar atau nomor dua terbanyak dari seluruh pengeluaran organisasi atau perusahaan. (Sukamti, 1989:1)

Aset organisasi terpenting yang harus dimiliki oleh perusahaan dan sangat diperhatikan oleh manajemen adalah aset manusia dari organisasi tersebut. Orang-orang atau manusia merupakan elemen yang selalu ada didalam setiap organisasi. Mereka membuat tujuan, inovasi, dan mencapai tujuan organisasi. Apabila dilihat dari perspektif organisasi maka orang-orang tersebut merupakan sumber daya. Mereka bukanlah sumber daya yang tidak hidup seperti layaknya modal, tanah, dan pabrik melainkan sumber daya manusia. Dari sumber daya manusia itulah sumber daya organisasi lainnya mampu bekerja, dan tidak satupun faktor dalam operasi bisnis yang mempunyai dampak langsung pada kesejahteraan perusahaan dibandingkan sumber daya manusia. Perusahaan tidak akan dapat memaksimalkan produktivitas dan labanya tanpa adanya karyawan kompeten yang berdedikasi

terhadap tujuan perusahaan walaupun perusahaan tersebut memiliki sumber daya lain cukup melimpah.

Sumber daya manusia merupakan sumber daya yang paling penting bagi organisasi, hal ini disebabkan karena dua alasan. *Pertama*, sumber daya manusia mempengaruhi efisiensi dan efektivitas organisasi. Karyawan merupakan sumber daya manusia yang merancang dan memproduksi barang dan jasa, mengawasi kualitasnya, memasarkan produk, mengalokasikan sumber daya finansial, dan menentukan seluruh tujuan dan strategi organisasi. *Kedua*, sumber daya manusia juga merupakan pengeluaran pokok perusahaan dalam menjalankan bisnis. (Simamora, 1995:2)

Semakin lama semakin dirasakan bahwa aset yang paling berharga dalam suatu perusahaan adalah sumber daya insani atau manusia (*human resource*).

Banyak usulan untuk memasukkan elemen sumber daya manusia dalam laporan keuangan. Hal ini didasari oleh kenyataan bahwa potensi sumber daya manusia bagi kelangsungan hidup suatu unit usaha cukup besar. Pada era industri modern saat ini, peranan sumber daya manusia semakin penting. Dalam beberapa jenis usaha seperti kantor konsultan (manajemen, pajak, teknik, maupun pengacara / hukum), peranan sumber daya manusia justru lebih besar dibandingkan sumber daya lainnya.

Dari segi akuntansi semakin pentingnya fungsi tenaga kerja (manusia) dalam perusahaan, mendorong munculnya konsep akuntansi sumber daya manusia. Gagasan mengenai akuntansi sumber daya manusia ini muncul di sekitar tahun

1960-an, yang dikemukakan oleh Rensis Linkert, direktur *Institut for Social Reserch of the University of Michigan*. Rensis Linkert mengemukakan ruang lingkup akuntansi sumber daya manusia sebagai berikut: meliputi pengukuran kos yang terjadi dalam suatu perusahaan atau organisasi yang lainnya guna merekrut, menyeleksi, mempekerjakan, melatih, dan mengembangkan sumber daya manusia (*human asset*). (Riyanto, 1990:11)

Sejauh ini para pemikir akuntansi nampaknya sependapat bahwa sumber daya manusia merupakan bagian dari asset perusahaan. Namun demikian, gagasan mengenai akuntansi sumber daya manusia ini masih banyak menimbulkan kontroversi, terutama pada masalah pengukuran dan pelaporannya. Kesulitan mengukur nilai sumber daya manusia secara obyektif, merupakan salah satu sebab belum dikeluarkannya prinsip akuntansi yang mengatur perlakuan akuntansi sumber daya manusia, meskipun berbagai riset tentang alternatif pengukuran sumber daya manusia ini sudah banyak dilakukan oleh para akademis, namun nampaknya belum ada kesepakatan mengenai kriteria pengukuran yang obyektif.

Akuntansi sumber daya manusia merupakan proses pengidentifikasian dan pengukuran data mengenai sumber daya manusia dan mengkomunikasikan informasi tersebut kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Tujuan akuntansi sumber daya manusia ini tidak bertentangan dengan tujuan akuntansi. Pengungkapan informasi sumber daya manusia akan menambah lengkapnya informasi keuangan yang dihasilkan sehingga informasi sumber daya manusia itu

dapat dipakai sebagai bahan pertimbangan pengambilan keputusan yang lebih akurat.

Akuntansi konvensional selama ini hanya menyajikan informasi mengenai sumber daya non manusia. Informasi sumber daya manusia belum dilaporkan sebagai salah satu elemen laporan keuangan, padahal informasi tersebut akan bermanfaat bagi pihak internal dan eksternal perusahaan. Mengingat pentingnya hal tersebut, maka pada kesempatan ini penulis mengambil judul **“Akuntansi Sumber Daya Manusia : Pengukuran dan Pelaporan Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva Perusahaan.”**

B. Batasan Masalah

Permasalahan dalam akuntansi sangat luas untuk dapat menghasilkan suatu laporan keuangan, maka beberapa syarat harus dipenuhi dalam item tersebut diantaranya masalah pengukuran, pengakuan, penilaian, dan pelaporan sumber daya manusia dilihat dari akuntansi sumber daya manusia.

Dalam pembahasan ini penulis hanya membatasi pada masalah pengukuran, pengakuan, dan pelaporan sumber daya manusia dilihat dari akuntansi sumber daya manusia.

C. Rumusan Masalah

Bagaimanakah akuntansi sumber daya manusia mengukur dan melaporkan sumber daya manusia dalam laporan keuangan sebagai aktiva perusahaan ?

D. Tujuan Penelitian

1. Dapat memberikan gambaran metode pengukuran, pengakuan, pelaporan akuntansi sumber daya manusia, dan kontroversi permasalahannya.
2. Dapat memberikan gambaran usulan metode-metode pengukuran biaya dan nilai sumber daya manusia dalam akuntansi sumber daya manusia.

E. Manfaat Penelitian

1. Bagi Perusahaan-perusahaan

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi perusahaan sebagai salah satu alternatif dalam mengukur dan melaporkan sumber daya manusia sebagai aktiva.

2. Bagi Penulis

Penulisan ini bermanfaat untuk menambah dan melengkapi pengetahuan yang telah diperoleh selama di bangku kuliah.

F. Sistematika Penulisan

Bab I Pendahuluan

Dalam bab ini menguraikan tentang latar belakang masalah, batasan masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, dan manfaat penelitian, serta sistematika penulisan.

Bab II Tinjauan Pustaka

Dalam bab ini menguraikan tentang pengertian akuntansi dan sumber daya manusia, sejarah perkembangan akuntansi sumber daya manusia, pengertian dan tujuan akuntansi sumber daya manusia, asumsi-asumsi dasar akuntansi sumber daya manusia, ruang lingkup akuntansi sumber daya manusia, manfaat akuntansi sumber daya manusia, konsep aktiva, biaya, dan beban, latar belakang sumber daya manusia sebagai aktiva, konsep pengukuran dan pelaporan.

Bab III Metodologi Penelitian

Dalam bab ini diuraikan tentang jenis penelitian, waktu penelitian, obyek penelitian, data yang diperlukan, teknik pengumpulan data, dan teknik analisis data.

Bab IV Analisis Sumber Daya Manusia

Dalam bab ini diuraikan tentang pengertian dan kriteria aktiva, pengukuran sumber daya manusia, pengakuan sumber daya manusia, dan pelaporan sumber daya manusia sebagai aktiva.

Bab V Kesimpulan dan Saran

Dalam bab ini diuraikan tentang kesimpulan dan saran, yang berisi tentang ringkasan dari isi skripsi ini.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Pengertian Sumber Daya Manusia dan Akuntansi

1. Pengertian Sumber Daya Manusia

Menurut ketentuan Pokok Tenaga Kerja No.4 tahun 1969, pengertian sumber daya manusia dalam arti tenaga kerja (khususnya di perusahaan) adalah:

setiap orang yang mampu melakukan pekerjaan baik di dalam maupun di luar hubungan kerja dan berguna dalam menghasilkan sesuatu barang maupun jasa untuk memenuhi kebutuhan masyarakat.(Rahayu,1993:9)

Payaman J. Simanjuntak dalam bukunya “Pengantar Ekonomi Sumber Daya Manusia (1998:1), mendefinisikan sumber daya manusia mengandung dua pengertian :

- a. Sumber daya manusia mengandung pengertian usaha kerja atau jasa yang dapat diberikan dalam proses produksi. Dalam hal ini sumber daya manusia mencerminkan kualitas usaha yang diberikan oleh seseorang dalam waktu tertentu untuk menghasilkan barang dan jasa.
- b. Sumber daya manusia menyangkut manusia yang mampu bekerja untuk memberikan jasa atau usaha kerja tersebut.

Menurut Rensis Linkert (1989:473), sumber daya manusia mempunyai pengertian yang luas, yaitu mencakup nilai dari semua aktiva sebagai organisasi

manusia dalam suatu perusahaan, loyalitas pemasok, loyalitas pemegang saham, reputasi antara komunitas keuangan dan reputasi dalam komunitas di mana pabrik dan kantor berbeda.

Menurut Schein (1986:550) manusia memiliki asumsi dasar yang meliputi asumsi ekonomis rasional, asumsi sosial, asumsi aktualisasi diri, dan asumsi kompleks.

- a. Asumsi ekonomis rasional berarti manusia digerakkan oleh insentif ekonomi yang dikontrol oleh organisasi, sehingga faktor manusia pada dasarnya pasif dan harus diatur, didorong, dan dikontrol oleh organisasi.
- b. Asumsi sosial beranggapan bahwa manusia adalah makhluk sosial yang ingin berhubungan dengan orang lain.
- c. Asumsi aktualisasi diri adalah keinginan untuk memenuhi kebutuhan manusia yang sederhana untuk hidup sampai kebutuhan paling penting yaitu aktualisasi diri dengan menggunakan seluruh potensinya.
- d. Asumsi kompleks berarti manusia memiliki sifat dan perilaku kompleks, dan berubah-ubah. Manusia memiliki banyak motif, sanggup mempelajari motif baru dan strategi manajemen yang berubah-ubah.

Douglas Mc.Gregor (1986:550) manusia memiliki sifat yang dikategorikan dalam teori X dan teori Y. Teori X dan teori Y hanya merupakan asumsi, kesimpulannya bersifat intuitif, dan tidak berdasarkan pada riset / penelitian, sehingga tidak dapat dipakai sebagai dasar strategi manajemen. Manajemen yang

efektif akan mengakui kemampuan manusia, dan keterbatasannya.

(Rahayu,1993:10)

2. Pengertian Akuntansi

Dalam buku *A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)*, yang kemudian dikutip oleh Sofyan Syafri Harahap (1993:1), akuntansi diartikan sebagai berikut :

“Proses mengidentifikasi, mengukur, dan menyampaikan informasi ekonomi sebagai bahan informasi dalam hal mempertimbangkan berbagai alternatif dalam mengambil kesimpulan oleh para pemakainya.”

Komite *American Institute of certified Public Accountant (AICPA)*, mendefinisikan akuntansi sebagai berikut :

“ Akuntansi adalah seni pencatatan, penggolongan, dan pengiktisaran dengan cara tertentu dan dalam ukuran moneter, transaksi dan kejadian-kejadian yang umumnya bersifat keuangan dan termasuk menafsirkan hasil-hasilnya.”
(Harahap,1993:2)

Accounting Principle Board (APB) Statement no.4, mendefinisikan akuntansi sebagai berikut :

“Akuntansi adalah suatu kegiatan jasa. Fungsinya adalah memberikan informasi kuantitatif, umumnya dalam ukuran uang, mengenai suatu badan ekonomi yang dimaksudkan untuk digunakan dalam pengambilan keputusan ekonomi, sebagai dasar dalam memilih di antara beberapa alternatif.”
(Harahap,1993:2)

Menurut AL Haryono Yusup dalam bukunya yang berjudul "Dasar-Dasar Akuntansi" (1992:4), definisi akuntansi dapat dirumuskan dari dua sudut pandang yaitu dari sudut pemakai jasa akuntansi dan dari sudut proses kegiatannya.

a. Dari sudut pemakai jasa akuntansi.

Akuntansi adalah suatu disiplin yang menyediakan informasi yang diperlukan untuk melaksanakan kegiatan secara efisien dan mengevaluasi kegiatan-kegiatan suatu organisasi.

b. Dari sudut proses kegiatan.

Akuntansi adalah proses pencatatan, penggolongan, peringkasan, pelaporan, dan penganalisisan data keuangan suatu organisasi.

B. Sejarah Perkembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Untuk meningkatkan kualitas sumber daya manusia, timbul beragam program pelatihan dan pengembangan sumber daya manusia. Pengakuan terhadap peran sumber daya manusia tidak datang begitu saja, tetapi merupakan proses yang terus menerus berubah.

Menurut Alvin Tofler dalam bukunya Harold Koontz yang berjudul "*Essentials of Management*" (1986), yang kemudian dikutip oleh Rahayu (1993:17), terdapat empat gelombang evolusi kebudayaan, yaitu perburuhan, pertanian, industri, dan teknologi tinggi.

Pada gelombang pertama yaitu masyarakat perburuhan. Kebutuhan hidup hanya dipenuhi oleh alam, dengan berburu dan kehidupannya berpindah-pindah.

Gelombang kedua masyarakat pertanian, dalam gelombang ini mulai ada kehidupan yang menetap dan masyarakat mengolah alam untuk mendapatkan hasil dengan bercocok tanam, ada pertukaran / transfer barang kebutuhan hidup. Gelombang ketiga ditandai dengan munculnya revolusi industri. Ada pergeseran faham dari pertanian ke industri, dan sejak saat itu timbul kapitalisme, yaitu faham yang menganggap diantara produksi terpenting adalah kapital.

Ciri utama revolusi industri adalah pengakuan dan peran kapital yang sangat menonjol. Gelombang terakhir adalah teknologi tinggi. Peran strategis kapital digeser oleh pengetahuan. Kemampuan kapital tidak lagi menjadi unsur yang memegang peran penting, melainkan justru pengetahuan manusia yang sangat penting, sebab dengan pengetahuan, manusia memiliki kemampuan dan kecakapan. Pada era teknologi tinggi muncul perusahaan jasa, konsultan, pariwisata, pendidikan, dan ada pemekaran disektor keuangan, misalnya berdirinya bank-bank.

Pada masa teknologi tinggi berkembang pemikiran-pemikiran baru mengenai sumber daya manusia. Saat itu timbul pengakuan bahwa peran yang dimiliki manusia cukup besar, salah satu bentuk pemikiran adalah munculnya akuntansi sumber daya manusia. Akuntansi sumber daya manusia tidak hanya memenuhi syarat lengkapnya laporan keuangan, tetapi dapat dipakai sebagai bahan pertimbangan manajemen, terutama masalah investasi sumber daya manusia. Usulan pengakuan sumber daya manusia ini sebagai elemen laporan keuangan,

yang menunjukkan bahwa sumber daya manusia itu dapat dinilai walaupun penilaian tersebut mungkin berbeda dengan sumber daya non manusia.

C. Pengertian dan Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia

1. Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia

Pengertian akuntansi sumber daya manusia banyak dikemukakan oleh para ahli dalam tulisannya atau dalam bukunya. Pengertian-pengertian tersebut diantaranya dikemukakan oleh :

- a. James A. Cashin dan Ralph S. Polimeni dalam buku *"Cost Accounting (1985:828)* yang kemudian dikutip Amin Widjaja Tunggal dalam bukunya *"Akuntansi Sumber Daya Manusia suatu pengantar"* (1994:5) mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia sebagai *"The Recording, Management, and Reporting of Personnel Cost"* (pencatatan, pengelolaan dan pelaporan biaya personil).
- b. *American Accounting Association's (AAA) Committee on Human Resource Accounting (1973)*. Komite ini mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia sebagai berikut :

"The process of identifying and measuring data about resources and communicating this information to interest parties" (proses pengidentifikasi dan pengukuran data mengenai sumber daya manusia dan pengkomunikasian informasinya terhadap pihak-pihak yang berkepentingan). (Tunggal,1995:10)

Dari definisi diatas terdapat tiga pengertian pokok mengenai akuntansi sumber daya manusia, yaitu:

- 1) Identifikasi nilai-nilai sumber daya manusia.
 - 2) Pengukuran biaya dan nilai manusia bagi organisasi itu.
 - 3) Penyelidikan mengenai dampak kognitif dalam perilaku sebagai akibat dari informasi itu.
- c. Laporan komite "*The Accounting Review*", Theodorus M. Tuanakotta yang kemudian dikutip oleh Amin Widjaja Tunggal dan Wibowo Sudiman dan dicetak dalam majalah "Manajemen"(1991:68), mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia sebagai berikut: proses mengidentifikasi dan pengukuran data mengenai sumber daya manusia dan pengkomunikasian informasinya terhadap pihak-pihak yang berkepentingan.
- d. Menurut Eric Flamholtz dalam bukunya "*Human Resource Accounting*" (1977): "*Human Resource Accounting means accounting for people as an organizational resource*" (Akuntansi sumber daya manusia berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber dari organisasi) (Tunggal,1995:11). Hal ini menyangkut biaya-biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan dan organisasi lain untuk merekrut, memilih, mempekerjakan, melatih, dan mengembangkan aktiva manusia.

Akuntansi sumber daya manusia juga meliputi pengukuran terhadap sejumlah biaya pengganti sumber daya manusia dan nilai ekonomis manusia yang ada dalam perusahaan (Flamholtz, 1989:470).

Dari penjelasan tersebut menggambarkan dua sudut pandang mengenai pengertian akuntansi sumber daya manusia, yaitu :

1) Dalam arti harafiah

Akuntansi sumber daya manusia dipandang sebagai suatu sistem pengukuran terhadap keseluruhan biaya dan nilai sumber daya manusia yang ada dalam organisasi.

2) Akuntansi sumber daya manusia dipandang memiliki arti simbolik, yaitu memandang atau memperlakukan sumber daya manusia sebagai sumber daya organisasi yang paling berharga dan perlu dikelola dengan baik.

Pengertian-pengertian yang dikemukakan tersebut menunjukkan tiga hal penting yang terdapat pada akuntansi sumber daya manusia dan ketiga hal tersebut dapat juga dianggap sebagai manfaat dari akuntansi sumber daya manusia, yaitu :

- a. Mengkapitalisasi biaya sumber daya manusia secara konseptual lebih dibenarkan daripada menganggap sebagai beban.
- b. Informasi sumber daya manusia memungkinkan lebih relevannya keputusan yang diambil pihak intern / ekstern perusahaan .
- c. Sumber daya manusia merupakan sumber daya yang bernilai dan merupakan bagian integral dari sumber daya perusahaan.

Dengan demikian pengertian akuntansi sumber daya manusia adalah proses pengukuran dan pelaporan perubahan-perubahan aktiva manusia dari suatu organisasi, penafsiran keadaan sumber daya manusia serta pengukuran dan perubahannya dari waktu ke waktu.

2. Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Menurut Thomas Mc Rae (1974), yang kemudian dikutip oleh Amin Widjaja Tunggal dalam bukunya "Akuntansi Sumber Daya Manusia suatu pengantar" (1994:12), tujuan akuntansi sumber daya manusia adalah sebagai berikut:

a. Informasi kuantitatif

Untuk memberikan informasi kuantitatif atas sumber daya manusia dalam suatu organisasi, yang dapat digunakan manajemen dan investor dalam pengambilan keputusan.

b. Memberikan metode evaluasi proses manajemen sumber daya manusia yang meliputi perolehan, pengalokasian, pendayagunaan, penilaian, penggajian, dan pelatihan atau pengembangan.

c. Teori dan Model

Untuk memberikan suatu teori dan variabel-variabel yang relevan untuk menjelaskan nilai manusia terhadap organisasi formal, dan untuk mengembangkan model yang ideal untuk pengelolaan sumber daya manusia.

Pendapat lain yang dikemukakan oleh Flamholtz, dalam bukunya yang berjudul "*Human Resource Accounting*"(1985), yang kemudian dikutip oleh Amin Widjaja Tunggal dalam bukunya yang berjudul "Akuntansi Sumber Daya Manusia"(1995:30), dikatakan bahwa kegunaan dari penerapan akuntansi sumber daya manusia adalah :

- a. Menyediakan kerangka kerja untuk membantu manajer dalam menggunakan sumber daya manusia secara efektif dan efisien.
- b. Menyediakan informasi yang dibutuhkan bagi *user* dalam memperoleh, mengembangkan, menempatkan, mengkonversi, menggunakan, mengevaluasi, dan menghargai sumber daya manusia.
- c. Menyediakan alat pengukuran *cost* dan *value* dari manusia bagi organisasi untuk digunakan dalam pengambilan keputusan.
- d. Memotivasi manajer untuk menghargai akibat pengambilan keputusan usaha atas sumber daya manusia.

Secara umum akuntansi sumber daya manusia mempunyai tujuan sebagai alat penyedia informasi yang bertujuan memberikan penilaian atau pengukuran dalam proses manajemen sumber daya manusia. Pengukuran investasi sumber daya manusia di perusahaan cukup sulit disebabkan adanya unsur subyektivitas dan belum adanya metode pengukuran yang tepat.

D. Asumsi Dasar Akuntansi Sumber Daya Manusia

Akuntansi sumber daya manusia mempunyai tiga asumsi dasar yang dikemukakan oleh S. Davidson and R. Weil(1978), yang kemudian dikutip oleh Amin Widjaja Tunggal dalam bukunya yang berjudul “Akuntansi Sumber Daya Manusia” (1994:14), yaitu:

1. Manusia adalah sumber daya organisasi yang bernilai.

Mereka memberikan jasa sekarang dan masa yang akan datang, yang tidak dimiliki mesin-mesin dan material. Sumber daya yang diinvestasi dapat dipertanggungjawabkan tanpa kepemilikan, misalnya suatu perusahaan dapat mengakumulasi biaya akuisisi dan biaya pengembangan, dan juga biaya pengganti yang berhubungan. Data akuntansi sumber daya manusia dapat disajikan sebagai material tambahan terhadap laporan eksternal yang sederhana.

2. Pengaruh dari gaji manajemen.

Sikap atau gaya tertentu dari manajemen dapat meningkatkan motivasi karyawan dan meningkatkan produktivitas, sedangkan gaya manajemen yang lain mungkin menurunkan motivasi dan produktivitas.

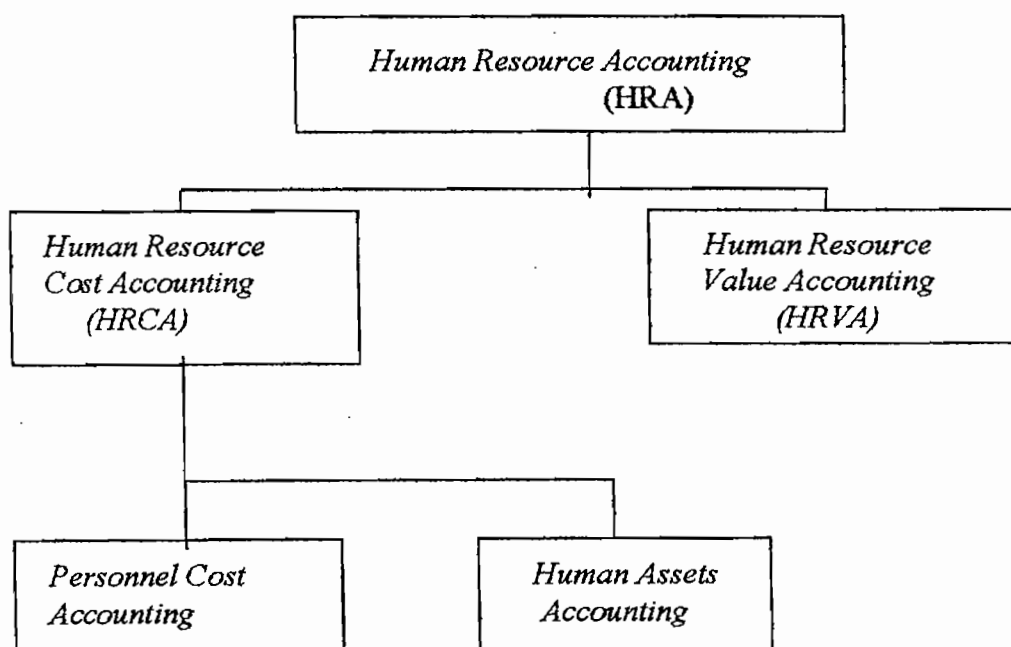
3. Keperluan atas informasi sumber daya manusia.

Informasi mengenai biaya sumber daya manusia dan nilai-nilainya adalah perlu untuk pengelolaan manusia yang efektif dan efisien dalam berbagai aspek dari proses manajemen sumber daya manusia, pengembangan, alokasi,

dan komposisi. Akuntansi sumber daya manusia bertujuan sebagai suatu komponen dari sistem informasi akuntansi manajerial secara keseluruhan.

E. Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia

Secara skematis ruang lingkup akuntansi sumber daya manusia mencakup komponen-komponen sebagai berikut:



(Sumber : Eric G. Flamholtz)

1. *Human Resource Cost Accounting (HRCA).*

Menurut Flamholtz dalam bukunya yang berjudul "*Human Resource Cost Accounting*"(1977), yang kemudian dikutip oleh Amin Widjaja Tunggal dalam bukunya yang berjudul "*Akuntansi Sumber Daya Manusia*"(1995:11), *Human Resource Cost Accounting* didefinisikan sebagai pengukuran dan

pelaporan biaya yang timbul untuk pencarian, pengembangan dan penggantian tenaga sebagai sumber daya organisasi. Ada dua jenis biaya yang berkenaan dengan *Human Resource Cost Accounting*, yaitu:

a. *Personnel Cost Accounting.*

Personnel Cost Accounting adalah biaya yang berhubungan dengan fungsi proses manajemen personalia dalam pencarian dan pengembangan sumber daya manusia. Hal ini berkaitan dengan akuntansi untuk aktivitas personalia dan fungsi-fungsi seperti penarikan, seleksi, wawancara, penempatan, dan pelatihan training.

b. *Human Assets Accounting.*

Human Assets Accounting yaitu biaya manusia itu sendiri yang dimasukkan sebagai sumber daya manusia dari suatu perusahaan. Hal ini berkaitan dengan akuntansi untuk biaya tenaga kerja sebagai aktiva. *Human assets accounting* ini mengukur berbagai usaha pencarian dan pengembangan pada berbagai tingkat personil.

2. *Human Resource Value Accounting (HRVA).*

Nilai secara umum diartikan sebagai *a person has a value* artinya nilai adalah sesuatu yang ada pada manusia, sesuatu yang ia berikan pada atau dijadikan ukuran baku bagi persepsinya mengenai sesuatu. Tetapi Robin William mengatakan bahwa nilai adalah kriteria atau standar yang dibuat untuk

melakukan suatu penilaian. Sedangkan dalam konteks akuntansi sumber daya manusia pengertian nilai adalah *present value future services* artinya nilai saat ini dari jasa dimasa yang akan datang.

Ruang lingkup akuntansi sumber daya manusia lainnya, seperti yang ditulis oleh Ambrosia Tullit (1999:16) meliputi :

1. Pengidentifikasian data-data yang telah berhubungan dengan nilai sumber daya manusia perusahaan.
2. Pengukuran biaya dan nilai sumber daya manusia dalam perusahaan.
3. Pengkomunikasian informasi mengenai sumber daya manusia kepada pihak-pihak yang berkepentingan.
4. Penyelidikan atau investigasi pengaruh kognitif dan perilaku para pemakai informasi akuntansi sumber daya manusia.

F. Manfaat Akuntansi Sumber Daya Manusia

Perusahaan-perusahaan yang mempraktekkan akuntansi sumber daya manusia dalam penyusunan laporan keuangannya dapat merasakan manfaat dari akuntansi sumber daya manusia itu sendiri. R.G.Barry Corporation mengemukakan beberapa manfaat dari penggunaan akuntansi sumber daya manusia (Belkaoui, 1992:253), sebagai berikut :

Akuntansi sumber daya manusia juga membantu manajemen dalam pembuatan dan pengambilan keputusan manajemen sumber daya manusia (Tulit,1999:19), yaitu : pengadaan (*acquisition*), pengembangan (*development*), pengalokasian (*allocation*), perlindungan atau pemeliharaan (*conversation*), pemanfaatan (*utilitisation*), evaluasi (*evaluation*), dan penentuan gaji atau imbalan (*rewards*).

1. Pengadaan (*Acquisition*).

Akuntansi sumber daya manusia membantu manajemen dalam menentukan dan menganggarkan jumlah karyawan yang akan diterima. Akuntansi sumber daya manusia memudahkan manajemen dalam mengukur keseluruhan standar biaya perekrutan, penyeleksian, mempekerjakan, dan penempatan karyawan baru.

2. Kebijakan pengadaan dan pengembangan karyawan (*development*).

Informasi akuntansi sumber daya manusia membantu manajemen dalam menaksir *trade-of* antara biaya rekrut yang berasal dari luar dengan biaya pengembangan dari dalam perusahaan. Dengan kata lain akuntansi sumber daya manusia menyajikan informasi ekonomis yang dibutuhkan manajemen dalam menentukan jumlah karyawan yang akan diterima serta kebijakan pengembangan karyawan di masa mendatang.

3. Pengalokasian (*allocation*).

Informasi akuntansi sumber daya manusia membantu manajemen dalam menaksir atau menentukan variabel-variabel yang mempengaruhi sumber daya manusia, pengalokasian sumber daya manusia dan mengungkapkannya

dalam unit moneter. Informasi akuntansi sumber daya manusia juga membantu dalam memahami *trade-of* yang menyangkut keputusan, pengalokasian, dan juga memudahkan manajemen dalam menentukan kepastian tindakan yang optimal dalam mengalokasikan karyawan ke bagian-bagian atau divisi-divisi yang ada dalam perusahaan.

4. Konversi (*Conversion*).

Informasi akuntansi sumber daya manusia bermanfaat bagi manajemen dalam memelihara sumber daya organisasi, dengan memberikan suatu warning sistem yang lebih awal. Informasi akuntansi sumber daya manusia dapat membantu manajer dalam mengukur dan melaporkan indikator-indikator kondisi sosial psikologis organisasi sumber daya manusia. Dengan adanya informasi ini, manajemen dapat mengantisipasi perkembangan yang terjadi pada variabel-variabel tersebut sebelum terjadi penurunan produktivitas karyawan.

5. Pemanfaatan atau penggunaan sumber daya manusia (*Utilization*).

Informasi mengenai akuntansi sumber daya manusia membantu manajemen dalam menggunakan atau mendayagunakan sumber daya manusia yang ada dalam suatu perusahaan atau organisasi secara efektif, dengan memberikan suatu kerangka konseptual dari pemanfaatan sumber daya manusia yang relevan.

6. Evaluasi dan pemberian imbalan (*Evaluation*).

Informasi akuntansi sumber daya manusia bermanfaat bagi manajemen dalam mengevaluasi *performance* sumber daya manusia dalam organisasi, dengan menyajikan metode-metode pengukuran tersebut dapat berupa metode pengukuran moneter dan non moneter. Akuntansi sumber daya manusia juga bermanfaat bagi manajemen dalam mengevaluasi efisiensi manajemen sumber daya manusia, terutama penentuan standar biaya dari departemen personalia yang terjadi selama pelaksanaan fungsi pengadaan karyawan.

G. Konsep Aktiva, Biaya, dan Beban

1. Aktiva

Definisi aktiva dalam Standar Akuntansi Keuangan 1996 adalah sebagai berikut :

Aktiva adalah sumber daya yang dikuasai oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan.

Definisi aktiva secara lengkap dikemukakan oleh Canning yang kemudian dikutip oleh Hendriksen (1996 : 239) adalah sebagai berikut:

Aktiva adalah jasa yang akan datang dalam bentuk uang atau jasa mendatang yang dapat ditukarkan menjadi uang (kecuali jasa-jasa yang timbul dari kontrak yang belum dijalankan kedua belah pihak secara sebanding) yang didalamnya terkandung kepentingan yang bermanfaat yang dijamin menurut hukum atau keadilan bagi orang atau sekelompok orang tertentu. Jasa seperti ini adalah aktiva hanya bagi orang atau sekelompok orang tertentu tersebut.

Oleh karena penekanannya sering pada penentuan laba, maka baik secara langsung maupun tidak langsung aktiva sering diartikan sebagai biaya-biaya yang belum dialokasikan. Misalnya, APB Statement No.4 merumuskan aktiva sebagai “.....sumber daya ekonomi perusahaan yang diakui dan diukur berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi yang lazim, ”termasuk“ beban tertentu yang ditangguhkan yang tidak merupakan sumber daya.”

Perubahan dasar dalam penekanan definisi aktiva dilakukan oleh FASB *Statement of Financial Accounting Concept No.3 (SFAC No.3)*, aktiva diartikan sebagai manfaat ekonomik mendatang yang mungkin, yang diperoleh atau dikendalikan oleh kesatuan ekonomi tertentu sebagai akibat transaksi atau peristiwa yang lalu. Dari pengertian ini terdapat tiga sifat dasar dari aktiva yaitu :

- a. memberikan keuntungan ekonomi dimasa depan
- b. dikendalikan oleh perusahaan
- c. hasil transaksi atau peristiwa masa lalu



Sebagai sumber daya ekonomi, aktiva menggambarkan potensi jasa atau hak atas manfaat yang akan datang. Dengan demikian karakteristik aktiva yang essensial adalah (Hendriksen,1996:239) sebagai berikut :

- a. Harus mengandung hak khusus atas manfaat atau potensi jasa, dengan demikian manfaat atas jasa tersebut harus mempunyai nilai positif dan jasa atau manfaat yang mudah digunakan tidak termasuk di sini.

- b. Hak tersebut harus dimiliki oleh perusahaan individual. Hak atau manfaat yang berasal dari fasilitas umum tidak termasuk aktiva. Dalam hal ini hak atau manfaat tersebut dapat dikendalikan oleh suatu kesatuan usaha, dengan kata lain bahwa hak atas aktiva tersebut harus dapat dimanfaatkan atau dipindahkan.
- c. Harus ada hak atau manfaat yang dipaksakan secara hukum atau adanya bukti bahwa penerimaan atas manfaat masa datang tersebut adalah pasti. Hal ini tidak berarti bahwa perusahaan harus memiliki hak tersebut secara formal atau kontrol yang formal.
- d. Manfaat ekonomi tersebut harus berasal dari transaksi masa lalu.

Aktiva dapat digambarkan dalam satuan unit moneter atau nilai tukar yang lain dan dapat berbentuk aktiva tak berwujud misalnya peralatan, bangunan, dan tanah atau aktiva tak berwujud misalnya goodwill, dan hak paten.

Definisi aktiva secara umum adalah sumber-sumber ekonomi yang diharapkan dapat menyediakan keuntungan bagi perusahaan.

2. Biaya

2.1 Definisi biaya

Biaya secara formal didefinisikan sebagai suatu pengorbanan yang terjadi untuk memperoleh suatu manfaat atau jasa yang diantisipasi. Suatu biaya mungkin terjadi untuk memperoleh obyek yang berwujud atau manfaat yang tidak berwujud. Secara konseptual, semua biaya mempunyai komponen "*expense*" dan

"asset". *Expense* secara konvensional didefinisikan sebagai bagian dari "cost", yang tidak dikonsumsi selama periode akuntansi sekarang. Suatu "asset" adalah bagian dari "cost" yang diharapkan memberikan manfaat selama periode akuntansi di masa yang akan datang. (Tunggal, 1994:47).

Definisi lain dari biaya adalah :

- a. pengorbanan untuk memperoleh kembali atau membiayai barang atau jasa yang diukur dengan harga atau sejumlah uang yang dibayarkan. Pada industri manufaktur, biaya adalah harga beli untuk bahan mentah, biaya tenaga kerja dan biaya overhead pabrik.
- b. Biaya adalah aktiva, jika istilah biaya digunakan ketika menunjukkan pada perolehan barang atau jasa.

Para akuntan mendefinisikan biaya sebagai suatu nilai tukar prasyarat atas pengorbanan yang dilakukan guna memperoleh manfaat. Dalam akuntansi keuangan, prasyarat atau pengorbanan tersebut pada tanggal perolehan dinyatakan dengan pengurangan kas atau aktiva lain pada saat ini atau masa yang akan datang . (Hammer Carter & Usry, 1994:20)

2.2 Definisi Biaya Sumber Daya Manusia

Pengertian biaya sumber daya manusia berasal dari konsep umum biaya. Biaya sumber daya manusia merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mendapatkan atau untuk mengganti karyawan. Seperti biaya-biaya yang lain,

biaya sumber daya manusia mempunyai komponen "*expense*" dan "aktiva" atau mereka mungkin terdiri dari komponen biaya yang dikeluarkan maupun biaya peluang dan mereka mungkin mempunyai unsur biaya langsung (*direct cost*) dan biaya tak langsung (*indirect cost*).

3. Beban (*Expense*).

Beban adalah biaya yang sudah habis masa manfaatnya. Beban didefinisikan sebagai arus kas keluar barang atau jasa yang akan dibebankan kepada atau dengan pendapatan untuk menentukan laba atau rugi. Definisi lain dari beban adalah pengurangan aktiva bersih akibat digunakan jasa-jasa ekonomi untuk menciptakan pendapatan atau karena pengenaan pajak oleh pemerintah. Beban dihitung menurut jumlah penggunaan aktiva atau bertambahnya kewajiban yang berhubungan dengan produksi, pengiriman barang, dan pemberian jasa serta penyewaan jasa. Dalam arti luas, beban mencakup semua biaya yang telah habis dipakai (*expired*) yang dapat dikurangkan dengan pendapatan. (Hammer, Carter & Usry, 1994:20-21).

Theodorus M. Tuanakotta (1986:158) berpendapat beban dapat diartikan sebagai pemakaian barang dan jasa dalam proses mendapatkan *revenue*. Disini terdapat dua pengertian yaitu :

- 1) adanya pemakaian atau penghabisan barang dan jasa atau disebut juga *expiration of service*

- 2) nilai-nilai dari barang dan jasa ini menjadi habis atau *expire* pada saat produk perusahaan ditransfer kepada pembeli. Apabila produk ini belum meninggalkan perusahaan, barang dan jasa yang dipakai dianggap terikat dengan pengukuran nilai produk yang bersangkutan, sehingga yang terjadi bukanlah *expiration* tetapi *transformation*.

H. Latar Belakang Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva

Perkembangan dunia usaha yang semakin kompetitif, memerlukan sumber daya manusia yang berkualitas. Sejak timbulnya akuntansi sumber daya manusia sekitar dekade 1960-an maka timbul gagasan baru yang bertujuan mengembangkan akuntansi sumber daya manusia. Salah satu isunya adalah masalah pengakuan sumber daya manusia sebagai suatu aset / aktiva perusahaan. Gagasan ini menimbulkan pro dan kontra dikalangan para ahli di bidang akuntansi. Sampai sekarang belum ada kesepakatan apakah sumber daya manusia dapat dianggap sebagai aset / aktiva perusahaan atau tidak, sebab karakteristik aktiva tidak seluruhnya dimiliki oleh sumber daya manusia. Disamping itu timbul masalah bagaimana metode pengukuran dan pelaporan yang tepat untuk sumber daya manusia.

Sumber daya manusia yang diusulkan untuk diukur memerlukan metode pengukuran yang tepat untuk menilai biaya dan nilai sumber daya manusia. Salah satu kendala dalam pengukuran adalah sifat dari sumber daya manusia yang berbeda dengan aktiva perusahaan.

Untuk melaporkan sumber daya manusia dalam laporan keuangan, diperlukan metode pengukuran yang tepat, sehingga informasi sumber daya manusia dapat memenuhi kriteria relevan dan reliabilitas, seperti yang ada dalam laporan keuangan konvensional. (Rahayu, 1993:13)

Pengembangan sumber daya manusia lebih tepat dianggap sebagai bentuk investasi pada sumber daya manusia, sebab nilai investasi tersebut memberikan manfaat bagi perusahaan baik masa sekarang maupun masa yang akan datang. Nilai manfaat investasi sumber daya manusia dapat dirasakan perusahaan untuk masa lebih dari satu periode akuntansi.

Investasi sumber daya manusia kurang tepat bila apabila dianggap sebagai beban, sebab suatu pengeluaran dapat disebut sebagai beban apabila pengeluaran tersebut secara langsung telah dimanfaatkan dalam usaha memperoleh pendapatan pada periode terjadinya atau tidak memberikan manfaat ekonomi untuk kegiatan perusahaan di masa datang.

Untuk mengetahui sumber daya manusia sebagai aktiva, perlu dikemukakan apa yang dimaksud dengan aktiva. Definisi aktiva antara lain :

“Aktiva merupakan sumber ekonomis perusahaan yang juga meliputi biaya-biaya yang telah terjadi yang diakui berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku.” (PAI, 1984:29)

Definisi menurut SFAC no. 6

“Aktiva adalah kemungkinan manfaat ekonomi pada masa yang akan datang yang diperoleh dan dikuasai oleh suatu badan usaha sebagai akibat transaksi / peristiwa masa lalu.”

Secara umum karakteristik yang harus dimiliki oleh aktiva adalah:

1. probabilitasnya tinggi bahwa ia memberikan manfaat ekonomi bagi perusahaan pada masa yang akan datang. Apabila manfaat atau jasa potensial itu bernilai nol atau negatif maka item tersebut bukan suatu aktiva.
2. Dimiliki atau dikuasai
3. Sebagai akibat dari transaksi / kejadian masa lalu.

Untuk dapat diakui sebagai aktiva maka sumber daya manusia harus memiliki karakteristik yang sama dengan aktiva. Karakteristik aktiva yang sama dengan sumber daya manusia adalah manfaat ekonomi di masa yang akan datang dan sebagai akibat transaksi / kejadian masa lalu. Karakteristik untuk dimiliki atau dikuasai oleh perusahaan belum seluruhnya dipenuhi dalam sumber daya manusia. Sehingga masalahnya apakah sumber daya manusia juga dapat dimiliki atau dikuasai perusahaan, mengingat sumber daya manusia dapat keluar / meninggalkan perusahaan sesuai keinginannya dan nilainya lebih tinggi dibandingkan dengan aktiva. Sumber daya manusia tidak sepenuhnya sama dengan aktiva, khususnya arti “dimiliki atau dikuasai”, tetapi dengan memberi pengertian berbeda pada kata dimiliki antara aktiva dan sumber daya manusia, maka dapat dimengerti gagasan untuk menganggap sumber daya manusia sebagai elemen aktiva perusahaan.

Hermanson memberikan penegasan pada kata “dimiliki” sebagai berikut :

Perusahaan tidak dapat memiliki sumber daya manusia secara hukum seperti aktiva tetap, tetapi perusahaan lebih mempunyai hak pemilikan yang berupa hak operasional, yaitu hak untuk menggunakan seluruh kemampuan dan kecakapan sumber daya manusia dalam mengoperasikan seluruh faktor produksi perusahaan. Perusahaan hanya memiliki hak operasional sumber daya manusia, dan bukan memiliki secara fisik seperti aktiva lain.

Flamholtz dan Bikki Jaggi juga menekankan sumber daya manusia bukan pada arti dimiliki atau dikuasai perusahaan, melainkan pada manfaat ekonomik yang dapat diberikan sumber daya manusia pada masa yang akan datang. (Rahayu, 1993:15). Menurut mereka sumber daya manusia dapat dianggap sebagai aset / aktiva perusahaan sebab memenuhi kriteria “manfaat ekonomis”, walaupun arti “dimiliki” pada sumber daya manusia berbeda dengan arti “dimiliki” pada aktiva lain.

Menurut Flamholtz, arti “dimiliki” pada aktiva berarti perusahaan mempunyai hak penuh menguasai, dan menggunakan secara fisik, tetapi arti “dimiliki” pada sumber daya manusia hanya bersifat menguasai kemampuan dan tidak menguasai / memiliki keseluruhan fisik sumber daya manusia. Sumber daya manusia hanya dimiliki sebatas pada hasil pemikiran dan bukan keadaan fisiknya.

Usulan sumber daya manusia sebagai aktiva belum seluruhnya dapat diterima. Masih terdapat kendala antara lain pengakuan apakah sumber daya manusia diakui sebagai aktiva tetap, atau aktiva tidak berwujud, ataukah dimasukkan dalam item tersendiri dengan nama investasi sumber daya manusia.

Juga masalah pengukuran biaya dan nilai sumber daya manusia seandainya dianggap sebagai aktiva.

Apabila sumber daya manusia dianggap sebagai aktiva tetap atau aktiva tidak berwujud, maka ada kriteria yang tidak dimiliki sumber daya manusia yaitu arti dimiliki / dikuasai oleh perusahaan. Oleh karena itu akan lebih tepat apabila sumber daya manusia dimasukkan dalam laporan dengan nama tersendiri yaitu investasi sumber daya manusia, sehingga pemakai laporan dapat mengetahui biaya dan nilai sumber daya manusia.

I. Konsep Pengukuran dan Pelaporan

1. Pengukuran

Pengukuran adalah penentuan angka satuan pengukur terhadap suatu objek untuk menunjukkan makna tertentu objek tersebut. Objek dapat berupa transaksi, barang, jasa, binatang, tubuh manusia, atau benda lainnya. Apabila satuan pengukur merupakan unit moneter untuk menunjukkan makna ekonomik maka pengukuran disebut dengan penilaian. Pengukuran biasanya digunakan dalam akuntansi untuk menunjuk proses penentuan jumlah rupiah yang harus dicatat pada saat objek atau transaksi terjadi atau pada tahap pertama tingkatan perlakuan kos.

Dalam akuntansi tradisional pengukuran diartikan pemberian nilai angka (*numerical values*) pada objek atau kejadian yang berhubungan dengan perusahaan dan diperoleh sedemikian rupa sehingga cocok untuk digabungkan

(seperti total nilai aktiva) atau pemilihan (*disaggregation*) sebagaimana yang diinginkan untuk situasi-situasi tertentu. (Hendriksen, 1996:70)

Dari pengertian-pengertian tersebut pengukuran secara luas dapat diartikan sebagai proses penentuan atau pemberian angka-angka terhadap objek-objek atau kejadian-kejadian tersebut yang menunjukkan atribut atau makna tertentu. Ada lima atribut dari pengukuran yaitu:

- a. *Historical cost*
- b. *Current cost*
- c. *Current market value*
- d. *Net realizable*
- e. *Present value of future cost flows*

Dalam akuntansi sumber daya manusia pengukuran dibedakan menjadi dua yaitu :

1) Pengukuran Biaya Sumber Daya Manusia

- a. *Historical Cost Method*
- b. *Replacement Cost Method*

2) Pengukuran Nilai Sumber Daya Manusia

- a. Metode pengukuran moneter :
 - Metode historis / harga perolehan
 - Metode biaya pengganti
 - Metode biaya kesempatan

- Metode kompensasi
- Metode menyesuaikan upah di masa akan datang yang didiskontokan.

b. Metode pengukuran non moneter :

- Pengukuran non moneter -faktor penentu nilai individu
- Pengukuran non moneter- faktor penentu nilai kelompok

2. Pelaporan

Laporan keuangan adalah merupakan output dan hasil akhir dari proses akuntansi. Laporan keuangan inilah yang menjadi bahan informasi bagi para pemakainya sebagai salah satu bahan dalam proses pengambilan keputusan. Disamping sebagai informasi laporan keuangan juga sebagai pertanggungjawaban atau *accountability*, dan juga menggambarkan indikator kesuksesan suatu perusahaan mencapai tujuannya. (Harahap, 1994:121)

Tujuan laporan keuangan menurut APB Statements No.4 digolongkan menjadi :

a. Tujuan khusus

Tujuan khusus dari laporan keuangan adalah menyajikan laporan posisi keuangan , hasil usaha, dan perubahan posisi keuangan lainnya secara wajar dan sesuai dengan GAAP.

b. Tujuan umum

Tujuan umum laporan keuangan disebutkan sebagai berikut :

- a) Memberikan informasi yang terpercaya tentang sumber-sumber ekonomi, dan kewajiban persahaan.
- b) Memberikan informasi yang terpercaya tentang kekayaan bersih yang berasal dari kegiatan usaha dalam mencari laba.
- c) Memberikan informasi keuangan yang dapat digunakan untuk menaksir potensi perusahaan dalam menghasilkan laba.
- d) Memberikan informasi yang diperlukan lainnya tentang perubahan harta dan kewajiban.
- e) Mengungkapkan informasi relevan lainnya yang dibutuhkan para pemakai laporan.

c. Tujuan kualitatif

Tujuan kualitatif yang dirumuskan APB Statements No.4 adalah sebagai berikut :

a) *Relevance*

Memilih informasi yang benar-benar dapat membantu pemakai laporan dalam proses pengambilan keputusan.

b) *Understandability*

Informasi yang dipilih untuk disajikan bukan saja yang penting tetapi juga harus informasi yang dimengerti para pemakainya.

c) *Verifiability*

Hasil akuntansi itu harus dapat diperiksa oleh pihak lain yang akan menghasilkan pendapat yang sama, dengan kata lain ukurannya harus ada.

d) *Neutrality*

Laporan akuntansi itu netral terhadap pihak-pihak yang berkepentingan. Informasi dimaksudkan untuk pihak umum bukan pihak-pihak tertentu saja.

e) *Timeliness*

Laporan akuntansi hanya bermanfaat untuk pengambilan keputusan apabila diserahkan pada saat yang tepat.

f) *Comparability*

Informasi akuntansi harus dapat saling dibandingkan artinya akuntansi harus memiliki prinsip yang sama baik untuk suatu perusahaan maupun perusahaan lain.

g) *Completeness*

Informasi akuntansi yang dilaporkan harus mencakup semua kebutuhan yang layak dari para pemakai.

Jenis laporan keuangan menurut PAI (Harahap, 1994:121) adalah sebagai berikut:

- a. Daftar neraca yang menggambarkan posisi keuangan perusahaan pada suatu tanggal tertentu.

- b. Perhitungan laba rugi yang menggambarkan jumlah hasil, biaya, dan laba atau rugi perusahaan pada periode tertentu.
- c. Laporan sumber dan penggunaan dana. Di sini dimuat sumber dan pengeluaran perusahaan selama satu periode.

BAB III

METODOLOGI PENELITIAN

A. Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang dilakukan adalah studi pustaka, yaitu dengan mempelajari dan mengambil sumber dari berbagai buku, artikel, majalah, jurnal, dan literatur-literatur yang lain yang berkaitan dengan permasalahan yang ada.

B. Waktu Penelitian

Penelitian dilakukan pada bulan Juli sampai dengan bulan Agustus 2000.

C. Obyek Penelitian

Adapun yang menjadi obyek dalam penelitian ini adalah metode pengukuran dan pelaporan sumber daya manusia.

D. Data yang Dicari

1. Buku-buku mengenai akuntansi sumber daya manusia dan contoh laporan keuangan perusahaan go publik yang mengakui sumber daya manusia sebagai aktiva seperti R.G. Barry Corporation.
2. Catatan akuntansi lain yang menunjukkan cara pengukuran dan pelaporan sumber daya manusia.

E. Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah dokumentasi yaitu dengan cara mengumpulkan informasi dari berbagai sumber yang ada, dan berdasarkan sumber data sekunder.

F. Teknik Analisis Data

Untuk menjawab permasalahan pada penelitian ini, penulis menggunakan alat analisis data yaitu :

1. Pengertian dan kriteria aktiva.
2. Penilaian aktiva:
 - a. Konsep-konsep penilaian.
 - b. Penilaian sebagai suatu metode pengukuran laba.
 - c. Penilaian sebagai ukuran pertambahan nilai.
3. Pengertian pengukuran dan metode pengukuran sumber daya manusia.
4. Pengertian pengakuan dan kriteria pengakuan untuk sumber daya manusia agar dapat diakui sebagai aktiva dalam suatu perusahaan.
5. Pengertian pelaporan keuangan
6. Pelaporan sumber daya manusia dalam laporan keuangan.

BAB IV

ANALISIS SUMBER DAYA MANUSIA

Akuntansi keuangan bertujuan memberikan informasi keuangan yang relevan bagi pembuat keputusan. Pemakai laporan keuangan memerlukan informasi mengenai suatu *asset* penting yaitu *human asset*, yang selama ini sering diabaikan oleh perusahaan. Akuntansi konvensional memperlakukan pengeluaran-pengeluaran untuk *human resources* sebagai *expense*, meskipun menurut sifatnya, pengeluaran-pengeluaran semacam ini dapat dikapitalisasikan sebagai aktiva.

Seperti yang telah diterangkan dalam Bab II, pengembangan sumber daya manusia lebih tepat dianggap sebagai bentuk investasi, sebab nilai investasi tersebut memberi manfaat bagi perusahaan baik masa kini maupun masa yang akan datang. Nilai manfaat investasi sumber daya manusia dapat dirasakan perusahaan untuk masa lebih dari satu periode akuntansi.

Investasi sumber daya manusia kurang tepat apabila dianggap sebagai *expense* (beban), sebab suatu pengeluaran dapat disebut sebagai beban apabila pengeluaran tersebut secara langsung telah dimanfaatkan dalam usaha memperoleh pendapatan pada periode terjadinya atau tidak memberikan manfaat ekonomi untuk kegiatan perusahaan di masa mendatang.

Untuk mengetahui sumber daya manusia sebagai aktiva, perlu dikemukakan dan dijelaskan secara rinci apa yang dimaksud dengan aktiva dan kriterianya,

dibawah ini akan dibahas mengenai sumber daya manusia sebagai aktiva dalam perusahaan.

A. Pengertian dan Kriteria Aktiva

Beberapa definisi mengenai aktiva, antara lain:

1. Definisi menurut Satandar Akuntansi Keuangan

“Aktiva adalah sumber daya yang dikuasai oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan.”

2. Definisi menurut Prinsip Akuntansi Indonesia

“Aktiva merupakan sumber ekonomis perusahaan yang juga meliputi biaya-biaya yang telah terjadi yang diakui berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku.”

3. Definisi menurut SFAC no.6

“ Aktiva adalah kemungkinan manfaat ekonomi pada masa yang akan datang yang diperoleh dan dikuasai oleh suatu badan usaha sebagai akibat transaksi / peristiwa masa lalu.”

Pengertian aktiva secara umum adalah sebagai sumber-sumber ekonomi yang diharapkan dapat menyediakan keuntungan bagi perusahaan. Horngen, Sundem & Elliott (1998:9) mengemukakan pengertian aktiva sebagai sumber daya ekonomi yang diharapkan meningkatkan arus kas masuk di masa yang akan datang atau membantu mengurangi arus kas keluar di masa mendatang.

Dari pengertian tersebut, terdapat tiga kriteria yang harus dimiliki oleh aktiva yaitu:

1. Probabilitasnya tinggi bahwa ia memberikan manfaat ekonomi bagi perusahaan pada masa yang akan datang, apabila manfaat atau jasa potensial itu bernilai nol atau negatif maka item tersebut bukan suatu aktiva.
2. Unit usaha tertentu dapat menggunakan manfaat ekonomi tersebut dan menguasainya atau memilikinya, sehingga dapat mengendalikan akses pihak lain (perusahaan) terhadap manfaat ekonomi tersebut.
3. Sebagai akibat dari transaksi atau peristiwa masa lalu.

Berdasarkan kriteria-kriteria tersebut berarti bahwa aktiva sama dengan dengan manfaat ekonomi atau jasa-jasa masa mendatang, dimana manfaat ekonomi atau jasa-jasa masa mendatang tersebut dikuasai dan dikendalikan oleh kesatuan usaha tertentu, sedangkan aktiva yang diartikan atau didefinisikan sebagai sumber ekonomi, sama dengan kekayaan yang tersedia saat ini digunakan dalam kegiatan-kegiatan ekonomi, dimana sumber-sumber ekonomi tersebut juga memberikan manfaat ekonomi di masa mendatang atau memberikan jasa-jasa yang potensial bagi perusahaan.

Untuk dapat diakui sebagai aktiva maka sumber daya manusia harus memiliki kriteria yang sama dengan aktiva. Kriteria aktiva yang sama dengan sumber daya manusia adalah memberikan manfaat ekonomi di masa mendatang dan sebagai akibat dari transaksi / kejadian masa lalu. Kriteria untuk dimiliki atau dikuasai oleh perusahaan belum seluruhnya dipenuhi dalam sumber daya manusia.

Masalahnya sekarang apakah sumber daya manusia juga dapat dimiliki atau dikuasai oleh suatu perusahaan, mengingat sumber daya manusia dapat keluar / meninggalkan perusahaan sesuai keinginannya dan nilainya lebih tinggi dibandingkan dengan aktiva. Sumber daya manusia tidak sepenuhnya sama dengan aktiva, khususnya arti “dimiliki” atau “dikuasai”. Berdasarkan fakta sumber daya manusia merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari perusahaan sehingga perusahaan perlu mengeluarkan sejumlah harta / uang untuk meningkatkan sumber daya manusia (karyawan), sehingga karyawan dapat memberikan manfaat pengembangan bagi perusahaan di masa yang akan datang. Atas uraian tersebut maka gagasan untuk menganggap sumber daya manusia sebagai elemen aktiva perusahaan merupakan hal yang wajar.

Perusahaan tidak dapat memiliki sumber daya manusia secara hukum seperti aktiva tetap tetapi perusahaan lebih mempunyai hak kepemilikan yang berupa hak operasional, yaitu hak untuk menggunakan seluruh kemampuan dan kecakapan sumber daya manusia dalam mengoperasikan seluruh faktor produksi perusahaan. Perusahaan hanya memiliki hak operasional sumber daya manusia, dan bukan memiliki secara fisik seperti aktiva lain.

Flamholtz dan Bikki Jaggi (Rahayu,15:1993) juga menekankan sumber daya manusia bukan pada arti dimiliki atau dikuasai perusahaan, melainkan pada manfaat ekonomik yang dapat diberikan sumber daya manusia pada masa yang akan datang. Menurut Flamholtz dan Bikki Jaggi sumber daya manusia dapat dianggap sebagai sebagai aset / aktiva perusahaan sebab memenuhi kriteria

“manfaat ekonomis”, walaupun arti “dimiliki” pada sumber daya manusia berbeda dengan arti “dimiliki” pada aktiva lain.

Menurut Flamholtz, arti “dimiliki” pada aktiva berarti perusahaan mempunyai hak penuh menguasai, dan menggunakan secara fisik. Arti kata “dimiliki” pada sumber daya manusia hanya bersifat menguasai kemampuan dan tidak menguasai / memiliki keseluruhan fisik sumber daya manusia. Sumber daya manusia hanya dimiliki sebatas pada hasil pemikiran dan bukan keadaan fisiknya.

Item-item yang mempunyai karakteristik khusus seperti manusia, selama ini tidak diakui sebagai aktiva karena pengertian dari aktiva sendiri tidak menjelaskan secara rinci mengenai item-item yang mempunyai karakteristik khusus, tetapi hanya secara umum menjelaskan bahwa aktiva adalah sumber-sumber ekonomi yang potensial.

Sumber daya manusia yang ada dalam suatu perusahaan merupakan sumber ekonomi perusahaan, baik pada saat ini maupun dimasa yang akan datang. Manusia sebagai sumber ekonomi perusahaan memiliki keunikan tersendiri dibandingkan dengan aktiva yang lain. Keunikan manusia sebagai sumber ekonomi perusahaan adalah kemampuannya untuk mengorganisir, mengendalikan, dan mendayagunakan aktiva-aktiva lain. Dalam hal ini berarti manusia menjadi subyek yang dikendalikan.

Keunikan yang dimiliki sumber daya manusia menyebabkan adanya perlakuan akuntansi yang berbeda dengan aktiva lainnya. Hal ini penting karena di dalam praktik akuntansi masih terdapat kontradiksi bahwa di satu sisi tujuan dari informasi akuntansi berupa laporan keuangan yang menyediakan keseluruhan

informasi yang relevan dan dapat digunakan oleh para pemakai laporan keuangan seperti investor, kreditor, dan lain-lain dalam pengambilan keputusan manajemen. Sesuai dengan tujuan tersebut, maka sumber daya manusia juga seharusnya menjadi bagian dari keseluruhan informasi akuntansi. Disisi yang lain, praktek akuntansi selama ini tidak mengatur atau mengakui sumber daya manusia sebagai item dalam laporan keuangan. Seharusnya sumber daya manusia juga diperhitungkan dan diperlakukan secara khusus dalam laporan keuangan seperti halnya sumber ekonomi perusahaan yang lain.

Usulan sumber daya manusia sebagai aktiva belum seluruhnya dapat diterima karena ada kriteria yang tidak dimiliki sumber daya manusia yaitu arti dimiliki/dikuasai oleh perusahaan. Oleh karena itu akan lebih tepat apabila sumber daya manusia dimasukkan dalam laporan dengan nama tersendiri yaitu investasi sumber daya manusia, sehingga pemakai laporan dapat mengetahui kos dan nilai sumber daya manusia.

B. Pengukuran Sumber Daya Manusia

Dalam akuntansi tradisional pengukuran diartikan sebagai pemberian nilai angka (*numerical values*) pada objek atau kejadian yang berhubungan dengan perusahaan dan diperoleh sedemikian rupa sehingga cocok untuk digabungkan (seperti total nilai aktiva) atau pemilihan sebagaimana yang diinginkan untuk situasi-situasi tertentu. (Hendriksen, 1996:70)

Suwardjono (1989:27) mengemukakan arti pengukuran (*measurement*)

adalah:

“Pengukuran adalah penentuan angka satuan pengukur terhadap suatu objek untuk menunjukkan makna tertentu dari objek tersebut. Objek dapat berupa transaksi, barang, jasa, binatang, tubuh manusia, atau benda lainnya. Makna atau atribut dapat berupa nilai, luas, berat, volume, tinggi, umur, indeks prestasi, dan sebagainya.”

Pengukuran secara luas dapat diartikan sebagai proses penentuan atau pemberian angka-angka terhadap objek-objek atau kejadian-kejadian tertentu, dimana objek atau kejadian tersebut menunjukkan atribut atau makna tertentu.

Apabila satuan pengukur merupakan unit moneter untuk menunjukkan makna ekonomik, maka pengukuran disebut dengan penilaian. Pengukuran biasanya digunakan untuk menunjuk proses penentuan jumlah rupiah yang harus dicatat pada saat objek atau transaksi terjadi. Penilaian adalah proses penentuan jumlah rupiah suatu objek untuk menentukan makna ekonomik objek tersebut di masa lalu, sekarang dan masa yang akan datang. Dalam penilaian dapat digunakan berbagai dasar penilaian terhadap suatu elemen untuk tujuan penyajian pos laporan keuangan, tergantung pada makna yang ingin disampaikan melalui elemen dalam laporan keuangan tersebut. Elemen menunjukkan objek seperti aktiva, hutang, modal, pendapatan, dan biaya.

Dalam akuntansi sumber daya manusia pengukuran dibedakan menjadi dua, yaitu pengukuran biaya sumber daya manusia dan pengukuran nilai sumber daya manusia.

1. Pengukuran Biaya Sumber Daya Manusia

Pengukuran biaya sumber daya manusia berarti bahwa investasi sumber daya manusia dihitung berdasarkan biaya-biaya yang dikeluarkan seperti, rekrut, seleksi, dan lain-lain.

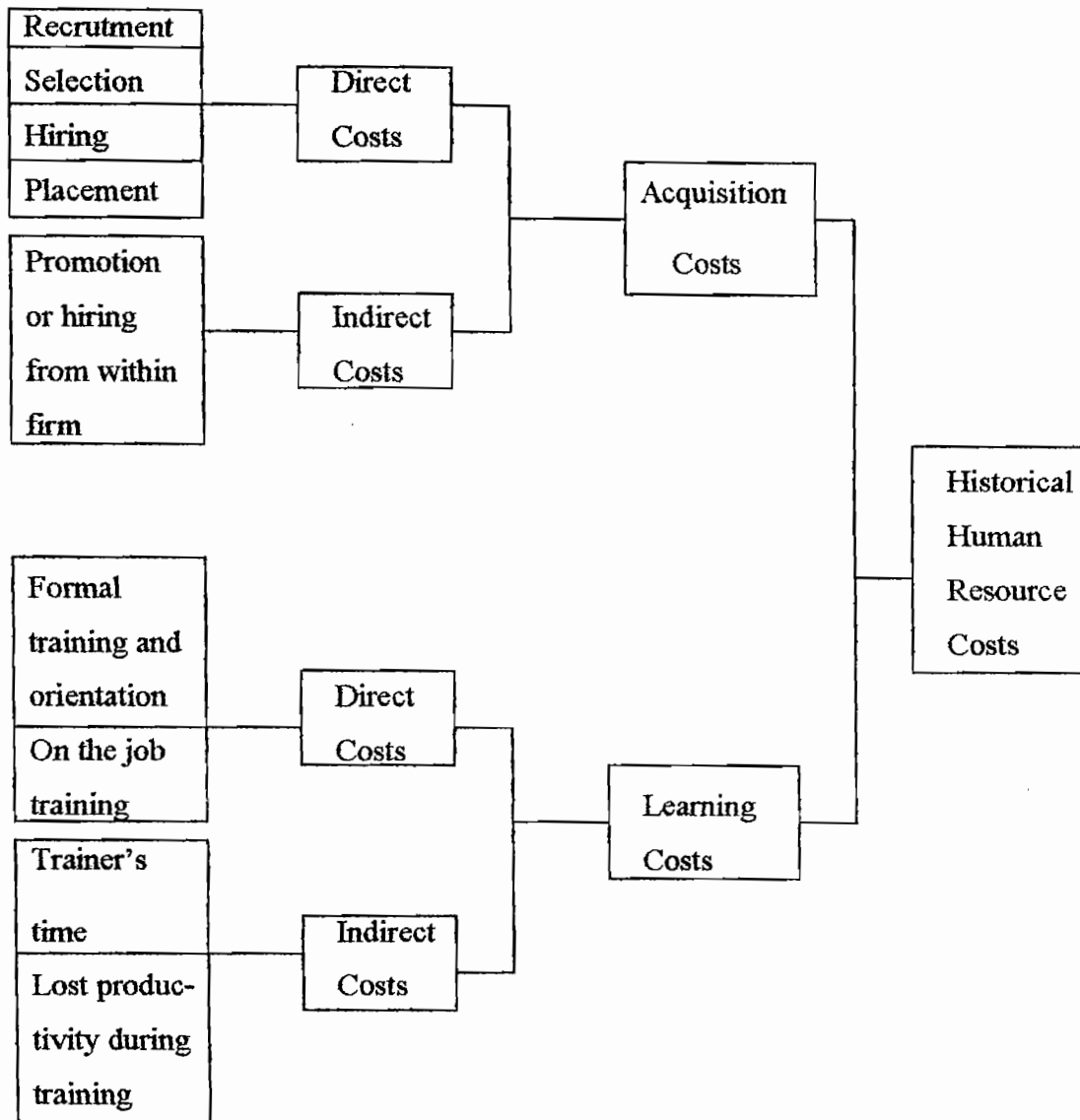
Ada dua metode yang digunakan dalam pengukuran biaya sumber daya manusia. Metode-metode tersebut adalah metode biaya historis (*historical cost method*) dan metode pengukuran biaya pengganti (*replacement cost of human resource*).

1.1 Metode Pengukuran Biaya Historis (*Historical Cost Method*)

Biaya historis sumber daya manusia didefinisikan sebagai sumber-sumber yang telah dikeluarkan atau pengorbanan yang terjadi untuk memperoleh dan mengembangkan karyawan. Biaya historis merupakan pengeluaran yang sungguh-sungguh terjadi dalam rangka pengadaan, pelatihan, dan pengembangan karyawan.

Dalam metode ini biaya atau pengorbanan tersebut terdiri dari biaya-biaya untuk merekrut, menyeleksi, mempekerjakan, menempatkan, mempromosikan, memberikan pelatihan, dan pendidikan lanjutan, on-the-job training dan biaya-biaya yang terjadi karena penurunan produktivitas selama waktu pelatihan.

Secara garis besar metode pengukuran biaya historis dapat dilihat pada gambar 1 halaman 49.

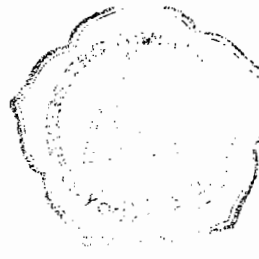


Gambar 1

Model Pengukuran Biaya Historis Sumber Daya Manusia

Sumber : Eric G. Flamholtz, Human Resource Accounting

(Cal : Jossey Bass Publishing, 1989 : 63)



Biaya yang dikelompokkan dalam biaya langsung adalah biaya untuk merekrut, menyeleksi, mempekerjakan, dan menempatkan. Biaya yang dikelompokkan dalam biaya tidak langsung adalah biaya untuk promosi atau penempatan pada posisi tertentu, biaya langsung dan biaya tidak langsung adalah pembentuk biaya perolehan.

Biaya-biaya yang dikeluarkan selama pelatihan formal dan orientasi serta on-the-job training dikategorikan sebagai biaya langsung. Biaya-biaya yang terjadi selama waktu pelatihan dan penurunan produktivitas selama pelatihan, dikelompokkan sebagai biaya tidak langsung. Biaya-biaya langsung dan biaya-biaya tidak langsung ini merupakan pembentuk biaya pengembangan. Perpaduan antara biaya perolehan dan biaya pengembangan akan menentukan besarnya biaya mula-mula atau biaya historis.

Biaya perolehan adalah biaya (pengorbanan ekonomi) yang terjadi untuk memperoleh karyawan yang akan menduduki jabatan tertentu. Biaya perolehan ini terdiri dari :

a. Biaya rekrutmen / pengerahan

Biaya-biaya yang terjadi untuk mengidentifikasi sumber-sumber dari sumber daya manusia, termasuk biaya-biaya baik dalam maupun diluar suatu organisasi / perusahaan. Biaya rekrutmen juga terjadi untuk menarik anggota-anggota organisasi / perusahaan di masa yang akan datang. Komponen utama dari biaya rekrutmen luar adalah advertensi, pengerahan, biaya perjalanan, dan biaya-biaya administrasi.

b. Biaya seleksi

Biaya-biaya yang terjadi untuk menentukan siapa yang akan ditawarkan pekerjaan. Komponen dari biaya seleksi adalah pewawancara, pengujian, dan biaya-biaya administrasi untuk memproses pelamar.

c. Biaya penerimaan

Biaya-biaya yang terjadi untuk membawa seseorang individual ke dalam organisasi / perusahaan. Komponen dari biaya ini adalah termasuk tunjangan untuk perpindahan dan perjalanan karyawan.

d. Biaya penempatan

Biaya-biaya yang terjadi untuk menempatkan mereka pada pekerjaan. Komponen dari biaya ini adalah termasuk berbagai biaya administrasi yang terjadi menempatkan seorang individual pada pekerjaan. Contoh: biaya administrasi untuk membawa seseorang dalam suatu organisasi dan ke dalam suatu posisi.

Biaya pengembangan sumber daya manusia adalah biaya (pengorbanan ekonomi) untuk menambah kecakapan dan kemampuan karyawan sehingga berprestasi dalam jabatan tertentu. Biaya pengembangan ini terdiri dari :

a. Biaya pengenalan

Biaya yang berkaitan dengan proses penyesuaian karyawan dalam situasi dan kondisi kerja sehingga karyawan dapat menikmati pekerjaannya.

b. Biaya latihan di dalam pekerjaan

Biaya yang dikeluarkan dalam pelatihan karyawan dalam pekerjaan, dan pelatihan itu berhubungan erat dengan pekerjaannya.

c. Biaya latihan di luar pekerjaan

Biaya pelatihan yang bersifat umum dan tidak berhubungan langsung dengan pekerjaan yang akan dipegangnya, tetapi juga bermanfaat bagi karyawan tersebut.

d. Biaya penurunan produktivitas selama pelatihan

Biaya dari orang-orang diluar orang yang dilatih selama ada pelatihan, dan sampai orang tersebut mencapai tingkat yang normal dari produktivitas yang diharapkan dari seseorang dalam posisinya.

e. Biaya waktu pelatihan

Biaya yang disebabkan karena waktu pelatihan, artinya waktu yang seharusnya digunakan untuk menghasilkan sesuatu bagi perusahaan, harus digunakan untuk pelatihan.

Metode pada pengukuran biaya historis sumber daya manusia walaupun telah memenuhi kriteria tertentu, tetapi masih memiliki kelemahan dalam bagian tertentu. Kelemahan yang terdapat pada metode biaya historis adalah :

- a. Nilai ekonomis suatu aktiva sumber daya manusia tidak selalu sama dengan biaya orisinil atau biaya historisnya.
- b. Penentuan apresiasi dan amortisasi bersifat subyektif tanpa harus berhubungan dengan kenaikan dan penurunan produktivitas aktiva sumber daya manusia.

- c. Karena biaya orisinal atau biaya historis dibentuk dari biaya perolehan dan biaya pengembangan, maka ada kemungkinan terdapat perbedaan antara biaya historis dari masing-masing karyawan dengan nilai sumber daya manusia dalam organisasi. Biaya historis atau biaya orisinal tidak dapat dibandingkan dengan nilai sumber daya manusia.

1.2 Metode Biaya Pengganti (*Replacement cost of human resource*)

Biaya pengganti dari sumber daya manusia didefinisikan sebagai pengorbanan yang akan terjadi sekarang untuk menggantikan sumber daya manusia yang saat ini dipekerjakan. Dalam metode biaya pengganti dinyatakan bahwa aktiva sumber daya manusia terdiri dari penaksiran biaya yang harus dikeluarkan untuk mengganti sumber daya manusia yang sekarang dipekerjakan.

Biaya pengganti dibagi menjadi dua yaitu biaya pengganti posisional (*positional replacement cost*) dan biaya pengganti pribadi (*personal replacement cost*).

a. Biaya pengganti posisional

Biaya pengganti posisional merupakan pengorbanan yang seharusnya terjadi sekarang untuk menggantikan seseorang yang menjabat suatu posisi khusus. Terdapat tiga unsur dasar dari biaya pengganti posisional yaitu biaya akuisisi / biaya perolehan, biaya belajar, dan biaya perpisahan.

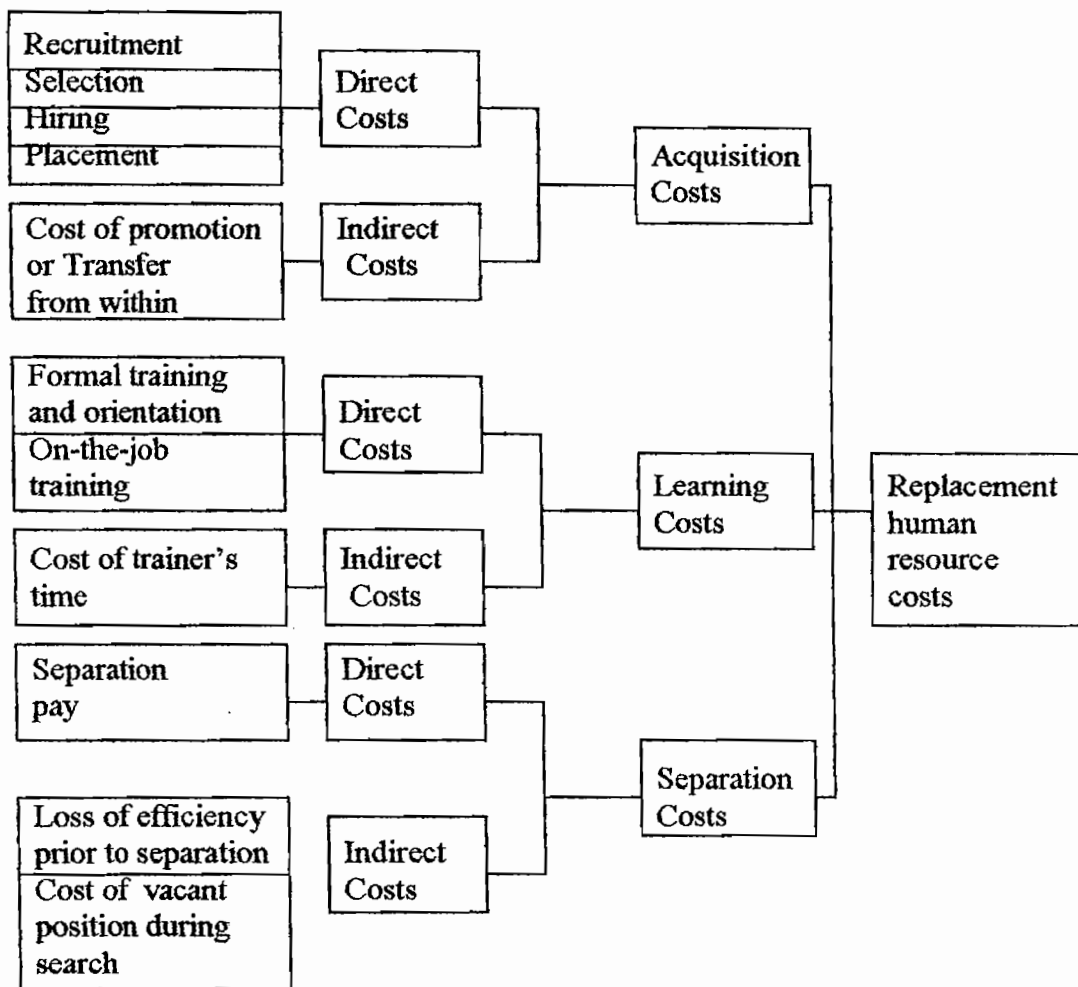
b. Biaya pengganti pribadi

Biaya pengganti pribadi merupakan pengorbanan yang seharusnya akan terjadi sekarang untuk menggantikan seseorang dengan substitusi maupun untuk memberikan sekumpulan jasa yang sama dengan individual yang diganti.

Pengukuran terhadap biaya pengganti posisional dan biaya pengganti pribadi adalah biaya-biaya yang termasuk dalam kategori biaya langsung dikapitalisasi dan kemudian diamortisasi sesuai dengan umur manfaat ekonomi dari masing-masing karyawan. Sedangkan keseluruhan biaya yang termasuk dalam biaya tidak langsung dibebankan sebagai *expense* pada periode terjadinya pengeluaran.

Kapitalisasi dan amortisasi pada metode ini sama dengan kapitalisasi dan amortisasi pada metode biaya historis, tetapi pada metode ini harus diperhitungkan juga dengan biaya menunggu dan lain-lain sampai dengan perusahaan mendapatkan karyawan baru yang siap untuk menggantikan.

Secara garis besar metode pengukuran biaya pengganti dapat dilihat pada gambar 2 halaman 55.



Gambar 2

Metode Pengukuran Biaya Pengganti Sumber Daya Manusia

Sumber : Eric.G. Flamholtz, Human Resource Accounting

(Cal : Jossey Bass Publishing, 1989 : 68)

Berdasarkan gambar 2 komponen biaya perolehan menurut metode biaya pengganti sumber daya manusia sama dengan komponen pada metode biaya historis. Komponen yang lain adalah :

a. Biaya pemberhentian

Biaya pemberhentian adalah biaya yang dikeluarkan untuk mengganti keahlian atau prestasi karyawan. Contoh: pemberian bonus kepada karyawan, yang dihitung berdasarkan rata-rata dari keseluruhan karyawan.

b. Biaya kerugian sebelum pemberhentian

Biaya kerugian sebelum pemberhentian adalah biaya yang terjadi karena karyawan meninggalkan perusahaan.

c. Biaya jabatan kosong

Biaya yang terjadi akibat kosongnya jabatan tertentu yang ditinggalkan karyawan sehingga menimbulkan turunnya produktivitas bagian yang lain.

Kelebihan dari metode biaya pengganti adalah metode pengganti yang baik, sebab memperhitungkan keseluruhan biaya yang terjadi dalam sumber daya manusia, atau pengganti yang baik untuk nilai ekonomis aktiva sumber daya manusia .

Kelemahan metode biaya pengganti yaitu :

- a. Perusahaan kemungkinan memiliki karyawan yang nilainya lebih tinggi dari pada biaya penggantian.
- b. Untuk aktiva sumber daya manusia tertentu, kemungkinan tidak ada nilai ekuivalen biaya penggantian.

- c. Penaksiran biaya pengganti seluruh sumber daya manusia akan menyulitkan pihak manajemen, juga penilaian biaya pengganti masing-masing manajemen dapat berbeda sehingga ada unsur subyektivitas.

Metode biaya historis dan metode biaya pengganti masing-masing mempunyai kelebihan dan kekurangan. Dalam metode biaya historis biaya yang dianggap dapat mempengaruhi asset suatu perusahaan adalah biaya latihan di dalam pekerjaan, yaitu biaya yang dikeluarkan dalam pelatihan karyawan dalam pekerjaan dan pelatihan tersebut berhubungan erat dengan pekerjaannya. Biaya ini dikeluarkan yang akhirnya akan memberikan manfaat bagi perusahaan di masa sekarang atau dimasa yang akan datang. Biaya pelatihan memerlukan biaya yang cukup material.

Metode biaya pengganti baik digunakan untuk suatu perusahaan, sebab metode ini memperhitungkan keseluruhan biaya yang terjadi dalam sumber daya manusia / karyawan, atau pengganti yang baik untuk nilai ekonomis aktiva sumber daya manusia. Contoh biaya yang mempengaruhi aset perusahaan adalah biaya kerugian sebelum pemberhentian adalah biaya yang terjadi karena karyawan meninggalkan perusahaan. Dalam hal ini perusahaan memerlukan surat perjanjian dengan calon karyawan supaya tidak merugikan pihak perusahaan, contohnya perjanjian kontrak kerja selama berapa tahun dan sebelum masa kontrak habis karyawan tersebut tidak boleh keluar dari perusahaan tersebut, jika karyawan tersebut keluar sebelum masa kontrak habis maka akan dikenakan

denda sesuai dengan perjanjian atau peraturan yang ada dalam perusahaan tersebut.

2. Pengukuran Nilai Sumber Daya Manusia

Pengukuran nilai sumber daya manusia berarti investasi sumber daya manusia dihitung berdasarkan seberapa besar nilai yang telah diberikan oleh sumber daya manusia kepada pihak perusahaan.

Konsep nilai manusia dapat atau mungkin berasal dari teori nilai ekonomi umum, seperti individu, atau golongan dapat diberi nilai oleh karena kemampuan mereka memberikan manfaat ekonomi di masa yang akan datang. Sejalan dengan konsep tersebut maka nilai individu atau nilai kelompok manusia biasanya ditetapkan sebagai harga tunai jasa yang diberikan kepada organisasi selama seluruh umur jasa dari individu atau kelompok tersebut diharapkan. Dengan demikian, nilai sumber daya manusia dapat diartikan sebagai nilai sekarang dari jasa sumber daya manusia yang diberikan kepada perusahaan di masa yang akan datang.

Metode pengukuran nilai sumber daya manusia dibedakan menjadi dua yaitu: metode pengukuran moneter dan metode pengukuran non moneter.

2.1 Metode Pengukuran Moneter

Metode pengukuran moneter diperlukan karena unit moneter merupakan alat ukur yang biasa digunakan dalam pengambilan keputusan ekonomi.

Tujuan utama dari metode pengukuran moneter adalah menyediakan suatu cara untuk pengukuran dua dimensi utama dari harga perseorangan di sebuah organisasi / perusahaan yaitu nilai yang diharapkan dan dapat direalisasikan.

Brummet, Flamholtz, dan Pyle (Tunggal,1994:68) menganjurkan metode pengukuran atau pendekatan langsung untuk mengukur nilai sumber daya manusia. Flamholtz memfokuskan pada masalah pengukuran sumber daya manusia secara individu.

Pengukuran dengan cara pendekatan langsung meliputi peramalan pendapatan perusahaan yang didiskontokan untuk mengetahui nilai sekarang perusahaan, kemudian dialokasikan kepada sumber daya manusia atas dasar kontribusi relatif dari sumber daya manusia.

Ahmed Belkaoui berpendapat metode pengukuran yang didasarkan pada pengukuran moneter adalah metode-metode sebagai berikut :

- a. Metode biaya historis atau biaya perolehan
- b. Metode biaya pengganti
- c. Metode biaya kesempatan
- d. Model kompensasi
- e. Metode menyesuaikan upah di masa mendatang yang didiskontokan

a. Metode Biaya Historis atau Harga Perolehan

Metode biaya historis atau harga perolehan terdiri dari pengkapitalisasian seluruh biaya yang ada kaitannya dengan penerimaan tenaga kerja baru, penyeleksian, penggajian, dan pendidikan dan pelatihan, dan selanjutnya

pengamortisasian biaya-biaya tersebut selama umur kegunaan yang diharapkan dari aktiva, dengan mengakui kerugian dalam hal pencarian aktiva atau dengan mempertinggi nilai aktiva.

Keterbatasan dalam mempergunakan metode biaya historis ini. *Pertama*, nilai ekonomi suatu aktiva yang berupa manusia tidak perlu sesuai / sama dengan biaya historisnya. *Kedua*, setiap apresiasi apapun atau setiap amortisasi apapun kemungkinan akan bersifat subyektif karena tidak menghubungkan pada setiap kenaikan atau penurunan apapun dalam produktivitas aktiva yang berupa manusia. *Ketiga*, oleh karena biaya yang berkaitan dengan penerimaan tenaga baru, penyeleksian, penggajian, pendidikan dan pelatihan, penempatan dan pengembangan karyawan dapat berbeda dari satu individual dengan individual dalam satu perusahaan, maka biaya historis tak menghasilkan nilai-nilai sumber daya manusia yang dapat diperbandingkan.

b. Metode Biaya Pengganti

Metode biaya pengganti terdiri dari penaksiran biaya penggantian sumber daya manusia yang sudah ada dalam suatu perusahaan. Biaya-biaya tersebut akan meliputi seluruh biaya penerimaan tenaga kerja baru, penyeleksian, penggajian pendidikan dan pelatihan, penempatan, dan pengembangan karyawan baru untuk mencapai tingkat kecakapan karyawan yang sudah ada. Keuntungan utama metode biaya pengganti adalah metode ini merupakan suatu pengganti yang baik bagi nilai ekonomi aktiva dalam arti pertimbangan pasar adalah esensiil dalam rangka mencapai suatu bilangan akhir. Suatu bilangan akhir tersebut umumnya

dimaksudkan pula secara konseptual menjadi ekuivalen dengan suatu pengertian tentang nilai ekonomi seseorang.

Keterbatasan dalam mempergunakan metode biaya pengganti . *Pertama*, suatu perusahaan mungkin mempunyai seorang karyawan tertentu yang nilainya dirasa lebih besar daripada biaya penggantinya yang relevan. *Kedua*, kemungkinan tidak ada pengganti yang sepadan bagi suatu aktiva yang berupa manusia tertentu. *Ketiga*, sebagaimana dikemukakan oleh Likert dan Bowers, manajer yang diminta untuk menaksir biaya pengganti seluruh organisasi manusianya kemungkinan mempunyai kesulitan untuk melaksanakan dan manajer yang berbeda dapat memperoleh taksiran yang sangat berbeda. (Tunggal,1994:70)

c. Metode Biaya Kesempatan

Hekimian JS dan Jones JG, yang kemudian dikutip oleh Amin Widjaja Tunggal dalam bukunya yang berjudul "Akuntansi Sumber Daya Manusia" (1994:70) mengusulkan metode biaya kesempatan untuk menanggulangi keterbatasan metode biaya pengganti. Mereka menyarankan nilai sumber daya manusia ditetapkan melalui suatu proses tawar menawar yang kompetitif dalam perusahaan, dengan mendasarkan pada konsep biaya "kesempatan". Lebih tegasnya dengan pemakaian metode ini, para manajer pusat investasi akan mengajukan penawaran karyawan langka yang mereka butuhkan untuk direkrut. Karyawan langka ini seluruhnya berasal dari dalam perusahaan dan hanya mencakup karyawan yang menjadi sasaran permohonan penarikan tenaga kerja

baru menurut manajer pusat investasi. Dengan kata lain, karyawan yang dianggap tidak langka tidak dimasukkan dalam dasar aktiva manusia suatu organisasi.

Keterbatasan dalam menggunakan metode biaya kesempatan. *Pertama*, dengan hanya memasukkan karyawan “langka” saja ke dalam dasar aktiva dapat ditafsirkan sebagai “diskriminasi” oleh karyawan lainnya. *Kedua*, pembagian yang kurang menguntungkan dapat dikatakan tidak mampu menawarkan penarikan karyawan yang lebih baik.

d. Model Kompensasi

Dengan adanya ketidak pastian dan kesulitan sehubungan dengan penentuan nilai modal yang berupa manusia, Lev dan Schwartz (Tunggal,1994:70) menyarankan penggunaan kompensasi seseorang di masa mendatang sebagai suatu pengganti nilai mereka. Oleh karenanya nilai modal yang berupa manusia yang terkandung dalam umur seseorang adalah nilai tunai penghasilannya yang masih tersisa di masa mendatang dari kerjanya.

Model penilaian ini dinyatakan dalam rumus sebagai berikut :

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

Keterangan :

V_t = Nilai modal berupa manusia /seseorang berumur t tahun

$I(t)$ = Penghasilan tahunan seseorang sampai pengunduran diri

τ = tingkat diskonto khusus untuk seseorang

T = umur pengunduran diri (pensiun)

Oleh karena V_t , merupakan suatu nilai eks jabatan dengan anggapan $I(t)$ diperoleh hanya setelah pengunduran diri dan oleh V_t mengabaikan kemungkinan kematian sebelum pengunduran diri, maka Lev dan Schwartz (Tunggal,1994:71), menyempurnakan model penilaian menjadi sebagai berikut :

$$E(V_t^*) = \sum_{t=\tau}^T P_{\tau}(t+1) \sum_{i=t}^t \frac{I^*I}{(1+r)^{t-\tau}}$$

Keterangan:

I^*I = penghasilan tahunan di masa mendatang

$E(V_t^*)$ = nilai yang diharapkan dari modal berupa manusia

$P_t(t)$ = probabilitas kematian seseorang pada umur t

Keterbatasan utama model kompensasi ini adalah sifatnya yang subyektif sehubungan dengan penentuan tingkat gaji di masa mendatang, jangka waktu kerja yang diharapkan dalam perusahaan, dan tingkat diskonto.

e. Metode menyesuaikan upah di masa mendatang yang didiskontokan

Hermanson. RH mengusulkan suatu nilai kompensasi yang disesuaikan sebagai wakil nilai seseorang bagi perusahaan. Upah di masa mendatang yang didiskontokan disesuaikan dengan suatu faktor efisiensi dengan mengukur

efektivitas relatif modal manusia suatu perusahaan tertentu. Faktor efisiensi ini diukur dengan rasio hasil investasi perusahaan tertentu terhadap seluruh perusahaan lainnya dalam periode ekonomi tertentu. (Tunggal, 1994:72)

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

Keterangan :

RF_i = tingkat pendapatan dibagi aktiva yang dimiliki perusahaan pada tahun i

RE_i = tingkat pendapatan dibagi aktiva yang dimiliki industri pada tahun i

i = tahun (0 sampai 4)

Pengakuan rasio ini didasari oleh anggapan perbedaan kemampuan aktiva manusia (*human assets*) dalam tingkat probabilitas yang berbeda antara perusahaan dengan industri. Nilai suber daya manusia dihitung dengan mengalikan diskonto upah yang akan datang dengan rasio efisiensi. Metode ini lebih sesuai untuk pelaporan keuangan bagi pihak luar dan bukan pihak manajemen.

Contoh permasalahan dalam metode diskonto upah di masa mendatang yang didiskontokan sebagai berikut :

Tabel 1 Tabel Metode menyesuaikan Upah di masa akan datang yang didiskontokan

Tabel pendapatan dan aktiva perusahaan jasa

Tahun	Pendapatan Per tahun	Aktiva per tahun	$R_{fi} = \frac{\text{pendapatan}}{\text{aktiva}}$
1990	88.000.000	130.000.000	0,6769
1991	92.000.000	134.000.000	0,6865
1992	100.000.000	136.000.000	0,7352
1993	106.000.000	139.000.000	0,7625
1994	110.000.000	142.000.000	0,7746

Tabel Pendapatan dan aktiva Industri

Tahun	Pendapatan per tahun	Aktiva per tahun	$RE_i = \frac{\text{Pendapatan}}{\text{Aktiva}}$
1990	436.800.000	600.000.000	0,7280
1991	517.600.000	630.000.000	0,8215
1992	554.800.000	666.400.000	0,8325
1993	596.000.000	689.000.000	0,8650
1994	627.000.000	707.000.000	0,8868

Perhitungan ratio efisiensi :

$$\begin{aligned}
 \text{Rasio Efisiensi} &= \frac{\frac{5RF0}{RE0} + \frac{4RF1}{RE1} + \frac{3RF2}{RE2} + \frac{2RF3}{RE3} + \frac{RF4}{RE4}}{15} \\
 &= \frac{\frac{5(0,6769)}{0,7280} + \frac{4(0,6865)}{0,8215} + \frac{3(0,7352)}{0,8325} + \frac{2(0,7625)}{0,8650} + \frac{(0,7746)}{0,8868}}{15} \\
 &= \frac{\frac{3,384}{0,728} + \frac{2,746}{0,822} + \frac{2,205}{0,833} + \frac{1,525}{0,865} + \frac{0,775}{0,887}}{15} \\
 &= \frac{4,648 + 3,567 + 2,652 + 1,763 + 0,874}{15} \\
 &= \frac{13,504}{15} \\
 &= 0,9002666
 \end{aligned}$$

2.2 Metode Pengukuran Non Moneter

Metode pengukuran non moneter diperlukan karena pengukuran ini kadang-kadang lebih tepat digunakan untuk mengidentifikasi fenomena-fenomena yang tidak dapat diukur dengan metode pengukuran moneter. Dalam pengukuran non moneter ini, nilai sumber daya manusia diukur secara individu dan kelompok. Rensis Likert dan David Bowers (Tunggal, 1994:72) mengusulkan model pengukuran yang menjelaskan efektivitas sistem pengelolaan sumber daya manusia dan organisasi secara keseluruhan.

- a. Pengukuran non moneter–faktor penentu nilai individu
- b. Pengukuran non moneter–faktor penentu nilai kelompok

a. Pengukuran Non Moneter–Faktor penentu nilai individu

Pengukuran nilai individu ini dikembangkan oleh Flamholtz, dan beliau berpendapat nilai individu dalam suatu organisasi formal adalah nilai keseluruhan individu yang diharapkan dapat direalisasi. Ukuran nilai individu dipengaruhi dari interaksi dua variabel yaitu *expected conditional value* dan *expected realizable value*. (Belkaoui, 1998:254)

1) *Expected conditional value*

Expected conditional value adalah jumlah yang dapat direalisasi dari pekerjaan seseorang pada suatu perusahaan. Nilai ini terdiri dari tiga faktor yaitu produktivitas, transferabilitas, dan promotabilitas (kemampuan untuk berkembang)

- Produktivitas merupakan jasa yang dimiliki dan diharapkan akan diberikan kepada perusahaan sepanjang individu tersebut menduduki jabatan tertentu.
- Transferabilitas merupakan jasa yang diberikan kepada perusahaan apabila karyawan akan pindah ke posisi lain pada tingkat yang sama.
- Promotabilitas merupakan jasa yang diharapkan akan diberikan oleh karyawan apabila ia pindah ke posisi yang lebih tinggi.

2) *Expected realizable value*

Expected realizable value adalah termasuk probabilitas seseorang yang berada dalam perusahaan. Probabilitas seseorang yang berada dalam suatu perusahaan dipengaruhi oleh tingkat kepuasan kerja seseorang selama berada dalam suatu organisasi. Tingkat kepuasan setiap individu dalam perusahaan juga berbeda-beda tergantung pada interaksi faktor pendukung nilai individu.

Hubungan antara *expected conditional value* dan *expected realizable value* dinyatakan dalam rumus sebagai berikut :

$$ERV = ECV * P(R)$$

$$P(R) = 1 - P(T)$$

$$OCT = ECV - ERV$$

Keterangan :

ERV = Expected Realizable Value

ECV = Expected Conditional Value

P(R) = Probability of maintaining organization membership

P(T) = Probability of turnover

OCT = Opportunity of cost variable

Setelah membahas kedua variabel tersebut, maka ditemukan rumus untuk menghitung kedua variabel tersebut :

$$E(CV) = \sum_{t=1}^n \left| \frac{\sum_{i=1}^{m-1} R_i \cdot P(R_i)}{(1+T)^t} \right|$$

$$E(RV) = \sum_{t=1}^n \left| \frac{\sum_{i=1}^{m-1} R_i \cdot P(R_i)}{(1+T)^t} \right|$$

Keterangan :

E(CV) = Expected Conditional Value

E(RV) = Expected Realizable Value

R_i = nilai R yang diperoleh organisasi pada setiap keadaan servis

- $P(R_i)$ = probabilitas organisasi memperoleh R_i atau probabilitas seseorang yang menempati keadaan
- t = waktu
- m = keadaan bila keluar
- $(1-T)$ = discount factor of money

b. Pengukuran Non Moneter-Faktor penentu nilai kelompok

Model pengukuran non moneter – faktor penentu nilai kelompok diusulkan oleh Likert dan Bowers, yaitu mengukur faktor-faktor yang mempengaruhi kemampuan produktif sekelompok individu dalam organisasi. Jadi tidak mengukur secara individu tetapi menilai secara kelompok. Ada tiga variabel yang mempengaruhi efektifitas sumber daya manusia dalam suatu organisasi yaitu variabel penyebab, variabel perintang, dan variabel hasil akhir.(Belkaoui,1998:254)

1) Variabel penyebab

Variabel penyebab merupakan variabel independen yang secara langsung menentukan arah perkembangan suatu organisasi. Variabel ini meliputi struktur organisasi dan kebijakan manajemen, keputusan kepemimpinan, perilaku bisnis, serta kelompok dan keahlian masing-masing individu dalam kelompok. Variabel ini akan mempengaruhi kualitas dan kemampuan organisasi sumber daya manusia dalam suatu perusahaan. Ada dua tipe yang

berbeda dari variabel penyebab adalah perilaku manajerial dan perilaku organisasi.

2) Variabel perintang

Variabel ini menggambarkan keadaan intern suatu organisasi dan kemampuannya untuk menghasilkan sesuatu seperti loyalitas, sikap, motivasi, persepsi semua anggota kelompok, kemampuan kelompok dalam berinteraksi serta berkomunikasi dan pengambilan keputusan, pengendalian serta koordinasi terhadap karyawan.

3) Variabel hasil akhir

Variabel ini merupakan variabel dependen yang mencerminkan hasil yang dicapai organisasi seperti produktivitas, kepuasan, tingkat biaya, kerugian, pertumbuhan.

Hubungan antara variabel penyebab, variabel perintang, dan variabel hasil akhir adalah variabel penyebab tertentu mendorong tingkat variabel perintang tertentu yang selanjutnya menghasilkan variabel hasil akhir.

Pengukuran terhadap variabel penyebab dengan variabel perintang harus dilakukan dalam jangka waktu beberapa tahun sehingga dapat menghasilkan data-data yang diperlukan dalam perhitungan nilai sumber daya manusia dalam suatu organisasi.

Beberapa metode pengukuran nilai secara moneter ditekankan untuk mengukur nilai sumber daya manusia secara langsung, sedangkan pengukuran non moneter lebih tepat digunakan untuk kepentingan intern perusahaan, terutama

untuk mengukur prestasi karyawan / manajer dalam hubungannya dengan perilaku manusia.

Pengukuran sumber daya manusia akan membantu perusahaan untuk menentukan besarnya biaya dan nilai sumber daya manusia yang telah / akan dikeluarkan perusahaan untuk sumber daya manusia tersebut. Pengukuran sumber daya manusia yang telah dikeluarkan oleh perusahaan dapat dicatat sebagai aset dalam perusahaan karena biaya dan nilai sumber daya manusia (yang telah diukur) akan memberikan nilai ekonomis bagi perusahaan di masa yang akan datang. Seperti yang telah diuraikan di depan bahwa sumber daya manusia memiliki kriteria yang sama dengan aktiva, yaitu memberikan manfaat ekonomi di masa mendatang dan sebagai akibat dari transaksi atau kejadian masa lalu.

C. Pengakuan Sumber Daya Manusia

Menurut SFAC No.5 mendefinisikan pengakuan sebagai pencatatan suatu item dalam akun-akun dan laporan keuangan seperti aktiva, kewajiban, pendapatan, beban, keuntungan, atau kerugian. Terdapat beberapa kriteria dasar sehingga suatu item dapat diakui dan dimasukkan sebagai suatu informasi keuangan dalam laporan keuangan. Menurut konsep laporan keuangan ada empat kriteria dasar dari pengakuan, yaitu :

1. Definisi
2. Dapat diukur
3. Relevansi
4. Dapat dipercaya

1. Definisi

Definisi merupakan kriteria utama yang harus dipenuhi oleh suatu item untuk dapat diakui dalam laporan keuangan. Sumber daya manusia dapat diakui sebagai aktiva dalam suatu perusahaan dan dilaporkan dalam laporan keuangan, apabila memenuhi kriteria “definisi” sebagai aktiva.

Definisi dari aktiva adalah kemungkinan manfaat ekonomi masa datang yang diperoleh dan dikendalikan oleh suatu kesatuan usaha tertentu sebagai hasil dari peristiwa masa lalu.

Definisi mempunyai tiga kriteria dasar, yaitu :

- a. merupakan sumber-sumber ekonomi perusahaan yang mampu memberikan manfaat ekonomi atau jasa pada masa yang akan datang.
- b. diperoleh dan dikendalikan oleh kesatuan usaha tertentu
- c. sebagai hasil dari transaksi atau peristiwa masa lalu.

Dari definisi dan kriteria tersebut maka sumber daya manusia juga memenuhi definisi dari aktiva. Sumber daya manusia adalah sumber ekonomi perusahaan yang secara nyata ada dalam perusahaan dan berperan sebagai pelaku utama perusahaan yaitu merencanakan, mengorganisir, mengoperasionalkan, mengarahkan, dan mengendalikan aktiva-aktiva lain dalam perusahaan.

Dengan demikian sumber daya manusia adalah sumber ekonomi perusahaan yang paling penting karena kemampuannya untuk mengorganisasikan, mengendalikan, dan mendayagunakan aktiva-aktiva perusahaan. Manfaat ekonomi atau jasa-jasa yang diberikan oleh sumber daya manusia, akan

dikendalikan dan dinikmati oleh perusahaan, berarti sumber daya manusia memberikan nilai pada perusahaan.

2. Dapat diukur

Ada lima atribut yang digunakan untuk mengukur suatu aktiva, yang diatur dalam FASB no.5 yaitu :

- a. *Historical Cost*
- b. *Current Cost*
- c. *Current Market Value*
- d. *Net Realizable Value*
- e. *Present (or discounted) value of future cash flow*

FASB menyatakan bahwa item-item yang akan disajikan dalam laporan keuangan dapat diukur dengan atribut-atribut yang berbeda, tergantung pada makna dari item tersebut. Hal ini berarti bahwa atribut yang digunakan untuk mengukur biaya dan nilai sumber daya manusia tidak bertentangan dengan atribut diatas.

Metode pengukuran dari biaya dan nilai sumber daya manusia memenuhi kriteria dapat diukur, bila terdapat kelemahan pada metode pengukuran dapat diatasi dengan cara memadukan pendekatan moneter dengan pendekatan non moneter.

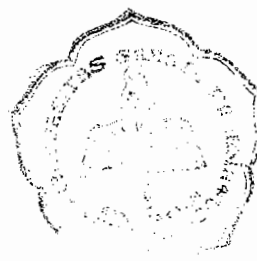
3. Relevansi

Suatu informasi dapat dikatakan relevan jika informasi tersebut memiliki kemampuan untuk membuat suatu perbedaan keputusan bagi pengguna informasi tersebut seperti para investor, kreditor, maupun para pengambil keputusan yang lain. Terdapat tiga sifat dasar yang harus dipenuhi agar suatu informasi disebut relevan, yaitu : memiliki nilai prediksi, memiliki umpan balik, dan tepat waktu.

Informasi mengenai sumber daya manusia memenuhi kriteria “relevan” karena:

- a. Informasi ini memiliki kemampuan untuk membuat perbedaan keputusan oleh para pemakai informasi, seperti pihak manajemen (internal), dan pihak eksternal. Dengan adanya informasi mengenai “*human assets*” para informasi akuntansi dapat mengetahui seberapa *human assets* suatu perusahaan telah bertambah atau berkurang dalam suatu periode dan seberapa jauh memberikan nilai tambah bagi perusahaan.
- b. Informasi ini akan membantu para pengambil keputusan untuk membuat prediksi mengenai hasil atau akibat dari peristiwa yang terjadi di masa yang lalu, sekarang, dan masa yang akan datang.

Kriteria “relevan” telah dipenuhi oleh item sumber daya manusia, sebab itu sumber daya manusia harus dimasukkan dalam informasi laporan keuangan.



4. Dapat dipercaya

Suatu informasi dapat dikatakan “*reliability*”/ dapat dipercaya apabila informasi tersebut menggambarkan keadaan secara tepat, teruji, dan netral.

- a. tepat = informasi tidak bias
- b. teruji = informasi tersebut dapat uji kebenarannya dengan menggunakan pengukuran yang sama
- c. netral = informasi tersebut diarahkan untuk kebutuhan para pemakai dan tergantung pada kebutuhan atau keinginan pihak-pihak tertentu.

Informasi sumber daya manusia memenuhi kriteria “dapat dipercaya” karena informasi ini memiliki kemampuan untuk membuat perbedaan keputusan para pemakai informasi akuntansi atau informasi keuangan.

Item sumber daya manusia yang selama ini telah diabaikan oleh perusahaan sebagai aktiva dalam suatu laporan keuangan. Dengan adanya penjelasan diatas agar dapat menjadi pertimbangan oleh suatu perusahaan untuk memasukkan item sumber daya manusia dalam laporan keuangan, karena sumber daya manusia tersebut memenuhi empat kriteria dasar dari “pengakuan”.

D. Pelaporan Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva

Setelah sumber daya manusia diukur dan diakui, maka langkah selanjutnya adalah melaporkan sumber daya manusia tersebut dalam suatu laporan keuangan. Di bawah ini akan diuraikan bagaimana sumber daya manusia diakui sebagai

aktiva dalam suatu perusahaan dan di juga akan diberikan contoh mengenai pelaporan sumber daya manusia sebagai aktiva dalam suatu laporan keuangan.

Seperti telah dijelaskan dalam bab sebelumnya, bahwa laporan keuangan merupakan output dan hasil akhir dari proses akuntansi. Laporan keuangan inilah yang menjadi bahan informasi bagi para pemakainya sebagai salah satu bahan dalam proses pengambilan keputusan. Disamping sebagai informasi laporan keuangan juga sebagai pertanggungjawaban dan juga menggambarkan indikator kesuksesan suatu perusahaan mencapai tujuannya. (Harahap, 1994:121)

Tujuan laporan keuangan eksternal ini dijelaskan oleh FASB dalam *Statement of Financial Accounting Concepts No.1* (SFAC No.1, paragraf 34,37, dan 40) sebagai berikut :

1. Pelaporan keuangan harus menyediakan informasi yang berguna investor, kreditor, dan pemakai lainnya dalam mengambil keputusan investasi yang rasional, kredit, dan keputusan lainnya. Informasi tersebut harus komprehensif bagi mereka yang memiliki pemahaman yang cukup tentang kegiatan bisnis dan ekonomi serta berkeinginan untuk mempelajari dengan teliti informasi tersebut.
2. Pelaporan keuangan harus menyediakan informasi untuk membantu investor sekarang dan calon investor, kreditor, dan pemakai lainnya dalam menentukan jumlah, waktu, dan ketidakpastian penerimaan kas prospektif dan dividen atau bunga dan hasil penjualan, pelunasan, atau jatuh tempo sekuritas atau pinjaman.

3. Pelaporan keuangan harus memberikan informasi tentang sumber ekonomi perusahaan, klaim terhadap sumber tersebut (kewajiban perusahaan untuk menyerahkan sumber kepada entitas lain ekuitas pemilik), dan pengaruh transaksi, kejadian, dan keadaan yang mengubah sumber dan klaim terhadap sumber tersebut.

Pelaporan keuangan dimaksudkan untuk menyediakan informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan. Tujuan ini mempengaruhi cara para akuntan keuangan menyiapkan informasi akuntansi.

Informasi sumber daya manusia diperlukan oleh pihak pemakai laporan keuangan sebagai bahan pertimbangan dalam pengambilan keputusan. Informasi tersebut belum banyak digunakan oleh perusahaan dalam laporan keuangan, walaupun peranan sumber daya manusia bagi keberhasilan perusahaan / organisasi cukup besar.

Informasi sumber daya manusia sebagai assets / aktiva dapat dimasukkan dalam laporan keuangan dengan memberi nama "investasi sumber daya manusia", sebab pengeluaran untuk pengembangan sumber daya manusia memberikan manfaat bagi perusahaan. Sumber daya manusia bukan merupakan aktiva tetap sebab perusahaan tidak dapat memiliki secara fisik tetapi hanya menguasai sebatas pada kemampuan pemikirannya.

Pengakuan sumber daya manusia sebagai assets / aktiva juga menyebabkan proses amortisasi yang sama dengan aktiva, yaitu berdasar manfaat ekonomis yang dapat diberikan sumber daya manusia. Amortisasi sumber daya manusia

cukup sulit dibanding aktiva sebab kriteria sumber daya manusia berbeda dengan aktiva, antara lain karena sumber daya manusia dapat meninggalkan perusahaan dan nilai manfaatnya sulit ditentukan.

Penghapusan nilai sumber daya manusia dilakukan apabila karyawan mengundurkan diri, meninggal, PHK (Putus Hubungan Kerja), dan lain-lain. Penghapusan itu dianggap biaya dan dibebankan pada periode terjadinya penghapusan itu.

Contoh pelaporan sumber daya manusia dalam laporan keuangan dapat dilihat pada halaman setelah ini.

PT ABC
NERACA
Per 31 Desember 199X
(dalam jutaan rupiah)

	1 Jan199X	31 Des199X
<u>Aktiva</u>		
Aktiva lancar:		
• Kas	1.250	1.350
• Piutang	1.000	1.150
Aktiva jangka panjang:		
• Aktiva tetap	2.750	3.000
• Investasi SDM	1.500	1.750
• Kelebihan nilai taksiran biaya SDM	900	1.250
Nilai taksiran dari SDM	2.400	3.000
Aktiva tak berwujud	950	1.000
Aktiva lain-lain	600	650
Total aktiva	8.950	10.150
<u>Passiva</u>		
Hutang lancar	650	750
Hutang jangka panjang	750	700
Hutang lain-lain	450	600
Modal Saham	3.750	4.000
Laba ditahan:		
• Keuangan	950	1.100
• SDM-biaya	1.500	1.750
• SDM-tambahan nilai	900	1.250
	3.350	4.100
Total Passiva	8.950	10.150

Catatan : SDM = Sumber Daya Manusia

PT ABC
LAPORAN RUGI LABA
Untuk tahun yang berakhir 31-12-199X
(dalam jutaan rupiah)

Penjualan		4.450
Biaya-biaya:		
• Depresiasi aktiva tetap	400	
• Pengeluaran pada SDM	1.600	
• Biaya lain-lain	1.750	
Jumlah biaya		(3.750)
Laba kotor		700
Pajak penghasilan (20%)		(140)
Laba sebelum pengakuan investasi SDM		560
Investasi nilai SDM	1.500*	
Dikurangi:		
• Amortisasi	750	
• Penghapusan	500	
	(1.250)	
Kenaikan nilai bersih investasi SDM		250*
Kenaikan nilai bersih biaya SDM		350*
Laba setelah pengakuan investasi SDM		1.160

Catatan: *1.500. = angka dari neraca

* 250 = kenaikan investasi SDM dari 1 Januari-31 Desember 199X

* 350 = kenaikan dari taksiran biaya SDM dari 1 Januari-31 Desember
199X

Dari contoh laporan keuangan neraca dan rugi laba menunjukkan bahwa PT ABC selama tahun 199X melakukan investasi dari sumber daya manusia sebesar Rp.1.500, sedangkan nilai taksiran sebesar Rp.600 (kenaikan dari 2.150 menjadi 2.750). Nilai buku yang dikapitalisasi sebesar 750 (amortisasi), sedangkan penghapusan adalah sebesar 500. Selama tahun 199X terjadi pembebanan sebesar Rp.350 dari kelebihan nilai sumber daya manusia yang diperkirakan (kenaikan dari kelebihan taksiran nilai sumber daya manusia yaitu 900 menjadi 1.250)

Untuk mengetahui kenaikan nilai investasi sumber daya manusia, berikut ini akan disajikan contoh laporan perubahan nilai sumber daya manusia.

PT ABC
Laporan Perubahan nilai Sumber Daya Manusia
31 Desember 199X
(dalam jutaan rupiah)

• Kenaikan nilai SDM:		
- Karyawan baru	1.050	
- Kenaikan nilai karyawan lama	600	
- Transfer karyawan (dari luar)	350	
Total kenaikan nilai SDM		2.000
• Penurunan nilai SDM		
- Amortisasi	750	
- Pemberhentian karyawan	150	
- Pensiun	300	
- Meninggal	100	
- Transfer karyawan (keluar)	275	
- Penurunan nilai SDM	175	
Total penurunan nilai SDM		(1.750)
Kenaikan bersih nilai SDM		250
Ditambah:		
Saldo awal nilai SDM		1.500
Nilai investasi SDM		1.750

Angka Rp.1.750 sama dengan angka pada neraca 31 Desember 199X yang menunjukkan bahwa perubahan dalam nilai sumber daya manusia dapat dihitung seperti diatas, artinya bahwa invesatsi sumber daya manusia yang sebenarnya adalah investasi akhir dari sumber daya manusia. Investasi akhir ini diperoleh dari

kenaikan investasi sumber daya manusia selama satu periode ditambah dengan investasi awal dari sumber daya manusia.

Untuk penurunan nilai sumber daya manusia yaitu pemberhentian karyawan, karyawan meninggal, pensiun, transfer karyawan keluar, dan penurunan nilai karyawan yang ada, akan dihapus selama periode tahun buku. Alasan penghapusan ini adalah perusahaan tidak lagi menikmati manfaat ekonomi dari sumber daya manusia tersebut untuk periode seterusnya.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan

Akuntansi sumber daya manusia merupakan pengembangan dari akuntansi konvensional. Informasi mengenai akuntansi sumber daya manusia akan melengkapi laporan keuangan, sehingga laporan keuangan tidak terbatas hanya pada sumber daya non manusia tetapi juga pada sumber daya manusia.

Sumber daya manusia mempunyai karakteristik yang unik, maka pengukuran dan pengakuan sumber daya manusia harus dibedakan dengan aktiva yang lain. Sumber daya manusia merupakan subyek perusahaan dan juga merupakan sumber ekonomi yang sekarang ada dalam perusahaan yang mampu memberikan manfaat ekonomi saat ini / di masa yang akan datang atau jasa-jasa potensial bagi perusahaan.

Pengukuran sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan dilakukan melalui dua pendekatan yaitu pendekatan biaya dan pendekatan nilai. Pendekatan biaya mempunyai tujuan yaitu untuk mengidentifikasi dan mengukur biaya-biaya yang telah dikorbankan perusahaan untuk mendapatkan sumber daya manusia, sedangkan pendekatan nilai mempunyai tujuan yaitu untuk mengestimasi nilai sumber daya manusia dengan cara menghitung dan mempertimbangkan faktor-faktor penentu nilai individu atau kelompok. Faktor penentu nilai individu adalah nilai keseluruhan individu yang diharapkan dapat direalisasi, sedangkan faktor

penentu nilai kelompok adalah mengukur faktor-faktor yang mempengaruhi kemampuan produktif sekelompok individu dalam organisasi. Pendekatan biaya dibagi menjadi dua yaitu pengukuran biaya historis dan pengukuran biaya pengganti. Metode pengukuran nilai sumber daya manusia dibedakan menjadi dua yaitu: metode pengukuran moneter dan metode pengukuran non moneter.

B. Keterbatasan penelitian

Dalam mengadakan penelitian penulis mengalami keterbatasan di mana penulis hanya menemukan beberapa referensi yang berisi khusus tentang Akuntansi Sumber Daya Manusia.

C. Saran

Mengingat pentingnya masalah akuntansi sumber daya manusia, maka sudah waktunya para akuntan memikirkan sumber daya manusia yang ada dalam perusahaan untuk dimasukkan dalam pelaporan keuangan sebagai aktiva perusahaan mengingat sumber daya manusia tersebut memberikan manfaat yang besar bagi perusahaan.

DAFTAR PUSTAKA

- AAA Committee On Human Resource Accounting. (1973). Report of the Committee On Human Resource Accounting. *The Accounting Review Supplement*.
- Accounting Principles Board. FASB Statement of Financial Accounting Concepts. *APB Statement no.4 New York*.
- Belkaoui, Ahmed. (1998). *Accounting Theory*, diterjemahkan Oleh Drs. Erwan Dukat, Yogyakarta : AK Group.
- Harahap, Sofyan Safri. (1993). *Teori Akuntansi*. PT. Raga Grafindo Persada . Jakarta.
- Harahap, Sofyan Safri. (1994). *Teori Akuntansi Laporan Keuangan*. Jakarta : Bumi Aksara.
- Hendriksen, Eldon.S. & Nugroho.W. (1996). *Teori Akuntansi*. Jakarta : Erlangga.
- Ikatan Akuntansi Indonesia. (1999). *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta : Salemba Empat.
- Notoatmojo, Soekidjo. (1998). *Pengembangan Sumber Daya Manusia*. Jakarta : Rineka Cipta.
- Rahayu, Trisnawati. (1993). *Akuntansi Sumber Daya Manusia*. Yogyakarta : Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada.
- Riyanto, Bambang. (1990). *Akuntansi Sumber Daya Manusia; Pengukuran dan Pengakuan Manajer Sebagai Aktiva*, dalam buku teori akuntansi, isu-isu kontemporer, diedit oleh Goedono. Yogyakarta : Penerbit Andi Offset.

- Simanjutak, Payaman J. (1998). *Pengantar Ekonomi Sumber Daya Manusia* (Ed.2), Jakarta : Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Simamora, Henry. (1995). *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Yogyakarta : STIE YKPN.
- Suwardjono. (1989). *Teori Akuntansi – Perekayasaan Akuntansi Keuangan*. Yogyakarta : BPF.
- Tuanakotta, Theodorus.M. (1986). *Teori Akuntansi*. Jakarta : Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Tunggal, Amin Widjaja. (1995). *Akuntansi Sumber Daya Manusia*, Jakarta : Rineka Cipta.
- Tunggal, Amin Widjaja. (1994). *Akuntansi Sumber Daya Manusia Suatu Pengantar*. Jakarta : Harvarindo.
- Tulit, Ambrosia. (1999). *Pengukuran dan Pengakuan Sumber Daya Manusia dilihat dari Akuntansi Sumber Daya Manusia*. Yogyakarta : Fakultas Ekonomi, Universitas Sanata Dharma.
- Widodo, Ny Sri . (1990). *Teori Akuntansi*. Yogyakarta : Universitas Atma Jaya.
- Darmawi, Herman. (1989). *Faedah Penerapan Konsep Akuntansi Manajemen dalam Manajemen Sumber Daya Manusia*. Jakarta : Majalah Akuntansi
- Sumaryono, Hendri. (1989). *Akuntansi Sumber Daya Manusia*. Jakarta : Majalah Akuntansi.
- Tunggal, Amin Widjaja. (1991). *Pentingnya Akuntansi Sumber Daya Manusia*, Jakarta : Majalah Manajemen.

