

**PENGUKURAN DAN PENGAKUAN SUMBER DAYA MANUSIA  
SEBAGAI AKTIVA PERUSAHAAN  
DILIHAT DARI AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA**

**SKRIPSI**

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



Oleh :

**AMBROSIA TULIT**

NIM : 95 2114 114

NIRM : 950051121303120150



**PROGRAM STUDI AKUNTANSI  
JURUSAN AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI  
UNIVERSITAS SANATA DHARMA  
YOGYAKARTA  
1999**

Skripsi

**PENGUKURAN DAN PENGAKUAN SUMBER DAYA MANUSIA  
SEBAGAI AKTIVA PERUSAHAAN  
DILIHAT DARI AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA**

Oleh

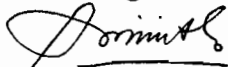
**AMBROSIA TULIT**

NIM : 95 2114 114

NIRM : 950051121303120150

Telah disetujui oleh:

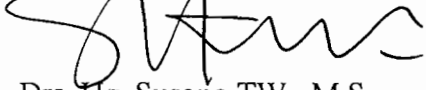
Pembimbing I



Dra. Fr. Ninik Yudianti, M.Acc.

Tanggal : 3 September 1999

Pembimbing II



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

Tanggal : 9 September 1999

**PENGUKURAN DAN PENGAKUAN SUMBER DAYA MANUSIA  
SEBAGAI AKTIVA PERUSAHAAN  
DILIHAT DARI AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA**

Dipersiapkan dan ditulis oleh:

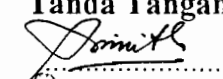
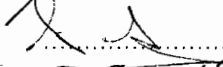
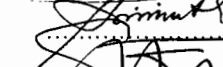
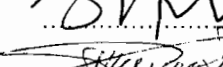
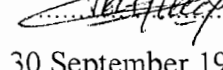
**AMBROSIA TULIT**

NIM : 95 2114 114

NIRM : 950051121303210150

Telah dipertahankan di depan Panitia Penguji  
pada tanggal 28 September 1999  
dan dinyatakan memenuhi syarat

Susunan Panitia Penguji

	<b>Nama Lengkap</b>	<b>Tanda Tangan</b>
Ketua	Dra. Fr. Ninik Yudianti, M.Acc.	
Sekretaris	Drs. E. Sumardjono, M.B.A.	
Anggota	Dra. Fr. Ninik Yudianti, M.Acc.	
Anggota	Drs. Hg. Suseno TW., M.S.	
Anggota	Drs. Th. Gieles, S.J.	

Yogyakarta, 30 September 1999

Fakultas Ekonomi

Universitas Sanata Dharma



## MOTTO DAN PERSEMBAHAN

- ♦ **Bukan apa yang telah kita lakukan, melainkan apa yang akan kita kerjakan.**
- ♦ **Orang yang menabur dengan mencururkan air mata, akan menuai dengan bersorak-sorai**  
**Orang yang berjalan maju dengan menangis sambil menabur benih, pasti pulang dengan sorak-sorai sambil membawa berkas-berkasnya. (Mazmur : 126:5-6)**

Skripsi ini kupersembahkan untuk:

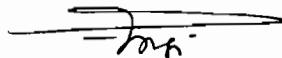
- Pa dan Mama tercinta
- Kakak-kakaku terkasih
- Semua keponakan tersayang
- Sahabatku Hendrica Ch. Dessie (Heni)

## 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, 30 September 1999

Penulis



**AMBROSIA TULIT**

## **ABSTRAK**

### **PENGUKURAN DAN PENGAKUAN SUMBER DAYA MANUSIA SEBAGAI AKTIVA PERUSAHAAN DILIHAT DARI AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA**

**AMBROSIA TULIT**  
Universitas Sanata Dharma  
Yogyakarta  
1999

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana cara pengukuran dan pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan. Jenis penelitian yang dilakukan adalah studi pustaka dan teknik pengumpulan data adalah dokumentasi.

Teknik analisis data untuk menjawab permasalahan yang dikemukakan adalah dengan menggunakan alat analisis data yaitu pengertian dan kriteria aktiva serta penilaian aktiva.

Langkah yang ditempuh dalam penelitian ini adalah analisis dan pembahasan mengenai pengertian dan kriteria aktiva, pengukuran biaya sumber daya manusia dan pengukuran nilai sumber daya manusia. Pengukuran biaya sumber daya manusia dimaksudkan sebagai pengukuran semua biaya yang dikeluarkan untuk perolehan dan pengembangan sumber daya manusia. Sedangkan pengukuran nilai sumber daya manusia adalah pengukuran nilai yang diberikan oleh sumber daya manusia kepada perusahaan. Langkah yang berikutnya adalah analisis dan pembahasan mengenai pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva dan pelaporan sumber daya manusia dalam laporan keuangan. Langkah terakhir adalah pembahasan mengenai pendapat pro dan kontra tentang pengukuran dan pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan.

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan diketahui bahwa sumber daya manusia tidak dapat dianggap sebagai beban perusahaan, karena sumber daya manusia memberikan nilai bagi perusahaan dalam pengembangan dan pencapaian tujuan organisasi. Metode yang digunakan dalam pengukuran biaya sumber daya manusia adalah metode biaya historis dan metode biaya pengganti. Sedangkan dalam pengukuran nilai sumber daya manusia digunakan pengukuran moneter dan pengukuran non moneter. Adapun hasil akhir dari penelitian ini adalah bahwa nilai manusia dalam perusahaan dikelompokkan dalam kelompok aktiva jangka panjang dengan nama rekening "investasi sumber daya manusia".

## **ABSTRACT**

### **MEASUREMENT AND RECOGNITION OF HUMAN RESOURCES AS A COMPANY'S ASSETS BASED ON HUMAN RESOURCES ACCOUNTING**

**AMBROSIA TULIT**  
Sanaṭa Dharma University  
Yogyakarta  
1999

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

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

The steps taken in this research are analysis and discussion of the concept and criteria of assets, measurement of human resources cost and measurement of human resources value. The measurement of human resources cost means the measurement of all cost to recruit and develop its human resources. While the measurement of human resources value means measurement of the value contributed by the human resources to the company. The next step was analysis and discussion about the recognition of human resources as an asset and the recording of human resources in the financial reports. The last step was discussion of the pro and contra opinions about measurement and recognition of the human resources as a company's assets.

Based on the discussion it is stated that human resources can not be considered as an expense for the company, because the human resources contribute some value to the company in developing and achieving the organization's goal. The methods used in measuring the cost of human resources are historical cost and replacement cost. And in measuring the human resources value, the methods used are monetary and non-monetary measurement. The final result of this research is that the value of human resources in the company is grouped under long term assets as "investment in human resources".

## KATA PENGANTAR

Informasi merupakan suatu yang sangat penting dalam proses pengambilan keputusan. Bagi perusahaan, informasi yang paling penting dalam pengambilan keputusan adalah informasi mengenai laporan keuangan. Laporan keuangan perusahaan berisi mengenai semua peristiwa yang terjadi dalam perusahaan. Jika kita melihat dari sisi akuntansi sumber daya manusia, maka banyak perusahaan selama ini telah mengabaikan suatu informasi yang sangat penting yaitu informasi mengenai manusia yang ada dalam perusahaan tersebut (karyawan).

Kita sering mendengar pernyataan seperti “karyawan perusahaan kami adalah aktiva kami yang paling penting”, tetapi kebanyakan perusahaan tidak memikirkannya secara sungguh untuk menentukan nilai dari aktiva sumber daya manusia tersebut. Berdasarkan latar belakang ini penulis mencoba untuk meneliti tentang masalah ini dalam penulisan skripsi dengan judul: PENGUKURAN DAN PENGAKUAN SUMBER DAYA MANUSIA SEBAGAI AKTIVA PERUSAHAAN DILIHAT DARI AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA.

Penulis menyadari bahwa analisis dan pembahasan dalam skripsi ini masih jauh dari sempurna dan masih terdapat banyak kelemahannya. Kelemahan ini disebabkan karena keterbatasan pengetahuan penulis, sehingga penulis mengharapkan banyak kritik dan saran untuk penyempurnaan skripsi ini.



Pada kesempatan ini penulis mengucapkan banyak terima kasih kepada semua pihak yang telah membantu penulis dalam penyelesaian skripsi ini, terutama kepada:

1. Romo Drs.Th.Gieles sebagai Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Sanata Dharma Yogyakarta.
2. Ibu Dra. Fr. Ninik Yudianti. M.Acc., sebagai Pembimbing I yang telah dengan sabar meluangkan waktu untuk membimbing, mengarahkan serta memberikan motivasi dan petunjuk bagi penulis dari awal hingga selesainya penulisan skripsi ini.
3. Bapak Drs. Hg. Suseno. TW, MS., sebagai Pembimbing II yang banyak membantu penulis dalam memberikan bimbingan dan masukan serta saran bagi penulis sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini.
4. Ibu M. Trisnawati Rahayu S.E, Akt., sebagai dosen tamu dalam ujian skripsi yang banyak memberikan informasi dan masukan untuk penelitian lebih lanjut.
5. Bapak Drs. FA. Joko Siswanto., MM.Akt, sebagai dosen pembimbing akademik/wali yang telah meluangkan waktu untuk mendampingi dan membimbing penulis dkk, baik dalam urusan akademik maupun dalam permasalahan lain.
6. Bapak dan Ibu dosen, khususnya para dosen Fakultas Ekonomi yang telah mendidik dan mengajar penulis selama penulis kuliah di Universitas Sanata Dharma Yogyakarta.

7. Bapak dan Ibu baik petugas sekretariat Fakultas Ekonomi maupun di bagian administrasi Universitas Sanata Dharma yang telah memberikan pelayanan yang baik kepada penulis.
8. Bapak dan Ibu petugas Perpustakaan dan Workstation Universitas Sanata Dharma Yogyakarta, yang telah memberikan pelayanan yang baik sehingga penulis dapat memanfaatkan fasilitas yang ada.
9. Bapak dan Ibu petugas Perpustakaan Fakultas Ekonomi Universitas Gajah Madah Yogyakarta yang telah memberikan pelayanan yang baik bagi penulis selama penulis memanfaatkan fasilitas perpustakaan FE UGM.
10. Pa dan Mama tercinta yang selalu mendoakan dan mendukung penulis selama kuliah hingga selesainya penulisan skripsi ini.
11. Kakakku Drs. Pieter P. Purekjolon dan Dra. Sri Sudaryani yang selalu setia dan sabar membiayai kuliah, serta selalu memberikan dukungan, motivasi, nasihat dan doa sehingga penulis dapat menyelesaikan kuliah sesuai dengan yang diharapkan.
12. Oa Len dan Kak Roy, No Lamberth dan Kak Fin, serta Kak Lamberth Ake, yang selalu mendukung dan mendoakan penulis dengan meluangkan waktu untuk setia menelpon.
13. Semua kakak-kakakku terkasih dan keponakan-keponakan tersayang yang selalu mendukung dan mendoakan penulis.
14. Thomas C.W.P. Lewar. Terima kasih atas segala perhatian dan dukunganmu selama ini. Terima kasih juga atas persahabatan kita.

15. Sahabatku Heni, Lia dan Shinta. Terima kasih atas persahabatan yang tulus dan setia selama ini. Kalian telah memberikan yang terbaik untukku. Semoga persahabatan kita tak pernah berahir.
16. Teman-temanku Wendy, Marzuki, dan mas Widi, yang selalu mendukung dan memotivasi, serta setia menjadi teman yang baik. Terima kasih atas segalanya.
17. Ira, Endah, Ining, Wiwik, Venty, Karlina, Valeria, Jeny, Anton, Kong Yung, Cahyadi, Vita, Jackline, Rena, Lina, Cencen, Cholis, Bambang, Asih, Utin, Lilis dan semua teman-teman Akuntansi 95/B yang juga telah mendukung dan menjadi sahabat yang baik bagi penulis.
18. Tak lupa teman-teman KKN, mas Krist, mbak Didin, mbak Wuri, Kak John, kak Basa dan Heru. Terima kasih atas kekompakan kita.
19. Bagi semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu yang juga telah banyak membantu penulis sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini.

Ahkirnya, puji serta syukur penulis panjatkan ke hadirat Tuhan Yang Maha Kuasa atas segala berkat rahmat dan kasih karuniaNYA, sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini.

Penulis berharap semoga skripsi ini bermanfaat bagi semua pihak yang berkepentingan demi perkembangan ilmu pengetahuan selanjutnya.

Yogyakarta, 30 September 1999

Penulis

## DAFTAR ISI

	<b>Halaman</b>
HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERSETUJUAN PEMBIMBING.....	ii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iii
HALAMAN MOTTO DAN PERSEMBAHAN.....	iv
PERNYATAAN KEASLIAN KARYA.....	v
ABSTRAK.....	vi
ABSTRACT.....	vii
KATA PENGANTAR.....	viii
DAFTAR ISI.....	xiii
DAFTAR TABEL.....	xviii
DAFTAR GAMBAR.....	xix
BAB I : PENDAHULUAN.....	1
A. Latar Belakang Masalah.....	1
B. Rumusan Masalah.....	5
C. Batasan Masalah.....	5
D. Tujuan Penelitian.....	5
E. Manfaat Penelitian.....	6
F. Sistematika Penulisan.....	6



BAB II: TINJAUAN PUSTAKA.....	8
A. Pengertian Sumber Daya Manusia.....	8
B. Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	10
C. Tujuan dan Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	12
1. Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	12
2. Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	14
D. Asumsi Dasar Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	16
E. Manfaat Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	18
F. Konsep Aktiva, Biaya dan Beban.....	22
1. Aktiva ( <i>assets</i> ).....	22
2. Biaya ( <i>cost</i> ).....	24
2.1. Definisi Biaya.....	24
2.2. Definisi Biaya Sumber Daya Manusia.....	26
3. Beban ( <i>expenses</i> ).....	26
G. Konsep Pengukuran dan Pengakuan.....	27
1. Pengukuran.....	27
2. Pengakuan.....	28
BAB III: METODA PENELITIAN.....	30
A. Jenis Penelitian.....	30
B. Waktu Penelitian.....	30

C. Obyek Penelitian.....	30
D. Data yang dicari.....	30
E. Teknik Pengumpulan Data.....	31
F. Teknik Analisis Data.....	31
1. Pengertian dan Kriteria Aktiva.....	31
2. Penilaian aktiva.....	33
a. Konsep-konsep penilaian.....	34
b. Penilaian sebagai suatu metode pengukuran laba.....	34
c. Penilaian sebagai ukuran pertambahan nilai.....	35
BAB IV: ANALISIS DAN PEMBAHASAN.....	36
A. Pengertian dan Kriteria Aktiva .....	38
B. Pengukuran dan Pengakuan Sumber Daya Manusia.....	43
1. Pengukuran Sumber Daya Manusia .....	43
1.1. Pengukuran Biaya Sumber Daya Manusia.....	46
1.1.1. Historical Cost Method.....	46
1.1.2. Replacement Cost Method .....	53
1.2. Pengukuran Nilai Sumber Daya Manusia.....	58
1.2.1. Metode Pengukuran Moneter.....	59
1. Metode biaya historis .....	60
2. Metode biaya pengganti .....	61

3. Metode biaya kesempatan.....	62
4. Model kompensasi.....	63
5. Metode penyesuaian upah di masa mendatang yang didiskontokan.....	66
1.2.2. Metode Pengukuran Non-Moneter .....	69
a. Pengukuran Non moneter-Faktor Penentu Nilai Individu .....	70
b. Pengukuran Non Moneter-Faktor Penentu Nilai Kelompok .....	74
2. Pengakuan Sumber Daya Manusia .....	76
2.1. Definisi ( <i>definitions</i> ) .....	77
2.2. Keterukuran ( <i>measurability</i> ) .....	78
2.3. Relevansi ( <i>relevance</i> ) .....	80
2.4. Dapat dipercaya ( <i>reliability</i> ) .....	81
C. Pelaporan Sumber Daya Manusia Sebagai Aktiva .....	83
1. Pendekatan-pendekatan pelaporan investasi dalam aktiva manusia.....	90
2. Keterbatasan laporan keuangan tanpa aktiva manusia.....	93
D. Perdebatan Mengenai Pengukuran dan Pengakuan Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva Perusahaan.....	94



BAB V : PENUTUP .....	98
A. Kesimpulan.....	98
B. Saran.....	101
DAFTAR PUSTAKA.....	103
LAMPIRAN	

## DAFTAR TABEL

	<b>Halaman</b>
Tabel 1 : Expected Sales People's Compensation Tokyo Branch.....	62
Tabel 2 : Tokyo Branch, Calculation of Economic Value of Human Resource.....	62
Tabel 3 : Pendapatan dan Aktiva Perusahaan.....	65
Tabel 4 : Pendapatan dan Aktiva Industri.....	65
Tabel 5 : Upah dan Tingkat Diskonto.....	66

## DAFTAR GAMBAR

	<b>Halaman</b>
Gambar 1 : Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	14
Gambar 2 : Model Pengukuran Biaya Historis Sumber Daya Manusia.....	45
Gambar 3 : Model Pengukuran Biaya Pengganti Sumber Daya Manusia.....	52

# BAB I

## PENDAHULUAN

### A. Latar Belakang Masalah

Keberhasilan suatu organisasi sangat ditentukan oleh aspek sumber daya yang ada dalam organisasi tersebut. Sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan dapat dikategorikan atas empat tipe dasar (Simamora, 1995:1) yaitu: finansial, fisik, manusia, kemampuan teknologi dan sistem.

Manusia merupakan sumber daya yang paling penting bagi organisasi yang biasa disebut dengan sumber daya manusia. Pentingnya sumber daya manusia karena alasan berikut ini (Simamora, 1995:2): Pertama, sumber daya manusia mempengaruhi efisiensi dan efektivitas organisasi. Karyawan sebagai sumber daya manusia merancang dan memproduksi barang dan jasa, mengawasi kualitasnya, memasarkan produk, mengalokasikan sumber daya finansial dan menentukan seluruh tujuan dan strategi organisasi. Tanpa adanya sumber daya yang efektif, maka sulit bagi suatu organisasi untuk mencapai tujuannya. Kedua, sumber daya manusia juga merupakan pengeluaran pokok perusahaan dalam menjalankan usahanya.

Selama ini sebagian besar perusahaan menilai dan mengakui sumber daya manusia sebagai beban (*expenses*). Perusahaan menganggap bahwa manusia (karyawan) yang ada dalam perusahaan merupakan beban perusahaan, tanpa memperhatikan bahwa karyawan tersebut memiliki nilai yang diberikan kepada perusahaan dalam mengembangkan dan mencapai tujuan organisasi.

Pertimbangan untuk menempatkan status aktiva bagi sumber daya manusia didasarkan pada konsep ilmu ekonomi yang mengatakan bahwa suatu sifat aktiva mampu memberikan manfaat masa datang yang berupa uang atau jasa yang mempunyai nilai tertentu.

Pentingnya sumber daya manusia bagi perusahaan, mendorong tercetusnya ide atau gagasan dalam bidang akuntansi yaitu akuntansi sumber daya manusia (*Human Resource Accounting*). Gagasan ini pertama kali dicetuskan oleh Rensis Likert dari universitas Michigan sekitar tahun 1960-an. Penekanan utama dari gagasan ini adalah pengakuan terhadap sumber daya manusia sebagai aktiva (*assets*) organisasi. Likert mengatakan bahwa “keputusan para manajer seringkali keliru karena mengabaikan suatu faktor yang sangat vital yaitu manusia” (Sumaryono, 1989:45).

Tercetusnya ide ini dilatarbelakangi oleh dua faktor. Pertama, konsep dari ekonomi modern yang menganggap bahwa manusia adalah “*human capital*” yang memiliki keahlian, pengetahuan dan pengalaman. Kedua, peran sumber daya manusia pada saat itu semakin berkembang. Berdasarkan faktor-faktor tersebut, beberapa ilmuwan manajemen dan akuntansi melakukan riset dan pengembangan mengenai konsep, model, prinsip dan metode akuntansi untuk mengukur dan menganalisis biaya dan nilai sumber daya manusia dalam suatu organisasi. Dalam studi empirik yang dilakukan, beberapa ilmuwan sependapat mengakui bahwa manusia yang ada dalam suatu organisasi merupakan sumber daya organisasi yang berharga dan penting. Maju mundurnya suatu organisasi dalam melakukan

aktivitasnya sangat tergantung pada sumber daya manusia. Dengan demikian, perusahaan tidak dapat mengabaikan manusia (karyawan) dalam memperhitungkannya sebagai aktiva perusahaan. Pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan juga dikemukakan oleh W.A Paton bahwa di dalam suatu organisasi bisnis, karyawan yang terorganisir dan setia mungkin merupakan aktiva yang lebih penting daripada stok barang dagangan (Lako, 1993:3).

Pada tahun 1967, Likert mencetuskan gagasan baru yaitu "*Human Assets Accounting*" sebagai kelanjutan dari *Human Resource Accounting*. Gagasan ini didasarkan pada pemikiran bahwa akuntansi untuk aktiva manusia (*human assets accounting*) berhubungan erat dengan kegiatan yang diarahkan untuk menentukan penaksiran nilai (*dollar estimates*) terhadap sumber daya manusia suatu organisasi dan goodwill para pelanggannya. Likert Mengatakan:

*"if able, well-trained personel leave the firm, the human organization is worthless; if they join it, the firm human assets are increased; if bickering, distrust and irreconcilable conflict become greater, the human enterprise is worthless; if capacity to use differences constructively and engage cooperative team work improves the human organization is a more valuable assets"* (Likert, 1967:148).

*American Accounting Association (AAA)*, pada tahun 1973 membentuk *AAA Committee on Human Resource Accounting* yang kemudian menerbitkan *Report of the Committee on Human Resource Accounting*. Dalam laporan tersebut ditekankan tiga masalah utama yaitu memperkenalkan model-model pengukuran biaya dan nilai sumber daya, aplikasi akuntansi sumber daya manusia, dan

mengidentifikasi dampak-dampak kognitif akuntansi sumber daya manusia. (Accounting Review, 1973:169-185).

Hingga saat ini gagasan mengenai akuntansi sumber daya manusia masih menimbulkan kontroversi, dimana sumber daya manusia tidak diakui sebagai suatu item aktiva dalam akuntansi konvensional, walaupun berbagai konsep, metode atau teknik pengukuran dan penilaian terhadap biaya dan nilai sumber daya manusia telah dikembangkan oleh beberapa ilmuwan. Tidak diakuiinya sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan (Riyanto, 1990:12) diakibatkan belum adanya kesepakatan mengenai kriteria pengukuran yang obyektif terhadap biaya dan nilai sumber daya manusia. Dengan demikian, masalah pengukuran dan pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan menjadi topik yang menarik untuk dibahas. Hal ini diperlukan mengingat peran penting sumber daya manusia sebagai subyek yang mengendalikan sumber-sumber ekonomi perusahaan.

Berdasarkan latar belakang tersebut, maka penulis memilih topik **“Pengukuran dan Pengakuan Sumber Daya Manusia Sebagai Aktiva Perusahaan Dilihat Dari Akuntansi Sumber Daya Manusia”**.

## **B. Rumusan Masalah**

Permasalahan dalam akuntansi sumber daya manusia sangat luas untuk diteliti. Namun pada peulisan skripsi ini, masalah yang akan dibahas adalah bagaimana cara pengukuran dan pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan?

## **C. Batasan Masalah**

Permasalahan dalam akuntansi sangat luas. Untuk dapat melaporkan suatu item dalam laporan keuangan, maka beberapa kriteria harus dipenuhi dalam item tersebut diantaranya masalah konsep pengukuran, pengakuan, penilaian dan penyajian atau pelaporan.

Dalam pembahasan ini penulis hanya membatasi pada masalah pengukuran pengakuan dan pelaporan terhadap sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan.

## **D. Tujuan Penelitian**

1. Mencari kerangka konseptual mengenai perlakuan akuntansi terhadap sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan
2. Memberikan sumbangan pemikiran bagi kemungkinan penyusunan prinsip-prinsip akuntansi sumber daya manusia
3. Memberikan sumbangan pemikiran bagi perkembangan akuntansi di Indonesia.



## **E. Manfaat Penelitian**

### 1. Bagi Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI)

Diharapkan hasil penelitian ini dapat dijadikan sebagai bahan masukan dalam penyusunan atau penyempurnaan terhadap Standar Akuntansi Keuangan yang belum mengatur tentang perlakuan akuntansi terhadap sumber daya manusia

### 2. Bagi Universitas Sanata Dharma

Hasil penelitian ini dapat dijadikan sebagai tambahan pustaka atau bahan bacaan dan dapat menjadi masukan bagi pihak-pihak yang berminat untuk meneliti topik yang sama

### 3. Bagi Penulis Sendiri:

Penelitian ini dapat menjadi bekal pengetahuan apabila penulis akan mengembangkan penelitian ini lebih lanjut.

## **F. Sistematika Penulisan**

### Bab I. Pendahuluan

Bab ini terdiri dari latar belakang masalah, rumusan masalah, batasan masalah, tujuan penelitian, dan sistematika penulisan.

### Bab II. Tinjauan Pustaka

Dalam bab ini berisi tentang uraian teoritis yang dapat dijadikan sebagai landasan dalam pembahasan selanjutnya.

### Bab III. Metoda Penelitian

Berisi tentang jenis penelitian, obyek penelitian, data yang dicari, teknik pengumpulan data dan teknik analisa data yang digunakan untuk menjawab permasalahan.

### Bab IV. Analisis dan Pembahasan

Bab ini merupakan bab analisis dan pembahasan yaitu menganalisis dan membahas permasalahan yang diajukan dengan mengkaji pada teori-teori yang ada.

### Bab V. Penutup

Meliputi kesimpulan dan saran. Pada bagian kesimpulan, penulis menyimpulkan berbagai hal yang telah diuraikan dalam bab pembahasan. Sedangkan pada bagian saran, penulis mengajukan beberapa saran maupun usulan yang menyangkut upaya penerapan akuntansi sumber daya manusia dalam praktek yang nyata dan memberikan masukan mengenai pentingnya sumber daya manusia dalam suatu perusahaan.

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **A. Pengertian Sumber Daya Manusia (*Human Resource*)**

Sumber daya manusia merupakan salah satu sumber daya perusahaan yang semakin dinilai keberadaannya, sehingga perhatian manajemen kini lebih ditekankan pada pengembangan sumber daya manusia agar semakin berkualitas. Seiring dengan kemajuan teknologi yang menggunakan sistem komputerisasi, maka peran sumber daya manusia semakin dibutuhkan untuk mengoperasikan teknologi tersebut. Perhatian manajemen terhadap pengembangan sumber daya manusia menunjukkan bahwa sumber daya manusia memiliki nilai lebih daripada sumber daya lainnya.

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 didalam maupun diluar hubungan kerja dan berguna dalam menghasilkan sesuatu barang maupun jasa untuk memenuhi kebutuhan masyarakat”(Rahayu, 1993:9)

Dari definisi tersebut dapat dilihat bahwa manusia dalam hal ini karyawan mempunyai tanggungjawab dalam meningkatkan produktivitas organisasi. Sesuatu yang diberikan karyawan dalam organisasi mempunyai kekuatan dan nilai tersendiri dalam membantu mengembangkan usaha organisasi yang bersangkutan. Dalam hal ini, pihak manajemen seharusnya dapat melibatkan karyawan dalam pengambilan keputusan, sehingga ada timbal balik antara manajemen dan karyawan untuk pengembangan usaha selanjutnya.

karyawan dalam pengambilan keputusan, sehingga ada timbal balik antara manajemen dan karyawan untuk pengembangan usaha selanjutnya.

Definisi sumber daya manusia dalam pengertian yang lebih luas dikemukakan oleh Payaman J Simanjuntak dan Rensis Likert. Menurut Payaman dalam bukunya “Pengantar Sumber Daya Manusia” yang kemudian dikutip oleh Amin Widjaja Tunggal (1995:10) menjelaskan bahwa sumber daya manusia (*human resource*) dalam definisinya mengandung dua pengertian, yaitu: Pertama, usaha kerja atau jasa yang diberikan dalam produksi. Hal ini mencerminkan “kualitas” usaha yang diberikan seseorang dalam waktu tertentu untuk menghasilkan barang dan jasa. Kedua, manusia yang mampu bekerja untuk memberikan jasa atau usaha kerja tersebut. Hal ini mencerminkan “kuantitas” yaitu jumlah manusia yang bekerja pada suatu perusahaan. Sedangkan menurut Likert, pengertian sumber daya manusia adalah sebagai berikut:

*“These resources include the value of all such assets as firm’s human organization, its costumers loyalty, share-holder loyalty, supplier loyalty, its reputation among the financial community and its reputation in the community in which its has plant offices”* (Likert, 1967:592)

Pengertian yang dikemukakan oleh Likert ini dimaksudkan sebagai sumber daya manusia meliputi nilai dari keseluruhan aktiva seperti organisasi sumber daya manusia, loyalitas para palanggan, kesetiaan para pemegang saham, reputasi keuangan perusahaan dalam masyarakat, dan reputasi karyawan yang bekerja pada perusahaan atau kantor.

## B. Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia

Pengertian mengenai akuntansi sumber daya manusia dikemukakan oleh banyak ahli dalam buku maupun tulisannya masing-masing. Pengertian-pengertian tersebut diantaranya dikemukakan oleh James A. Cashin dan Ralph S. Polimeni dalam buku "Cost Accounting" (1985:828), yang mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia sebagai "*The recording management and reporting of personnel cost*" atau sebagai pencatatan, pengelolaan dan pelaporan biaya personil.

R. Lee Brummet mengemukakan pengertian mengenai akuntansi sumber daya manusia sebagai proses pengukuran dan pelaporan terhadap dinamika-dinamika manusia yang ada dalam suatu organisasi, yang merupakan penilaian terhadap kondisi sumber daya manusia serta pengukuran terhadap perubahan-perubahan yang terjadi pada sumber daya manusia suatu organisasi. Akuntansi sumber daya manusia juga merupakan proses penghimpunan dan penyajian informasi mengenai individu dan kelompok individu perusahaan kepada para pengambil keputusan dalam perusahaan dan pihak luar (Brummet, 1978:37)

Definisi lain mengenai akuntansi sumber daya manusia dikemukakan oleh *American Accounting association (AAA) Committee on Human Resource Accounting* (1973). Komite ini mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia sebagai:

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

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 suatu organisasi
3. penyelidikan mengenai dampak kognitif dalam perilaku sebagai akibat dari informasi tersebut.

Berdasarkan definisi yang dikemukakan oleh *AAA Committee on Human Resource Accounting*, Eric G. Flamholtz menjelaskan dan memperluas pengertian dari akuntansi sumber daya manusia tersebut. Menurut Flamholtz, secara harafiah akuntansi sumber daya manusia berarti akuntansi untuk manusia sebagai sumber daya suatu organisasi (*Human Resource Accounting means accounting for people as organizational resources*). Hal ini menyangkut biaya-biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan dan organisasi lain untuk merekrut, memilih, mempekerjakan, melatih dan mengembangkan aktiva manusia (*human assets*). 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: pertama, dalam arti harafiah, akuntansi sumber daya manusia dipandang sebagai suatu sistem pengukuran

terhadap keseluruhan biaya dan nilai sumber daya manusia yang ada dalam organisasi. Kedua, 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 yaitu:

1. Mengkapitalisasi biaya sumber daya manusia secara konseptual lebih dibenarkan daripada menganggapnya sebagai beban
2. Informasi sumber daya manusia memberikan kemungkinan yang relevan dalam pengambilan keputusan oleh pihak-pihak intern maupun ekstern perusahaan
3. Manusia merupakan sumber daya yang bernilai dan merupakan bagian integral dari sumber daya perusahaan.

Dengan demikian pengertian dari 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.

### **C. Tujuan dan Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia**

#### **1. Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Secara umum tujuan akuntansi sumber daya manusia adalah menyediakan atau memberikan informasi mengenai sumber daya manusia yang berguna bagi pengambilan keputusan. Misalnya, informasi tentang berapa nilainya, apakah nilai

sumber daya manusia tersebut berkurang atau naik selama periode tertentu (Harahap, 1994:277).

Amin widjaja Tunggal dalam bukunya "Akuntansi Sumber Daya Manusia- Suatu Penganatar" mendefinisikan tujuan akuntansi sumber daya manusia menurut Thomas Mc Rae (1974) sebagai:

1. Informasi kuantitatif, yaitu untuk memberikan informasi kuantitatif atas sumber daya manusia dalam suatu organisasi, yang dapat digunakan oleh manajemen dan investor dalam pengambilan keputusan.
2. Metode penilaian, yaitu untuk memberikan metode penilaian dalam utilisasi atau penggunaan dari sumber daya manusia.
3. Teori dan model, yaitu untuk memberikan suatu teori dan variabel-variabel yang relevan untuk menjelaskan nilai manusia terhadap organisasi formal, untuk mengidentifikasi variabel-variabel yang relevan dan untuk mengembangkan model yang ideal untuk pengolahan sumber daya manusia.

Dengan demikian, dapat diperluas bahwa tujuan akuntansi sumber daya manusia adalah mengidentifikasi dan mengukur biaya dan nilai sumber daya manusia, dimana pengukuran tersebut meliputi pengukuran biaya pengganti, investasi sumber daya manusia dan pengukuran nilai ekonomis sumber daya manusia dalam suatu organisasi. Tujuan lainnya adalah memberikan kerangka konseptual bagi manajemen didalam mengelola sumber daya manusia dan kemudian menyampaikan informasi tersebut kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Akuntansi sumber daya manusia sebagai alat penyedia informasi

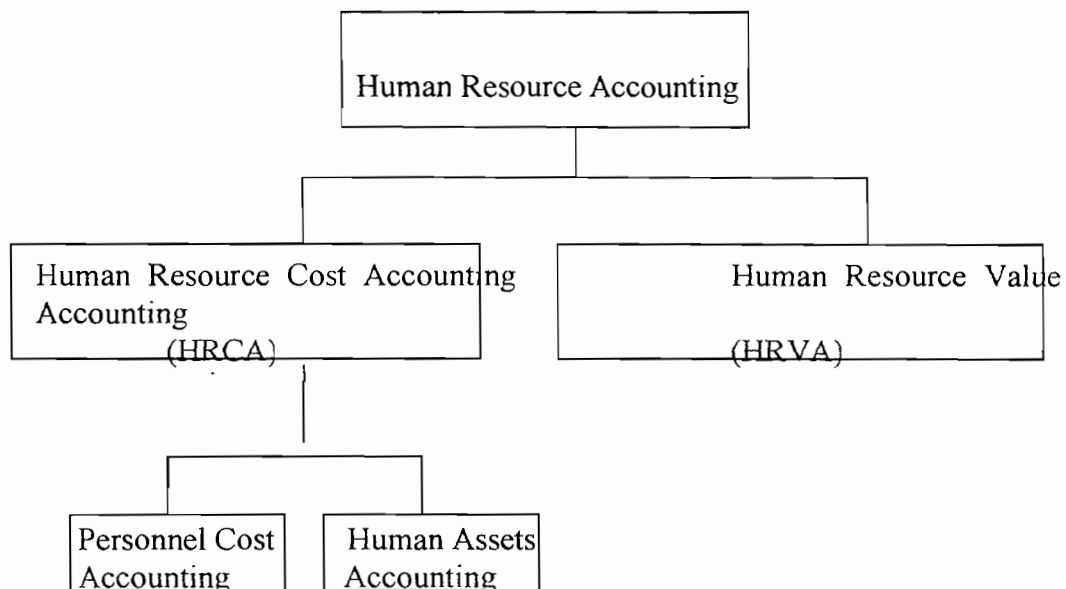


bertujuan memberikan penilaian atau pengukuran dalam proses pengolahan sumber daya manusia.

## 2. Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia

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

**Gambar 1**



(Sumber: Eric G. Flamholtz)

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

Menurut Flamholtz dalam bukunya *Human Resource Accounting* (1977), yang kemudian dikutip oleh Amin Widjaja Tunggal dalam *Akuntansi Sumber Daya Manusia* (1995), disebutkan bahwa HRCA merupakan “*cost incurred to acquire organization replace people*” yaitu biaya yang dikeluarkan untuk

memperoleh dan menempatkan tenaga kerja. Dengan demikian “*Human Resource Cost Accounting*” adalah pengukuran dan pelaporan biaya yang timbul untuk pencarian, pengembangan dan penggantian tenaga kerja sebagai sumber daya organisasi.

Ada dua jenis biaya yang berkaitan dengan *Human Resource Cost Accounting* (HRCA), yaitu:

- a) *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 dalam fungsi-fungsi seperti rekrutmen, seleksi, wawancara, penempatan dan pelatihan.
- b) *Human Assets Accounting* yaitu biaya manusia itu sendiri yang dimasukkan sebagai *human resource* 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 (*value*) 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 presepsinya 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 *value* adalah “*present value of future services*” (nilai saat ini dari jasa dimasa yang akan datang), dan pengertian dari *human resource value* adalah “*present worth of future services that people are expected to provide*” (harga saat ini dari jasa yang disediakan oleh manusia pada masa yang akan datang)

Ruang lingkup akuntansi sumber daya manusia lainnya, seperti yang ditulis oleh Andreas Lako (1993) meliputi:

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

#### **D. Asumsi Dasar Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Menurut S. Davidson & R. Weil (1978), yang kemudian dikutip oleh Amin Wijaya Tunggal (1994), akuntansi sumber daya manusia mempunyai tiga asumsi dasar yaitu:

## 1. Manusia adalah sumber daya organisasi yang bernilai

Mereka (manusia) memberikan jasa sekarang atau saat ini dan masa yang akan datang, yang tidak dimiliki seperti halnya mesin-mesin dan material lainnya. Sumber daya yang diinvestasikan dapat dipertanggungjawabkan tanpa kepemilikan. Misalnya, suatu perusahaan dapat mengakumulasi biaya akuisisi, biaya pengembangan dan biaya pengganti yang saling berhubungan, dapat juga dipertanggungjawabkan tanpa kepemilikan. Data akuntansi sumber daya manusia dapat disajikan sebagai material tambahan terhadap laporan eksternal yang konvensional. Faktor-faktor negatif seperti biaya pengganti dapat disajikan sebagai “penyisihan untuk perputaran (*allowance for turnover*)”, seperti halnya yang disisihkan sebagai “penyisihan piutang ragu-ragu (*allowance for uncollectible accounts*)” dalam akuntansi piutang dagang.

## 2. Pengaruh dari gaya manajemen

Gaya manajemen merupakan suatu pola perilaku yang spesifik dalam mengelola, dan ditentukan oleh, apakah seorang manajer lebih mementingkan terealisasinya suatu pekerjaan, atau lebih mementingkan kepuasan bawahannya dalam bekerja. Selain itu gaya manajemen juga dapat ditentukan oleh bagaimana perimbangan antara kekuasaan dan wewenang atasan terhadap kebebasan bawahan dalam kebebasan tugas.

Dengan demikian nilai dari sumber daya manusia sangat dipengaruhi oleh gaya manajemen. Sikap atau gaya tertentu dari manajemen dapat meningkatkan motivasi dari karyawan dan meningkatkan produktivitas, sedangkan gaya

manajemen yang lain mungkin menurunkan motivasi dan dengan demikian menurunkan produktivitas. Ini berarti bahwa antara manajemen dan karyawan dalam perusahaan diharapkan agar selalu ada kerja sama sehingga ada interaksi yang lebih meningkatkan produktivitas. Dengan demikian gaya manajemen sangat berpengaruh dalam perkembangan usaha selanjutnya.

### 3. Kebutuhan 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, termasuk perencanaan dan pengendalian dalam akuisisi, pengembangan, alokasi, komposisi, konversi dan utilitas manusia. Dalam hal ini akuntansi sumber daya manusia dimaksudkan sebagai suatu komponen dari sistem informasi akuntansi manajerial secara keseluruhan.

### **E. Manfaat Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Setelah banyak ahli melakukan penelitian mengenai pengembangan model, konsep dan teknik pengukuran akuntansi sumber daya manusia, banyak perusahaan di Amerika, Eropa dan Jepang mencoba menerapkan dan mengadakan penelitian mengenai akuntansi sumber daya manusia. Perusahaan-perusahaan tersebut antara lain Touche and Ross Co, salah satu kantor akuntan publik The big eight, AT & T, General Motor, General Telephone and Electronic, Texas Instrument, R.G. Barry Cooperation, dan lain-lain.

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

1. Pendekatan pengkapitalisasian biaya sumber daya manusia secara konseptual lebih valid daripada pendekatan yang menganggapnya sebagai *expense* (beban).
2. Informasi mengenai "*human assets*" relevan dengan keputusan yang dibuat oleh para pemakai internal dan eksternal.
3. Informasi akuntansi mengenai "*human assets*" merupakan pengakuan yang eksplisit terhadap manusia atas dasar pemikiran bahwa manusia adalah sumber daya organisasi yang paling berharga dan merupakan bagian yang tidak dapat dipisahkan dari sumber daya-sumber daya perusahaan lainnya.

Flamholtz mengemukakan bahwa akuntansi sumber daya manusia membantu manajemen dalam mengukur biaya dan nilai sumber daya manusia. Akuntansi sumber daya manusia juga membantu manajemen dalam pembuatan dan pengambilan keputusan manajemen sumber daya manusia (Lako, 1993:16), yaitu *acquisition* (pengadaan), *development* (pengembangan), *alocation* (pengalokasian), *conservation* (perlindungan/pemeliharaan), *utilitization* (pemanfaatan), *evaluation* (evaluasi) dan *rewards* (penentuan gaji atau imbalan).

### 1. Pengadaan

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

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 datang.

### 3. Pengalokasian

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

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

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 paradigma atau kerangka konseptual dari pemanfaatan sumber daya manusia yang relevan.

#### 6. Evaluasi dan Pemberian Imbalan

Informasi akuntansi sumber daya manusia bermanfaat bagi manajemen dalam mengevaluasi performance sumber daya manusia dalam organisasi, dengan menyajikan metode-metode atau model-model pengukuran nilai yang valid dan dapat diandalkan. 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.

## **F. Konsep Aktiva (*Assets*), Biaya (*cost*) dan Beban (*Expense*)**

### **1. Aktiva (*Assets*)**

Secara umum definisi aktiva adalah sumber-sumber ekonomi yang diharapkan dapat menyediakan keuntungan bagi perusahaan. Defenisi dari PSAK No. 1 (IAI, 1995: 17), aktiva adalah sumber daya yang dikuasai oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan di mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan. Sedangkan defenisi aktiva secara lengkap dikemukakan oleh Canning, seperti yang dikutip oleh Hendriksen sebagai berikut:

Aktiva (*Assets*) adalah jasa yang akan datang dalam bentuk uang (*future sevice in money*) atau jasa mendatang yang dapat ditukarkan menjadi uang (*future sevice concertible into money*), kecuali jasa-jasa yang timbul dari kontrak yang belum jalankan kedua belah pihak secara sebanding yang di dalamnya 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 (Hendriksen, 1996: 239).

Oleh karena penekanannya sering pada penentuan laba (*income*), maka baik secara langsung maupun tidak langsung aktiva sering diartikan sebagai biaya-biaya yang belum dialokasikan (*unallocated costs*) atau sebagai jumlah yang akan di-*carry forward* ke periode mendatang. Hal ini misalnya terlihat dalam APB Statement No. 4 yang merumuskan aktiva sebagai “.....sumber daya

ekonomi (*income resource*) dari suatu perusahaan yang diakui dan diukur berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi yang lazim” termasuk beban tertentu yang tidak ditanggihkan yang tidak merupakan sumber daya”.

Perubahan dasar dalam penekanan definisi aktiva dilakukan oleh FSAB Statement of Financial Accounting Concepts No. 3 (SFAC No.3) yang mengartikan aktiva sebagai “manfaat ekonomis mendatang yang mungkin, yang diperoleh atau dikendalikan oleh kesatuan ekonomi tertentu sebagai akibat transaksi atau peristiwa masa lalu. Dari definisi ini terdapat tiga karakteristik dari aktiva yaitu:

- a. Memberikan keuntungan ekonomi di masa depan
- b. Dikendalikan oleh perusahaan
- c. Hasil dari transaksi atau peristiwa masa lalu.

Sebagai sumber ekonomi, aktiva harus mencerminkan potensi jasa atau hak atas manfaat masa datang. Dengan demikian karakteristik aktiva yang esensial adalah (Widodo, 1990: 96) sebagai berikut:

1. 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 (*expired*) tidak termasuk di sini.
2. 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.

3. 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.
4. 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 berwujud (peralatan, bangunan, tanah) atau tidak berwujud (goodwill, hak paten). Aktiva juga dapat bersifat lancar dan tidak lancar, dimana aktiva lancar mempunyai umur satu tahun atau kurang dari satu tahun, sedangkan aktiva tidak lancar mempunyai umur ekonomis lebih dari satu tahun (Siegel, 1987: 29).

## **2. Biaya (Cost)**

### **2.1. Definisi Biaya (Cost)**

Biaya (*Cost*) 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 “*cost*” mempunyai komponen “*expense*” dan “*assets*”. *Expense* secara konvensional didefinisikan sebagai

bagian dari “*cost*” yang tidak dikonsumsi selama periode akuntansi. Suatu “*assets*” adalah bagian dari “*cost*” yang diharapkan memberikan manfaat selama periode akuntansi di masa yang akan datang (Tunggal, 1994: 47).

Defenisi 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.

Kadang-kadang biaya diartikan sebagai beban. Saat keuntungan dari perolehan barang atau jasa berakhir, saat itulah biaya dikatakan menjadi beban (*expense*) dan rugi (*loss*). Beban adalah biaya yang berakhir masa manfaatnya. Rugi adalah beban yang tidak berhubungan dengan keuntungan (Siegel, 1987: 98).

Biaya didefenisikan oleh para akuntan 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 datang (Hammer, Carter & Usry, 1994: 20).



## 2.2. Definisi Biaya Sumber Daya Manusia

Menurut Amin Widjaja, pengertian biaya sumber daya manusia (*human resource cost*) berasal dari konsep biaya umum. 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 “*assets*” atau kemungkinan termasuk dalam komponen biaya yang dikeluarkan (*outly cost*), biaya kesempatan (*opportunity cost*), serta biaya langsung dan tidak langsung (*direct and indirect cost*).

## 3. Beban (*Expense*)

Beban didefinisikan sebagai arus kas keluar barang atau jasa yang akan dibebankan kepada atau ditandingkan 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).

Sedangkan definisi lain dari beban menurut Dictionary of Accounting Term (Siegel, 1987: 158), beban adalah hasil dari pengukuran yang muncul dari sebuah aktiva atau disebabkan oleh kewajiban untuk memperoleh pendapatan yang

terjadi pada periode yang berjalan. Beban terjadi akibat aktivitas biasa perusahaan. beban ditentukan berbeda untuk masing-masing tipe beban, yang berguna untuk pengendalian dalam perusahaan.

Menurut Theodorus M. Tuanakotta (1986: 164), *expense* dapat diartikan sebagai pemakaian barang dan jasa dalam proses mendapatkan *revenue*. Di sini terdapat dua pengertian yakni (1) adanya pemakaian atau penghabisan barang dan jasa atau disebut juga *expiration of services*, dan (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*.

## **G. Konsep Pengukuran dan Pengakuan**

### **1. Pengukuran**

Pengukuran di dalam akuntansi secara tradisional berarti pemberian nilai angka (*numerical values*) pada obyek atau kejadian yang berhubungan dengan perusahaan dan diperoleh sedemikian rupa sehingga cocok untuk digabungkan (seperti total nilai aktiva) atau pemilahan (*disaggregation*) sebagaimana yang diinginkan untuk situasi-situasi tertentu. Akan tetapi, pengukuran juga melibatkan proses penggolongan dan pengidentifikasian (Hendriksen, 1996: 70).

Definisi lain dari pengukuran dikemukakan oleh Suwardjono, yaitu sebagai berikut:

“ Pengukuran adalah penentuan angka satuan pengukur terhadap suatu obyek untuk menunjukkan makna obyek tertentu. Obyek 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 lain sebagainya” (Suwardjono, 1989: 127).

Dari pengertian-pengertian tersebut, pengukuran secara luas dapat diartikan sebagai proses penentuan atau pemberian angka-angka terhadap obyek atau kejadian-kejadian tertentu, dimana obyek-obyek atau kejadian-kejadian tersebut menunjukkan atribut atau makna tertentu. Ada lima (5) atribut dari pengukuran yaitu:

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

## **2. Pengakuan**

Pengakuan (*recognition*) adalah pencatatan suatu jumlah rupiah ke dalam struktur akuntansi (sistem pembukuan) sehingga jumlah rupiah tersebut akan berpengaruh terhadap posisi keuangan atau laba perusahaan dan karenanya akan terefeksi dalam laporan keuangan. Pengakuan merupakan proses pembentukan suatu pos yang memenuhi definisi, unsur serta kriteria. Suatu pos yang memenuhi definisi suatu unsur harus diakui, jika:

- a) Ada kemungkinan masa manfaat ekonomi yang berkaitan dengan pos tersebut akan mengalir dari atau ke dalam perusahaan
- b) Pos tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan handal.

Definisi lain dari pengakuan adalah suatu proses pencatatan secara formal suatu item laporan keuangan, suatu entitas seperti *assets*, *liabilities*, *revenue*, *expense* dan sejenisnya.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa pengakuan (*recognition*) berkenaan dengan saat atau waktu bilamana atau kapan suatu peristiwa atau transaksi dapat diakui.



## **BAB III**

### **METODA PENELITIAN**

#### **A. Jenis Penelitian**

Jenis penelitian yang dilakukan dalam penelitian ini 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**

Dalam perencanaan, penelitian akan dilakukan berkisar pada bulan Januari sampai dengan bulan Februari 1999.

#### **C. Obyek Penelitian**

Adapun obyek yang akan diteliti adalah metode pengukuran sumber daya manusia baik sebagai biaya maupun sebagai aktiva.

#### **D. Data Yang Dicari**

1. Laporan keuangan perusahaan go publik yang mengakui sumber daya manusia sebagai aktiva, seperti R.G. Barry Cooperation.
2. Catatan akuntansi lain yang menunjukkan cara pengukuran sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan.

### **E. Teknik Pengumpulan Data**

Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah dokumentasi yaitu dengan cara mengumpulkan informasi dari berbagai informasi yang ada, 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

#### **1. Pengertian dan Kriteria Aktiva**

Pengertian dari aktiva secara umum adalah sebagai sumber-sumber ekonomi yang diharapkan dapat menyediakan keuntungan bagi perusahaan. Pengertian aktiva secara lengkap dikemukakan oleh Canning sebagai berikut:

“Aktiva (*assets*) adalah jasa yang akan datang dalam bentuk uang (*future service in money*) atau jasa mendatang yang dapat ditukarkan menjadi uang (*future service convertible into money*), kecuali jasa yang timbul dari kontrak yang belum dijalankan kedua belah pihak secara sebanding yang di dalamnya terkandung kepentingan yang bermanfaat yang dijamin menurut hukum atau keadilan bagi orang atau sekelompok orang tertentu, jasa seperti ini adalah aktiva hanya bagi atau sekelompok orang tertentu tersebut”.

Dari pengertian tersebut terdapat tiga kriteria dari aktiva yaitu: (1) memberikan keuntungan ekonomi di masa depan, (2) dikendalikan oleh perusahaan, (3) hasil dari transaksi atau peristiwa masa lalu.

Sebagai sumber ekonomi, aktiva merupakan *service potentials* (potensi-potensi pemberian jasa dikemudian hari) atau hak bagi manfaat-manfaat dikemudian hari (*right to prospective benefits*). Dengan definisi dasar ini, maka ciri-ciri aktiva dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Harus ada hak tertentu atas manfaat-manfaat dikemudian hari atau potensi-potensi jasa dikemudian hari. Hak-hak dan jasa-jasa yang telah habis (*expire*) tidak dapat dimasukkan. Hak-hak ini harus merupakan manfaat yang positif dan apabila mempunyai manfaat negatif maka tidak dapat disebut sebagai aktiva. Contoh, sebuah gedung yang tidak dipakai lagi dan biaya untuk menyingkirkannya adalah sama dengan nilai residu-nya, maka bukan merupakan aktiva. Bahkan apabila biaya untuk menyingkirkannya lebih besar dari nilai residunya, maka penilaian atas tanah yang dibeli menjadi berkurang dan gedung ini bukan merupakan aktiva. Ketidakpastian akan mempengaruhi penilaian tetapi tidak akan mengubah sifat *assets* kecuali ketidakpastian menyebabkan manfaat ekonomi menjadi negatif.
2. Hak tersebut harus menjadi milik orang atau perusahaan tertentu. Suatu hak, baru merupakan aktiva apabila hak tersebut tertutup bagi orang lain, meskipun dalam hal-hal tertentu hak dapat dibagikan kepada perusahaan atau individu tertentu. Aktiva merupakan sumber daya yang dikendalikan oleh perusahaan, namun pengendalian ini dapat diartikan secara luas dan dapat meliputi kemampuan perusahaan untuk menjalankan haknya.

3. Harus ada suatu klaim yang dapat dipaksakan berdasarkan kekuatan hukum atas hak atau jasa lainnya yang menunjukkan bahwa penerimaan manfaat dimasa datang adalah mungkin. Jasa yang dapat ditarik sewaktu-waktu dengan semuanya oleh perusahaan atau individu tanpa ganti rugi, tidak dimasukkan sebagai aktiva.
4. Manfaat ekonomi harus merupakan akibat dari transaksi atau peristiwa masa lalu. Aktiva tidak boleh mencakup manfaat yang akan timbul dimasa depan, yang belum ada atau tidak dikendalikan dari kesatuan usaha saat ini.

Selain karakteristik di atas, harus diperhatikan bahwa semua aktiva pada dasarnya mempunyai ciri yang sama sekalipun secara konvensional diklasifikasikan dalam berbagai kategori. *Cash* dan *intangible assets*, misalnya sama-sama merupakan hak atas manfaat-manfaat dikemudian hari, klasifikasi kedua pos ini berbeda, namun tidak mengubah sifatnya sebagai *assets*.

## **2. Penilaian Aktiva**

Akuntansi menekankan kuantifikasi hubungan ekonomi dan perubahan ekonomi dengan unit moneter. Kuantifikasi aktiva dalam unit moneter adalah penilaian, meskipun ukuran lain seperti unit fisis dapat relevan dalam keadaan tertentu.

#### a. Konsep-Konsep Penilaian

Pengertian penilaian di dalam akuntansi adalah merupakan proses pemberian jumlah moneter kuantitatif yang bermakna pada aktiva. Konsep penilaian yang relevan harus didasarkan pada nilai tukar atau nilai konversi yang dibagi menjadi:

1. Nilai keluaran (*output value*) yaitu nilai yang mencerminkan dana yang diharapkan akan diterima oleh perusahaan dimasa datang, didasarkan terutama pada harga tukar dari produk atau output perusahaan.
2. Nilai masukan (*input value*) yaitu nilai yang mencerminkan berbagai ukuran yang berkaitan dengan perolehan aktiva yang digunakan oleh perusahaan dalam operasi atau input.

#### b. Penilaian sebagai suatu metode pengukuran laba

Pendekatan konvensional untuk penilaian adalah mencatat aktiva moneter sebesar nilai yang dapat direalisasikan dan aktiva non moneter sebagai nilai masukan (*input value*) sampai dialokasikan ke beban dan dibandingkan (*matched*) dengan pendapatan produk atau dibebankan ke suatu periode tertentu. Dua pendekatan dasar terhadap penilaian untuk penentuan laba adalah sebagai berikut:

1. Menekankan pada penilaian input yang telah digunakan
2. Aktiva non moneter dilaporkan kembali dalam neraca atau secara periodik sepanjang tahun untuk memberikan dasar perbandingan dari aktiva yang telah digunakan.

c. Penilaian sebagai ukuran pertambahan nilai (*accertion*)

Menurut konsep pertambahan (*accertion concept*), laba perusahaan terjadi pada saat nilai aktiva naik (atau pada saat nilai kewajiban berkurang) dalam hal ini tidak ada transaksi modal. Jadi laba berasal dari meningkatnya penilaian dari nilai masukan menjadi nilai keluaran atau dari meningkatnya diskonto nilai neto yang dapat direalisasi (*discounted net realizable values*) menjadi nilai kas.

Pentingnya pendekatan ini terhadap penilaian adalah karena penekanannya pada pengakuan dan pencatatan seluruh perubahan dalam nilai yang didasarkan pada bukti terbaik nilai keluaran akhir atau jumlah kas yang pada akhirnya akan diterima. Jadi nilai bersih yang dapat direalisasi harus didahulukan daripada nilai-nilai masukan. Dalam hal ini harga perolehan pengganti (*replacement cost*) lebih mendekati nilai bersih bagi perusahaan daripada harga perolehan historis (*historical cost*).

## **BAB IV**

### **ANALISIS DAN PEMBAHASAN**

Salah satu masalah dalam akuntansi sumber daya manusia adalah gagasan untuk memasukkan elemen sumber daya manusia sebagai aktiva (*assets*) perusahaan. Timbulnya gagasan mengenai diakuinya sumber daya manusia sebagai aktiva, ternyata menimbulkan pro dan kontra di kalangan para ahli ekonomi khususnya akuntansi. Beberapa gagasan yang timbul mengemukakan (Rahayu, 1993:13) bahwa pengembangan sumber daya manusia lebih tepat dianggap sebagai bentuk investasi pada sumber daya manusia, sebab nilai investasi tersebut memberi manfaat bagi perusahaan, baik pada saat ini maupun di masa mendatang. Nilai manfaat investasi sumber daya manusia dapat dirasakan perusahaan untuk masa yang lebih dari satu periode akuntansi. Gagasan lain adalah pendapat yang mengemukakan bahwa investasi sumber daya manusia kurang tepat apabila dianggap sebagai beban. Hal ini disebabkan karena selama ini kebanyakan perusahaan menganggap karyawan sebagai beban perusahaan hanya karena perusahaan mengeluarkan biaya gaji. Padahal jika diteliti lebih lanjut, perusahaan memberikan gaji atau upah kepada karyawan, karena karyawan telah memberikan suatu nilai bagi perusahaan, sehingga sebagai balas jasa perusahaan memberikan gaji atau upah. Dengan demikian sumber daya manusia tidak tepat jika dianggap sebagai suatu beban perusahaan.

Suatu pengeluaran dapat disebut sebagai beban apabila pengeluaran tersebut secara langsung telah dimanfaatkan dalam usaha memperoleh pendapatan pada periode terjadinya atau memberikan manfaat ekonomi untuk kegiatan perusahaan di masa datang. Sedangkan sumber daya manusia pada saat perolehan (rekrut, seleksi, dll) tidak secara langsung dimanfaatkan sebagai perolehan pendapatan pada saat itu, tetapi nilai yang diberikan oleh sumber daya manusia adalah pada saat periode berjalan.

Timbulnya pro dan kontra atas gagasan mengenai sumber daya manusia diakui sebagai aktiva, karena karakteristik aktiva tidak seluruhnya dimiliki oleh sumber daya manusia. Disamping itu timbul masalah bagaimana metode pengukuran dan pelaporan yang tepat bagi sumber daya manusia. Salah satu kendala dalam pengukuran ini adalah sifat dari sumber daya manusia yang berbeda dengan aktiva lain dalam perusahaan.

Agar dapat diakui sebagai aktiva maka sumber daya manusia harus memiliki karakteristik yang sama dengan aktiva. Ada dua karakteristik aktiva yang sama dengan sumber daya manusia yaitu memberikan keuntungan ekonomi masa depan dan sebagai akibat dari transaksi atau kejadian masa lalu. Sedangkan karakteristik aktiva untuk dimiliki atau dikuasai oleh perusahaan, belum seluruhnya dipenuhi oleh sumber daya manusia. Maka timbul masalah apakah sumber daya manusia juga dimiliki oleh perusahaan.



### **A. Pengertian dan Kriteria Aktiva**

Seperti yang dijelaskan dalam bab sebelumnya, pengertian aktiva adalah sebagai sumber-sumber ekonomi yang diharapkan dapat menyediakan keuntungan bagi perusahaan. Horngren, Sundem & Elliott (1998:9) mengemukakan pengertian aktiva sebagai sumber daya ekonomi yang diharapkan meningkatkan arus kas masuk di masa mendatang atau membantu mengurangi arus kas keluar di masa datang.

Dari pengertian aktiva tersebut, terdapat tiga kriteria aktiva yang umum yaitu 1) mempunyai manfaat ekonomi yang pasti di masa mendatang untuk menghasilkan potensi jasa yang mendatangkan aliran kas. 2) unit usaha tertentu dapat menggunakan manfaat ekonomi tersebut dan menguasainya, sehingga dapat mengendalikan akses pihak lain (perusahaan) terhadap manfaat ekonomi tersebut. 3) penguasaan atas manfaat ekonomi tersebut diperoleh karena hasil dari transaksi atau peristiwa masa lalu.

Berdasarkan kriteria-kriteria tersebut berarti bahwa aktiva sama 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 untuk 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.

Teori ekonomi secara umum memberikan dua sifat utama pada sumber-sumber ekonomi yaitu langka (*scarcy*) dan bermanfaat atau berguna (*utility*). Sumber-sumber ekonomi yang langka dan bermanfaat tersebut memiliki kemampuan untuk memberikan jasa-jasa atau bermanfaat untuk memenuhi kebutuhan atau keinginan manusia. Berbicara mengenai manfaat ekonomi, Vernom Kam mengatakan bahwa suatu item adalah “sesuatu” yang ada saat ini dan memiliki kemampuan untuk memberikan manfaat ekonomi atau jasa-jasa saat ini dan masa datang. Sesuatu yang ada saat ini dapat berupa hak milik, sumber-sumber ekonomi, jasa-jasa potensial atau hak-hak lainnya yang diperoleh dengan cara kontrak, perjanjian tertulis maupun lisan (Kam, 1990:102)

Berpijak dari penjelasan Kam, berarti definisi aktiva yang ada seperti yang dijelaskan oleh Canning maupun APB Statement No. 4, bahwa aktiva sebagai “.....sumber daya ekonomi” (*income resource*) belum konkret karena tidak menjelaskan sesuatu yang saat ini ada dalam perusahaan secara nyata. Yang dimaksud dengan “sesuatu” pada konteks ini adalah sesuatu yang diharapkan akan memberikan manfaat ekonomi atau jasa-jasa di masa mendatang. Dengan demikian manusia dalam hal ini karyawan yang ada dalam perusahaan juga merupakan suatu item yang harus dimasukkan dalam definisi suatu aktiva. Menurut Kam, meskipun

suatu aktiva (*assets*) adalah kemampuan untuk memberikan manfaat ekonomi atau jasa-jasa yang potensial, namun dalam mendefinisikan suatu aktiva harus didasarkan pada terminologi akuntansi yang nyata. Dengan demikian definisi aktiva menurut Kam adalah sebagai berikut:

*“assets are economics resources, which capable providing future economics benefits, obtained or controlled by a particular entity as a result of past transaction or events”* (Kam, 1990:104)

Pengertian aktiva yang dikemukakan oleh Kam, sama dengan pengertian yang ditulis oleh Harry & Michael yaitu:

*“assets are probable future economics benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transaction or events”*(1997:332)

(aktiva adalah kemungkinan manfaat ekonomi di masa depan yang diperoleh atau dikendalikan oleh suatu perusahaan sebagai hasil dari transaksi-transaksi atau kejadian-kejadian yang lalu)

Jika kita mengacu pada kata “sesuatu” seperti yang dikemukakan oleh Kam, maka dari pengertian-pengertian aktiva tersebut masih belum menunjukkan kejelasan. Pada definisi aktiva tersebut kata ‘diperoleh’ atau “dikendalikan” menunjukkan bahwa sumber-sumber ekonomi harus dikendalikan dan dikuasai oleh perusahaan. Berarti bahwa kepemilikan atas suatu item dalam perusahaan harus jelas dan pasti. Dengan demikian perusahaan dapat membedakan bahwa suatu item pada perusahaan yang juga mempunyai nilai-nilai tertentu dapat dikuasai atau

dikendalikan, selain itu dapat juga diperhitungkan sebagai nilai tambah pada perusahaan.

Item-item yang mempunyai karakteristik khusus seperti manusia (karyawan), 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.

Dalam akuntansi konvensional, menjelaskan bahwa suatu item atau sumber ekonomi harus dapat dipertukarkan dengan aktiva lain, digunakan untuk memproduksi barang atau jasa, untuk melunasi hutang atau kewajiban perusahaan atau distribusi kepada pemilik. Dengan demikian, jika perusahaan tidak menganggap sumber daya manusia sebagai kepemilikan, maka sumber daya manusia juga tidak dapat diakui sebagai aktiva. Hal ini merupakan suatu kekeliruan dan kelemahan yang ada pada akuntansi konvensional. Dalam akuntansi konvensional, kepemilikan dalam perusahaan diinterpretasikan sebagai penguasaan dan pengendalian terhadap suatu item dalam wujud fisik, atau klaim terhadap suatu kejadian yang sudah pasti

Menurut peneliti, sumber daya manusia yang ada dalam perusahaan merupakan sumber ekonomi perusahaan yang secara pasti akan menghasilkan jasa-jasa atau manfaat ekonomi bagi perusahaan, baik pada saat ini maupun di masa yang akan datang. Manusia sebagai sumber ekonomi perusahaan memiliki keunikan

tersendiri dibandingkan dengan aktiva lainnya. Keunikan manusia sebagai sumber ekonomi perusahaan adalah kemampuannya untuk mengorganisir, mengendalikan dan mendayagunakan aktiva-aktiva lain. Dalam hal ini berarti manusia menjadi subyek yang mengendalikan dan aktiva-aktiva lain menjadi obyek yang dikendalikan.

Dalam karakteristik aktiva, sumber-sumber ekonomi dikuasai dan dikendalikan oleh perusahaan. Secara fisik, sumber daya manusia memang tidak dapat dikuasai atau dikendalikan oleh perusahaan walaupun sumber daya manusia juga merupakan sumber ekonomi perusahaan. Ini merupakan pengecualian bahwa sumber ekonomi yang tidak dapat dikuasai atau dikendalikan sepenuhnya oleh perusahaan adalah sumber daya manusia. Tetapi manfaat ekonomi atau jasa-jasa yang dihasilkan oleh sumber daya manusia (karyawan) selama berada dalam suatu perusahaan, akan dikendalikan bahkan dinikmati oleh perusahaan. Seperti halnya bahwa karyawan suatu perusahaan dikendalikan oleh manajemen. Berarti bahwa secara tidak langsung, sumber daya manusia (karyawan) tersebut juga dapat dikendalikan. Dengan demikian maka sumber daya manusia juga merupakan sumber ekonomi perusahaan.

Keunikan yang dimiliki sumber daya manusia menyebabkan harus adanya perlakuan akuntansi yang berbeda dengan aktiva lainnya.. Hal ini penting karena didalam praktik akuntansi masih terdapat kontradiksi, bahwa di satu sisi tujuan dari informasi akuntansi berupa laporan keuangan dan pelaporan keuangan adalah

menyediakan keseluruhan informasi yang relevan dan dapat digunakan oleh para pemakai laporan keuangan seperti investor, kreditor dll dalam pengambilan keputusan manajemen. Sesuai dengan tujuan tersebut, maka sumber daya manusia juga seharusnya menjadi bagian dari keseluruhan informasi akuntansi. Tetapi di sisi lain, praktik 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.

## **B. Pengukuran dan Pengakuan Sumber Daya Manusia**

### **1. Pengukuran Sumber Daya Manusia**

Sebagaimana yang dibahas pada bab sebelumnya, pengukuran mengacu pada pemberian nilai numeris atau menunjukkan atribut khusus dari obyek atau peristiwa tertentu. Penilaian aktiva merupakan proses pengukuran atribut keuangan dari aktiva atau sekelompok aktiva.

Norman Campbell memberikan definisi pengukuran seperti yang ditulis oleh Godfrey, Hodgson & Holmet dalam *Accounting Theory* bahwa:

*“Measurement as the assignment of numerals to represent properties of material systems other than numbers, in virtue of the laws governing these properties” (1997:40)*

Sedangkan pengertian pengukuran lainnya dikemukakan oleh Suwardjono yaitu sebagai berikut:

“Pengukuran (*measurement*) adalah penentuan angka satuan pengukur terhadap suatu obyek untuk menunjukkan makna tertentu dari obyek tersebut. Obyek dapat berupa transaksi, barang, jasa, tubuh manusia atau benda lainnya. Makna atau atribut dapat berupa nilai, luas, berat, volume, tinggi, umur, indeks prestasi dan sebagainya” (1989:27)

Dari pengertian-pengertian tersebut maka secara luas pengukuran diartikan sebagai pemberian angka-angka terhadap obyek atau kejadian tertentu, dimana obyek atau kejadian tersebut menunjukkan atribut atau makna tertentu. Jika satuan pengukur merupakan unit moneter untuk menunjukkan makna ekonomik, maka pengukuran dapat disebut juga dengan penilaian

Pengukuran biasanya digunakan dalam akuntansi untuk menunjukkan proses penentuan jumlah rupiah yang harus dicatat pada saat obyek atau transaksi terjadi. Dalam akuntansi, istilah pengukuran dan penilaian sering tidak dibedakan karena adanya asumsi bahwa akuntansi menggunakan unit moneter untuk mengukur makna ekonomik suatu obyek atau transaksi. Sedangkan penilaian digunakan untuk menunjukkan proses penentuan jumlah rupiah yang harus dilekatkan pada tiap elemen atau pos laporan keuangan pada saat penyusunan laporan keuangan.

Dengan demikian penilaian adalah proses penentuan jumlah rupiah suatu obyek untuk menentukan makna ekonomik obyek 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 tersebut. Elemen menunjukkan obyek seperti aktiva, hutang, modal, pendapatan dan biaya.

Istilah penilaian juga dapat digunakan secara umum sebagai penentuan jumlah rupiah untuk menunjukkan suatu makna ekonomik dari obyek jasa, karena semua langkah dalam proses pengolahan informasi keuangan sebenarnya melibatkan penilaian.

Dalam akuntansi sumber daya manusia, pengukuran dibedakan menjadi pengukuran biaya dan pengukuran nilai. Pengukuran biaya sumber daya manusia berarti bahwa investasi sumber daya manusia dihitung berdasarkan biaya-biaya yang dikeluarkan seperti, rekrut, seleksi dan lain-lain. Sedangkan 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 atau metode dalam pengukuran sumber daya manusia berbeda dengan pengukuran aktiva-aktiva lain. Perbedaan ini disebabkan sifat “unik” sumber daya manusia dan kompleksitas manusiawi yang melekat pada setiap manusia.



## **1.1. Pengukuran Biaya Sumber daya Manusia**

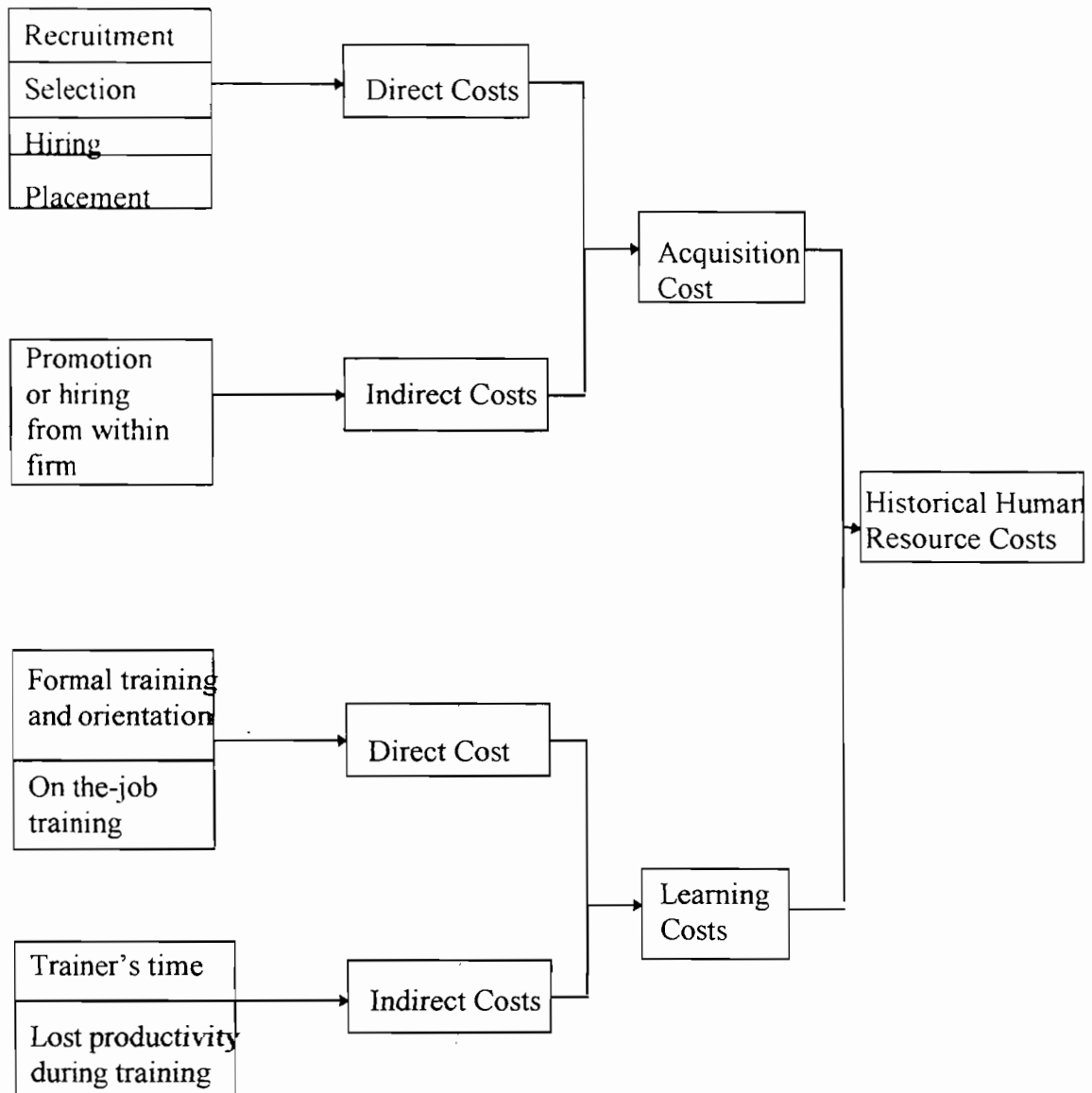
Ada dua metode yang digunakan dalam pengukuran biaya sumber daya manusia. Metode-metode tersebut adalah metode pengukuran biaya historis (*historical cost method*) dan metode pengukuran biaya pengganti (*replacement cost method*).

### **1.1.1. Historical Cost Method**

Konsep biaya historis sumber daya manusia didefinisikan sebagai sumber-sumber yang telah dikeluarkan atau pengorbanan yang terjadi untuk memperoleh dan mengembangkan karyawan (manusia). Dengan kata lain, biaya historis atau biaya mula-mula merupakan pengeluaran yang sungguh-sungguh terjadi dalam rangka pengadaan, pelatihan dan pengembangan karyawan.

Dalam metode biaya historis, biaya atau pengorbanan tersebut meliputi biaya-biaya untuk merekrut, menyeleksi, mempekerjakan, menempatkan, promosi, pelatihan dan pendidikan lanjutan, on-the-job training dan biaya-biaya yang terjadi karena penurunan produktivitas serta waktu pelatihan. Gambar 3.1 berikut, menyajikan suatu model pengukuran biaya historis sumber daya manusia.

**Gambar 2**  
Model Pengukuran Biaya Historis (*historical cost*) Sumber Daya Manusia



Sumber: Eric. G. Flamholtz, *Human Resource Accounting*  
(Cal: Jossey Bass Publihsing, 1989:63)

Biaya untuk merekrut, menyeleksi, mempekerjakan dan menempatkan dikelompokkan sebagai biaya langsung, sedangkan biaya untuk promosi atau penempatan pada posisi tertentu dikelompokkan sebagai biaya tidak langsung. Biaya langsung dan tidak langsung tersebut adalah pembentuk biaya perolehan (*acquisition cost*).

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

Biaya perolehan (*Acquisition cost*) merupakan pengorbanan yang harus terjadi untuk mendapatkan karyawan yang akan menduduki jabatan tertentu. Biaya perolehan terdiri dari semua biaya langsung untuk rekrutment, pemilihan dan lainnya serta biaya tidak langsung tertentu (lihat gambar 3.1). Biaya-biaya tersebut adalah sebagai berikut:

Biaya pengerahan (*recruitment*) : yaitu biaya yang terjadi untuk mengidentifikasi sumber-sumber dari sumber daya manusia. Atau dengan kata lain, biaya yang

secara langsung mempengaruhi perolehan sumber daya manusia yang meliputi biaya penarikan karyawan. Misalnya biaya penarikan pada lembaga pendidikan, biaya advertensi/iklan lowongan kerja dan biaya administrasi yang berkaitan.

Biaya seleksi (*selection*) : biaya yang dikeluarkan berkaitan dengan pemilihan calon karyawan untuk menentukan karyawan yang akan dipekerjakan. Misalnya biaya pengujian/test, wawancara, dan biaya administrasi untuk memproses pelamar.

Biaya penerimaan (*hiring*): biaya yang dikeluarkan untuk membawa calon karyawan menjadi anggota organisasi. Misalnya biaya perjalanan, biaya tempat tinggal, tunjangan perpindahan.

Biaya penempatan (*placement*): biaya yang dikeluarkan untuk menempatkan calon karyawan pada posisi tertentu. Misalnya biaya administrasi untuk menempatkan seseorang pada pekerjaan.

Sedangkan biaya pengembangan (*learning cost*) sumber daya manusia adalah biaya yang dikeluarkan untuk menambah kecakapan dan kemampuan karyawan sehingga berprestasi dalam jabatan tertentu. Adapun komponen dari biaya pengembangan adalah sebagai berikut:

Biaya pengenalan (*formal training and orientation*) : biaya yang berkaitan dengan proses penyesuaian karyawan dalam situasi dan kondisi kerja sehingga karyawan dapat menikmati pekerjaannya.

Biaya latihan di dalam pekerjaan (*on-the-job training*) : biaya yang dikeluarkan dalam pelatihan karyawan di dalam pekerjaan, dan pelatihan tersebut berhubungan erat dengan pekerjaannya.

Biaya latihan di luar pekerjaan (*of-the-job training*) : biaya pelatihan yang bersifat umum dan tidak berhubungan langsung dengan pekerjaan seseorang, tetapi memiliki juga manfaat bagi karyawan tersebut.

Biaya penurunan produktivitas selama pelatihan (*lost productivity during training*): biaya yang terjadi karena adanya pelatihan yang menyebabkan turunnya produktivitas. Misalnya, selama periode belajar dari seseorang yang baru dalam suatu lini perakitan, orang tersebut mungkin beroperasi lebih lambat dan dapat mengganggu pekerja yang lain. Ini menyebabkan produktivitas dari beberapa orang menurun di bawah normal. Hal ini merupakan suatu biaya produktivitas yang hilang karena pelatihan.

Biaya waktu pelatihan (*trainer's time*): biaya yang disebabkan karena waktu pelatihan. Artinya waktu yang seharusnya digunakan untuk menghasilkan sesuatu bagi perusahaan, harus digunakan untuk pelatihan.



Metode pengukuran biaya historis adalah memperhitungkan biaya-biaya yang terjadi dalam memperoleh dan mengembangkan karyawan. Seperti yang terlihat dalam gambar 3.1, biaya historis meliputi biaya perolehan dan biaya pengembangan sumber daya manusia. Perhitungan biaya historis adalah dengan mengkapitalisasi biaya perolehan dan biaya pengembangan serta mengamortisasinya selama masa manfaat ekonomi yang telah ditentukan oleh manajemen.

Secara lebih rinci menurut metode biaya historis, biaya langsung seperti biaya untuk merekrut, menyeleksi, menempatkan dan biaya pelatihan formal serta biaya latihan dalam pekerjaan, dikapitalisasi dan diamortisasi selama umur manfaat ekonomi. Sedangkan untuk biaya tidak langsung diperlakukan sebagai beban (*expenses*) pada periode terjadinya pengeluaran.

Dari penjelasan ini, berarti bahwa biaya perolehan (*acquisition costs*) dan biaya pengembangan (*learning costs*) diamortisasi untuk periode waktu yang sama yaitu berdasarkan manfaat ekonomi yang diestimasikan, karena lamanya pegawai bekerja diperusahaan sulit untuk diestimasikan, mengingat sewaktu-waktu karyawan dapat meninggalkan perusahaan.

Apabila ada karyawan yang mengundurkan diri sebelum akhir masa manfaat ekonominya, maka sisa biaya yang belum diamortisasi akan dibebankan sekaligus sebagai kerugian pada periode terjadinya pemberhentian. Kita mengakui masalah ini

sebagai kerugian karena kita tidak lagi menikmati hasil yang diberikan oleh karyawan tersebut.

Untuk memperjelas pembahasan ini, berikut ini disajikan contoh perhitungan investasi sumber daya manusia menurut metode biaya historis.

Contoh:

Perusahaan "X" pada tahun 19x7 telah mengeluarkan biaya recruiting, selecting dan training untuk 100 orang karyawan. Jumlah biaya untuk merekrut sebesar \$ 150,000 dan biaya untuk seleksi sebesar \$ 100,000. Sedangkan biaya training sebesar \$ 450,000. Biaya-biaya tersebut diharapkan memiliki manfaat ekonomi (*useful life*) sekitar 10 tahun. Maka perhitungan dengan menggunakan metode ini adalah:

Investasi in human resource accounting:

Recruitment cost	\$ 150,000	
Selection cost	<u>100,000</u>	+
Acquisition cost .....	\$ 250,000	
Learning cost (training).....	<u>\$ 450,000</u>	+
Total cost of human resource.....		\$ 700,000

$$\text{Amortization Expenses} = \frac{\text{Total cost of human resource}}{\text{Useful life}}$$

$$= \frac{\$ 700,000}{10}$$

$$= \$ 70,000$$

$$\text{Human Resource Investment Net} = \$ 700,000 - \$ 70,000$$

$$= \underline{\underline{\$ 630,000}}$$

*Amortization expenses* pada perhitungan ini berarti bahwa selama manfaat ekonomi yaitu 10 tahun, ada pengurangan biaya keseluruhan sebesar \$ 70.000, sehingga investasi sumber daya manusia bersih sebesar \$ 630.000.

### 1.1.2. Replacement Costs Method

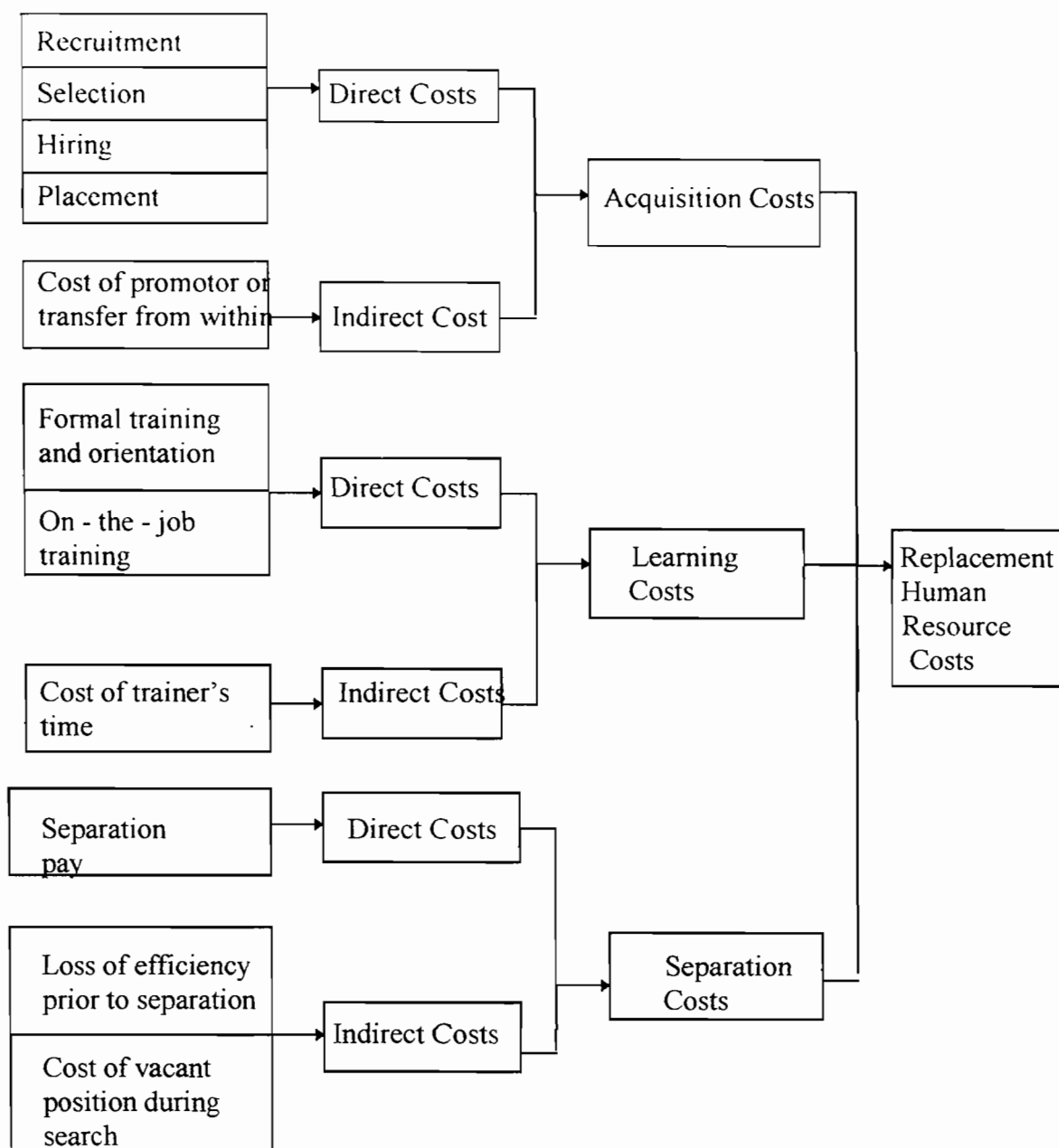
Konsep biaya pengganti mencakup biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk menggantikan karyawan yang sekarang dipekerjakan. Biaya pengganti dibagi menjadi dua yaitu biaya pengganti posisional (*positional replacement cost*) dan biaya pengganti pribadi (*personal replacement cost*).

Biaya pengganti posisional merupakan pengorbanan yang terjadi saat ini untuk seseorang yang menjabat suatu posisi khusus. Ada tiga unsur dari biaya ini yaitu *acquisition cost*, *learning cost* dan *separation cost*. Biaya pemberhentian (*separation cost*) merupakan biaya yang terjadi sebagai akibat dari seseorang yang memegang posisi tertentu meninggalkan perusahaan. Apabila ada karyawan yang meninggalkan perusahaan, maka ada bagian tertentu yang bekerja kurang efektif dan antar bagian tersebut tidak dapat bekerja sama secara seimbang. Komponen dalam biaya pemberhentian misalnya biaya selama perusahaan menunggu memperoleh karyawan baru.

*Personal replacement cost* merupakan pengorbanan yang seharusnya terjadi saat ini untuk menggantikan seseorang yang dipekerjakan dengan kemampuan memberikan nilai yang sama pada semua posisi yang dijabat oleh orang terdahulu. Berarti biaya pengganti pribadi merupakan biaya untuk menggantikan sekumpulan jasa yang diberikan seseorang dengan nilai jasa yang sama yang akan diberikan oleh orang lain.



**Gambar 3**  
Model Pengukuran Biaya Pengganti Sumber Daya Manusia



Sumber: Eric. G. Flamholtz, *Human Resource Accounting*  
(Cal: Jossey Bass Publihsing, 1989:68)

Berdasarkan gambar tersebut, maka komponen biaya perolehan menurut metode biaya pengganti sama dengan komponen pada metode biaya historis. Sedangkan komponen lain adalah:

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

Biaya kerugian sebelum pemberhentian : biaya yang terjadi karena meninggalkan perusahaan.

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

Pengukuran terhadap biaya pengganti posisional dan biaya pengganti pribadi adalah biaya-biaya yang termasuk dalam kategori biaya langsung (lihat gambar 3.2) dikapitalisasi dan kemudian diamortisasi sesuai dengan umur manfaat ekonomi dari masing-masing karyawan. Sedangkan keseluruhan biaya yang termasuk dalam biaya tidak langsung dibebankan sebagai *expenses* 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.

Dalam metode biaya pengganti dinyatakan bahwa aktiva sumber daya manusia terdiri dari penaksiran biaya yang harus dikeluarkan untuk mengganti sumber daya manusia yang saat ini dipekerjakan. Metode ini tidak hanya memperhitungkan biaya perolehan dan pengembangan tetapi juga biaya pemberhentian (*separation cost*).

Dari pembahasan tentang metode biaya historis dan metode biaya pengganti dalam pengukuran biaya sumber daya manusia, diambil kesimpulan bahwa metode ini digunakan mengingat sebelum sumber daya manusia tersebut menjadi suatu nilai dalam perusahaan, terlebih dahulu telah dikeluarkan biaya untuk memperoleh atau mendapatkannya.

Pada contoh yang ada menunjukkan bahwa perhitungan adanya biaya-biaya sumber daya manusia pada akhirnya dimasukkan sebagai investasi awal sumber daya manusia oleh perusahaan. Hal ini diterapkan karena perusahaan menganggap bahwa biaya-biaya yang dikeluarkan pada saat ini, akan menghasilkan kembalian jangka panjang atau akan memberikan keuntungan di masa yang akan datang. Dengan demikian, pengukuran biaya sumber daya manusia ini juga menjadi dasar pokok dalam pelaporan sumber daya manusia perusahaan.

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

1. Nilai ekonomis suatu aktiva sumber daya manusia tidak selalu sama dengan biaya orisinil atau biaya historisnya
2. Penentuan apresiasi dan amortisasi bersifat subyektif tanpa harus berhubungan dengan kenaikan dan penurunan produktivitas aktiva sumber daya manusia
3. Karena biaya orisinil 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 orisinil tidak dapat dibandingkan dengan nilai sumber daya manusia.

Metode biaya pengganti juga memiliki kelebihan dan kelemahan. Kelebihan metode biaya pengganti adalah termasuk dalam metode pengganti yang baik (*a good surrogates*), karena memperhitungkan keseluruhan biaya yang terjadi dalam sumber daya manusia. Sedangkan kelemahan dari metode ini adalah:

1. Perusahaan kemungkinan memiliki karyawan yang nilainya lebih tinggi dari biaya penggantinya

2. Untuk aktiva sumber daya manusia tertentu kemungkinan tidak ada nilai ekuivalen biaya penggantinya

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

### **1.2. Pengukuran Nilai Sumber Daya Manusia**

Tujuan akuntansi keuangan adalah menyediakan informasi yang relevan kepada para investor ataupun pemakai laporan keuangan lainnya, termasuk informasi yang memadai mengenai suatu aktiva yang “diabaikan” perusahaan yakni aktiva manusia. Informasi mengenai aktiva manusia khususnya bagi para investor, akan mendapatkan manfaat mengenai seberapa jauh aktiva yang berupa manusia pada suatu perusahaan telah bertambah atau berkurang selama periode tertentu.

Konsep nilai manusia berasal dari teori ekonomi umum. Seperti halnya aktiva fisik, individu atau golongan juga dapat diberi nilai karena kemampuannya dalam memberikan manfaat ekonomi di masa 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. Pengukuran moneter diperlukan karena unit moneter merupakan alat ukur (*denominator*) yang biasa digunakan dalam pengambilan keputusan ekonomi. Sedangkan pengukuran non-moneter diperlukan karena pengukuran ini kadang-kadang lebih tepat digunakan untuk mengidentifikasi fenomena-fenomena yang tidak dapat dikuantifikasi dengan metode pengukuran moneter. Metode pengukuran non-moneter juga dapat digunakan sebagai pengganti apabila metode pengukuran moneter tidak dapat digunakan.

### **1.2.1. Metode Pengukuran Moneter**

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 (*expected conditional value* dan *realizable value*).

Brummet, Flamholtz dan Pyle menganjurkan metode pengukuran atau pendekatan langsung (*direct approach*) untuk mengukur nilai sumber daya manusia. Pengukuran dengan cara pendekatan langsung meliputi peramalan pendapatan perusahaan yang didiskontokan untuk mengetahui nilai sekarang (*present value*)

perusahaan, kemudian dialokasikan kepada sumber daya manusia atas dasar kontribusi relatif dari sumber daya manusia. Sedangkan Flamholtz memfokuskan pada masalah pengukuran sumber daya manusia secara individu.

Menurut Ahmed Belkaoui, 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 penyesuaian upah di masa mendatang yang didiskontokan.

### **1. Metode biaya historis**

Metode biaya historis (*historical cost method*) menaksir nilai sumber daya manusia berdasarkan semua biaya sumber daya manusia yang dikeluarkan untuk memperoleh dan mengembangkan karyawan (*acquisition cost* dan *learning cost*). Menurut metode ini sebelum menentukan nilai sumber daya manusia, terlebih dahulu harus ditentukan nilai saat ini (*present value*-nya). Metode ini memiliki kelebihan dalam perhitungan nilai sumber daya manusia, karena memungkinkan untuk menghitung biaya yang sebenarnya termasuk dalam usaha perolehan

pegawai/karyawan. Selain kelebihan tersebut, metode ini juga memiliki kelemahan sebagai berikut:

1. Biaya perolehan pegawai dihitung berdasarkan jumlah pada saat terjadinya sehingga tidak memeperlihatkan nilai yang sekarang (*current cost*)
2. Nilai ekonomis suatu *human assets* tidak harus berkaitan dengan historical costnya
3. Setiap *appreciation* (peningkatan nilai) atau *amortization* bersifat subyektif, tanpa dikaitkan dengan naik turunnya produktivitas *human assets*
4. Karena biaya yang berhubungan dengan *recruiting, hiring, training, planning, placing* dan *development* berbeda antara satu pegawai (karyawan) dengan pegawai yang lain, maka *historical cost* tidak memberikan nilai *human resource* yang dapat dibandingkan.

## **2. Metode biaya pengganti**

Metode biaya pengganti (*replacement cost*) yaitu menaksir nilai sumber daya manusia saat ini berdasarkan biaya perolehan, pengembangan dan biaya pemberhentian karyawan. Metode ini juga memiliki kelebihan dan kelemahan. Kelebihan dari metode ini adalah merupakan metode pengganti (*surrogate*) yang baik untuk nilai ekonomi suatu aktiva, karena pertimbangan mengenai harga pasar sangat penting dalam menentukan hasil akhir. Kelemahan dari metode ini adalah :



1. Perusahaan mungkin mempunyai pegawai yang nilainya dianggap lebih besar dari *replacement cost*-nya
2. Untuk aktiva manusia (*human assets*) tertentu mungkin tidak sama dengan *replacement*-nya atau biaya penggantinya
3. Para manajer yang diminta menaksir biaya untuk menggantikan seluruh *human organization* mereka, mungkin akan mengalami kesulitan dalam menaksir biaya, dan manajer yang berbeda akan memberikan taksiran yang berbeda pula.

### 3. Metode biaya kesempatan

Metode lain seperti *opportunity cost* atau metode biaya kesempatan disarankan oleh Hekemian dan Jones agar nilai sumber daya manusia ditentukan melalui suatu proses *competitive bidding*. Dalam metode ini seorang *investment center manager* mengajukan bidang (jabatan) hanya untuk karyawan yang langka yang harus direkrut. Apabila karyawan untuk jenis tugas tertentu tidak langka jumlahnya, maka dapat diabaikan dari *human assets based*. Dengan demikian metode ini memiliki kelemahan tersendiri. Kelemahannya adalah hanya karyawan langka saja yang dimasukkan dalam *human assets based* sehingga menimbulkan diskriminasi terhadap karyawan yang lain. Selain itu, *investment center* yang tingkat keuntungannya kurang, menjadi korban karena tidak mampu memenangkan bidang untuk merekrut karyawan yang lebih baik. Ada juga kelebihan dari metode ini yaitu mendorong

persaingan di antara *investment center* agar dapat memberikan sumbangan *income* (ROI) yang paling besar bagi suatu organisasi.

Contoh:

Seorang *investment center manager* mengajukan rencana untuk merekrut karyawan bagian pemasaran (*executive marketing*) dengan biaya Rp 12.000.000/tahun. Perkiraan tambahan laba per-tahun apabila mempekerjakan pegawai tersebut adalah Rp 14.000.000. Bila tidak mempekerjakan *executive marketing* tersebut, maka perusahaan dapat menabung uangnya di bank dengan bunga 22%/tahun. Perhitungannya adalah sebagai berikut:

Estimated income .....	Rp 14.000.000
dikurangi: <i>cost of hiring</i> :	Rp 12.000.000
<i>interest (opportunity cost) 22%</i> :	<u>2.640.000</u> +
	<u>(14.640.000)</u>
	<u>(Rp 640.000)</u>

Dari contoh ini diambil kesimpulan bahwa dengan *opportunity cost*, maka usulan dari *investment center manager* dapat di tolak. Hal ini dilihat dari pengurangan *estimated income* dengan *opportunity cost* adalah negatif yang berarti menolak.

#### 4. Model kompensasi

Ada metode lain yang digunakan dalam menghitung besarnya nilai sumber daya manusia. Metode yang dimaksud tersebut adalah *compensation model*. Model ini digunakan karena adanya ketidakpastian dan kesulitan yang berhubungan dengan penentuan nilai *human capital*.

Dengan demikian, nilai aktiva sumber daya manusia yang dimiliki seseorang berumur  $t$ , merupakan nilai tunai (*cash value*) dari penghasilannya yang masih tersisa dimasa mendatang dari pekerjaannya, atau *net present value* (NPV) dari penghasilannya dalam periode tertentu.

Model ini diusulkan oleh Lev dan Schwartz dan dinyatakan sebagai berikut:

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

yaitu:

- $E(Vr^*)$  = expected value of person's human capital
- $Pr(t)$  = probabilitas karyawan meninggal pada umur  $t$
- $I_i^*$  = estimasi penghasilan tahunan masa mendatang
- $T$  = umur pada saat pensiun
- $r$  = discount rate khusus

Metode ini lebih baik dari metode sebelumnya tetapi juga memiliki kelemahan antara lain unsur subyektifitas dalam menentukan penghasilan yang akan datang, lamanya karyawan bekerja dalam perusahaan dan tingkat diskonto (*discount rate*) seseorang secara khusus.

Contoh:

Tokyo Branch akan menghitung nilai *human assets*-nya berdasarkan estimasi penghasilan masa mendatang. Untuk itu disajikan pembayaran gaji untuk lima tahun mendatang, dengan *discount factor of money* 8%.

**Tabel 1:** Expected sales People's Compensation Tokyo Branch

Year	Estimated Compensation
1991	\$ 70,000
1992	80,000
1993	90,000
1994	100,000
1995	110,000
1996	120,000

**Tabel 2 :** Tokyo Branch; calculation of Economic Value of Human Resource

8% Discount Factor	Expected	Renumeration	Present Value of Renumeration	
	1990	1991	1990	1991
0,926	\$70,000	\$ 80,000	\$ 64,820	\$ 74,080
0,857	80,000	90,000	68,560	77,130
0,794	90,000	100,000	71,460	79,400
0,735	100,000	110,000	73,500	80,850
0,681	110,000	120,000	74,910	81,720
			<u>\$ 353,250</u>	<u>\$ 393,180</u>

**Keterangan:** Discount faktor dapat dilihat pada tabel *present value internal* pada lampiran

Dengan demikian dapat diketahui bahwa nilai *human assets* pada tahun 1990 adalah \$ 353,250 dan tahun 1991 adalah \$ 393,180.

Relevansi dari metode ini terletak pada pengukuran nilai seseorang yang diproyeksikan sebagai *expected value* aktiva sumber daya manusia.

### 5. Metode penyesuaian upah di masa mendatang yang didiskontokan

Selain metode (model) yang dianjurkan oleh Lev dan Schwartz tersebut, ada satu metode lagi yang biasa digunakan untuk menghitung nilai aktiva sumber daya manusia. Metode tersebut dinamakan dengan *Adjusted Discounted Future Wages Method*. Metode ini dikembangkan oleh Hermanson yang disesuaikan dengan suatu faktor efisiensi yang dimaksud untuk mengukur rasio dari suatu *return on investment* suatu perusahaan terhadap semua perusahaan lain dalam suatu periode tertentu.

Rasio ini dihitung dengan mendiskontokan upah dimasa mendatang dengan suatu faktor efisiensi untuk mengukur efektivitas relatif pada manusia dari suatu perusahaan tertentu. Rumusnya adalah sebagai berikut:

$$\text{Rasio Efisiensi (RF}^i\text{)} = \frac{\frac{5RF_0}{RE_0} + \frac{4RF_1}{RE_1} + \frac{3RF_2}{RE_2} + \frac{2RF_3}{RE_3} + \frac{1RF_4}{RE_4}}{15}$$

yaitu:

- RF<sup>i</sup> = pendapatan dibagi aktiva yang dimiliki perusahaan pada tahun I
- RE<sup>i</sup> = pendapatan dibagi aktiva yang dimiliki oleh semua perusahaan lain yang sejenis dalam perekonomian untuk tahun I
- i = tahun (0 sampai 4)

Pengakuan rasio ini didasari oleh anggapan perbedaan kemampuan *human assets* dalam tingkat probabilitas yang berbeda antara perusahaan dengan industri.

Metode ini lebih cocok untuk pelaporan keuangan pihak ekstern dan bukan untuk pihak manajemen.

Berikut ini akan disajikan contoh kasus yang berkaitan dengan metode ini untuk memperjelas pembahasan.

**Tabel 3:** Pendapatan dan Aktiva perusahaan Jasa

Tahun	Pendapatan pertahun	Aktiva pertahun	Rfi = $\frac{\text{Pendapatan}}{\text{Aktiva}}$
1995	Rp 50.000.000	Rp 200.000.000	0,25
1996	75.000.000	275.000.000	0,273
1997	80.000.000	300.000.000	0,267
1998	90.000.000	350.000.000	0,257
1999	100.000.000	550.000.000	0,182

**Tabel 4:** Pendapatan dan Aktiva Perusahaan Industri

Tahun	Pendapatan pertahun	Aktiva pertahun	RFi = $\frac{\text{Pendapatan}}{\text{Aktiva}}$
1995	Rp 100.000.000	Rp 350.000.000	0,286
1996	120.000.000	450.000.000	0,267
1997	125.000.000	500.000.000	0,25
1998	135.000.000	600.000.000	0,225
1999	140.000.000	650.000.000	0,215

Perhitungan rasio efisiensi adalah sebagai berikut:

$$\text{Rasio Efisiensi} = \frac{\frac{5RF_0}{RE_0} + \frac{4RF_1}{RE_1} + \frac{3RF_2}{RE_2} + \frac{2RF_3}{RE_3} + \frac{1RF_4}{RE_4}}{15}$$

$$\begin{aligned}
 &= \frac{5(0,25)}{0,286} + \frac{4(0,273)}{0,267} + \frac{3(0,267)}{0,25} + \frac{2(0,257)}{0,225} + \frac{(0,182)}{0,215} \\
 &= \frac{4,371 + 4,090 + 3,204 + 2,284 + 0,847}{15} \\
 &= \frac{14,796}{15} \\
 &= \underline{0,9846}
 \end{aligned}$$

**Tabel 5:** Upah dan Tingkat Diskonto

Tahun	Upah/tahun (Rp)	Tingkat Diskonto (15%)	Diskonto Upah yang akan datang (Rp)
1995	10.000.000	0,870	8.700.000
1996	15.000.000	0,756	11.340.000
1997	25.000.000	0,658	13.160.000
1998	28.000.000	0,572	16.016.000
1999	30.000.000	0,497	14.910.000
TOTAL			64.126.000

**Catatan:** Tingkat diskonto (15%) dapat dilihat dalam tabel *present value internal* pada lampiran

Berdasarkan metode ini, perhitungan nilai sumber daya manusia adalah perkalian antara Nilai upah yang akan datang dengan Rasio Efisiensi. Jadi nilai sumber daya manusia berdasarkan data pada contoh diatas adalah sebagai berikut:

$$\begin{aligned}\text{Nilai sumber daya manusia} &= \text{Nilai upah yang akan datang} \times \text{Rasio Efisiensi} \\ &= \text{Rp } 64.126.000 \times 0,9864 \\ &= \underline{\text{Rp } 63.253.886}\end{aligned}$$

Berdasarkan perhitungan ini, diketahui bahwa nilai sumber daya manusia sebesar Rp 63.253.886. Hal ini menunjukkan bahwa peran dari rasio efisiensi sangat penting, karena dari rasio efisiensi ini kita dapat mengetahui seberapa besar manusia dalam perusahaan (karyawan) dihargai. Semakin tinggi rasio efisiensi maka semakin besar nilai sumber daya manusia.

Pada contoh ini nilai sumber daya manusia benar-benar diperhitungkan keberadaannya. Artinya bahwa dengan nilai yang diberikan oleh sumber daya manusia sebesar Rp 12.650.777 per tahunnya, perusahaan mampu memberikan upah/gaji sebesar Rp 12.825.000 per tahun.

### **1.2.2. Metode Pengukuran Non-Moneter**

Dalam akuntansi sumber daya manusia, pengukuran non-moneter aktiva manusia sangat penting digunakan untuk inventarisasi keterampilan dan kemampuan orang, mengukur ranking hasil kerja karyawan dan pengukuran mengenai sikap atau tingkah laku (*measurement of attitudes*).



Pengukuran non-moneter nilai *human assets* yang paling sering digunakan adalah model yang dikembangkan oleh Likert dan Bowers yaitu mengenai variabel-variabel yang menentukan efektivitas organisasi perusahaan. Dalam pengukuran non-moneter ini nilai sumber daya manusia diukur secara individu dan kelompok. Likert dan Bowers mengusulkan model pengukuran yang menjelaskan tentang efektivitas sistem pengelolaan sumber daya manusia, sedangkan Flamholtz mengembangkan model faktor nilai manusia secara individu.

#### **a. Pengukuran Non Moneter - Faktor Penentu Nilai Individu**

Menurut Flamholtz, nilai individu dalam suatu organisasi formal adalah nilai keseluruhan individu yang diharapkan dapat direalisasi (*expected realizable value*). Ukuran nilai individu dipengaruhi dari interaksi dari dua variabel yaitu *expected conditional value* dan *expected realizable value*.

*Expected conditional value* adalah jumlah yang dapat direalisasi dari bekerjanya seseorang pada suatu perusahaan. Nilai ini terdiri dari tiga faktor yaitu produktivitas, transferabilitas dan promotabilitas (kemampuan untuk berkembang). Produktivitas merupakan jasa yang dimiliki individu 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. Sedangkan promotabilitas

merupakan jasa yang diharapkan akan diberikan oleh karyawan apabila ia pindah ke posisi yang lebih tinggi.

*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* dapat dinyatakan dalam rumus sebagai berikut:

$\begin{aligned} \text{ERV} &= \text{ECV} * P(R) \\ P(R) &= 1 - P(T) \\ \text{OCT} &= \text{ECV} - \text{ERV} \end{aligned}$
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

dimana:

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

Contoh:

Expected conditional value dari human resource untuk suatu divisi dari suatu perusahaan adalah \$ 10.000.000 pada awal tahun 19x7. Sedangkan probability turnover atau P(T) adalah 10%. Untuk mencari nilai realisasi yang diharapkan maka diperoleh:

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

$$= 1 - 10\%$$

$$= 90\%$$

$$ERV = ECV \cdot P(R)$$

$$= \$ 10.000.000 \times 90\%$$

$$= \$ 9.000.000,-$$

Dari contoh tersebut menunjukkan bahwa nilai realisasi yang diharapkan dari seseorang (karyawan) dalam suatu perusahaan adalah \$ 9.000.000,-

Jika kita sudah mengetahui nilai dari *expected realizable* dan *expected conditional*, maka kita juga dapat mencari besarnya *opportunity of cost variable* (OCT). Seperti yang ada pada rumus diatas, besarnya *opportunity of cost variable* dihitung dari pengurangan antara *expected realizable value* dan *expected conditional value*. Dengan demikian berdasarkan contoh tersebut, maka besarnya *opportunity of cost variable* adalah \$ 1.000.000,-

*Opportunity of cots variable* merupakan variabel yang membedakan antara *expected conditional value* dan *expected realizable value*. Berarti dari contoh tersebut, maka besarnya nilai yang membedakan antara kedua variabel tersebut adalah \$ 1.000.000,- Maksudnya bahwa dalam suatu perusahaan terdapat kedua nilai

tersebut, dimana berdasarkan probabilitas seseorang yang berada dalam suatu perusahaan, maka ada nilai yang membedakan antara keduanya.

Setelah kita membahas masalah hubungan antara faktor yang mempengaruhi nilai individu yaitu *expected conditional value* dan *expected realizable value*, maka selanjutnya akan dijelaskan mengenai rumus untuk menghitung kedua variabel tersebut. Rumus yang dimaksud adalah sebagai berikut:

$$E(CV) = \sum_{t=1}^n \left[ \frac{\sum_{i=1}^{m-1} R_i \cdot P(R_i)}{(1+T)^t} \right] \quad \text{dan} \quad E(RV) = \sum_{t=1}^n \left[ \frac{\sum_{i=1}^m R_i \cdot P(R_i)}{(1+T)^t} \right]$$

yaitu:

$E(CV)$  = 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 I

$t$  = waktu

$m$  = keadaan bila keluar

$(1-T)$  = discount factor of money

Selain faktor-faktor yang telah dibahas diatas, faktor-faktor penentu nilai individu yang lain juga berperan penting adalah keterampilan, tingkat keaktifan dan sikap atau perilaku seseorang dalam organisasi. Ketiga faktor tersebut akan mempengaruhi atau menentukan peran dan penghargaan yang diterima oleh individu sebagai bagian dari keanggotaannya dalam organisasi.

Dari model yang dikembangkan oleh Flamholtz tersebut, dapat disimpulkan bahwa nilai individu yang diharapkan dapat direalisasi bagi organisasi, diperoleh dengan cara mempertimbangkan nilai bersyarat individu (*expected conditional value*) dan kemungkinan mempertahankan keanggotaan karyawan dalam organisasi. Nilai bersyarat individu dipengaruhi oleh faktor pendukung nilai individu, sedangkan kemungkinan dalam mempertahankan keanggotaan karyawan dalam organisasi dipengaruhi oleh tingkat kepuasan yang berkaitan dengan peranan dan penghargaan yang diterima.

#### **b. Pengukuran Non Moneter - Faktor Penentu Nilai Kelompok**

Model pengukuran faktor penentu nilai kelompok di usulkan oleh Likert dan Bowers. Model ini menggambarkan kemampuan produktif organisasi manusia. Faktor-faktor penentu nilai kelompok berkaitan dengan tiga variabel yang mempengaruhi efektivitas manusia dalam suatu organisasi. Ketiga faktor tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

### 1. Variabel Penyebab (*Causal Variables*)

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 perusahaan. Ada dua tipe yang berbeda dari variabel penyebab adalah perilaku manajerial dan perilaku organisasi.

### 2. Variabel Perintang (*Intervening Variables*)

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

### 3. Variabel Hasil Akhir (*End-Result Variables*)

Variabel ini merupakan variabel dependen yang mencerminkan hasil yang dicapai organisasi seperti produktivitas, kepuasan, tingkat biaya, kerugian, pertumbuhan, *market share*, *earning's* dan *financial performance*.



Hubungan antara ketiga variabel ini adalah, variabel penyebab tertentu mendorong tingkat variabel perintang tertentu yang selanjutnya menghasilkan *end result variables*.

Pengukuran terhadap *causal variables* dengan *intervening variables* harus dilakukan dalam jangka waktu beberapa tahun sehingga dapat menghasilkan data-data yang diperlukan dalam perhitungan nilai sumber daya manusia suatu organisasi.

## **2. Pengakuan Sumber Daya Manusia**

Suatu item yang terdapat dalam laporan keuangan, harus memenuhi beberapa kriteria dasar sehingga dapat diakui dan dimasukkan sebagai suatu informasi keuangan dalam laporan keuangan. Menurut konsep laporan keuangan, ada empat kriteria dasar dari pengakuan yaitu:

1. Definisi (*definitions*)
2. Dapat Diukur (*measurability*)
3. Relevansi (*relevance*)
4. Dapat dipercaya (*realibility*)

Kriteria-kriteria tersebut sangat penting dalam menentukan apakah suatu item dapat diakui sebagai elemen laporan keuangan atau tidak. Untuk lebih jelas, berikut akan dibahas mengenai ke-empat kriteria tersebut.

### 2.1. Definisi (*definitions*)

Untuk mengakui suatu item tertentu di dalam laporan keuangan, maka kriteria utama yang harus dipenuhi adalah “*definitions*”. Dengan kata lain, sumber daya manusia dapat diakui sebagai aktiva perusahaan dan dilaporkan dalam laporan keuangan perusahaan, 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 transaksi atau peristiwa masa lalu. Definisi ini memiliki tiga kriteria dasar yaitu:

1. Merupakan sumber-sumber ekonomi perusahaan yang mampu memberikan manfaat ekonomi atau jasa-jasa masa datang
2. Diperoleh dan dikendalikan oleh kesatuan usaha tertentu
3. Sebagai hasil dari transaksi atau peristiwa masa lalu.

Dari pengertian 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. Jasa-jasa potensial atau manfaat ekonomi dari aktiva sumber daya manusia adalah kemampuannya untuk mendayagunakan manfaat ekonomi dari aktiva-aktiva perusahaan dan sekaligus mengarahkannya pada pencapaian tujuan organisasi.



Sumber daya manusia suatu perusahaan diperoleh melalui proses rekrutmen, seleksi atau penyaringan. Setelah diterima menjadi karyawan, karyawan tersebut akan menjalani pelatihan dan pengembangan (*training*) untuk siap bekerja. Hal ini berarti bahwa, untuk mendapatkan sumber daya manusia yang berkualitas dan dapat menghasilkan suatu nilai dalam perusahaan, maka pihak perusahaan harus mengeluarkan sejumlah biaya untuk mendapatkannya. Dengan demikian, biaya-biaya tersebut juga harus diperhitungkan dalam menentukan nilai aktiva sumber daya manusia.

Dari penjelasan di atas, diambil kesimpulan bahwa sumber daya manusia jelas memenuhi definisi dari aktiva. 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 bahkan dinikmati oleh perusahaan. Ini berarti, sumber daya manusia memberikan nilai pada perusahaan.

## **2.2. Dapat Diukur (*measurability*)**

Dalam kriteria "*measurability*", suatu item akan memiliki makna dan dapat dikuantifikasikan dalam unit moneter, apabila item tersebut dapat diukur. Ada lima

atribut yang digunakan untuk mengukur suatu aktiva yang diatur dalam FASB No.5 yaitu:

1. Historical cost
2. Current cost
3. Current market value
4. Net realizable value
5. 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-atribut yang digunakan untuk mengukur biaya dan nilai dari sumber daya manusia, tidak bertentangan dengan kelima atribut yang telah ditetapkan tersebut. Dengan kata lain, metode-metode pengukuran dari biaya dan nilai sumber daya manusia memenuhi kriteria "*measurability*". Kendala berupa kelemahan yang melekat pada setiap metode pengukuran dapat diatasi dengan cara memadukan pendekatan moneter dan pendekatan non-moneter

Cara lain untuk mengatasi beberapa kesulitan dalam mengukur aktiva sumber daya manusia, seperti masalah kapitalisasi dan amortisasi biaya sumber daya manusia adalah dengan menganalisis atau memisahkan biaya-biaya sumber daya manusia.

### 2.3. Relevansi (*relevance*)

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 lainnya. Agar suatu informasi tersebut relevan, maka ada tiga sifat dasar yang harus dipenuhi yaitu memiliki nilai prediksi, memiliki umpan balik (*feed back*) dan tepat waktu (*timeliness*).

Dengan demikian, informasi mengenai sumber daya manusia memenuhi kriteria “relevan”, karena informasi ini memiliki kemampuan untuk membuat perbedaan keputusan oleh para pemakai informasi, seperti pihak manajemen (internal) dan pihak eksternal lainnya. Dengan adanya informasi mengenai “*human assets*” para pemakai informasi akuntansi dapat mengetahui seberapa jauh *human assets* suatu perusahaan telah bertambah atau berkurang dalam suatu periode dan seberapa jauh memberikan nilai tambah bagi perusahaan.

Informasi akuntansi mengenai sumber daya manusia memenuhi kriteria “relevan” karena informasi ini akan membantu para pengambil keputusan untuk membuat prediksi mengenai hasil atau akibat dari peristiwa-peristiwa yang terjadi dimasa lalu, sekarang dan masa yang akan datang. Informasi sumber daya manusia juga membantu para pengambil keputusan untuk membuat suatu koreksi terhadap prediksi yang telah dibuat sebelumnya. Dengan kata lain, kriteria “relevan” telah

dipenuhi oleh item sumber daya manusia, maka harus dimasukkan dalam informasi laporan keuangan atau informasi akuntansi.

#### **2.4. Dapat dipercaya (*reliability*)**

Kualitas utama yang lain dalam pengakuan adalah “reliabilitas”. Suatu informasi dapat dikatakan reliabilitas apabila informasi tersebut dapat menggambarkan keadaan secara tepat, teruji dan netral. Tepat, artinya informasi tersebut tidak bias. Teruji, berarti informasi tersebut dapat diuji kebenarannya dengan menggunakan pengukuran yang sama. Sedangkan netral, berarti informasi tersebut diarahkan untuk kebutuhan para pemakai dan tidak tergantung pada kebutuhan atau keinginan pihak-pihak tertentu.

Seperti halnya pada kriteria relevansi, maka informasi mengenai sumber daya manusia memenuhi kriteria “*reliability*” karena informasi ini memiliki kemampuan untuk membuat perbedaan keputusan para pemakai informasi akuntansi atau informasi keuangan. Selain itu kebenaran dari informasi akuntansi mengenai sumber daya manusia diperoleh melalui pengujian yang dilakukan dengan menggunakan pengukuran moneter dan non-moneter. Dengan kata lain, item sumber daya manusia memenuhi kriteria pengakuan yang ke-empat yaitu “*reliability*” atau dapat dipercaya, sehingga informasi ini juga harus dimasukkan dalam laporan keuangan sebagai informasi akuntansi.

Dari penjelasan mengenai ke-empat kriteria dari pengakuan tersebut, diambil kesimpulan bahwa informasi mengenai sumber daya manusia atau item sumber daya manusia harus diakui dalam informasi akuntansi atau laporan keuangan sebagai aktiva. Pengakuan ini dimaksudkan agar para pemakai laporan keuangan dapat mempertimbangkan pengambilan keputusannya dengan memperhatikan suatu item atau unsur yang selama ini diabaikan yaitu unsur “manusia” atau sumber daya manusia.

Dengan diakuinya sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan, maka informasi keuangan tidak lagi bias, karena informasi mengenai manusia telah diperhitungkan. Hal ini sangat penting karena dalam suatu organisasi, manusia memiliki kemampuan yang lebih dalam menjalankan suatu organisasi maupun mencapai tujuan organisasi tersebut. Suatu organisasi dapat mencapai tujuannya apabila didalam organisasi tersebut ada unsur yang menggerakkan unsur-unsur yang lain. Unsur yang dimaksud adalah unsur manusia atau sumber daya manusia. Atau dengan kata lain, karyawan yang ada dalam suatu organisasi mempunyai peranan yang penting dalam mencapai tujuan organisasi atau perusahaan.

### C. Pelaporan Sumber Daya Manusia Sebagai Aktiva

Akuntansi sumber daya manusia didefinisikan sebagai proses pengidentifikasian dan pengukuran data mengenai sumber daya manusia dan menyampaikan informasi tersebut kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Definisi ini menunjukkan bahwa setelah ada pengukuran dan pengakuan mengenai sumber daya manusia, maka tahap yang selanjutnya adalah harus melaporkan data sumber daya manusia kepada pihak-pihak yang berkepentingan tersebut. Pelaporan mengenai data sumber daya manusia ini dilakukan dalam media “laporan keuangan”.

Informasi mengenai sumber daya manusia diperlukan oleh pihak pemakai laporan keuangan sebagai bahan pertimbangan dalam pengambilan keputusan. Namun informasi ini belum lazim diungkapkan dalam laporan keuangan, walaupun sumber daya manusia memberikan peran yang cukup besar bagi keberhasilan usaha suatu organisasi.

Dalam pelaporan keuangan ada tiga tujuan yang mendasar yang ditetapkan oleh FASB. Tujuan dari pelaporan keuangan tersebut adalah (Keiso, 1992:9), sebagai berikut:

1. Memberikan informasi yang berguna bagi investor dan kreditor sekarang yang potensial serta pemakai laporan keuangan lainnya dalam pengambilan keputusan investasi, kredit dan keputusan-keputusan lain yang sejenis.

2. Menyediakan informasi yang membantu para investor, kreditor dan lainnya dalam mengevaluasi jumlah, waktu dan ketidakpastian prospektif penerimaan kas yang berasal dari deviden atau bunga dan penerimaan dari penjualan, penebusan atau pelunasan, surat berharga atau pinjaman. Karena aliran kas bagi investor dan kreditor berhubungan dengan aliran kas perusahaan, maka laporan keuangan harus menyajikan informasi yang dapat membantu investor, kreditor dan lainnya dalam mengevaluasi jumlah, waktu dan ketidakpastian aliran kas perusahaan yang bersangkutan dimasa mendatang.
3. Menyediakan informasi mengenai sumber-sumber ekonomi perusahaan, klaim terhadap sumber ekonomi tersebut (kewajiban perusahaan untuk mentransfer sumber-sumber ekonomi kepada kesatuan lain dan ekuitas pemilik), dan pengaruh dari transaksi, kejadian dan situasi yang mengubah sumber ekonomi serta klaim terhadap sumber ekonomi tersebut.

Secara ringkas, tujuan pelaporan keuangan adalah untuk (1) memberikan informasi yang berguna dalam keputusan investasi dan kredit, (2) memberikan informasi yang berguna dalam menilai prospek arus kas, dan (3) memberikan informasi mengenai sumber ekonomi perusahaan, klaim pada sumber ekonomi tersebut, dan perubahan dalam sumber ekonomi tersebut.

Informasi sumber daya manusia sebagai aktiva dapat dimasukkan dalam laporan keuangan dengan memberi nama “investasi sumber daya manusia”, karena pengeluaran untuk pengembangan sumber daya manusia memberikan manfaat ekonomi bagi perusahaan. Sumber daya manusia bukan merupakan aktiva tetap karena perusahaan tidak dapat memiliki secara fisik tetapi hanya menguasai sebatas kemampuan dari karyawan tersebut.

Pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva juga menyebabkan proses amortisasi yang sama yaitu berdasarkan manfaat ekonomi yang dapat diberikan oleh sumber daya manusia. Amortisasi sumber daya manusia ini cukup sulit karena kriteria sumber daya manusia berbeda dengan aktiva, yaitu diantaranya karena sumber daya manusia dapat meninggalkan perusahaan sewaktu-waktu sehingga sulit menentukan nilai manfaatnya.

Sedangkan penghapusan nilai sumber daya manusia dilakukan apabila karyawan mengundurkan diri, meninggal dunia, PHK, dan lain-lain. Penghapusan tersebut dianggap sebagai biaya dan dibebankan pada periode terjadinya penghapusan.

Pelaporan sumber daya manusia dalam laporan keuangan akan mampu memberikan perbedaan dalam suatu keputusan para pemakai informasi tersebut dan menggambarkan keadaan secara tepat, teruji dan netral.



Berikut ini peneliti mencoba memberikan contoh model laporan keuangan dengan menerapkan informasi investasi sumber daya manusia.

PT "SUMBER"  
NERACA  
PER 31-12-199x  
(dalam ribuan rupiah)

	1 Januari 199x	31 Desember 199x
<b>AKTIVA</b>		
Aktiva Lancar:		
Kas	1.000.000	1.100.000
Piutang	750.000	900.000
Aktiva Jangka Panjang:		
Aktiva Tetap	2.500.000	2.750.000
Investasi SDM	1.250.000	1.500.000
Kelebihan nilai taks.biaya SDM	<u>650.000</u>	<u>1.000.000</u>
Nilai taksiran dari SDM	1.900.000	2.500.000
Aktiva tidak berwujud	700.000	750.000
Aktiva lain-lain	<u>350.000</u>	<u>400.000</u>
TOTAL AKTIVA.....	<u>7.200.000</u>	<u>8.400.000</u>
<b>PASIVA</b>		
Hutang Lancar	400.000	500.000
Hutang Jangka Panjang	500.000	450.000
Hutang lain-lain	200.000	350.000
Modal Saham	3.500.000	3.750.000
Laba Ditahan:		
keuangan	700.000	850.000
SDM - biaya	1.250.000	1.500.000
SDM - tambahan nilai	<u>650.000</u>	<u>1.000.000</u>
	<u>2.600.000</u>	<u>3.250.000</u>
TOTAL PASIVA.....	<u>7.200.000</u>	<u>8.400.000</u>

**Catatan:** SDM (Sumber Daya Manusia)

PT "SUMBER"  
LAPORAN RUGI - LABA  
untuk tahun yang berakhir 13-12-199x  
(dalam ribuan rupiah)

Penjualan		4.200.000
Biaya-biaya:		
depresiasi aktiva tetap	150.000	
pengeluaran pada SDM	1.350.000	
biaya lain-lain	<u>1.500.000</u>	
		<u>(3.000.000)</u>
Laba Kotor.....		1.200.000
Pajak penghasilan (20%)		<u>(240.000)</u>
Laba sebelum pengakuan investasi SDM .....		960.000
Investasi nilai SDM	1.250.000*	
dikurangi :		
amortisasi	500.000	
penghapusan	<u>500.000</u>	
		<u>(1.000.000)</u>
Kenaikan nilai bersih investasi SDM		250.000*
Kenaikan nilai bersih taksiran biaya SDM		<u>350.000*</u>
<b>Laba setelah pengakuan investasi SDM .....</b>		<b><u><u>1.560.000</u></u></b>

**catatan:** \* 1.250.000 = angka dari neraca

\* 250.000 = kenaikan investasi SDM dari 1 Jan - 31 Des

\* 350.000 = kenaikan dari taksiran biaya SDM dari 1 Jan - 31 Des

Dari contoh laporan keuangan tersebut (neraca dan rugi-laba) menunjukkan bahwa PT "SUMBER" selama tahun 199x melakukan investasi dalam sumber daya manusia sebesar Rp 1.250.000.000, sedangkan nilai taksiran sebesar Rp 600.000.000 (kenaikan dari Rp 1.900.000.000 menjadi Rp 2.500.000.000). Nilai buku yang dikapitalisasi sebesar Rp 500.000 (amortisasi) sedangkan penghapusan adalah sebesar Rp 500.000. Selama tahun 199x terjadi pembebanan Rp 350.000.000 dari kelebihan nilai sumber daya manusia yang diperkirakan (kenaikan dari kelebihan taksiran nilai SDM yaitu Rp 650.000 menjadi Rp 1.000.000).

Untuk mengetahui kenaikan nilai investasi sumber daya manusia, berikut ini akan disajikan contoh laporan perubahan nilai sumber daya manusia. (lihat hal:89)

PT "SUMBER"  
LAPORAN PERUBAHAN NILAI SUMBER DAYA MANUSIA  
31 DESEMBER 199x  
(dalam ribuan rupiah)

---

**Kenaikan Nilai Sumber Daya Manusia:**

karyawan baru	800.000	
kenaikan nilai karyawan lama	350.000	
transfer karyawan (dari luar)	<u>100.000</u>	
Total kenaikan nilai Sumber Daya Manusia		1.250.000

**Penurunan Nilai Sumber Daya Manusia:**

amortisasi	500.000	
pemberhentian karyawan	100.000	
pensiun	200.000	
meninggal	100.000	
transfer karyawan (keluar)	75.000	
penurunan nilai karyawan lama	<u>25.000</u>	
Total penurunan nilai Sumber Daya manusia		<u>(1.000.000)</u>
Kenaikan bersih nilai Sumber Daya Manusia ditambah:		250.000
Saldo awal nilai SDM		<u>1.250.000</u>
<b>Nilai Investasi Sumber Daya Manusia</b>		<b><u><u>1.500.000</u></u></b>

Angka 1.500.000 sama dengan angka pada neraca 31 Desember 199x yang menunjukkan bahwa perubahan dalam nilai sumber daya manusia dapat dihitung seperti di atas. Artinya bahwa investasi sumber daya manusia yang sebenarnya adalah

investasi akhir dari SDM. Investasi akhir ini diperoleh dari kenaikan investasi SDM selama satu periode ditambah dengan investasi awal dari SDM.

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 atau jasa-jasa potensial dari sumber daya manusia tersebut (karyawan perusahaan) untuk periode selanjutnya.

### **1. Pendekatan-pendekatan pelaporan investasi dalam aktiva manusia**

Terdapat empat metode yang memungkinkan dalam menyajikan investasi pada aktiva manusia dalam laporan keuangan. Informasi ini disajikan dalam: surat direksi (*president's letter*), surat laporan dari aktiva tidak berwujud (*a statement of intangibles*), laporan keuangan tambahan yang belum diaudit (*unaudited supplementary financial statements*) dan diintegrasikan ke dalam laporan keuangan konvensional (*conventional financial statements*).

Surat direksi (*president's letter*) dari laporan tahunan perusahaan sering memasukkan informasi mengenai pengeluaran-pengeluaran dalam sumber daya manusia yang mungkin cukup signifikan (terutama dalam industri jasa) dan secara relatif lebih penting daripada pengeluaran untuk aktiva fisik. Sebagai suatu tolak ukur intern terhadap akuntansi untuk aktiva manusia, surat direksi dapat melaporkan

pengeluaran-pengeluaran yang dilakukan sebagai investasi dalam aktiva manusia selama periode berjalan.

Pendekatan kedua adalah menyajikan informasi mengenai investasi dalam aktiva manusia dalam suatu laporan aktiva tidak berwujud (*a statement of intangibles*). Pendekatan ini diusulkan oleh kantor akuntan Arthur Anderson & Co sebagai suatu metode yang berkaitan dengan semua yang dinamakan “intangibles”, termasuk aktiva manusia (*human assets*). Kantor akuntan ini mengusulkan bahwa pengeluaran-pengeluaran utama untuk “intangibles” termasuk sumber daya manusia harus disajikan sebagai klasifikasi yang terpisah dalam perhitungan rugi-laba. Lebih lanjut kantor akuntan tersebut menyatakan bahwa perusahaan yang melakukan pengeluaran besar untuk penciptaan “intangibles” harus menyajikan suatu laporan yang dinamakan “*statement of intangibles*”. Laporan tersebut harus menunjukkan pengeluaran yang dilakukan untuk berbagai kelompok aktiva tidak berwujud untuk periode yang berjalan atau periode sebelumnya.

Usulan tersebut cukup menarik karena memberikan informasi kepada investor tentang investasi dalam sumber daya manusia. Tetapi jika diteliti lebih lanjut, usulan ini agaknya meninggalkan kesulitan pada masalah mengamortisasi aktiva tidak berwujud tersebut.

Dengan demikian ada keterbatasan utama pada usulan ini adalah bahwa laporan keuangan masih terdistorsi. Neraca dapat terdistorsi karena aktiva total

perusahaan (manusia, keuangan dan fisik) terlalu rendah. Pengukuran pendapatan juga dapat terdistorsi karena semua pengeluaran untuk aktiva manusia dibiayakan dalam periode terjadi. Dengan demikian, pengukuran ROI perusahaan tetap terdistorsi.

Pendekatan ketiga terhadap masalah ini adalah menyajikan informasi mengenai investasi sumber daya manusia dalam laporan keuangan yang belum diaudit.

Perusahaan dapat menyusun sekumpulan laporan keuangan yang menunjukkan investasi dalam aktiva manusia dengan konvensi akuntansi sumber daya manusia yang diusulkan dan memasukkan laporan tersebut sebagai informasi tambahan dalam laporan tahunan perusahaan. Laporan ini akan memberikan tambahan bahwa laporan tersebut seharusnya dipertimbangkan secara terpisah dari laporan keuangan konvensional.

Pendekatan keempat adalah metode yang menyajikan investasi dalam aktiva manusia ke dalam laporan keuangan konvensional. Metode ini mencakup kapitalisasi investasi dalam aktiva manusia dan amortisasi dari investasi tersebut selama masa manfaat ekonomi yang diharapkan.

Dari pembahasan ini disimpulkan bahwa masih banyak kendala dalam menerapkan akuntansi sumber daya manusia. Namun kendala-kendala tersebut tidak menjadi suatu masalah yang serius, jika informasi mengenai data manusia dalam

perusahaan menjadi lebih akurat, sehingga metode-metode yang secara umum telah diusulkan dapat digunakan untuk memperhitungkan keberadaan manusia dalam perusahaan sebagai suatu nilai tambah bagi perusahaan itu sendiri.

Dengan demikian informasi mengenai investasi dalam aktiva manusia juga sangat penting bagi pihak-pihak tertentu dalam pengambilan keputusan untuk pencapaian tujuan usahanya.

## **2. Keterbatasan laporan keuangan tanpa aktiva manusia**

Praktik akuntansi untuk investasi dalam sumber daya manusia sebagai biaya daripada sebagai aktiva berakibat pada perhitungan rugi-laba dan neraca menjadi terdistorsi.

Dalam perhitungan rugi-laba, angka yang disajikan sebagai “laba bersih” terdistorsi karena akuntansi memperlakukan semua pengeluaran yang dilakukan untuk memperoleh atau mengembangkan sumber daya manusia sebagai biaya selama periode terjadinya daripada mengakapitalisir dan mengamortisasi biaya-biaya tersebut selama umur manfaat ekonomi yang diharapkan. Sedangkan neraca terdistorsi karena angka yang diberi nama “aktiva total” tidak termasuk aktiva manusia.

Baik dari pandangan manajemen maupun investor, praktik akuntansi saat ini untuk aktiva manusia menyebabkan masalah yang lain yaitu mendistorsi pengukuran



return of investment (ROI). Karena ROI merupakan rasio laba bersih terhadap aktiva total, maka berdasarkan informasi tanpa aktiva manusia ROI menjadi terdistorsi. Jika investor yang ingin mendasari keputusan mereka atas ROI suatu organisasi, maka harus berusaha melakukan penyesuaian dalam aktiva manusia.

Dengan demikian, disimpulkan bahwa informasi akuntansi tanpa aktiva manusia akan memberikan informasi bagi para pemakai laporan keuangan, karena dapat mempengaruhi kesalahan dalam pengambilan keputusan perusahaan.

#### **D. Perdebatan Mengenai Pengukuran dan Pengakuan Sumber Daya Manusia Sebagai Aktiva Perusahaan**

Akuntansi sumber daya manusia mencakup pengukuran biaya-biaya yang terjadi untuk merekrut, memilih, mempekerjakan, melatih dan mengembangkan aktiva manusia. Akuntansi sumber daya manusia juga mengukur nilai ekonomis dari manusia dalam organisasi. Secara singkat, akuntansi sumber daya manusia mencakup akuntansi untuk manusia sebagai sumber daya organisasi.

Walaupun telah dikembangkan sejak tahun 1960-an, namun akuntansi sumber daya manusia belum mendapat perhatian yang cukup serius dari para ahli ekonomi khususnya akuntansi. Gagasan mengenai pengukuran dan pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan dikembangkan oleh Rensis Likert dan banyak menimbulkan pro dan kontra diantara para ahli.

Theodore Schultz yang menerima hadiah nobel untuk karyanya pada teori ini menyatakan (1961) bahwa “tenaga kerja telah menjadi kapitalis bukan dari suatu difusi/penyebaran kepemilikan saham, melainkan dari perolehan pengetahuan dan keterampilan yang mempunyai nilai ekonomis”.

BF. Kiker (1968) dalam suatu penelaan sejarah dari perkembangan teori modal manusia menunjukkan bahwa ahli ekonomi sebelumnya seperti Fisher dan Adam Smith, mengakui adanya modal manusia. Ada dua metode yang digunakan oleh ahli ekonomi untuk mengukur modal manusia adalah berdasarkan biaya produksi (*cost of production*) dan prosedur laba yang dikapitalisir (*capitalized earnings prosedures*).

Para ahli manajemen sumber daya manusia seperti George S. Odiorne (1963) dan ahli jiwa organisasional Rensis Likert (1967) telah memperlakukan manusia sebagai sumber daya organisasi yang bernilai dalam karya mereka. Seperti halnya dalam buku “*The Human Organization: Its Management and Value*” (1967), Likert menyatakan bahwa “setiap aspek dari suatu aktivitas perusahaan ditentukan oleh kompetisi, motivasi dan efektivitas umum dari organisasi manusianya”.

Ada juga dukungan diantara beberapa ahli teori akuntansi sebelumnya yang memperlakukan manusia sebagai aktiva dan memperhitungkan nilai aktiva tersebut. Seperti D.R Scott dalam bukunya “*Theory of Account*” (1925), menyatakan “*a trained force of technical operatives assets*” (tenaga kerja yang terlatih dari operator teknis

selalu merupakan aktiva yang bernilai). Sama halnya dengan William A. Patton dalam bukunya "*Accounting Theory*" (1962) menyatakan bahwa "*in a business enterprise a well organized and loyal personnel may be a much more important assets than a stock of merchandise* (dalam suatu usaha, personil yang diorganisir dengan baik dan loyal/setia mungkin jauh lebih penting daripada suatu persediaan barang)".

Selain para ahli teori akademis, manajer praktik juga mengakui pentingnya aktiva manusia. Contohnya, dalam laporan tahunan 1966, Uniroyal INC di Amerika Serikat menyatakan bahwa "*Our prime resource is people (we are) essentially a colletion of skills-the varied experience of our 6800 employees..... Uniroyal has plants and has capital, but most of all, it has people*" (sumber daya kami yang utama (terpenting) adalah manusia. Kami pada dasarnya merupakan kumpulan keterampilan-keterampilan yang beraneka ragam dari 6800 karyawan kami..... Perusahaan kami mempunyai pabrik-pabrik dan modal, akan tetapi yang paling penting adalah manusianya).

Dengan berbagai aliran pemikiran, semuanya mengarahkan kesimpulan bahwa organisasi memiliki aktiva yang bernilai dalam manusia. Manusia sendiri merupakan suatu bentuk modal yaitu modal manusia.

Dari sekian banyak pendapat yang mendukung gagasan mengenai pentingnya sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan, terdapat juga pendapat kontra dari beberapa hli mengenai hal ini.

Gambling (1976) dalam bukunya "*Accounting for the Human Factor*" berpendapat bahwa tidak mungkin untuk memasukkan sumber daya manusia ke dalam neraca, seperti gedung, dan bangunan pabrik. Ia juga berpendapat bahwa kapitalisasi atas biaya rekrut maupun pelatihan merupakan masalah dalam pengalokasian overhead.

Mee (1982) dalam bukunya *Accounting for the Human Factor* bahwa *human assets* tidak dapat diuraikan dari elemen-elemen yang lain dari suatu organisasi yaitu pegawai berinteraksi dan mencapai efektivitas. Ditambahkan bahwa suatu organisasi tidak dapat mengontrol manusia sama halnya dengan mengontrol aktiva fisik.

Walaupun konsep dan metode mengenai pengukuran dan pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan telah dikemukakan oleh para ahli, namun hal ini tetap menjadi suatu kendala dalam penelitian selanjutnya. Kendala disini berupa kelemahan-kelemahan yang ada pada masing-masing metode pengukurannya.

Dengan demikian penelitian ini tidak akan berakhir sampai di sini tetapi diharapkan agar dapat ditemukannya suatu metode pengukuran yang tepat untuk memprioritaskan keberadaan manusia dalam suatu perusahaan. Hal ini sangat penting mengingat manusia merupakan pusat dari pencapaian tujuan organisasi.

## **BAB V**

### **P E N U T U P**

#### **A. Kesimpulan**

Akuntansi sumber daya manusia merupakan suatu konsep baru dalam ilmu akuntansi yang belum diakui dalam standar akuntansi, walaupun akuntansi sumber daya manusia telah dikembangkan pada tahun 1960-an. Pada awal mula perkembangannya, isu penekanannya adalah pada pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan. Alasannya adalah manusia atau sumber daya manusia memiliki kemampuan untuk memberikan manfaat dimasa yang akan datang bagi perusahaan.

Meski akuntansi sumber daya manusia telah dikembangkan sekitar tahun 1960-an, tetapi hingga saat ini belum ada kesepakatan mengenai metode pengukuran yang tepat untuk mengukur dan mengakui sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan. Metode atau konsep-konsep yang telah dikembangkan oleh para ilmuwan selama ini masih pada tahap “kerangka teoritis”. Kesulitan ini disebabkan karena kompleksitas dan karakteristik “unik” dari sumber daya manusia.

Menurut akuntansi konvensional, syarat suatu item diakui sebagai aktiva adalah item tersebut dapat dikendalikan dan dikuasai oleh suatu kesatuan usaha tertentu, digunakan untuk melunasi hutang dan dapat diperjualbelikan. Pandangan ini mengakibatkan sumber daya manusia tidak dapat diakui sebagai aktiva perusahaan, karena sumber daya manusia tidak dapat dimiliki dan dikuasai. Selain itu sumber

daya manusia juga tidak dapat digunakan untuk melunasi hutang dan tidak dapat diperjualbelikan sebagaimana aktiva-aktiva yang lain.

Dengan tidak diakuinya sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan, maka hal ini justru menyesatkan para pemakai informasi akuntansi. Informasi akuntansi yang tersaji dalam laporan keuangan selama ini kurang mencerminkan performance perusahaan secara menyeluruh, karena mengabaikan suatu komponen yang paling vital yaitu sumber daya manusia atau karyawan dalam perusahaan tersebut. Ketidaklengkapan ini berdampak pada pengambilan keputusan para pemakai informasi akuntansi yang tidak maksimal.

Karena sumber daya manusia memiliki karakteristik “unik”, maka pengukuran dan pengakuan akuntansi terhadap sumber daya manusia harus dibedakan dengan aktiva-aktiva lain. Dengan kata lain, pendekatan, metode atau konsep-konsep tertentu yang digunakan dalam pengukuran dan pengakuan terhadap sumber daya manusia tidak harus berpatokan pada kerangka konseptual akuntansi konvensional. Untuk hal-hal baru yang belum diatur dalam akuntansi konvensional, pemecahannya adalah dengan mengembangkan kerangka-kerangka teoritis baru yang sesuai.

Sumber daya manusia dapat diakui sebagai aktiva karena sumber daya manusia merupakan subyek perusahaan. Sumber daya manusia merupakan sumber ekonomi yang sekarang ada dalam perusahaan dan mampu memberikan manfaat

ekonomi masa datang atau jasa-jasa potensial bagi perusahaan. Manfaat ekonomi atau jasa-jasa potensial tersebut dinikmati dan dikendalikan oleh perusahaan.

Pengukuran sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan dilakukan melalui dua pendekatan yaitu pendekatan biaya dan pendekatan nilai. Pendekatan biaya dimaksudkan untuk mengidentifikasi dan mengukur biaya-biaya yang telah dikorbankan perusahaan untuk mendapatkan sumber daya manusia. Sedangkan pendekatan nilai dimaksudkan untuk mengestimasi nilai sumber daya manusia dengan cara menghitung dan mempertimbangkan faktor-faktor penentu nilai individu atau kelompok serta faktor-faktor organisasional.

Pelaporan akuntansi yang sesuai untuk akuntansi sumber daya manusia adalah sebagai investasi sumber daya manusia. Alasannya adalah (1) pada saat seseorang direkrut menjadi karyawan perusahaan, ia telah memiliki nilai mula-mula atau nilai awal, yaitu nilai yang melekat pada seseorang karena tingkat pendidikan, keahlian, tingkat keterampilan serta kemampuan lain yang dimiliki (2) biasanya manfaat ekonomi atau jasa-jasa potensial yang dinikmati oleh perusahaan karena perusahaan menginventasikan dananya dalam sumber daya manusia lebih tinggi dari sejumlah biaya yang telah dikorbankan (3) investasi dalam sumber daya manusia dimaksudkan untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas dalam upaya mencapai produktivitas dan profitabilitas perusahaan.



Untuk melaporkan sumber daya manusia dalam perusahaan perlu diidentifikasi adanya faktor-faktor yang mengakibatkan kenaikan nilai dan faktor-faktor yang mempengaruhi penurunan nilai sumber daya manusia dalam suatu periode.

Keakuratan mengenai informasi keuangan dengan melibatkan faktor manusia dalam perusahaan, akan sangat bermanfaat bagi para pemakai laporan keuangan karena sangat berpengaruh dalam pengambilan keputusan. Informasi keuangan mengenai akuntansi manusia, akan menjadi informasi keuangan yang sangat bermanfaat bagi semua pihak yang membutuhkannya.

## **B. S a r a n**

Akuntansi sumber daya manusia sudah saatnya untuk dikembangkan secara serius. Upaya untuk mengembangkan dan mengaplikasikannya dalam praktik nyata hendaknya diperlukan persiapan yang cukup matang, mengingat masalah dalam akuntansi sumber daya manusia sangat kompleks.

Bagi pihak perusahaan, sebaiknya selain membuat laporan keuangan, juga membuat suatu laporan yang menghasilkan informasi keuangan yang lebih relevan bagi para pihak yang berkepentingan dalam perusahaan. Hal ini dapat dilakukan perusahaan dengan menyajikan laporan keuangan yang dilengkapi dengan informasi



sumber daya manusia karena informasi ini juga diperlukan dalam pengambilan keputusan.

Bagi para ahli akuntansi hendaknya melakukan penelitian lebih lanjut mengenai konsep akuntansi sumber daya manusia agar layak diterapkan dalam perusahaan, mengingat pentingnya informasi sumber daya manusia bagi pengambilan keputusan ekonomi.

## 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.
- Atmaja, Lukas S. (1994). *Manajemen Keuangan Buku I*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Belkaoui, Ahmed. (1992). *Accounting Theory*. 3rd Edition. New York: Harcourt Brace Javanovich.
- Brummet R. Lee (1978). *Human Resource Accounting, Modern Accounting*. Edited by Sidney Davidson & Roman L. Weil. New York.
- Cashin, James. A & Polimeni. Ralph. S. (1985). *Cost Accounting*. Ahli Bahasa Gunawan Hutahuruk (1986). Jakarta: Erlangga.
- Flamholtz, Eric. G. (1989). *Human Resource Accounting: An Overview in Behavioral Accounting*. Edited by Siegel, Ramanaskas Marconi, South Western Publishing.
- Godfrey. Jayne, Hodgson. Allan, & Holmet. Scott (1997). *Accounting Theory*, 3rd Edition. New York, Brisbane: John Wiley & Sons. Inc.
- Harahap, Sofyan Safri. (1994). *Teori Akuntansi*. Jakarta: Grafindo Persada.
- Harmer, Lawrence H., Carter, William U. & Usry, Milton F. (1994). *Cost Accounting*. Cincinnati, Ohio: South Western Publishing.
- Hendriksen, Eldon. S. & Nougroho. W. (1996). *Teori Akuntansi*. Jakarta: Erlangga.
- Hopwood, Anthony. (1974). *Accounting and Human Behavior*. Contemporari topics in accounting series. New Jersey: Prentice - Hall.

- Hornrgren, Charles T., Sunden, Garry L. & Elliott, John A. (1998). *Pengantar Akuntansi Keuangan Jilid I, Edisi Ke Enam*. Ahli Bahasa Salmon Sihombing. Jakarta: Erlangga.
- Ikatan Akuntansi Indonesia (1996). *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta : Salemba Empat.
- Kam, Vernon. (1990). *Accounting Theory*. New York: John Wiley & Sons. Inc.
- Lako, Andreas. (1993). *Akuntansi Sumber Daya Manusia: Pengukuran dan Pengakuan Sumber Daya Manusia Sebagai Aktiva Perusahaan*. Yogyakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Atmajaya.
- Likert, Rensis. (1967). *The Human Organization: Its Management and Value*. New York: Mcgraw. Ahli bahasa P. Suranto. (1986). Jakarta: Erlangga.
- Rahayu, Trisnawati. (1993). *Akuntansi Sumber Daya Manusia*. Yogyakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Gajah Mada.
- Riyanto, Bambang.(1990). *Akuntansi Sumber Daya Manusia, Pengukuran dan Pengakuan Manajer Sebagai Aktiva dalam Teori Akuntansi: Isu-isu Kontemporer*. Editor Geodiono. Yogyakarta: Andi Offset.
- Siegel, J.G. (1987). *Dictionary of Accounting terms*. New York: Baron's Educational Siries. Inc.
- Simamora, Henry. (1995). *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Yogyakarta: STIE YKPN.
- Sumaryono, Hendri. (1989). *Akuntansi Sumber Daya Manusia*. Jakarta: Majalah Akuntansi.
- Suwardjono. (1989). *Teori Akuntansi-Perekayasaan Akuntansi Keuangan*. Yogyakarta: BPFE.
- Tuanakotta, Theodorus M. (1986). *Teori Akuntansi*. Jakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Tunggal, Amin Widjaja. (1994). *Akuntansi Sumber Daya Manusia Suatu Pengantar*. Jakarta: Harvarindo.

- Tunggal, Amin Widjaja. (1995). *Akuntansi Sumber Daya Manusia*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Weygandt, Keiso (1995). *Akuntansi Intermediate Edisi ketujuh jilid 2*. Ahli bahasa Herman Wibowo. Jakarta: Binarupa Aksara
- Widodo, Ny Sri. (1990). *Teori Akuntansi*. Yogyakarta: Universitas Atmajaya.
- Wolk. Harry I & Tearney Michael. G. (1997). *Accounting Theory. A Conceptual and Institutional Approach*. Fourth Edition. Cincinnati, Ohio: South Westren Collega Publishing.

# LAMPIRAN

**Tabel A-1 Present Value Interest Factor (PVIF)**

Persamaan:

$$PVIF = \frac{1}{P(1+i)^n}$$

Periode	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	12%	14%	15%	16%	18%	20%	24%	28%	32%	36%
1	.9901	.9804	.9709	.9615	.9524	.9434	.9346	.9259	.9174	.9091	.8929	.8772	.8696	.8621	.8475	.8333	.8065	.7813	.7576	.7353
2	.9803	.9612	.9426	.9246	.9070	.8900	.8734	.8573	.8417	.8264	.7972	.7695	.7561	.7432	.7182	.6944	.6504	.6104	.5739	.5407
3	.9706	.9423	.9151	.8890	.8638	.8396	.8165	.7938	.7722	.7513	.7118	.6750	.6525	.6407	.6066	.5787	.5245	.4768	.4348	.3975
4	.9610	.9238	.8885	.8548	.8227	.7921	.7629	.7350	.7084	.6830	.6355	.5921	.5718	.5523	.5158	.4823	.4230	.3725	.3294	.2923
5	.9515	.9057	.8626	.8219	.7835	.7473	.7130	.6806	.6499	.6209	.5674	.5194	.4972	.4761	.4371	.4019	.3411	.2910	.2495	.2149
6	.9420	.8880	.8375	.7903	.7462	.7050	.6663	.6302	.5963	.5645	.5066	.4556	.4323	.4104	.3704	.3349	.2751	.2274	.1890	.1580
7	.9327	.8706	.8131	.7599	.7107	.6651	.6227	.5835	.5470	.5132	.4523	.3996	.3759	.3536	.3139	.2791	.2218	.1776	.1432	.1162
8	.9235	.8535	.7894	.7307	.6768	.6274	.5820	.5403	.5019	.4665	.4039	.3506	.3269	.3050	.2660	.2326	.1789	.1388	.1085	.0854
9	.9143	.8368	.7664	.7026	.6446	.5919	.5439	.5002	.4604	.4241	.3606	.3075	.2843	.2630	.2255	.1938	.1443	.1084	.0822	.0626
10	.9053	.8203	.7441	.6756	.6139	.5584	.5083	.4632	.4224	.3855	.3220	.2697	.2472	.2267	.1911	.1615	.1164	.0847	.0623	.0462
11	.8963	.8043	.7224	.6496	.5847	.5268	.4751	.4289	.3875	.3505	.2875	.2366	.2149	.1954	.1619	.1346	.0938	.0662	.0472	.0340
12	.8874	.7885	.7014	.6246	.5568	.4970	.4440	.3971	.3555	.3186	.2567	.2076	.1869	.1685	.1372	.1122	.0757	.0517	.0357	.0250
13	.8787	.7730	.6810	.6006	.5303	.4688	.4150	.3677	.3262	.2897	.2292	.1821	.1625	.1452	.1163	.0935	.0610	.0404	.0271	.0184
14	.8700	.7579	.6611	.5775	.5051	.4423	.3878	.3405	.2992	.2633	.2046	.1597	.1413	.1252	.0985	.0779	.0492	.0316	.0205	.0135
15	.8613	.7430	.6419	.5553	.4810	.4173	.3624	.3152	.2745	.2394	.1827	.1401	.1229	.1079	.0835	.0649	.0397	.0247	.0155	.0099
16	.8528	.7284	.6232	.5339	.4581	.3936	.3387	.2919	.2519	.2176	.1631	.1229	.1069	.0930	.0708	.0541	.0320	.0193	.0116	.0073
17	.8444	.7142	.6050	.5134	.4363	.3714	.3166	.2703	.2311	.1978	.1456	.1078	.0929	.0802	.0600	.0451	.0258	.0150	.0089	.0055
18	.8360	.7002	.5874	.4936	.4155	.3503	.2959	.2502	.2120	.1799	.1300	.0946	.0806	.0691	.0508	.0376	.0208	.0118	.0066	.0039
19	.8277	.6864	.5703	.4746	.3957	.3305	.2765	.2317	.1945	.1635	.1161	.0829	.0703	.0596	.0431	.0313	.0168	.0092	.0051	.0029
20	.8195	.6730	.5537	.4564	.3769	.3118	.2584	.2145	.1784	.1486	.1037	.0728	.0611	.0514	.0365	.0261	.0135	.0072	.0039	.0021
21	.8114	.6598	.5375	.4388	.3589	.2942	.2415	.1987	.1637	.1351	.0926	.0638	.0531	.0443	.0309	.0217	.0109	.0056	.0029	.0016
22	.8034	.6468	.5219	.4220	.3418	.2775	.2257	.1839	.1502	.1228	.0826	.0560	.0462	.0382	.0262	.0181	.0088	.0044	.0022	.0012
23	.7954	.6342	.5067	.4057	.3256	.2618	.2109	.1703	.1378	.1117	.0738	.0491	.0402	.0329	.0222	.0151	.0071	.0034	.0017	.0009
24	.7876	.6217	.4919	.3901	.3101	.2470	.1971	.1577	.1264	.1015	.0659	.0431	.0349	.0284	.0188	.0126	.0057	.0027	.0013	.0006
25	.7798	.6095	.4776	.3751	.2953	.2330	.1842	.1460	.1160	.0923	.0588	.0378	.0304	.0245	.0160	.0105	.0046	.0021	.0010	.0005
26	.7720	.5976	.4637	.3607	.2812	.2198	.1722	.1352	.1064	.0839	.0525	.0331	.0264	.0211	.0135	.0087	.0037	.0016	.0007	.0003
27	.7644	.5859	.4502	.3468	.2678	.2074	.1609	.1252	.0976	.0763	.0469	.0291	.0230	.0182	.0115	.0073	.0030	.0013	.0006	.0003
28	.7568	.5744	.4371	.3335	.2551	.1956	.1504	.1159	.0895	.0693	.0419	.0255	.0200	.0157	.0097	.0061	.0024	.0010	.0004	.0002
29	.7493	.5631	.4243	.3207	.2429	.1846	.1406	.1073	.0822	.0630	.0374	.0224	.0174	.0135	.0082	.0051	.0020	.0008	.0003	.0001
30	.7419	.5521	.4120	.3083	.2314	.1741	.1314	.0994	.0754	.0573	.0334	.0196	.0151	.0116	.0070	.0042	.0016	.0006	.0002	.0001
35	.7059	.5000	.3554	.2534	.1813	.1301	.0937	.0676	.0490	.0356	.0189	.0102	.0075	.0055	.0030	.0017	.0005	.0002	.0001	.0001
40	.6717	.4529	.3066	.2053	.1420	.0972	.0668	.0460	.0318	.0221	.0107	.0053	.0037	.0026	.0013	.0007	.0002	.0001	.0001	.0001
45	.6391	.4102	.2644	.1712	.1113	.0727	.0476	.0313	.0207	.0137	.0061	.0027	.0019	.0013	.0006	.0003	.0001	.0001	.0001	.0001
50	.6080	.3715	.2281	.1407	.0872	.0543	.0339	.0213	.0134	.0085	.0035	.0014	.0009	.0006	.0003	.0001	.0001	.0001	.0001	.0001
55	.5785	.3265	.1968	.1157	.0683	.0406	.0242	.0145	.0087	.0053	.0020	.0007	.0005	.0003	.0001	.0001	.0001	.0001	.0001	.0001

Sumber : The Dryden Press

**“THE TOTAL CONCEP”**  
**R.G. Barry Coorporation and Subsidiaries 1969 (Pro-Forma)**  
**(Financial and Human Resource Accounting)**

BALANCE SHEET	1969 Financial Human Resource	1969 Financial Only
<b>Assets</b>		
Total Current Assets	\$ 10.003.628	\$ 10.003.628
Net Property, Plant and Equipment	1.770.717	1.770.717
Excess of Purchase Price Over Net Assets Acquired	1.188.704	1.188.704
Net Investments in Human resources	986.094	-
Other Assets	106.783	106.783
	<b>\$ 14.055.926</b>	<b>\$ 13.069.832</b>
<b>Liabilities and Stockholders' Equity</b>		
Total Current Liabilities	\$ 5.715.708	5.715.708
Long Term Debt, Excluding Current Installments	1.935.500	1.935.500
Deferred Federal Compensation	62.380	62.380
Deferred Federal Income Taxes as a result of oppropriation for human resource	493.047	-
Stockholders' Equity:		
Capital stock	879.116	879.116
Additional Capital in Excess of Par Value	1.736.253	-
Retained Earnings:		
Financial	2.740.875	2.740.875
Appropriation for Human Resource	493.047	-
Total Stocholder's Equity	5.849.291	5.356.244
	<b>\$ 14.055.926</b>	<b>\$ 13.069.832</b>
<b>STATEMENT OF INCOME</b>		
Net Sales	\$ 25.310.588	\$ 25.310.588
Cost of Sales	16.275.876	16.275.876
Gross Profit	9.034.712	9.034.712
Selling, General and Administrative Expenses	6.737.313	6.737.313
Operating Income	2.297.399	2.297.399
other deduction. net	953.177	953.177
Income Before Federal Income Taxes	1.344.222	1.344.222
Human resource expenses applicable to furute period	173.569	173.569
Adjusted Income Before Federal Income Taxes	1.517.791	1.344.222
Federal Income Taxes	730.785	644.000
Net Income.....	<b>\$ 787.006</b>	<b>\$ 700.222</b>

(Sumber: Amin Widjaja Tunggal, 1994:110-111)

**“THE TOTAL CONCEP”**  
**R.G. Barry Cooperation and Subsidiaries 1970 (Pro-Forma)**  
**(Conventioanl and Human Resource Accounting)**

BALANCE SHEET	1970 Conventional Human Resource	1970 Conventional Only
<b>Assets</b>		
Total Current Assets	\$ 10.944.693	\$ 10.944.693
Net Property, Plant and Equipment	1.682.357	1.682.357
Excess of Purchase Price Over Net Assets Acquired	1.188.704	1.188.704
Net Investments in Human resources	942.194	-
Other Assets	166.417	166.417
	<b>\$ 14.924.365</b>	<b>\$ 13.982.171</b>
<b>Liabilities and Stockholders' Equity</b>		
Total Current Liabilities	\$ 3.651.573	\$ 3.651.573
Long Term Debt, Excluding Current Installments	2.179.000	2.179.000
Deferred Federal Compensation	77.491	77.491
Deferred Federal Income Tax Based Upon Full Tax Deduction for Human Resource Costs	471.097	-
Stockholders' Equity:		
Capital Stock	1.087.211	1.087.704
Additional Capital in Excess of Par Value	3.951.843	3.951.843
Retained Earnings: Financial	3.035.053	3.035.053
Human Resource	471.097	-
Total Stockholders' equity	<b>8.545.204</b>	<b>8.074.107</b>
	<b>\$ 14.924.365</b>	<b>\$ 13.982.171</b>
<b>STATEMENT OF INCOME</b>		
Net Sales	\$ 28.164.181	\$ 28.164.181
Cost of Sales	18.252.181	18.252.181
Gross Profit	9.912.000	9.912.000
Selling, General and Administrative Expenses	7.546.118	7.546.118
Operating Income	2.365.882	2.365.882
other deduction. net	250.412	250.412
Income Before Federal Income Taxes	2.115.470	2.115.470
Net Increase in Human resource Investment	(43.900)	-
Adjusted Income Before Federal Income Taxes	2.071.570	2.115.470
Federal Income Taxes	1.008.050	1.030.000
Net Income.....	<b>\$ 1.063.520</b>	<b>\$ 1.085.470</b>

(Sumber: Amin Widjaja Tunggal, 1994: 112-113)



**Human Asset Accounting in Practice—the Accounts of R.G. Barry  
Cooperation**

BALANCE SHEET	1972 Conventional Human Resource	1972 Conventional Only
<b>Assets</b>		
Total Current Assets	\$ 16,408,620	\$ 16,408,620
Net Property, Plant and Equipment	3,371,943	3,371,943
Excess of Purchase Price Over Net Assets Acquired	1,288,454	1,288,454
Deferred Financing Costs	183,152	183,152
Net Investments in Human resources	1,779,950	-
Other Assets	232,264	232,264
	<u>\$ 23,264,383</u>	<u>\$ 21,484,433</u>
<b>Liabilities and Stockholders' Equity</b>		
Total Current Liabilities	3,218,204	3,218,204
Long Term Debt, Excluding Current Installments	7,285,000	7,285,000
Deferred Compensation	116,533	116,533
Deferred Federal Income Tax Based Upon Full Tax Deduction for Human Resource Costs	889,975	-
Stockholders' Equity:	1,818,780	1,818,780
Additional Capital in Excess of Par Value	5,047,480	5,047,480
Retained Earnings: Financial	3,998,436	3,998,436
Human Resource	889,975	-
	<u>\$ 23,264,383</u>	<u>\$ 21,484,433</u>
<b>STATEMENT OF INCOME</b>		
Net Sales	\$ 39,162,301	\$ 39,162,301
Cost of Sales	25,667,737	25,667,737
Gross Profit	13,494,564	13,494,564
Selling, General and Administrative Expenses	10,190,773	10,190,773
Operating Income	3,303,791	3,303,791
Interest Expense	549,225	549,225
Income Before Federal Income Taxes	2,754,566	2,754,566
Net Increase in Human resource Investment	218,686	-
Adjusted Income Before Federal Income Taxes	2,973,252	2,754,566
Federal Income Taxes	1,414,343	1,305,000
Net Income.....	<u>\$ 1,558,909</u>	<u>\$ 1,449,566</u>

(Sumber: Anthony Hopwood, 1974:105)

## DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Nama Lengkap : Ambrosia Tulit

Nama Panggilan : Amsi

Tempat & Tanggal Lahir : Tokojaeng, Lembata - Flores Timur, 7 Desember 1975

Agama : Katholik

Nama orang tua : Andreas A. Pureklolon & Martina B. Fernandez

Status dalam keluarga : Anak ke-12 dari 12 bersaudara

Pendidikan :

- SD Katholik Tokojaeng, Lembata-Flores Timur (Juni 1981 - Mei 1987)
- SMP Negeri Omesuri-Balauring, Lembata-Flores Timur (Juni 1987 - Mei 1990)
- SMA Negeri I / 413 Sorong - Irian Jaya (Juni 1991 - Mei 1994)
- Universitas Sanata Dharma - Yogyakarta (Sept 1995 - Sept 1999)

