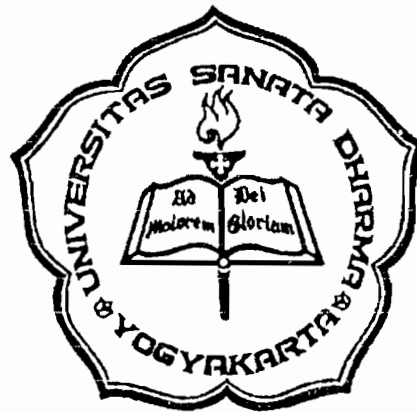


**TINJAUAN TEORITIS SUMBER DAYA MANUSIA
SEBAGAI AKTIVA**

SKRIPSI

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



Oleh :

Budiman

NIM : 972114116

NIRM : 970051121303120109

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

2002

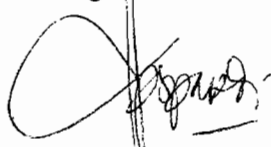
Skripsi

**TINJAUAN TEORITIS SUMBER DAYA MANUSIA
SEBAGAI AKTIVA**

Oleh :
Budiman
NIM : 972114116
NIRM : 970051121303120109

Telah disetujui oleh :

Pembimbing I,



(Drs. Y.P. Supardiyono, MSi. Akt.)

Tanggal : 8 Maret 2002

Pembimbing II



(Drs. F.A. Joko Siswanto, MM. Akt.)

Tanggal : 21 Maret 2002

Skripsi

**TINJAUAN TEORITIS SUMBER DAYA MANUSIA
SEBAGAI AKTIVA**

Dipersiapkan dan ditulis oleh :

Budiman

NIM : 972114116

NIRM : 970051121303120109

Telah dipertahankan di depan Panitia Penguji

Pada tanggal 15 Mei 2002

dan dinyatakan memenuhi syarat

Susunan Panitia Penguji

Nama Lengkap

Tanda Tangan

Ketua	Dra. YF. Gien Agustinawansari, M.M., Ak.
Sekretaris	Ir. Drs. Hansiadi YH., M.Si., Ak.
Anggota	Drs. YP. Supardiyono, M.Si., Ak.
Anggota	Drs. FA. Joko Siswanto, M.M., Ak.
Anggota	Fr. Reni Retno A., S.E., M.Si., Ak.



Yogyakarta, 24 Mei 2002

Fakultas Ekonomi

Universitas Sanata Dharma



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

PERSEMBAHAN

TIDAK SEMUA PERTANYAAN MEMBUTUHKAN JAWABAN

(Syrus)

KEMAUAN SAJA TIDAK CUKUP KALAU TIDAK DISERTAI DENGAN USAHA.
USAHA TIDAK AKAN BERFUNGSI BILA TANPA PENGETAHUAN.

(ARISTHOTELES)

*Kalau kita tak dapat bertindak seperti yang kita
harapkan, kita harus bertindak seperti yang kita
bisa.*

-Terence Young-

Jika keadaan sekelilingmu tidak beres, usahakanlah agar pikiranmu tetap beres.

-Mark Twain-

Idealisme tidak cukup dipikirkan, ia butuh diperjuangkan.

(My Experience)



kupersembahkan kepada :

*Orang Tua terkasih,
Bapak Petrus Darmowasito dan
Ibu Theresia Paidjah,
Mbak Vero sekeluarga,
Mas Kandar sekeluarga,
Mas Heru sekeluarga.*

ABSTRAK

TINJAUAN TEORITIS SUMBER DAYA MANUSIA SEBAGAI AKTIVA

Budiman
Universitas Sanata Dharma
Yogyakarta
2002

Tujuan penelitian ini adalah : 1) mencari dan menentukan kerangka konseptual mengenai pelakuan akuntansi terhadap sumber daya manusia sebagai elemen aktiva, 2) memberikan sumbangan pemikiran bagi kemungkinan penyusunan prinsip-prinsip akuntansi sumber daya manusia, dan 3) memberikan tambahan wacana pemikiran demi perkembangan akuntansi di Indonesia.

Jenis penelitian yang digunakan adalah studi pustaka (*library study*) dengan cara mempelajari, mengutip, dan menganalisa sumber yang berasal dari berbagai data primer (*primary data*) dan data sekunder (*secondary data*). Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah dokumentasi dengan cara mengumpulkan dan menganalisa data primer dan sekunder. Analisa data dilakukan dengan teknik analisa kualitatif dengan langkah-langkah sebagai berikut : 1) melakukan analisa deskriptif terhadap aspek-aspek akuntansi sumber daya manusia secara umum, Prinsip-prinsip Akuntansi yang Lazim, dan konsep sumber daya manusia, 2) melakukan analisa komparatif dengan cara memperbandingkan ketiga hal tersebut di atas untuk mendapatkan kesimpulan.

Berdasarkan teknik analisa data yang digunakan, penelitian ini menghasilkan kesimpulan bahwa, secara teoritis, gagasan menempatkan sumber daya manusia sebagai aktiva masih menemukan empat kendala yang cukup mendasar yaitu pada **definisi, keterukuran, relevansi, dan reliabilitas**. Keempat kendala tersebut dipengaruhi oleh sifat subjektivitas manajemen.

ABSTRACT

A THEORITICAL REVIEW ON HUMAN RESOURCE AS THE ASSETS

Budiman
Sanata Dharma University
Yogyakarta
2002

This study aimed to : 1) search for and determine the conceptual frame of the accounting treatment to human resources as the element of assets, 2) contribute the possibility of creating principles of human resources accounting, 3) gave an additional view for the development of accounting for Indonesia.

This was a library study. The research was conducted by studying, quoting, and analyzing sources from primary and secondary data. The technique of data collection was documentation, i.e. collecting and analyzing primary and secondary data. The data analysis was conducted by qualitative technique analysis with the following step : 1) applying the descriptive analysis on the accounting aspect of human resource in common, A Common Accounting Principles, and The Concept of Human Resources, 2) doing a comparative analysis by comparing those three things above to obtain a conclusion.

Based on the technique of data analysis, this study found that, theoretically, the idea of considering human resources as assets still had four fundamental problem on **definition, measurability, relevance, and reliability**. These four problems influenced by the subjective character of management.

KATA PENGANTAR

Puji syukur dan terima kasih kepada Tuhan Yang Maha Kuasa atas rahmat dan bimbingan-Nya sehingga seluruh proses penulisan skripsi dengan judul “TINJAUAN TEORITIS SUMBER DAYA MANUSIA SEBAGAI AKTIVA” ini dari permulaan hingga berakhirnya dapat berjalan dengan lancar.

Skripsi ini ditulis untuk memenuhi salah satu syarat memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Sanata Dharma Yogyakarta.

Penelitian pustaka ini tidak akan berhasil sebagaimana mestinya tanpa bantuan dari berbagai pihak. Untuk itu perkenankan dan terimalah ucapan terima kasih yang sebesar-besarnya untuk :

1. Bapak Drs. HG. Suseno TW, M.S., selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Sanata Dharma, Yogyakarta.
2. Bapak Drs.YP. Supardiyono, MSi., Ak., selaku Pembantu Dekan I Fakultas Ekonomi Universitas Sanata Dharma Yogyakarta sekaligus Dosen Pembimbing I yang telah membimbing penulis dengan penuh perhatian dan kesungguhan..
3. Bapak Drs. F.A. Joko Siswanto, MM., Ak., selaku Dosen Pembimbing II sekaligus Pembantu Rektor II Universitas Sanata Dharma Yogyakarta yang dengan kesibukannya masih berkenan meluangkan waktu untuk memberikan perhatian dan bimbingan.
4. Para pegawai Sekretariat Fakultas Ekonomi Universitas Sanata Dharma Yogyakarta.
5. Para Pegawai UPT Perpustakaan Universitas Sanata Dharma Yogyakarta.
6. Para Pegawai UPT Perpustakaan Universitas Atma Jaya Yogyakarta.
7. Para Pegawai UPT Perpustakaan Universitas Gajah Mada Yogyakarta.

8. Suster Martina, HK., atas nama Yayasan Xaverius Tanjung Karang, Bandar Lampung, selaku pembimbing sekaligus donatur yang memungkinkan penulis menyelesaikan proses studi di Universitas Sanata Dharma Yogyakarta.
9. Pater Philip Heng, SJ., selaku penderma dalam proses penyelesaian skripsi ini.
10. Teman-teman yang tergabung dalam Paguyuban SACCIDANANDA.
11. Komunitas Koconegoro 4 yang memungkinkan penulis memperoleh penghiburan dari ledakan-ledakan, canda tawa, kritik-kritik pedas dan berbagai banyol yang dilontarkan.
12. Semua pihak yang tidak dapat saya sebutkan satu persatu yang telah membantu penulis menyelesaikan proses skripsi ini.

Penulis berusaha memberikan hasil penelitian ini sebaik-baiknya sesuai dengan kemampuan yang penulis miliki. Namun demikian penulis juga menyadari bahwa dalam penulisan skripsi ini terdapat kekurangan dan kelemahan, oleh sebab itu kritik dan saran yang membangun sangat saya harapkan agar penulisan ini lebih mendekati kesempurnaan. Semoga skripsi ini bisa menjadi bacaan ilmiah yang memungkinkan pembaca untuk mengadakan penelitian serupa yang lebih baik. Akhir kata Selamat Membaca !.

Yogyakarta, 24 Mei 2002



Penulis

PERNYATAAN KEASLIAN KARYA

Saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa skripsi 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, 24 Mei 2002

Penulis,



Budiman



DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERSETUJUAN PEMBIMBING	ii
HALAMAN PENGESAHAN	iii
HALAMAN PERSEMBAHAN	iv
ABSTRAK	v
ABSTRACT	vi
KATA PENGANTAR	vii
PERNYATAAN KEASLIAN KARYA	ix
DAFTAR ISI	x
DAFTAR GAMBAR	xiii
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Rumusan Permasalahan	3
C. Batasan Masalah	3
D. Tujuan Penelitian	4
E. Manfaat Penelitian	4
F. Sistematika Penulisan	4
BAB II LANDASAN TEORI	6
A. Aktiva (<i>Assets</i>)	6
1. Pengertian Aktiva	6
2. Jenis-jenis Aktiva	8
3. Penilaian Aktiva	10
B. Sumber Daya Manusia	11
1. Pengertian Sumber Daya Manusia	11
2. Peningkatan Kualitas Sumber Daya Manusia	13
3. Peran Sumber Daya Manusia dalam Perusahaan	15

4. Konsep Sumber Daya Manusia dan Kondisi Riil Ketenagakerjaan	19
C. Akuntansi Sumber Daya Manusia	23
1. Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia	23
2. Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia	26
3. Pengukuran dan Pelaporan Akuntansi Sumber Daya Manusia	27
a. Metode Pengukuran Biaya Historis (<i>Historical Cost</i>)	28
b. Metode Biaya Pengganti (<i>Replacement Cost</i>)	28
c. Metode Kompensasi (<i>Compensation Method</i>)	30
BAB III METODOLOGI PENELITIAN	31
A. Jenis Penelitian	31
B. Objek Penelitian	31
C. Data yang Dicari	31
D. Teknik Pengumpulan Data	32
E. Teknik Analisa Data	32
BAB IV PEMBAHASAN	34
A. Sumber Daya Manusia Sebagai Asset Perusahaan	34
A.1 Merekrut Tenaga Kerja	36
A.1.a. Sumber dari Dalam Perusahaan	37
A.1.b. Sumber dari Luar Perusahaan	37
A.2. Seleksi Tenaga Kerja	38
A.2.a. Tes Pengetahuan Akademik	39
A.2.b. Tes Psikologi	39
A.2.c. Wawancara	40
A.2.d. Tes Kesehatan	40
A.3. Pelatihan dan Pengembangan Pegawai	40
B. Kendala-kendala Pengakuan Sumber Daya Manusia Sebagai Aktiva	45
B.1. Definisi (<i>Definition</i>)	46
B.2. Keterukuran (<i>Measurement</i>)	48

B.2.a. Pendekatan <i>Cost</i> Sumber Daya Manusia	48
B.2.a. Pendekatan Nilai Sumber Daya Manusia	54
B.3. Relevansi (<i>Relevance</i>)	59
B.4. Keandalan (<i>Reliability</i>)	60
C. Analisis	61
A. Usaha Meneracakan Aktiva Sumber Daya Manusia	63
B. Dampak Pengakuan Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva Dibanding dengan Laporan Keuangan Konvensional	67
1. Neraca	67
2. Laporan Laba-Rugi	67
3. Laporan Perubahan Modal Sumber Daya Manusia	68
BAB V PENUTUP	69
A. Kesimpulan	69
B. Keterbatasan Penelitian	71
C. Saran-saran	72

DAFTAR PUSTAKA

DAFTAR GAMBAR

Gambar 1. Konsep Manusia Karya Yang Holistik	22
Gambar 2. Model Pengukuran <i>Historical Cost</i> Sumber Daya Manusia	50
Gambar 3. Model Pengukuran <i>Positional Replacement Cost</i> Sumber Daya Manusia	53

PENDAHULUAN

- **Latar Belakang Masalah**
- **Rumusan Permasalahan**
 - **Batasan Masalah**
 - **Tujuan Penelitian**
 - **Manfaat Penelitian**
- **Sistematika Penulisan**

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Sumber daya manusia (selanjutnya disingkat SDM) adalah elemen terpenting yang menentukan keberhasilan organisasi atau perusahaan. SDM merupakan salah satu faktor produksi. Peranan SDM pada era industri modern saat ini menjadi semakin penting. Beberapa jenis usaha yang bergerak dalam bidang jasa justru menempatkan peran SDM sebagai titik kunci keberhasilan dibanding sumber daya lain di perusahaan sehingga pentingnya pendidikan yang berkelanjutan dan berbagai program pelatihan sangat besar manfaatnya bagi pengembangan kualitas SDM tersebut. Semakin tinggi kualitas SDM maka semakin tinggi pula tingkat efisiensi dan produktivitas untuk menghasilkan produk yang kompetitif.

Gagasan SDM telah menimbulkan beberapa konsep baru yang berbeda walaupun pada akhirnya semua konsep akan mendasari perkembangan akuntansi SDM. Namun berbagai usulan dan gagasan menerapkan Akuntansi Sumber Daya Manusia (selanjutnya disingkat ASDM) di beberapa hal masih kontroversial.

Salah satu yang diperdebatkan adalah karakteristik SDM yang unik dibanding sumber daya lain di perusahaan, sebab sifat kompleksitas SDM menyebabkan tidak mudah dinilai atau diukur seperti sumber daya lain. Mengenai keunikan dan kompleksitas SDM ini Schein (1986) mengungkapkan "manusia memiliki asumsi dasar, yang meliputi asumsi ekonomis rasional, asumsi sosial, asumsi aktualisasi dan asumsi kompleks." Demikian pula Douglas Mc Gregor (1986 ; 550) mengemukakan bahwa manusia memiliki sifat positif dan sifat yang negatif. Teori X berasumsi

bahwa, manusia lebih bersifat pasif, yang harus diarahkan, dikontrol bahkan dipaksa untuk melakukan pekerjaan, manusia cenderung menghindari tanggung jawab, berambisi kecil dan ingin ada keamanan terhadap dirinya, sedangkan teori Y berasumsi sebaliknya, bahwa manusia sangat menyukai pekerjaan, pada diri manusia terdapat *self control* dan *self direction*. Pada diri manusia juga terdapat kreatifitas, imajinasi, dan kecerdasan untuk menyelesaikan masalah, manusia menginginkan tanggung jawab dan kecerdasan untuk menyelesaikan masalah, manusia menginginkan tanggung jawab dan tidak hanya ingin menerima sesuatu.

Perdebatan tentang SDM akan terus berlanjut. Perdebatan tersebut mengenai bagaimana penyajian SDM di dalam laporan keuangan perusahaan. Salah satu gagasan adalah memasukkkan elemen SDM sebagai assets perusahaan. Gagasan ini menimbulkan pro dan kontra di kalangan para ahli akuntansi sebab terdapat perbedaan karakteristik aktiva yang tidak dimiliki SDM dan sebaliknya. Beberapa gagasan yang timbul mengemukakan bahwa pengembangan SDM lebih tepat dianggap sebagai bentuk investasi pada SDM sebab nilai investasi tersebut akan memberikan manfaat bagi perusahaan di masa kini dan masa yang akan datang. Nilai manfaat investasi SDM dapat dirasakan perusahaan untuk masa lebih dari satu periode akuntansi. Selain menempatkan pengembangan sumber daya manusia sebagai investasi sumber daya manusia, muncul juga gagasan lain yang menempatkannya sebagai *goodwill* dalam elemen aktiva. Bambang Riyanto (1990 : 11-17) dalam kesimpulan tulisannya yang berjudul "Akuntansi Sumber Daya Manusia : Pengukuran dan pengakuan Manajer sebagai Aktiva", menyatakan bahwa pengukuran dan bukti yang obyektif atas elemen sumber daya manusia sebenarnya terjadi pada saat

perusahaan dijual. *Goodwill* merupakan bentuk dari pengakuan terhadap adanya nilai sumber daya perusahaan, sehingga sesungguhnya dalam *goodwill* terkandung nilai sumber daya manusia yang dimiliki perusahaan.

Gagasan lain adalah tidak tepat menempatkan pengembangan SDM sebagai beban perusahaan, sebab suatu pengeluaran dapat disebut sebagai suatu beban apabila pengeluaran tersebut secara langsung dimanfaatkan dalam usaha memperoleh pendapatan pada periode terjadinya atau tidak memberikan manfaat ekonomis untuk kegiatan perusahaan di masa datang.

B. Rumusan Permasalahan

Permasalahan yang terdapat dalam akuntansi sumber daya manusia sangat luas untuk diteliti. Permasalahan tersebut berkisar pada konsep, pengakuan dan pengukuran sumber daya manusia. Pada penulisan skripsi ini, masalah yang akan dibahas adalah : Apakah secara teoritis sumber daya manusia dapat diperlakukan sebagai aktiva perusahaan?

C. Batasan Masalah

Penelitian ini memfokuskan pada masalah-masalah berikut ini :

1. Kriteria-kriteria sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan.
2. Kendala-kendala pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan.
3. Peran sumber daya manusia bagi perusahaan pada abad XXI.

D. Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk :

1. Mencari dan menentukan kerangka konseptual mengenai perlakuan akuntansi terhadap sumber daya manusia sebagai elemen aktiva.
2. Memberikan sumbangan pemikiran bagi kemungkinan penyusunan prinsip-prinsip akuntansi sumber daya manusia.
3. Memberikan tambahan wacana pemikiran demi perkembangan akuntansi di Indonesia.

E. Manfaat Penelitian

1. Bagi Ilmu Pengetahuan : Hasil penelitian ini diharapkan mampu menambah wacana yang berguna bagi perkembangan SDM pada khususnya dan Ilmu Pengetahuan pada umumnya.
2. Bagi Perusahaan : Hasil ini diharapkan mampu memberikan sumbangan pemikiran dan pertimbangan kemungkinan diterapkan SDM di perusahaan.
3. Bagi Penulis : Seluruh proses penelitian sampai pada hasil penelitian ini semoga semakin menambah pemahaman tentang SDM dan perkembangan akuntansi di Indonesia.

F. Sistematika Penulisan

Bab I. Pendahuluan

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

Bab II Landasan Teori

Di dalam bab ini berisi tentang uraian teoritis yang dapat dijadikan sebagai dasar atau landasan dalam pembahasan masalah.

Bab III Metodologi Penelitian

Pada bab ini penulis menjelaskan tentang jenis penelitian, objek penelitian, data yang dicari, teknik pengumpulan data, dan teknik analisa data yang akan digunakan untuk menjawab permasalahan.

Bab IV Analisis dan Pembahasan

Bab ini berisi pembahasan dari temuan-temuan dari berbagai sumber, kemudian temuan-temuan tersebut penulis analisis sesuai dengan teknik analisis yang telah ditentukan. Dari analisis yang dilakukan akan menghasilkan kesimpulan dan saran.

Bab V Kesimpulan dan Saran

Hasil dari analisis dan pembahasan adalah kesimpulan dan saran. Melalui kesimpulan dan saran ini pembaca dapat menilai, menimbang, dan membuat keputusan, apa sajakah hal-hal yang perlu dilakukan lebih lanjut untuk menghasilkan penelitian yang lebih *up to date* dibandingkan penelitian yang penulis telah lakukan.

LANDASAN TEORI

- **Aktiva**
- **Sumber Daya Manusia**
- **Akuntansi Sumber Daya Manusia**

BAB II

LANDASAN TEORI

A. Pengertian Aktiva (*Assets*)

Menurut Kamus Istilah Akuntansi (1999 : 31-32), Aktiva adalah sumber ekonomi yang diharapkan memberikan manfaat dalam usaha. Sebuah aktiva mempunyai tiga sifat yang sangat penting : 1) kemungkinan mendapat manfaat ekonomi di masa datang; 2) penguasaan oleh kesatuan ; dan 3) hasil dari kejadian atau transaksi sebelumnya. Aktiva ditunjukkan dalam bentuk uang atau yang dapat dinilai dengan uang termasuk beban tertentu yang ditangguhkan yang tidak menjadi sumber (misalnya biaya bergerak yang ditangguhkan). Dapat dikenali dan diukur dalam penyesuaian dengan *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP).

Sedangkan *International Accounting Standard* (IAS No.53) dan kemudian diadopsi dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 1999, mendefinisikan aktiva sebagai berikut :

“The future economic benefit embodied in an asset is the potential to contribute, directly or indirectly, to the flow of cash and cash equivalent to the enterprise. The potential may be a productive one that is part of the operating activities of the enterprise. It may also take the form of convertibility into cash equivalents or a capability to reduce cash outflows, such as when an alternative manufacturing process lowers the cost of production.”

Artinya :

“ Manfaat ekonomi masa depan yang terwujud dalam aktiva adalah potensi dari aktiva tersebut untuk memberikan sumbangan, baik langsung maupun tidak langsung, terhadap arus kas atau setara kas kepada perusahaan. Potensi tersebut dapat berbentuk sesuatu yang produktif dan merupakan bagian dari aktiva operasional perusahaan. Mungkin pula berbentuk sesuatu yang dapat diubah menjadi kas atau setara kas atau berbentuk kemampuan untuk mengurangi

pengeluaran kas, seperti penurunan biaya penggunaan proses produksi alternatif.”

Manfaat ekonomi masa depan yang terwujud dalam aktiva dapat mengalir ke dalam perusahaan dengan berbagai cara. Misalnya, aktiva dapat :

- a. Digunakan baik sendiri maupun bersama aktiva lain dalam produksi barang dan jasa yang dijual oleh perusahaan.
- b. Dipertukarkan dengan aktiva lain.
- c. Digunakan untuk menyelesaikan kewajiban ; atau,
- d. Dibagikan kepada para pemilik perusahaan.

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. Ditinjau dari sudut hukum suatu aktiva mengandung :

- a. Hak tertentu atas manfaat-manfaat di kemudian hari,
- b. Hak tersebut harus menjadi milik orang atau perusahaan tertentu,
- c. Harus ada suatu klaim yang dapat dipaksakan berdasarkan kekuatan hukum atas hak dan jasa lainnya yang menunjukkan bahwa penerimaan manfaat di masa datang adalah mungkin,
- d. Manfaat ekonomi harus merupakan akibat dari transaksi atau kejadian masa lalu, bukan masa depan.

Dengan demikian pengertian aktiva adalah kemungkinan manfaat ekonomi pada masa yang akan datang yang diperoleh dan dikuasai oleh suatu badan usaha sebagai akibat transaksi / peristiwa di masa lalu. Secara umum karakteristik yang harus dimiliki aktiva adalah :

1. Probabilitas tinggi bahwa suatu aktiva memberikan manfaat ekonomi bagi perusahaan pada masa yang akan datang.
2. Dimiliki dan dikuasai oleh perusahaan.
3. Sebagai akibat transaksi / kejadian masa lalu.

2. Jenis-jenis Aktiva

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan, jenis-jenis aktiva dapat digolongkan sebagai berikut :

1. Aktiva Lancar

Istilah aktiva lancar digunakan untuk menyatakan kas / bank dan sumber-sumber lain yang dapat diharapkan dicairkan menjadi kas / bank, dijual atau dipakai habis dalam satu tahun atau jika melampaui satu tahun tetapi masih dalam siklus kegiatan normal perusahaan. Pada umumnya pos-pos yang dapat digolongkan sebagai aktiva lancar adalah sebagai berikut :

- a. Kas atau Bank
- b. Surat-surat Berharga yang Segera Dapat Dijual
- c. Piutang
- d. Persediaan
- e. Biaya Dibayar Dimuka

2. Investasi Jangka Panjang

Investasi jangka panjang merupakan bentuk penyertaan jangka panjang atau yang dimaksudkan untuk menguasai perusahaan lain, seperti :

- Penyertaan dalam bentuk saham, obligasi dan surat berharga lainnya.
- Dana untuk melunasi hutang jangka panjang, atau dana khusus lainnya.
- Aktiva lain-lain, seperti pembelian tanah dengan rencana penggunaan di masa yang akan datang.

3. Aktiva Tetap

Aktiva tetap adalah aktiva berwujud yang diperoleh dalam bentuk siap pakai atau dengan dibangun lebih dahulu, yang digunakan dalam operasi perusahaan, tidak dimaksudkan untuk dijual dalam rangka kegiatan normal perusahaan dan mempunyai manfaat lebih dari satu tahun. Aktiva tetap meliputi aktiva yang dapat disusutkan (*depreciable*), mencakup tanah / hak atas tanah, bangunan, dan mesin serta peralatan lainnya ataupun sumber-sumber alam dan aktiva yang tidak dapat disusutkan (*nondepreciable*).

4. Aktiva yang Tidak Berwujud

Aktiva yang tidak berwujud mencerminkan hak / hak istimewa atau posisi yang menguntungkan perusahaan dalam menghasilkan pendapatan. Jenis-jenis aktiva tidak berwujud pada umumnya adalah hak *patent*, hak cipta, *franchise*, dan *goodwill*.

5. Aktiva Lain-lain

Kelompok aktiva lain-lain menyajikan pos-pos yang tidak dapat secara layak digolongkan dalam aktiva lancar, investasi / penyertaan, aktiva tetap ataupun aktiva

yang tidak berwujud seperti aktiva tetap yang tidak digunakan, piutang kepada pemegang saham, beban yang ditangguhkan dan aktiva lancar lainnya.

3. Penilaian Aktiva

Sebagaimana telah kita ketahui bersama bahwa akuntansi menitikberatkan pada kuantitas hubungan ekonomi dan perubahan ekonomi dengan unit moneter, maka kuantitas aktiva dalam unit moneter merupakan penilaian aktiva, meskipun ukuran lain seperti unit fisik dapat relevan dalam keadaan tertentu. Konsep penilaian aktiva (PSAK 1999 No.89) adalah sebagai berikut :

- a. Nilai Tukar
- b. Nilai Konversi

Dalam nilai konversi terdapat dua nilai yaitu nilai keluaran dan nilai masukan. Nilai keluaran (*output value*) adalah nilai yang mencerminkan dana yang diharapkan akan diterima oleh perusahaan di masa datang didasarkan terutama pada harga tukar dari produk atau *output* perusahaan. Sedangkan nilai masukan (*input value*) yaitu nilai yang mencerminkan berbagai ukuran yang berkaitan dengan perolehan aktiva yang digunakan oleh perusahaan dalam operasi atau input.

Penilaian aktiva mempunyai manfaat yang sangat penting untuk mengetahui tingkat laba dan penambahan nilai aktiva tersebut. Berikut penjelasan atas manfaat penilaian aktiva :

a. Penilaian sebagai suatu metode pengukuran laba

Dalam pendekatan konvensional dikenal dengan *input value* dan *matched* yang menekankan pada penilaian input yang telah digunakan. Aktiva non moneter

dilaporkan kembali dalam neraca atau secara periodik sepanjang tahun untuk memberikan dasar perbandingan dari aktiva yang telah digunakan.

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

Accertion concept menyatakan bahwa laba perusahaan terjadi pada saat aktiva naik (atau pada saat nilai kewajiban berkurang). Dalam hal ini tidak terjadi transaksi modal. Jadi laba berasal dari meningkatnya penilaian dari nilai masukan menjadi nilai keluaran atau meningkatnya diskonto yang dapat direalisasi (*discounted net realizable values*) menjadi nilai kas.

B. Sumber Daya Manusia

1. Pengertian Sumber Daya Manusia

Pengertian Sumber Daya Manusia dalam arti tenaga kerja, khususnya di perusahaan adalah : Setiap orang yang mampu melakukan pekerjaan baik di dalam maupun di luar hubungan kerja dan berguna dalam menghasilkan barang maupun jasa untuk memenuhi kebutuhan masyarakat (Siagian, 1996 : 23).

Definisi SDM yang lebih luas diberikan oleh Rensis Likert (1967 : 67) sebagai berikut : SDM mencakup semua nilai *assets* seperti organisasi manusia di perusahaan, kesetiaan konsumen, kesetiaan pemegang saham, kesetiaan pemasok, reputasi lembaga keuangan, dan reputasi karyawan yang bekerja di perusahaan.

Konsep-konsep mengenai SDM (Lako, 1996:3):

1. Sebagai sumber daya organisasi maka selain mementingkan *knowledge*, *skill*, dan *abilities* individu, juga mengutamakan faktor loyalitas, motivasi dan komitmen terhadap organisasi untuk menghasilkan produktivitas maksimal.

2. Karyawan dipandang sebagai sumber daya bernilai utama (*most value resource*) organisasi yang berperan untuk merencanakan, mengorganisasi, mengarahkan, dan mendayagunakan sumber daya lain untuk mencapai tujuan.
3. Sebagai sumber daya yang bernilai utama setiap individu mempunyai nilai manusia dan nilai moneter. Nilai manusia berasal dari variabel motivasi, kreatifitas, loyalitas dan lainnya, sedangkan nilai moneter berasal dari *original cost* yang dikorbankan individu atau pihak lain untuk memperoleh *knowledge*, *skill*, dan *abilities*.

Sumber daya manusia sering disebut juga modal manusiawi. Modal manusiawi mengandung pengertian baik tentang nilai kemampuan berproduksi organisasi manusiawinya maupun tentang *goodwill* para langganannya. Kemampuan berproduksi organisasi manusiawi menurut Likert meliputi:

1. Tingkat kepandaian dan berkat.
2. Tingkat pendidikan.
3. Tingkat sasaran prestasi dan motivasi untuk mencapai sukses organisasi.
4. Mutu kepemimpinan.
5. Kemampuan untuk berbeda pendapat untuk inovasi dan perbaikan.
6. Mutu komunikasi ke segala arah.
7. Mutu pengambilan keputusan.
8. Kemampuan untuk bekerjasama demi kemajuan organisasi.
9. Mutu proses kontrol dalam organisasi dan besarnya tanggungjawab yang ada.
10. Kemampuan untuk berkoordinasi yang efektif.
11. Kemampuan untuk menggunakan pengalaman dan pengukuran sebagai pedoman keputusan, perbaikan pelaksanaan kegiatan dan memulai inovasi.

Sumber daya manusia yang mempunyai kriteria seperti tersebut di atas mempunyai nilai ekonomis yang tinggi untuk mendatangkan keuntungan bukan saja untuk saat ini, namun juga untuk masa yang akan datang. Untuk mencapai kriteria sebagaimana yang diajukan oleh Likert (1996 : 147), maka perlu dilakukan pelatihan dan pengembangan sumber daya manusia.

Melalui uraian di atas bisa diambil kesimpulan sementara, semakin tinggi kualitas sumber daya manusia suatu perusahaan, maka semakin tinggi pula nilai aktiva yang dimiliki perusahaan tersebut, dan sebaliknya semakin rendah kualitas sumber daya manusia semakin rendah pula nilai aktiva perusahaan tersebut. Peran sumber daya manusia di dalam perusahaan dapat ditegaskan dengan istilah *man behind the gun*.

1. Peningkatan Kualitas Sumber Daya Manusia

a. Pelatihan Sumber Daya Manusia

Pengertian :

Menurut House (1967), sebagaimana dikutip Amin Wijaya Tunggal (1995 : 7) “Pelatihan dan pengembangan pegawai adalah segala usaha untuk meningkatkan hasil kerja pegawai masa sekarang atau yang akan datang dengan menambah kemampuan pegawai yang dilaksanakan melalui belajar, biasanya dengan mengubah sikap pegawai atau menambah kemampuan dan pengetahuan pegawai itu.”

Metode Pengembangan SDM dapat dilakukan dengan tiga cara (Siagian, 1996 : 181-202) :

1. *Apprentice training*, karyawan baru didampingi oleh karyawan lama yang berpengalaman tentang bagaimana melaksanakan pekerjaan.

2. *On the job training*, menempatkan karyawan baru untuk memangku jabatan tetapi dalam pengawasan karyawan lama yang berpengalaman.
3. *Off the job training*, pelatihan dan pendidikan di luar aktivitas perusahaan sehingga karyawan dapat memfokuskan perhatian sepenuhnya pada kegiatan ini.

b. Tujuan Pelatihan Sumber Daya Manusia

Beberapa macam bentuk pelatihan di atas bertujuan :

1. Menurunkan total cost pada tingkat operative.
2. Menghasilkan pegawai baru yang cekatan sesuai dengan standar kerja pegawai yang ditetapkan perusahaan.
3. Mengurangi kerugian karena terjadinya kerusakan barang / sisa barang.
4. Mengurangi perpindahan pegawai.
5. Mengurangi tingkat absensi pegawai.

Dari kelima tujuan di atas maka tujuan kedualah yang amat erat hubungannya dengan konsepsi *Human Resource Accounting*, karena hal itu identik dengan upaya meningkatkan nilai sumber daya manusia suatu perusahaan.

Untuk mengetahui efektifitas dari suatu pelatihan, WJ Giles dan DF Robinson, sebagaimana dikutip oleh Amin Wijaya Tunggal (1995 : 8-9), menawarkan dua pendekatan yakni :

1. Pendekatan Klasik (*Classical Approach*). Pendekatan ini menekankan pada hubungan antara kemampuan seorang karyawan sebelum melakukan pelatihan dan sesudah melakukan pelatihan. Pelatihan ini tentu saja diawali dengan perencanaan dan penentuan kriteria yang matang, yang pada akhirnya dapat dijadikan acuan dalam penentuan validitas suatu pelatihan.

2. Pendekatan Biaya dan Manfaat (*Cost and Benefit Approach*)

Pendekatan ini menyarankan agar terjadi keseimbangan antara biaya dan manfaat maka perlu diperhatikan tiga hal berikut ini :

- a. Efisiensi (*Efficiency*) Pelatihan hendaknya dapat meningkatkan efisiensi yang tercermin dari hasil yang sama dengan biaya yang lebih rendah.
- b. Efektivitas (*Effectiveness*) Pelatihan hendaknya dapat meningkatkan efektivitas, artinya dapat mencapai sasaran yang lebih baik dengan biaya yang sama.
- c. Produktivitas (*Productivity*) Pelatihan hendaknya dapat meningkatkan produktivitas yang tercermin dari perolehan capaian yang lebih baik dengan biaya yang efisien.

3. Peran Sumber Daya Manusia dalam Perusahaan

Pembangunan ekonomi yang bertumpu pada pertumbuhan ekonomi terbukti telah menggiring kita kepada pemahaman keberhasilan pembangunan ekonomi yang sempit. Indikator yang dipakai untuk menentukan keberhasilan pembangunan ekonomi lebih dipahami sebagai melimpahnya *physical capital* (modal fisik) seperti gedung, jalan raya, mesin-mesin berteknologi tinggi, menara dan lain sebagainya. Sementara faktor yang menyebabkan *physical capital* itu melimpah justru dikesampingkan dari perhatian kita. Faktor tersebut adalah pembangunan non fisik seperti *human capital* atau modal manusiawi. Pada kondisi semacam ini asumsi yang digunakan adalah keberhasilan modal fisik sama dengan keberhasilan modal manusiawi. Akibatnya, pembangunan *human capital* berjalan apa adanya tanpa penanganan yang serius.

Di negara-negara maju asumsi seperti di atas telah lama bergeser. Paradigma yang digunakan adalah pertumbuhan *physical capital* sangat tergantung pada pembangunan *human capital* yang berupa peningkatan pengetahuan, keterampilan dan kemampuan seluruh elemen *human capital* yang ada di dalam perusahaan.

Pada bab terdahulu telah dipaparkan betapa pentingnya pelatihan. Pelatihan adalah salah satu cara pembentukan modal manusiawi. Harbinson mendefinisikan pembentukan modal manusiawi sebagai proses memperoleh dan meningkatkan jumlah orang yang mempunyai keahlian, pendidikan, dan pengalaman yang menentukan bagi pembangunan ekonomi. Pembangunan modal manusiawi karenanya dihubungkan dengan investasi manusia dan pengembangannya sebagai sumber kreatif dan produktif (Jungham, 1987:521).

Pembentukan modal manusia ini diarahkan kepada terciptanya manusia yang mampu membuat keputusan penting sehubungan dengan penggunaan kelangkaan sumber daya untuk meningkatkan produktivitas di masa datang atau meningkatnya kemanusiaan manusia (Gillis, et.al.1992 : 217).

Pendapat senada diungkap oleh Siagian (1985 : 26) ia menyatakan bahwa untuk membentuk *human capital* mutlak diperlukan investasi. Investasi tersebut dimaksudkan untuk pelaksanaan strategi dan program pengembangan sumber daya manusia yang populer disebut dengan istilah *human investment*. Alasan terkuat yang diajukannya, mengapa investasi sumber daya manusia mutlak diperlukan adalah bahwa pada analisa terakhir, manusialah yang akan menentukan berhasil tidaknya perusahaan atau organisasi mencapai tujuannya, baik untuk jangka pendek, jangka sedang maupun untuk jangka panjang.

Lebih lanjut M.P. Siagian (1985 : 27) memberikan kesimpulan pada bahasannya bahwa investasi sumber daya manusia merupakan investasi paling penting yang dapat dilakukan oleh suatu perusahaan atau organisasi. Tujuannya bermuara pada satu titik akhir yaitu agar organisasi memiliki tenaga kerja yang jumlah dan mutu, disiplin kerja, dedikasi, loyalitas, persepsi, efisiensi, efektivitas dan produktivitas kerjanya dapat memenuhi kebutuhan organisasi tidak hanya untuk masa kini, akan tetapi juga untuk masa yang akan datang, baik yang jangkauan waktunya dekat maupun jauh. Untuk itu diperlukan adanya strategi dan program pengembangan sumber daya manusia yang konsisten, pragmatik, dan kontinu.

Eksistensi sumber daya manusia di dalam organisasi atau perusahaan juga diakui mempunyai peran penting oleh Paton (Chasin & Polimeni ;1991 : 826) bahwa; *in the business enterprise ; a well organized and loyal personell may be more important "assets" than a stock merchandise.* Di dalam perusahaan organisasi yang baik dan personal yang loyal mungkin merupakan aktiva yang lebih penting dibandingkan persediaan barang dagangan. Paton dalam hal ini hendak mengatakan bahwa sesungguhnya tanpa adanya sumber daya manusia yang handal, maka perusahaan bisa mengalami kesulitan, bahkan kegagalan dalam menjalankan usahanya.

Sementara seorang praktisi Sumber Daya Manusia, Shanti L. Poesposoetjipto, dalam artikel yang dipresentasikan pada sebuah seminar yang diselenggarakan oleh *Centre for Corporate Leadership*, tanggal 28 Sept. 1996 (www.kompas.com), mengutip pernyataan dari Tom Watson Jr. yang mengungkapkan bahwa "seluruh nilai dari perusahaan terletak pada sumber daya manusianya. Bilamana anda membakar

seluruh pabrik kami, dan kami hanya ditinggalkan sumber daya manusia kami serta berkas-berkas informasi kami, maka kami akan dapat kembali bangkit dalam waktu dekat seperti sediakala. Rebut tenaga manusia kami, maka kami kemungkinan sekali tidak akan pulih kembali. Ia beralasan bahwa faktor-faktor yang menjadi landasan umum bagi kesuksesan bisnis dalam mempertahankan kedudukannya yang menguntungkan, tidak lagi diandalkan kepada teknologi, hak paten, ataupun kedudukan strateginya, melainkan kepada bagaimana mereka membina tenaga kerjanya.

Lebih lanjut Shanti L. Poesposoetjipto dalam artikelnya menyatakan bahwa bila perusahaan pada masa kini hanya mengandalkan sumber-sumber keberhasilan tradisional yaitu produk dan proses dari teknologi, pasar yang dilindungi atau diatur, akses terhadap sumber-sumber financial dan skala ekonomi, maka sedikit demi sedikit akan kehilangan daya kompetitifnya. Namun bila masih menyisakan budaya organisasi serta kemampuannya yang tercermin dari bagaimana membina manusia, justru pada kondisi inilah potensi vital kebangkitan kembali organisasi atau perusahaan dapat dipulihkan.

Keberhasilan sistem usaha sangat ditentukan oleh para pelaku usaha. Para pelaku usaha diharapkan mempunyai kemampuan intelektual dan motivasi kerja. Kandungan intelektual dari para pelaku usaha itu terbentuk dari kompetensi para pelaku usaha yang dimanfaatkan untuk mewujudkan suatu wawasan aspiratif melalui usaha yang dijalankan dengan secara etikat (sungguh-sungguh) dan diperbaharui melalui belajar inovatif yang berkelanjutan.

Kompetensi sumber daya manusia terbentuk dari empat unsur utama ; 1) pengetahuan (*knowledge*) yaitu segala sesuatu yang telah dikenal, diketahui, dipahami, atau dipelajari melalui proses belajar, pengalaman dan studi, 2) Keterampilan (*skill*) yaitu kemahiran, kecekatan, atau keahlian dalam memanfaatkan tangan atau badan untuk mengerjakan sesuatu secara fisik, 3) Kemampuan (*abilities*) yang menunjukkan kualitas kesanggupan orang untuk mengerjakan atau melakukan sesuatu secara fisik, mental, finansial, atau legal serta, 4) Pengalaman (*experience*), yaitu akumulasi pengetahuan atau keterampilan yang diperoleh melalui partisipasi aktif di dalam berbagai peristiwa atau kegiatan kerja (Frans Mardi Hartanto : 2000).

B. Konsep Sumber Daya Manusia dan Kondisi Riil Ketenagakerjaan

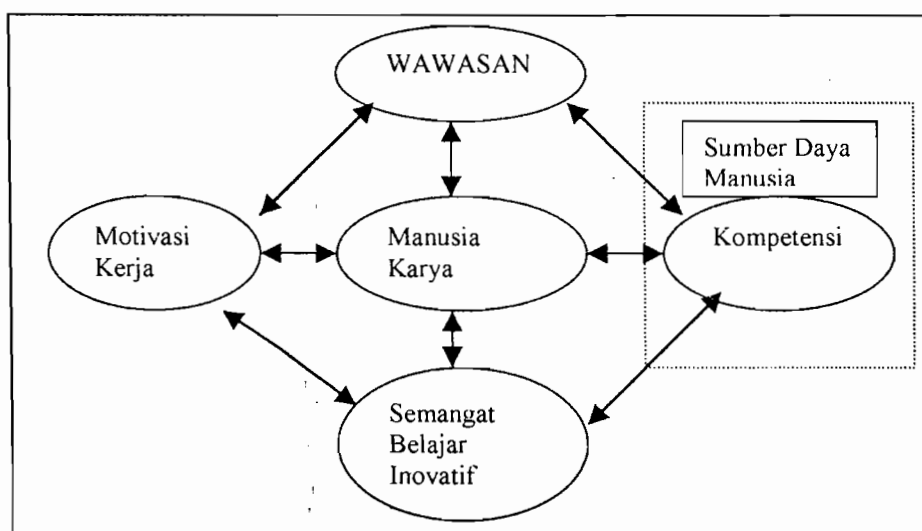
Selama lebih dari 30 tahun terakhir ini para pakar perilaku organisasi dan manajemen di Amerika Serikat berusaha untuk lebih memanusiawikan doktrin “*employment-at-will*” dengan mengembangkan seperangkat asumsi baru yang melihat hakekat pekerja sebagai manusia yang lebih utuh, untuk melandasi pengembangan konsep atau model sumber daya manusia. Konsep ini lahir dari gagasan tokoh-tokoh seperti Mc Gregor (1960), Miles (1965), Likert (1967) dan Schein (1972). Mereka berasumsi bahwa itu bukanlah beban, dan bahwasanya orang bersedia memberikan kontribusi melebihi dari yang dituntut oleh pekerjaannya. Tugas manajemen adalah bagaimana menggali sumber daya manusia tersebut melalui penciptaan suatu iklim kerja yang kondusif di mana setiap anggota perusahaan yang memiliki motivasi dan kehendak bebas. Mereka beranggapan bahwa manajemen juga berkewajiban untuk membangkitkan partisipasi anggota perusahaan dan memberdayakan mereka.

Mereka juga percaya bahwa pengaruh bawahan yang lebih besar justru akan meningkatkan efisiensi perusahaan, sedang kepuasan bawahan yang lebih besar akan mendorong mereka untuk memanfaatkan sumber daya mereka sepenuhnya (Steer & Porter, 1991).

Di Indonesia, konsep ideal dari model sumber daya manusia sebenarnya sudah ada. Konsep tersebut di kenal dengan Tri Dharma. Dalam hal hubungan kerja yang mengatakan bahwa diantara pekerja, pengusaha dan pemerintah perlu terdapat rasa ikut memiliki “rumongso handarbeni”, rasa ikut bertanggungjawab untuk memelihara dan mempertahankan “melu hangrungkebi”, dan berani terus-menerus mawas diri “mulat sariro-hangrosowani”. Tri Dharma ini sudah secara jelas menetapkan bahwa kemajuan dan keberhasilan sistem usaha atau perusahaan bukan semata-mata tanggung jawab manajemen yang menerimanya dari para pemilik saham. Namun kita juga tidak menutup mata terhadap praktek hubungan kerja di Indonesia yang masih jauh dari yang diharapkan. Perlakuan eksploitatif dari manajemen kepada para pekerja seringkali masih kita saksikan. Sedangkan serikat pekerja belum mampu memperjuangkan kepentingan para pekerja karena masih terlalu sibuk untuk berbenah diri, sementara para pejabat pemerintah yang menangani masalah ketenagakerjaan banyak yang sudah dikooptasi oleh pengusaha.

Para pekerja yang kurang berdaya serta lingkungan kerja yang eksploitatif, dengan sendirinya tidak memungkinkan para pekerja untuk mencurahkan seluruh potensi mereka. Wawasan aspiratif dan etikal, motivasi kerja, dan semangat belajar inovatif tidak ada, karena para pekerja enggan memunculkan atau terpaksa tidak dimunculkan. Manajemen yang eksploitatif cenderung mencari solusi jangka pendek

dalam masalah ketenagakerjaan dengan merekrut tenaga kerja yang “siap pakai”, dimana yang ditekankan adalah kesesuaian dari kompetensi pekerja dengan persyaratan kerja. Konsep *‘the right man in the right place’* diterapkan secara harafiah tanpa ada kecurigaan bahwa hal itu sebenarnya merupakan tindakan yang mensubordinasikan manusia untuk mengabdikan teknologi yang dalam hal ini dipresentasikan oleh *‘the right place’* tersebut. Kecenderungan ini diperkuat dengan ingin diabdikannya sistem pendidikan untuk mendukung kepentingan industri. Praktek manajemen di Indonesia selama ini masih di dominasi oleh penerangan konsep sumber daya manusia yang kurang manusiawi. Pekerja masih diperlakukan sebagai sumber daya perusahaan yang setara dengan sumber daya perusahaan yang lain seperti mesin, uang, bahan, dan metode kerja. Perlakuan seperti ini terhadap pekerja jelas-jelas bersifat kontra-produktif, karena pada saat yang sama sifat pekerjaan juga sudah mengalami perubahan yang mendasar. Peran sentral manusia karya yang holistik di dalam sistem usaha dapat dilihat pada Gambar 1



Gambar 1. Konsep Manusia Karya Yang Holistik
 Sumber : Jurnal Bisnis dan Ekonomi Kinerja
 Vol.4 No.1 Th.2000 hlm. 27

Di masa datang, tenaga kerja dituntut bukan sekedar untuk memenuhi persyaratan teknis dan fisik dari kerja saja, tetapi diharapkan untuk juga berperan dalam pemenuhan berbagai spesifikasi okupasional yang bersifat sosio-politik, psikologik, dan kebutuhan pembaharuan. Untuk dapat memenuhi semua persyaratan tersebut dari seorang pekerja dituntut lebih banyak dari sekedar kompetensinya. Kompetensinya hanyalah mampu memenuhi persyaratan teknis dan fisik saja, tenaga kerja yang berkompensi pantas untuk disebut sebagai sumber daya manusia. Untuk memenuhi persyaratan sosio-politik dibutuhkan orang yang memiliki wawasan aspiratif dan etikal. Hanya dari orang yang berwawasan seperti itu sistem usaha dapat ditempatkan pada posisi yang tepat yang sesuai dengan harapan masyarakat, melalui orang berwawasan pula citra sistem usaha dapat terbangun sesuai kehendak masyarakat. Orang yang berwawasan juga memiliki tanggung jawab dan kepekaan sosial yang tinggi, sehingga dapat menggalang dukungan masyarakat pada sistem usaha.

Untuk memenuhi persyaratan psikologik dibutuhkan orang yang memiliki motivasi kerja yang memadai. Dalam hal ini orang dituntut mengembangkan sikap motivasi yang tepat. Pekerjaan hendaknya dipandang sebagai tantangan yang perlu ditanggapi secara positif dan juga dipandang sebagai peluang yang memberi rasa puas karena orang dapat memberikan yang terbaik. Dari pekerjaan pulalah dapat diperoleh jati diri dan harga diri. Motivasi kerja yang tepat dapat menghasilkan kinerja yang memadai sesuai dengan kompetensi yang dimiliki.

Untuk memenuhi kebutuhan akan pembaharuan dibutuhkan orang yang memiliki semangat belajar inovatif artinya belajar dengan cara mempertanyakan

kembali hal-hal yang sudah mapan dan berinovasi untuk cara-cara yang lebih baik untuk menghadapi tantangan yang terus berubah. Jadi untuk memenuhi spesifikasi okupasional yang ada akan dibutuhkan orang yang sekaligus memiliki kompetensi, wawasan, motivasi kerja, serta semangat belajar inovatif. Orang yang sekedar menjadi sumber daya atau yang diperlukan sebagai sumber daya, tidak mungkin memenuhi tuntutan tersebut. Disini diperlukan manusia karya, karena hanya manusialah yang mampu mengembangkan wawasan, memiliki motivasi kerja, dan memiliki semangat belajar inovatif.

C. Akuntansi Sumber Daya Manusia

1. Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia (*Human Resources Accounting*)

Panyaman J Simanjuntak mengemukakan pendapatnya, sebagaimana dikutip ulang oleh Amin Wijaya Tunggal (1995 : 9) bahwa definisi *Human Resource* mengandung dua pengertian :

1. Usaha kerja / jasa yang dapat diberikan dalam produksi. Dalam hal ini mencerminkan "kualitas" usaha yang disumbangkan seseorang dalam waktu tertentu untuk menghasilkan barang dan jasa.
2. Manusia yang mampu bekerja untuk memberikan jasa atau usaha kerja tersebut. Hal ini menunjukkan kuantitas jumlah manusia yang bekerja pada suatu perusahaan.

Berikut ini disajikan berturut-turut pengertian akuntansi sumber daya manusia menurut *The American Accounting Association's Committee in Human Resources Accounting* dan Eric G. Flamholtz (Tunggal, 1995 : 10) :

- a. Menurut *The American Accounting Association's Committee in Human Resources Accounting* (1973), kemudian ditulis ulang oleh Eric G. Flamholtz (1985) , akuntansi sumber daya manusia adalah :

"The process identifying and measuring data about human resources and communicating this information to interested partner."

Artinya :

"Proses pengidentifikasian dan pengukuran data mengenai sumber daya manusia dan mengkomunikasikan informasi ini terhadap pihak-pihak yang berkepentingan."

Dari pengertian di atas terkandung tiga pengertian *Human Resources Accounting*, yaitu :

- Identifikasi nilai-nilai *human resource*
- Pengukuran *cost* dan nilai manusia bagi organisasi
- Penyelidikan mengenai dampak kognitif dalam perilaku sebagai akibat dari informasi itu.

- b. Menurut Eric G. Flamholtz (1977) dikemukakan bahwa :

"Human Resource Accounting means accounting for people as an organizational resources"

artinya :

"Akuntansi Sumber Daya Manusia berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber daya dari organisasi".

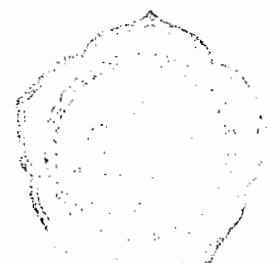
Dalam hal ini mencakup biaya-biaya : merekrut, mempekerjakan, melatih, dan mengembangkan *human assets*.

Pengertian ASDM yang dikemukakan *Committee Report on Human Resources Accounting*, yang pada intinya menyatakan bahwa ASDM adalah konsep yang digunakan untuk menentukan *cost* yang diinvestasikan dan pengeluaran yang terkait dan juga menaksir nilai ekonomis dari SDM.

Kesimpulan umum pengertian ASDM mengandung tiga pikiran :

1. Mengkapitalisasi *cost* ASDM secara konseptual lebih dibenarkan dari pada menganggap sebagai beban.
2. Informasi SDM memungkinkan lebih relevannya keputusan yang diambil pihak intern maupun ekstern perusahaan.
3. SDM merupakan sumber daya yang bernilai dan merupakan bagian integral dari sumber daya perusahaan (Belkaoui, 1981 : 253).

Mengapa akuntansi sumber daya manusia menarik perhatian kita. Beberapa alasan yang diajukan oleh Belkaoui (1981 : 254) untuk menjawab pertanyaan tersebut : *Pertama*, pendekatan mengkapitalisasi harga pokok SDM secara konseptual adalah lebih valid daripada pendekatan yang menganggap sebagai beban /biaya. *Kedua*, para pemakai ekstern maupun intern atau keduanya sangat membutuhkan informasi yang handal dan relevan untuk pengambilan keputusan, maka dengan adanya ASDM kebutuhan tersebut akan terpenuhi. *Ketiga*, akuntansi sumber daya manusia merupakan dasar yang kuat untuk pengakuan yang tegas



atas SDM sebagai salah satu bagian integral sumber daya organisasi yang berharga bahkan sangat berharga.

2. Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia menurut Th. W. McRae (Rahayu, 1998 : 102) adalah :

1. Memberikan informasi kuantitatif SDM sehingga pihak investor dan manajemen dapat menggunakannya sebagai bahan pertimbangan dalam pengambilan keputusan.
2. Memberikan metode evaluasi proses manajemen SDM yang meliputi perolehan, pengalokasian, pendayagunaan, penilaian, penggajian dan pelatihan atau pengembangan.
3. Menjelaskan dan mengidentifikasi variabel relevan dalam mengukur cost dan nilai SDM.

Secara umum ASDM sebagai alat penyedia informasi bertujuan memberikan penilaian / pengukuran dalam proses manajemen SDM, khususnya investasi SDM di perusahaan walaupun pengukuran SDM cukup sulit karena adanya unsur subjektivitas dan belum adanya metode pengukuran yang tepat.

Mengacu pada tujuan ASDM sebagaimana dikemukakan Th.W.McRae, *Financial Accounting Standard Board* (FASB : 3033) suatu laporan keuangan bertujuan :

1. Definisi (*Definition*) : Suatu pos akan masuk dalam kerangka akuntansi yang pokok jika memenuhi definisi elemen laporan keuangan,

2. Keterukuran (*Measurability*) : Suatu pos harus mempunyai makna tertentu yang dapat diukur jumlah rupiahnya dengan reliabilitas yang cukup tinggi,
3. Relevansi (*Relevance*) : informasi yang terkandung dalam pos mempunyai daya untuk membuat suatu perbedaan dalam keputusan pemakai laporan keuangan.
4. Realibilitas (*Realibility*) : informasi yang dihasilkan harus representatif sesuai dengan keadaan, dapat diuji kebenarannya dan netral (FASB ;21).

Apabila SDM diusulkan untuk menjadi elemen dalam laporan keuangan maka harus memenuhi karekteristik tersebut.

3. Pengukuran dan Pelaporan ASDM

Dalam pengembangan ilmu ASDM terdapat dua kategori yaitu *Human Resources Cost Accounting* (HRCA) dan *Human Resources Value Accounting* (HRVA). HRCA merupakan metode pengukuran investasi SDM yang meliputi *cost* perolehan, pengembangan, dan *cost* pengganti karyawan yang dipekerjakan. Informasi HRCA terutama berkaitan dengan pihak intern perusahaan / manajemen untuk membantu perencanaan dan pengendalian manajemen SDM secara efektif dan efisien. Menurut Flamholtz, sebagaimana dikutip Amin Wijaya Tunggal (1995:12) terdapat dua jenis biaya yang berkaitan dengan HRCA, yaitu

- *Personal Cost Accounting* yaitu biaya yang diperhitungkan yang berkaitan dengan fungsi manajemen personalia dalam pencarian dan pengembangan sumber daya manusia.
- *Human Assets Accounting* yaitu biaya-biaya yang terjadi selama tenaga kerja menjadi sumber daya perusahaan.

HRVA merupakan pengukuran nilai SDM, sebagaimana aktiva lain SDM juga memiliki nilai, apalagi setiap individu (manusia) memiliki potensi, sifat dan motivasi yang dapat mempengaruhi nilai ekonomis di masa datang. Metode pengukuran HRVA akan menentukan nilai sekarang dari jasa potensial yang diharapkan dari SDM selama umur ekonomis tersebut. *Value* mengandung pengertian "*present value of future services*", sedangkan *Human Resources Value* adalah "*Present worth of future service that people are expected provide*". Beberapa usulan metode pengukuran dibagi menjadi dua cara pengukuran yaitu, pengukuran secara moneter dan pengukuran secara non moneter. Pengukuran atas dasar cost yaitu meliputi pengukuran atas dasar cost dan nilai SDM. Pengukuran atas dasar cost yaitu metode cost historis (*historical cost*) dan cost pengganti (*replacement cost*).

a. Metode Pengukuran Biaya Historis (*Historical Cost*)

Biaya historis adalah kas atau ekuivalennya yang dikeluarkan dalam rangka memperoleh dan mengembangkan tenaga kerja. Penghitungan biaya historis dengan mengkapitalisasi biaya perolehan, biaya pengembangan, dan mengamortisasi selama masa manfaat ekonomis yang ditentukan manajemen. Apabila karyawan mengundurkan diri atau diberhentikan sebelum akhir usia ekonomis manfaat yang telah ditentukan, maka sisa biaya yang belum diamortisasi disebabkan sebagai kerugian pada periode keluarannya karyawan tersebut.

b. Metode Biaya Pengganti (*Replacement Cost*)

Metode ini menaksir biaya yang harus dikeluarkan untuk mengganti SDM yang sekarang dipekerjakan. Metode ini juga memperhitungkan biaya perolehan, biaya pengembangan, dan biaya pemberhentian. Jadi dalam hal ini diperhitungkan

pula biaya menunggu dan lain-lain sampai dengan pegawai baru diterima dan siap menggantikan tugas pegawai lama .

Kelemahan dari metode ini adalah :

- a. Untuk aktiva Sumber Daya Manusia tertentu, kemungkinan tidak ada nilai-nilai ekuivalen kos penggantinya.
- b. Manajemen akan menemukan kesulitan untuk menaksir biaya pengganti sehingga unsur subyektivitas sangat dominan.

Pengukuran non moneter nilai SDM dibagi dalam metode nilai individu dan metode nilai kelompok. Flamholtz (Belkaoui, 1981 : 254), menyatakan bahwa ukuran nilai individual berasal dari interaksi dua variabel, yakni : (1) nilai bersyarat yang diharapkan dari individual, dan (2) probabilitas bahwa individual akan mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi. Sementara Likert dan Bowers (Riyanto, 1990 : 12), mengutarakan bahwa faktor penentu keberhasilan nilai kelompok ada tiga, yakni (1) variabel penyebab adalah variabel independen yang dapat diubah atau diganti secara langsung. (2) variabel perintang mencerminkan keadaan intern perusahaan, (3) variabel hasil akhir, adalah variabel dependen yang mencerminkan non moneter mempunyai manfaat, yaitu :

- Inventarisasi keterampilan dan kemampuan karyawan
- *Rating* dan *ranking* hasil kerja karyawan
- Pengukuran mengenai sikap / tingkah laku (*measurement of attitude*)

Sedangkan pengukuran moneter nilai SDM dibagi dalam metode kompensasi dan metode diskonto upah yang kan datang.

c. Metode Kompensasi (*Compensation Method*)

Penentuan nilai sumber daya manusia menimbulkan ketidakpastian dan kesulitan. Oleh karena itu terdapat tawaran untuk menggunakan kompensasi seseorang dimasa datang sebagai suatu pengganti nilai mereka. Nilai modal yang terkandung dalam seseorang berumur t adalah nilai tunai penghasilannya yang masih tersisa dimasa mendatang dari pekerjaannya. Model penilaiannya dihitung dengan

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

Keterangan :

V_T = *human capital value* dari seseorang pada umur t

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

T = *discount rate* khusus orang tersebut

T = umur pada saat pensiun

METODOLOGI PENELITIAN

- **Jenis Penelitian**
- **Objek Penelitian**
- **Data Yang Dicari**
- **Teknik Pengumpulan Data**
- **Teknik Analisa Data**

BAB III

METODOLOGI PENELITIAN

A. Jenis Penelitian :

Jenis penelitian yang akan digunakan adalah studi pustaka (*library study*) yaitu dengan mempelajari, mengutip/mengambil, dan menganalisa sumber yang berasal dari berbagai data primer (*primary data*) dan data sekunder (*secondary data*), seperti : jurnal, artikel, buku, majalah, dan literatur-literatur yang berkaitan dengan permasalahan yang ada.

B. Objek Penelitian :

Objek yang akan diteliti adalah teori atau konsep yang mendasari pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva.

C. Data yang dicari :

Pada penulisan skripsi ini data yang dicari dititikberakan pada hal-hal berikut:

- Teori atau konsep pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva.
- Gagasan-gagasan baru untuk menempatkan sumber daya manusia sebagai salah satu elemen aktiva dalam laporan keuangannya.

Dengan demikian data yang dicari adalah data kualitatif yang memungkinkan penulis dapat mengelompokkannya dalam kategori-kategori tertentu.

D. Teknik Pengumpulan Data :

Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah dokumentasi dengan cara mengumpulkan dan menganalisa dari berbagai data primer (*primary data*) dan data sekunder (*secondary data*).

E. Teknik Analisa Data :

Teknik analisa data yang akan digunakan teknik analisa kualitatif. Adapun langkah-langkahnya sebagai berikut :

1. Melakukan analisa deskriptif dengan terlebih dahulu membaca dan mempelajari serta mengkaji aspek-aspek yang berkaitan dengan akuntansi sumber daya manusia secara umum, seperti : konsep aktiva dan karakteristik aktiva sebagaimana diatur dalam Prinsip-prinsip Akuntansi yang diakui secara Umum atau *General Accepted Accounting Principles (GAAP)* dan konsep sumber daya manusia dan karakteristiknya yang tersusun sebagai berikut :
 - a. Aktiva dan Karakteristik Aktiva.
 - b. Sumber Daya Manusia dan Karakteristik Sumber Daya Manusia.
 - c. Peran Sumber Daya Manusia dalam Perusahaan.
 - d. Konsep Sumber Daya Manusia dan Kondisi Riil Ketenagakerjaan.
2. Membaca dan mempelajari data-data yang terkumpul, yang berasal dari literatur-literatur, opini para ahli yang berkompeten, dan sumber-sumber penunjang tentang pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan serta menganalisa faktor-faktor yang menghambat dan yang mendukung diakuinya

sumber daya manusia sebagai aktiva kemudian mengelompokkan data-data tersebut dalam kategori-kategori tertentu sebagai berikut :

- a. Sumber Daya Manusia sebagai Asset Perusahaan.
 - b. Kendala-kendala Pengakuan Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva Perusahaan.
3. Melakukan analisa komparatif dengan cara membandingkan berbagai jenis data yang terkumpul tersebut. Kemudian penulis akan melakukan analisa kritis berdasarkan data dan informasi yang ada untuk mendapatkan jalan tengah dari pendapat-pendapat yang bertentangan tersebut, sebab menurut pengamatan penulis dalam penelitian-penelitian terdahulu pertentangan-pertentangan yang ada selalu menghasilkan pendapat yang menghambat usaha untuk mengakui sumber daya manusia sebagai aktiva. Dari analisa kritis tersebut akan didapatkan kesimpulan dan saran-saran atas permasalahan yang ada dalam skripsi ini.

PEMBAHASAN

- **Sumber Daya Manusia Sebagai Asset Perusahaan**
- **Kendala-kedala Pengakuan Sumber Daya Manusia**

Sebagai Aktiva

ANALISIS

- **Meneracakan Aktiva Sumber Daya Manusia ?**
- **Dampak Pengakuan Sumber Daya Manusia Sebagai Aktiva**
Dibandingkan dengan Laporan Keuangan Konvensional

BAB IV

PEMBAHASAN

A. Sumber Daya Manusia sebagai Asset Perusahaan

Sebagaimana dipaparkan di atas, kenyataan bahwa sumber daya manusia belum sepenuhnya dianggap sebagai aset tetapi dipandang sebagai biaya yang harus dikurangi ketika terjadi tekanan kondisi ekonomi terhadap perusahaan atau diakui sebagai aset tetapi diperlakukan secara eksploitatif, masih terus kita saksikan. Hal ini terbukti dengan terjadinya Pemutusan Hubungan Kerja besar-besaran pada periode 1980, 1990, dan 1997 dengan alasan krisis ekonomi.

Berbagai pendekatan dapat digunakan untuk menganalisis masalah ini, diantaranya pendekatan politik, psikologis dan ekonomi. Penulis mencoba memfokuskan masalah ini pada pendekatan ekonomi. Mengingat hal inilah yang menyebabkan pihak manajer selalu ragu-ragu untuk mengambil keputusan yang berhubungan dengan sumber daya manusia karena tidak adanya aturan yang jelas. Hal ini akan sangat berguna setidaknya bagi pihak internal perusahaan. Pengertian aktiva menurut *Financial Accounting Standard Board (FASB)* adalah kemungkinan manfaat ekonomis di masa yang akan datang yang dikuasai atau dikendalikan oleh suatu entitas sebagai hasil dari transaksi atau kejadian di masa lalu.

Vernon Kam mengidentifikasi aktiva sebagai berikut :

“Assets are economic resources, which are capable of providing future economic benefits, obtained or controlled by a particular entity as a result of past transaction or events (Vernon Kam op.cit. p.57)

Sedangkan *Accounting Principles Board* (APB) Statement No.4 menyatakan bahwa “Assets are economic resources of an enterprise that are recognized and measured in conformity with generally accepted accounting principles, including certain deferred charges that are not resources (AICPA,70 p.49).

Berdasarkan pengertian tersebut sumber daya manusia telah memenuhi kriteria untuk diakui sebagai aktiva. Sumber daya manusia merupakan sumber daya perusahaan yang memberikan manfaat di masa yang akan datang bagi perusahaan, terutama bagi perusahaan jasa atau industri yang padat karya karena sumber daya manusia tersebut akan memberikan kontribusi utama dalam pencapaian tujuan utama perusahaan.

Sumber daya manusia sebagai tenaga kerja atau karyawan, bekerja untuk perusahaan dalam rangka kegiatan operasinya. Perusahaan sebenarnya tidak memiliki atau menguasai sumber daya manusia tersebut seperti halnya pemilikan secara fisik terhadap aktiva yang lainnya, melainkan pemilikan atas hak operasional untuk memperoleh keuntungan atau manfaat dari sumber daya manusia dengan menggunakan jasa mereka dalam operasi perusahaan.

Sebagai hasil transaksi atau kejadian masa lalu, sumber daya manusia diperoleh melalui proses penerimaan dan atau menyewa mereka dengan diperkuat oleh ikatan atau kontrak kerja yang menunjukkan adanya jaminan secara hukum.

Dalam perolehan atau penerimaan sumber daya manusia tidak semua sumber daya manusia tersebut siap pakai. Ada yang sudah memiliki pengalaman kerja sehingga siap untuk ditempatkan dan ada yang belum memiliki pengalaman kerja sehingga harus melalui pendidikan atau pelatihan terlebih dahulu. Sumber daya manusia sebagai sumber daya perusahaan tidak dimaksudkan untuk diperdagangkan

sebagai obyek, melainkan digunakan sebagai pelaksana atau subjek dalam operasi perusahaan.

Transaksi atau kejadian masa lalu sehingga memperoleh sumber daya manusia diterangkan sebagai berikut :

A. 1. Merekrut Tenaga Kerja

Andrew E. Sikula (1981: 183) sebagaimana dikutip ulang oleh Anwar Prabu Mangkunegara mendefinisikan rekrutmen sebagai "Recruitment is the act or process of an organization attempting to obtain additional manpower for operational purpose. Recruiting involves acquiring further human resources to serve as institutional input."

Artinya :

"Penarikan pegawai adalah tindakan atau proses dari suatu usaha organisasi untuk mendapatkan tambahan pegawai untuk tujuan organisasional. Rekrutmen pegawai melibatkan sumber daya manusia yang mampu berfungsi sebagai input lembaga."

Arun Monappa dan Mirza S.Saiyadain (1979 :104) berpendapat bahwa, "Recruitment is the generating of application or applicants for specific positions" artinya : Rekrutmen pegawai adalah memproses lamaran atau memproses calon-calon pegawai untuk posisi pekerjaan tertentu.

Berdasarkan pendapat para ahli di atas dapat diambil pengertian bahwa rekrutmen adalah suatu proses atau tindakan yang dilakukan oleh perusahaan untuk mendapatkan tambahan pegawai yang melalui tahapan yang mencakup identifikasi dan evaluasi sumber-sumber penarikan pegawai, menentukan kebutuhan pegawai yang diperlukan perusahaan, proses seleksi, penempatan dan orientasi pegawai.

Rekrutmen tenaga kerja bisa dilakukan melalui dua sumber yaitu sumber dari dalam perusahaan yang diupayakan melalui mutasi pegawai yang mencakup promosi jabatan, transfer dan demosi jabatan. Sumber dari luar perusahaan yang diupayakan melalui iklan media masa, lembaga pendidikan dan Depnaker.

A. 1.a. Sumber dari Dalam Perusahaan

Upaya penarikan pegawai dapat dilakukan melalui proses memindahkan pegawai berdasar hasil evaluasi kerja terhadap penilaian prestasi kerja dan kondite pegawai yang ada di perusahaan. Ada tiga bentuk mutasi pegawai, yakni :

1. Promosi jabatan ; yaitu pemindahan pegawai dari suatu jabatan ke tingkat jabatan yang lebih tinggi daripada jabatan sebelumnya.
2. Transfer atau rotasi pekerjaan adalah pemindahan bidang pekerjaan pegawai kepada bidang pekerjaan lainnya tanpa mengubah tingkat jabatannya.
3. Demosi jabatan adalah penurunan jabatan pegawai dari suatu jabatan ke tingkat jabatan yang lebih rendah atas dasar kondite dan prestasi kerjanya, atau akibat terjadinya penyederhaan struktur organisasi.

A. 1.b Sumber dari Luar Perusahaan

Upaya untuk mendapat tenaga kerja yang sesuai dengan kebutuhan perusahaan memerlukan jalinan kerjasama dengan media massa dan lembaga-lembaga yang bergerak di bidang ketenagakerjaan.

1) Iklan Media Massa

Penarikan melalui iklan media massa dimaksudkan untuk memperoleh banyak kemungkinan mendapatkan tenaga kerja yang memenuhi persyaratan kualifikasi,

sesuai yang dibutuhkan untuk mengisi formasi jabatan/pekerjaan yang ada di perusahaan.

2) Lembaga Pendidikan

Melalui lembaga pendidikan, perusahaan dapat memanfaatkan referensi atau rekomendasi dari pemimpin lembaga pendidikan mengenai calon yang memenuhi kualifikasi yang tepat untuk mengisi formasi yang ada di perusahaan. Calon pegawai yang mendapat rekomendasi dari pemimpin lembaga pendidikan pada umumnya merupakan calon pegawai yang mempunyai prestasi akademik yang tinggi dan mempunyai kepribadian yang dinilai baik selama mereka menempuh pendidikan di lembaga pendidikan tersebut.

3) Depnaker

Perusahaan dapat memanfaatkan calon pegawai yang mendapat rekomendasi dari Departemen Tenaga Kerja. Dalam hal ini merupakan kewajiban perusahaan dalam rangka membantu program pemerintah dalam menyalurkan penduduk pencari kerja dan pengurangan pengangguran.

Ditinjau dari biaya rekrutmen tenaga kerja, perusahaan lebih cenderung menggunakan sumber dari dalam perusahaan, mengingat tenaga kerja telah secara langsung dapat diketahui prestasi kerjanya melalui hasil evaluasi dan kondite kerja. Dengan penarikan melalui sumber dari dalam perusahaan berarti tahap-tahap tertentu dapat dilewati sehingga akan menghemat biaya.

A. 2. Seleksi Tenaga Kerja

Pengertian seleksi menurut Anrew E. Sikula (1981) mengemukakan bahwa :

“Selecting is choosing. Any selection is a collection of thing chosen. The selection process involves picking out by preference some objects or things from among others. In reference to staffing and employment, selection refers specifically to the decision to hire a limited number or workers from a group of potential employees.”

Artinya :

“Penyeleksian adalah pemilihan. Menyeleksi merupakan suatu pengumpulan dari suatu pilihan. Proses seleksi melibatkan pilihan dari berbagai objek dengan mengutamakan beberapa objek saja yang dipilih. Dalam kepegawaian, seleksi lebih secara khusus mengambil keputusan dengan membatasi jumlah pegawai yang dapat dikontrakterjakan dari pilihan sekelompok calon-calon pegawai yang berpotensi.”

Agar proses seleksi berjalan sesuai dengan tujuan, maka digunakanlah teknik-teknik seleksi. Teknik seleksi yang pada umumnya dipakai disetiap perusahaan adalah tes pengetahuan akademik, tes psikologis, wawancara, dan tes kesehatan.

A. 2.a. Tes Penegetahuan Akademik

Tes ini bertujuan mengetahui tingkat penguasaan materi pengetahuan akademik calon pegawai. Materi tes yang diberikan biasanya disesuaikan dengan bidang pendidikan dan tingkat pendidikan calon pegawai. Di samping itu pula diberikan materi tes yang berkaitan dengan bidang pekerjaan yang ditawarkan kepadanya.

A. 2.b. Tes Psikologis

Tes psikologis ini diberikan oleh ahli psikologi (psikolog). Tes psikologis mengungkap kemampuan potensial dan kemampuan nyata calon pegawai. Melalui tes psikologis juga dapat diungkap minat, bakat, motivasi, emosi, kepribadian, dan kemampuan khusus lainnya yang ada pada calon pegawai. Beberapa tes psikologis yang diberikan untuk seleksi pegawai antara lain tes bakat (*aptitude test*), tes

kecenderungan untuk berprestasi (*achievement test*), tes minat bidang pekerjaan (*vacational interest*) dan tes kepribadian (*personality test*).

Melalui tes-tes yang ada dalam proses seleksi inilah, kriteria-kriteria sumber daya manusia yang diharapkan menjadi aktiva perusahaan dapat disaring secara lebih teliti.

A. 2.c. Wawancara

Wawancara adalah pertemuan antara dua orang atau lebih secara berhadapan (*face to face*) dalam rangka mencapai suatu tujuan tertentu. Wawancara seleksi merupakan salah satu teknik seleksi pegawai yang dilakukan dengan cara tanya jawab langsung untuk mengetahui data pribadi calon pegawai. Tujuan wawancara seleksi adalah untuk mengetahui apakah calon pegawai memenuhi persyaratan kualifikasi yang telah ditentukan perusahaan.

A. 2.d. Tes Kesehatan

Tes Kesehatan adalah proses pemeriksaan kondisi kesehatan calon pegawai (biasanya melampirkan surat keterangan sehat dari seorang dokter) atau pemeriksaan langsung ditempat seleksi. Tes ini sangat berguna bagi calon pegawai maupun untuk perusahaan yang akan merekrutnya karena salah faktor yang dapat meningkatkan produktivitas kerja adalah kesehatan.

A. 3. Pelatihan dan Pengembangan Pegawai

Ada banyak alasan yang dapat diajukan untuk perlunya diadakan program pelatihan dan pengembangan sumber daya manusia. Mc. Cormick (1985 : 219) mengatakan bahwa:

“ An organization should commit its resources to training activity only if, in the best judgement of the managers, the training can be expected to achieve some results other than modifying employ behavior. It must also support some organizational and goal, such as more efficient production or distribution of goods and services, reduction or distribution of goods and services, reduction of operating costs, improved quality, or more effective personal relation.”

Artinya :

Suatu organisasi perlu melibatkan sumber daya (pegawainya) pada aktivitas pelatihan hanya jika hal itu merupakan keputusan terbaik dari manajer. Pelatihan diharapkan dapat mencapai hasil lain daripada memodifikasi perilaku pegawai. Hal ini juga perlu mendapat dukungan secara organisasi dan tujuan ; seperti produksi, distribusi barang dan pelayanan lebih efisien, menekan biaya operasi, meningkatkan kualitas, dan hubungan pribadi lebih efektif.

A.A Anwar Prabu Mangkunegara (2000:45) mengungkapkan bahwa dalam merencanakan, menyelenggarakan pelatihan dan pengembangan perlu memperhatikan faktor-faktor sebagai berikut : a) perbedaan individu pegawai, b) hubungan dengan analisis jabatan, c) motivasi, d) partisipasi aktif, e) seleksi yang digunakan, dan f) metode yang digunakan.

Kemudian Anwar mengutip Andrew E. Sikula (1981 : 235) juga memberikan 24 prinsip dalam Pelatihan dan Pengembangan. Penulis mencoba memberikan tekanan pada beberapa prinsip yang mendasar. Prinsip-prinsip tersebut adalah :

1. Semua manusia dapat belajar. Individu dari semua umur dengan kapasitas intelektual yang bermacam-macam mempunyai kemampuan untuk mempelajari perilaku-perilaku tersebut.
2. Seorang individu harus bermotivasi untuk aktualisasi diri, promosi, insentif berupa uang. Bahkan motivasi belajar kebanyakan merupakan motivasi diri.
3. Belajar adalah aktif, bukan pasif. Pendidikan yang efektif menuntut aksi dan melibatkan semua peserta pelatihan/ pengembangan.

4. Peserta dapat memperoleh pengetahuan lebih cepat dengan bimbingan. Umpan balik adalah perlu karena belajar dengan *trial and error* terlalu banyak memerlukan waktu dan tidak efisien.
5. Peserta harus memperoleh kepuasan belajar. Pendidikan harus memenuhi kebutuhan-kebutuhan, keinginan-keinginan, dan harapan-harapan peserta.
6. Standar prestasi harus ditentukan untuk peserta. Tujuan –tujuan harus ditetapkan, sehingga peserta dapat menilai prestasi pendidikan dan kemajuan mereka.
7. Perbedaan individu berperan besar dalam efektifitas belajar. Apa yang dapat dipelajari dengan mudah oleh beberapa individu mungkin sangat sukar bagi orang lain karena perbedaan dasar kemampuan dan latar belakang budaya
8. Keterlibatan ego adalah faktor utama dalam belajar. Setiap peserta akan belajar lebih banyak bilamana ia melihat adanya hubungan antara kesempatan pelatihan dengan tercapainya tujuan-tujuan pribadinya.
9. Ketelitian patut mendapat penekanan lebih banyak daripada kecepatan selama proses belajar. Kecepatan dapat ditingkatkan, tetapi ketelitian lebih sukar dikontrol.
10. Belajar harus didasarkan dengan realitas. Pendidikan harus berhubungan erat dengan pengalaman hidup belajar.
11. Belajar harus berorientasi pada tujuan. Tujuan-tujuan khusus dan hadiah yang berhubungan dengan usaha belajar pada umumnya memperlancar mencapai tujuan-tujuan yang diharapkan.

Setelah program pelatihan dan pengembangan dilaksanakan perlu diadakan evaluasi dengan kriteria-kriteria untuk mengukur kesuksesan. Menurut Goldstein dan

Bouxton (1982) sebagaimana dikutip Ernest J. McCormick, kriteria-kriteria tersebut adalah :

Kriteria pendapat, kriteria ini didasarkan pada bagaimana pendapat peserta latihan mengenai program pelatihan yang telah dilakukan. Hal ini dapat diungkap dengan menggunakan kuesional mengenai pelaksanaan pelatihan. Bagaimana pendapat peserta mengenai materi yang diberikan, pelatih, metode yang digunakan, dan situasi pelatihan.

Kriteria belajar. Kriteria belajar dapat diperoleh dengan menggunakan tes pengetahuan, tes keterampilan yang mengukur skill, dan kemampuan peserta.

Kriteria perilaku. Kriteria perilaku dapat diperoleh dengan menggunakan tes keterampilan kerja. Sejauh mana ada perubahan peserta sebelum pelatihan dan setelah pelatihan.

Kriteria hasil. Kriteria hasil dapat dihubungkan dengan hasil yang diperoleh seperti menekan *turn-over*. Berkurangnya tingkat absen, meningkatnya produktivitas, meningkatnya penjualan, meningkatnya kualitas kerja dan produksi.

Likert dan Bower seperti dikutip Amin Wijaya Tunggal (1995 : 20) mengungkapkan bahwa perlu dikembangkan model untuk mengukur nilai *human asset*. Model tersebut hendaknya memperhatikan variabel-variabel yang menentukan efektifitas organisasi suatu perusahaan

Salah satu model yang populer adalah kuesioner. Kuesioner yang didasarkan atas model teoritis disebut survei organisasi, disusun untuk mengukur iklim / suasana organisasi (*organizational climate*). Hasil daftar pertanyaan tersebut dapat berfungsi

sebagai ukuran non moneter *human resource*, karena menggambarkan persepsi karyawan mengenai suasana kerja dalam suatu perusahaan.

Dengan adanya evaluasi pelatihan dan pengembangan sumber daya manusia diharapkan dengan tepat dapat diketahui dampak positif suatu pelatihan dan pengembangan sumber daya manusia ditinjau dari sudut efisiensi, efektifitas dan produktifitas.

Persoalan pengakuan dan pencatatan sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan memang terus berkembang. Sri Ningsih (2001:142) berpendapat bahwa pengakuan dan pencatatan sumber daya manusia sebagai aktiva tidak harus dibatasi atau diatur dalam prinsip akuntansi yang lazim atau GAAP karena menurut *Accounting Principles Board* (APB), GAAP tidak menutup kemungkinan untuk diubah. Perubahan-perubahan dalam GAAP dimungkinkan dengan adanya perubahan-perubahan sosial-ekonomi, ilmu dan teknologi. Perubahan-perubahan tersebut memunculkan ruang lingkup baru di bidang ekonomi akuntansi.

Lebih lanjut Sri Ningsih (2001 : 143) berpendapat bahwa keterbatasan akuntansi konvensional dalam menghasilkan laporan keuangan tanpa memasukkan asset sumber daya manusia berakibat terutama pada perhitungan rugi laba, dan menjadikan neraca terdistorsi. Ia berargumen dalam perhitungan rugi laba, yang disajikan sebagai laba bersih menjadi terdistorsi karena semua pengeluaran untuk sumber daya manusia diperlakukan lebih sebagai biaya selama periode terjadinya daripada mengkapitalisir dan mengamortisasi pengeluaran-pengeluaran tersebut selama umur ekonomis yang diharapkan. Neraca terdistorsi karena pos aktiva total tidak mencerminkan keadaan yang sesungguhnya. Berangkat dari keberatan atas

keterbatasan dalam akuntansi konvensional tersebut timbul pemikiran untuk memperhitungkan faktor manusia dalam sistem akuntansi perusahaan dengan mengembangkan bidang akuntansi yaitu akuntansi sumber daya manusia. Informasi akuntansi sumber daya manusia memberi manfaat baik bagi pihak ekstern maupun intern organisasi atau perusahaan. Manfaat-manfaat tersebut antara lain :

1. Melengkapi informasi yang telah ada guna membantu mereka dalam pengambilan keputusan yang lebih tepat. Sebagai contoh : membantu investor dalam membuat keputusan untuk memperoleh, mempertahankan atau menjual saham perusahaan yang mereka pegang.
2. Dari sudut pandang manajemen, akuntansi sumber daya manusia berguna dalam membantu pelaksanaan fungsi perencanaan dan pengendalian serta fungsi-fungsi dalam manajemen sumber daya manusia.

B. Kendala-Kendala Pengakuan Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva Perusahaan

Pengakuan dan pencatatan sumber daya manusia sebagai aktiva sampai saat ini belum diterima sebagai suatu *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) atau Prinsip-prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum , hal ini disebabkan karena adanya syarat untuk pengukuran suatu item tertentu sebagai suatu asset yang diatur dalam *Financial Accounting Standard Board* (FASB) No.5 yaitu :

B. 1. Definisi (*Definition*)

Menurut FASB definisi aset adalah sebagai berikut :

“asset are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or event.” Dari definisi tersebut, terdapat tiga komponen penting dari suatu aset yaitu :

- a. Manfaat ekonomi masa mendatang yang mungkin (*probable future economic benefits*)
- b. Diperoleh atau dikendalikan oleh kesatuan usaha tertentu (*obtained or controlled by a particular entity*)
- c. Akibat transaksi atau peristiwa masa lalu (*a result of past transactions or events*).

Memperhatikan definisi diatas bahwa sebagai suatu aset, *human resource* telah memenuhi syarat pertama dan ketiga, tetapi syarat yang kedua tidak dapat dipenuhi karena *human resources* tidak dapat diperoleh atau dikendalikan oleh suatu perusahaan, artinya aset tersebut tidak dapat dimiliki oleh perusahaan, mengingat sumber daya manusia memiliki kebebasan untuk meninggalkan perusahaan sesuai kehendaknya.

Namun Most (1982) berpendapat sebenarnya proses kepemilikan sumber daya manusia oleh suatu organisasi atau perusahaan itu telah diperlakukan secara khusus, yakni dibedakan dari aktiva lainnya. Penguasaan atau pengendalian suatu aktiva sangat diperlukan. Hal ini bertujuan untuk menghalangi akses pihak lain terhadap aktiva tersebut. Most membedakan cara penguasaan/pemilikan atau pengendalian aktiva sebagai berikut : 1) dengan cara pembelian, 2) pemberian 3) penemuan, 4) perjanjian, 5) penjualan dan ,6) pertukaran. Khusus untuk sumber daya manusia

sebagai aktiva dilakukan dengan cara keempat yaitu dengan cara perjanjian (*by agreement*) yang dinamakan kontrak kerja. Dengan kontrak kerja, secara hukum organisasi atau perusahaan sah untuk menggunakan aktiva sumber daya manusia dalam operasional perusahaan selama terdapat kesepakatan yang saling menguntungkan kedua belah pihak.

Mengenai hal di atas Sri Ningsih (2000 : 140) berpendapat bahwa selama ini terjadi kesalahan penafsiran atau interpretasi bahwa sumber daya manusia sama dengan manusia itu sendiri. Padahal yang dibutuhkan, dimiliki, dan dikuasai oleh perusahaan hanyalah sumber dayanya bukan manusianya secara fisik. Kesalahan pemahaman ini telah menimbulkan asumsi bahwa manusia disamakan dengan aktiva lain seperti mesin, tanah, gedung dan lain sebagainya. Jadi memberi pengertian berbeda pada kata “dimiliki dan dikuasai” antara aktiva dan sumber daya manusia akan mudah dimengerti gagasan untuk menganggap sumber daya manusia sebagai elemen aktiva perusahaan.

Frans Mardi Hartono (2000 : 27) juga mempunyai pendapat bahwa sumber daya manusia hanyalah sebagian kecil komponen dari manusia (lih. Gb.1). Sumber daya manusia menurut Frans, hanya berhubungan dengan kompetensi yang dimiliki manusia sebagaimana dijelaskan di muka terdiri dari *knowledge*, *skill*, dan *abilities* serta *experience*.

Rupa-rupanya A. Belkoui, Lev & Schwarz, Yulri Ijiri dan Lee Brumet telah mengalami dan memahami betapa sulitnya *human resource* diakui sebagai asset perusahaan. Jika sumber daya manusia sebagai asset perusahaan, ada kecenderungan memandang manusia secara parsial, padahal manusia itu bersifat holistik atau utuh.

Jadi mengakui manusia bersifat holistik lebih utama daripada memperlakukan manusia sebagai sekedar sumber daya perusahaan.

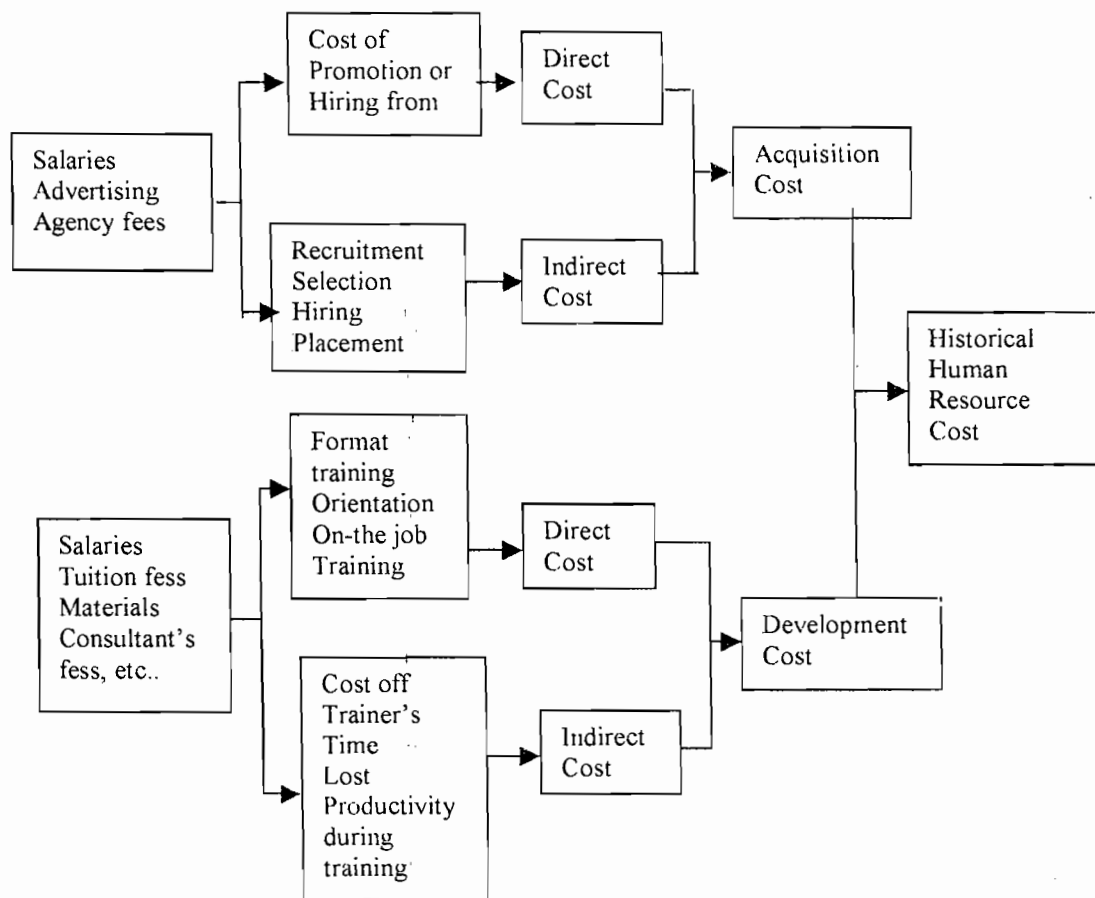
B. 2. Keterukuran (*Measurement*)

FASB No.5 menjelaskan ada lima atribut yang dapat digunakan untuk mengukur suatu aktiva. Atribut-atribut tersebut menggunakan pendekatan cost dan pendekatan nilai manusia (*human value*).

B.2.a. Pendekatan Cost Sumber Daya Manusia:

B.2.a.1. Historical Cost

Seperti telah dijelaskan , metode ini menaksir nilai atas biaya sumber daya manusia yang telah dikeluarkan untuk memperoleh (*acquisition cost*) dan mengembangkan (*development*) sumber daya manusia dari suatu organisasi. Untuk itu harus dicari present valuenya sesuai dengan definisi *value, present value of future service*). Agar lebih jelas bagaimana model pengukuran Historical Cost Sumber Daya Manusia, lihat Gb. 2



Gambar 2. Model Pengukuran Historical Cost Sumber Daya Manusia

Sumber : Modifikasi dari Eric Flamholtz, "Human Resource Accounting" (San Fransisco : Jossey-Boss Publisher, 1985).p.37 dan Sidney Davidson dan Roman L. Weil, Handbook of Cost Accounting (New York: Mc Graw Hill, 978).p.12-26

Contoh: Pada tahun 1997 PT. "X" telah mengeluarkan biaya sbb. :

- Biaya akuisisi (rekrutment, seleksi, dan penempatan) sebesar US\$ 8000 per tahun dan biaya ini diperkirakan akan tetap sama untuk periode 4 tahun.
- Biaya pengembangan pegawai sebesar US\$ 9000 untuk tahun 1997 dan 1998 sedang tahun 1999 US\$9500 serta tahun 2000, US\$ 10,000

Catatan :

Biaya untuk tahun 1998 dan seterusnya ditetapkan berdasarkan estimasi berdasarkan budget.

Suku bunga efektif yang berlaku saat itu 18%.

Acquisition Cost :

$$\$8000 \sum \frac{1}{(1+0,18)^4}$$

$$\$ 8000(2.69) = \$ 21.520$$

Development Cost

Th. 1997 US \$ 9000 (0,8474)	\$ 7,627
1998 US \$ 9000 (0,7182)	\$ 6,646
1999 US \$ 9500 (0,6086)	\$ 5,782
2000 US \$ 10.000 (0,5158)	<u>\$ 5,158</u>
	<u>\$ 25.031</u>

$$\text{Historical Value of Human Resource} = \$ 21.520 + 25,031 = \underline{\$ 46.551}$$

Ditinjau dari segi praktik dan tujuannya metode ini telah memenuhi kualitas yakni dapat digunakan secara konsisten untuk menghitung nilai individual. Metode ini juga bersifat praktis dan verifiable sehingga mudah digunakan untuk menghitung biaya yang sesungguhnya telah terjadi dan juga untuk merencanakan perolehan pegawai baru. Namun demikian metode ini juga masih terdapat kelemahan-kelemahan mendasar antara lain :

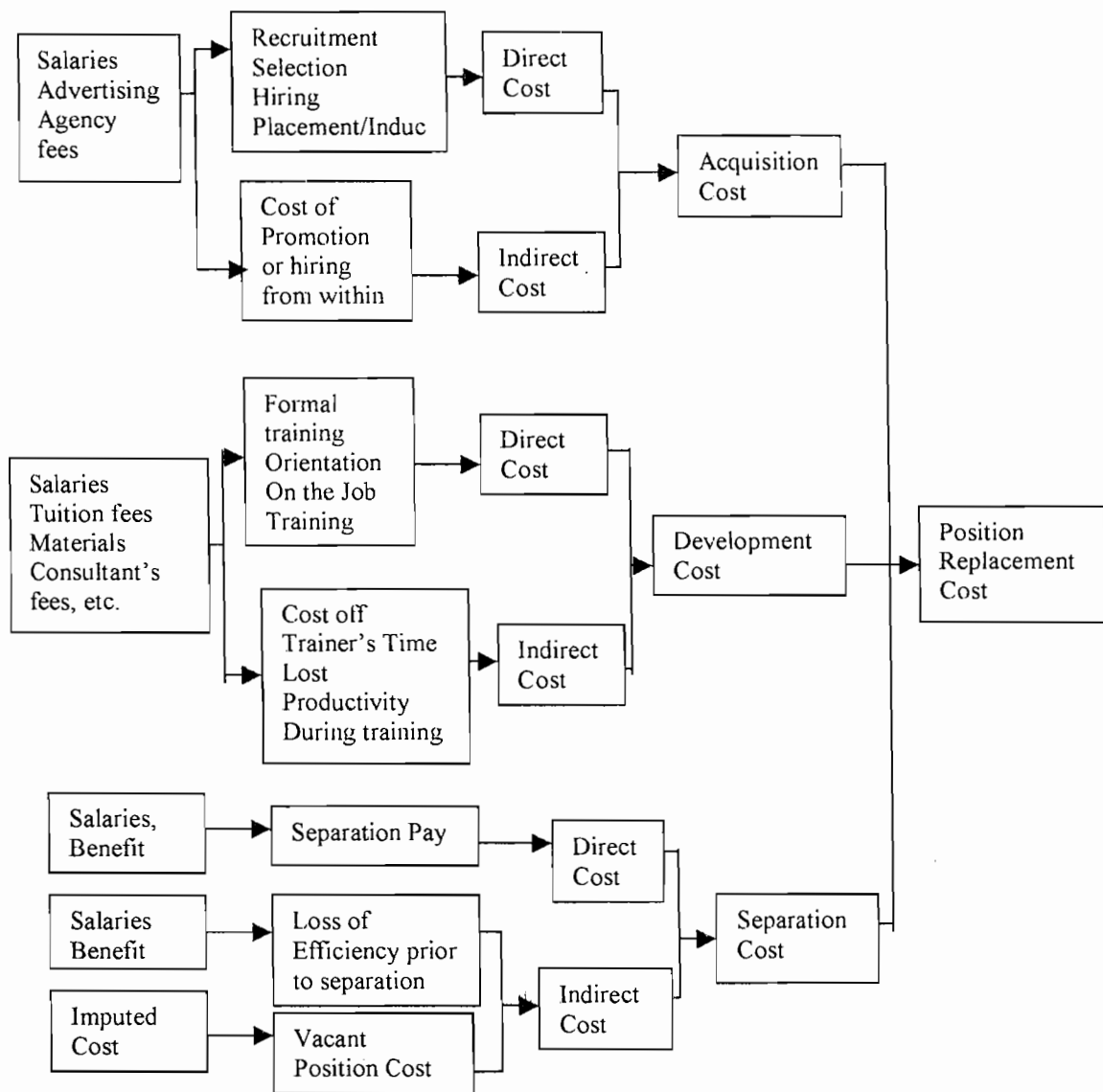
- a. Nilai ekonomi suatu human asset tidak selalu sama/sesuai dengan kos historisnya.



- b. Penentuan peningkatan nilai dan amortisasi bersifat subyektif karena tidak dihubungkan dengan peningkatan ataupun penurunan produktivitas aktiva sumber daya manusia.
- c. Karena kos historis dibentuk dari kos perolehan dan kos pengembangan, maka ada kemungkinan perbedaan antara kos historis masing-masing karyawan dengan nilai sumber daya manusia dalam organisasi. Kos historis tidak dapat dibandingkan dengan nilai SDM tersebut.

2. Biaya Pengganti (*Replacement Cost*)

Metode ini menaksir nilai sekarang atas biaya perolehan, pengembangan dan pemberhentian dari karyawan. Bagaimana cara menghitung sumber daya manusia, lihat Gb. 3



Gambar 3, Model Pengukuran Positional Replacement Cost Sumber Daya Manusia

Sumber : Modifikasi dari Eric Flamholtz, "Human Resource Accounting" (San Fransisco, California : Jossey-Boss Publisher, 1985).p.37 dan Sidney Davidson dan Roman L. Weil, Handbook of Cost ccounting (New York : Mc Graw Hill, 978), p.12-26

Contoh :

Total Replacement Cost PT. Sako Indah Gemilang Palembang “Y” US\$566,976, biaya ini diperhitungkan akan sama selama 2 tahun. Total replacement cost tahun ke-3 US\$ 570,000 dan pada tahun ke-4 US\$ 582,000. Suku bunga efektif yang berlaku saat itu 18%.

Maka :

Tahun I = \$ 566,976 (0,8474)	\$480,455,46
II = \$ 566,976 (0,7182)	\$407,202,16
III = \$ 570,000 (0,6086)	\$346,902
IV = \$ 582,000 (0,5158)	<u>\$300,195,23</u>
Total Replacement Cost	<u>\$ 1,534,755.23</u>

Metode ini nampak lebih sempurna dibandingkan dengan metode *historical cost*, karena secara konseptual telah memperhitungkan harga pasar untuk menentukan hasil akhir sebagai ekuivalen dengan nilai ekonomis seseorang.

Namun demikian metode ini juga masih terdapat kelemahan. Likert dan Bower memberi penjelasan bahwa manajer akan mengalami kesulitan untuk menaksir biaya untuk menggantikan seluruh *human organizationnya*. Hal ini disebabkan manajer yang berbeda akan memberi taksiran yang berbeda pula, sehingga sangat kental dengan subyektifitas.

B.2.b. Pendekatan Nilai Sumber Daya Manusia

Sementara pengukuran non moneter sumber daya manusia dibagi dalam metode nilai individu dan metode nilai kelompok. Ukuran Nilai Manusia terdiri dari interaksi dua variabel, yakni :

- (1) Nilai bersyarat yang diharapkan dari individual. Nilai individual ini ditentukan sebelum melakukan perekrutan dan dapat digunakan pada saat seleksi calon pegawai/karyawan. Misalnya : tingkat pendidikan, skill, bakat, motivasi, pengalaman kerja, dan sebagainya.
- (2) Probabilitas bahwa individual akan mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi. Pada umumnya hal ini ditentukan oleh tinggi rendahnya kadar nilai bersyarat dari individual, khususnya motivasi. Motivasi ini erat hubungannya dengan sikap mental yang mendorong diri pegawai untuk berusaha mencapai prestasi kerja secara maksimal. Dari hasil penelitian yang dilakukan oleh David c. McClelland (1987) bahwa “ada hubungan yang positif antara motif berprestasi dengan pencapaian kinerja”. Lebih lanjut McClelland mengemukakan bahwa terdapat enam karakteristik dari pegawai yang memiliki motif berprestasi tinggi, yaitu pertama, memiliki tanggung jawab pribadi yang tinggi, kedua, berani mengambil resiko, ketiga, memiliki tujuan yang realistis, keempat, memiliki rencana kerja yang menyeluruh dan berjuang untuk merealisasi tujuannya, dan kelima, memanfaatkan umpan balik yang konkret dalam seluruh kegiatan kerja yang dilakukan, serta keenam, mencari kesempatan untuk merealisasikan rencana yang telah diprogramkan. Variabel-variabel tersebut diatas,

sebagai sumber penilaian manusia tenaga kerja akan efektif bila mendapat dukungan setiap individu, namun juga sangat tergantung pada suasana kerja yang terdapat di perusahaan.

Sedangkan faktor penentu keberhasilan nilai kelompok, Likert dan Bowers mengungkapkan pendapatnya, terdiri dari 3 variabel .

1. Variabel penyebab yaitu variabel independen yang secara langsung menentukan arah perkembangan suatu organisasi. Contoh variabel penyebab adalah struktur organisasi dan kebijakan manajemen, keputusan, kepemimpinan, perilaku bisnis serta kelompok dan keahlian masing-masing individu dalam kelompok. Variabel ini mempengaruhi kualitas dan kemampuan “human Organized” di dalam perusahaan.
2. Variabel perintang. Variabel ini menggambarkan keadaan intern suatu perusahaan dan kemampuannya untuk menghasilkan sesuatu seperti loyalitas, sikap, motivasi, performance goals, persepsi semua anggota kelompok, kemampuan kelompok dalam berinteraksi serta berkomunikasi dalam pengambilan keputusan, pengendalian serta koordinasi terhadap karyawan.
3. Variabel hasil akhir. Variabel ini merupakan variabel dependen yang mencerminkan hasil yang dicapai organisasi seperti produktivitas, kepuasan konsumen, tingkat biaya, kerugian, pertumbuhan *market share*, *earnings and financial performance*.

B.2.b.1. Metode Kompensasi (*Compensation Method*)

Andrew E. Sikula (1981 : 283) sebagaimana dikutip A.A. Anwar P.M.(2000 : 83) menjelaskan bahwa proses administrasi upah atau gaji (kadang-kadang disebut

kompensasi) melibatkan pertimbangan atau keseimbangan perhitungan. Kompensasi merupakan sesuatu yang dipertimbangkan sebagai suatu yang sebanding. Dalam kepegawaian, hadiah yang bersifat uang merupakan kompensasi yang diberikan kepada pegawai sebagai penghargaan dari pelayanan mereka. Bentuk-bentuk pemberian upah, bentuk upah, dan gaji digunakan untuk mengatur pemberian keuangan antara majikan dan pegawainya

Pemberian upah merupakan imbalan, pembayaran untuk pelayanan yang telah diberikan oleh pegawai. Sangat banyak bentuk-bentuk pembayaran upah, baik yang berupa uang maupun yang bukan berupa uang (*non financial*). Pembayaran upah biasanya dalam bentuk konsep pembayaran yang mempunyai arti luas daripada sekedar ide-ide gaji dan upah yang secara normal berupa keuangan tetapi juga dimensi yang *non financial*.

Bentuk Kompensasi

Ada dua bentuk kompensasi yang dapat dilakukan oleh perusahaan kepada karyawan, yaitu kompensasi langsung dan kompensasi tidak langsung. Kompensasi langsung berupa gaji dan upah, sedang kompensasi tidak langsung berupa pembagian keuntungan dan perbaikan pelayanan.

a. Gaji dan Upah

Ada beberapa prinsip untuk pemberian gaji dan upah dapat didasarkan pada hal-hal sebagai berikut :

1. Pemberian gaji dan upah harus disesuaikan dengan kemampuan perusahaan/organisasi.

2. Struktur pembayaran berhubungan dengan rata-rata bayaran, tingkat pembayaran, dan klasifikasi jabatan di perusahaan.
3. Penentuan bayaran individu. Penentuan bayaran individu perlu didasarkan pada rata-rata tingkat bayaran, tingkat pendidikan, masa kerja, dan prestasi kerja pegawai.
4. Metode pembayaran ada dua macam yaitu *pertama*, metode pembayaran yang didasarkan waktu (per jam, per hari, per minggu, per bulan). *Kedua*, metode pembayaran yang didasarkan pada pembagian hasil.

5. Kontrol Pembayaran

Kontrol pembayaran merupakan pengendalian secara langsung dan tak langsung dari biaya kerja. Pengendalian biaya merupakan faktor utama dalam administrasi upah dan gaji. Tugas mengontrol pembayaran adalah *pertama*, mengembangkan standar kompensasi dan meningkatkan fungsinya, *kedua*, mengukur hasil yang bertentangan dengan standar yang tetap, dan *ketiga*, meluruskan perubahan standar pembayaran upah.

b. Keuntungan dan Pelayanan (*Benefit*)

Benefit adalah nilai keuangan (*moneter*) langsung untuk pegawai yang secara cepat dapat ditentukan. Sedangkan pelayanan adalah nilai keuangan (*moneter*) untuk pegawai yang tidak dapat secara mudah ditentukan.

Program keuntungan bertujuan untuk memperkecil *turnover*, meningkatkan modal kerja, meningkatkan keamanan. Adapun kriteria program benefit adalah biaya, kemampuan membayar, kebutuhan, kekuatan kerja, tanggung jawab sosial, reaksi kekuatan kerja, dan relasi umum. Sedangkan program pelayanan dapat berupa

laporan tahunan untuk pegawai, adanya tim olah raga, kamar tamu pegawai, kafetaria pegawai, surat kabar perusahaan, toko perusahaan, *discount* (potongan harga) produk perusahaan, bantuan hukum, fasilitas ruang baca dan perpustakaan, pemberian makan siang, adanya fasilitas media, dokter perusahaan, tempat parkir, ada program rekreasi atau darmawisata.

Ketiga atribut pengukuran di atas secara konsep telah memenuhi kriteria sebagai metode pengukuran, namun demikian human resources tetap mempunyai kelemahan untuk diukur dengan metode-metode tersebut. Hal yang paling jelas adalah human resource tidak dapat dimiliki oleh perusahaan sebagaimana aktiva selain sumber daya manusia. Kalaupun diakui sebagai suatu asset akan mengalami kesulitan dalam pengamortisian secara rasional dalam penyajian laporan keuangan. Masalah pengukuran inilah yang sampai saat inipun masih menjadi isu sentral yang belum terpecahkan pada *Human Resource Accounting*, karena *human resource* mempunyai karakteristik yang berbeda dengan aktiva lain seperti masalah kepemilikan, amortisasi, perputaran (*rollover*), dan lain-lain. Yulri Ijiri mencoba memberikan pemecahan dengan sudut pandang yang berbeda dengan menyatakan bahwa : “The central problem in human resource accounting is not what kind of resources should be treated, but rather when the resource be organized. This timing issue is particularly important because human resource are not owned by the firm while many physical resource are.”

B.3. Relevansi (*Relevance*)

FASB telah mengeluarkan pernyataan mengenai karakteristik kualitas informasi yang ditunjukkan dalam SFAC No.2. Karakteristik ini ditunjukkan kepada para pemakai informasi akuntansi, terutama investor dan kreditor untuk pedoman dalam pengambilan keputusan. Agar dapat berguna, informasi harus mempunyai sifat utama yaitu *relevance* dan *reliability*.

Suatu informasi dikatakan relevan, jika informasi tersebut dapat memiliki kapasitas untuk membuat suatu perbedaan keputusan antara para investor, kreditor dan pengambil keputusan lainnya. Agar informasi itu relevan, maka harus memenuhi tiga sifat yang merupakan kualitas utama relevan, yaitu mempunyai nilai prediksi (*prediction*), mempunyai nilai umpan balik (*feedback value*), dan tepat waktu (*timeliness*). Agar lebih jelas, baiklah kita perhatikan sifat-sifat tersebut.

- a. Memiliki nilai prediksi (*prediction*). Informasi posisi keuangan dan kinerja masa lalu seringkali digunakan sebagai dasar untuk memprediksi posisi keuangan dan kinerja masa depan. Namun informasi tidak perlu dalam bentuk ramalan eksplisit untuk memiliki nilai prediksi. Nilai prediksi dari laporan keuangan dapat ditingkatkan dengan menampilkan informasi-informasi tentang transaksi dan peristiwa masa lalu.
- b. Memiliki nilai umpan balik (*feedback value*). Informasi yang telah disajikan hendaknya memiliki pengaruh untuk memperbaiki dan mendukung keputusan yang telah dibuat.
- c. Tepat waktu (*timeliness*). Informasi yang diberikan hendaknya menggambarkan perkembangan dari waktu ke waktu agar mempunyai pengaruh dalam pengambilan keputusan dengan tepat. Dalam hal ini *human resource* mengalami

kendala berupa subyektifitas dalam pengukuran nilai prediksi serta *estimated useful life*.

B.4. Keandalan (*Reliability*)

Informasi yang dapat diandalkan merupakan informasi yang harus memenuhi sifat dapat diperiksa (*verifiable*), netral (*neutral*), dan menyajikan yang sebenarnya (*representationally faithful*).

Informasi akuntansi dapat dikatakan handal, jika pengaruh penyajiannya bebas dari kesalahan dan bias yang dapat digunakan para pengambil keputusan untuk mengambil keputusan secara tepat. Hal inilah yang dirasakan sebagai kendala karena sumber daya manusia pengukurannya banyak menggunakan estimasi yang bersifat subyektif.

Disamping kendala-kendala di atas, ada juga beberapa ahli yang tidak menyetujui diterapkannya HRA diantaranya :

- a. Gambling (1976) dalam buku “ *Accounting for the Human Factor*: Argumen yang ia ajukan adalah bahwa tidak mungkin untuk memasukkan sumber daya manusia ke dalam neraca, seperti gedung dan bangunan pabrik. Ia juga berpendapat bahwa kapitalisasi atas biaya rekrut dan pelatihan termasuk dalam problema pengalokasian overhead.
- b. Mee (1982) dalam buku “*Accounting for the Human Factor*” . Ia berargumen bahwa human asset tidak dapat diuraikan dari elemen-elemen yang lain dari suatu organisasi yaitu pegawai berinteraksi dan mencapai efektifitas. Ia juga menambahkan bahwa organisasi tidak dapat mengontrol manusia sama halnya dengan mengontrol aset fisik.

ANALISIS

Setelah memperhatikan pembahasan di muka, pertentangan pendapat yang ada terjadi karena memandang satu masalah dengan berbagai segi. Ditinjau dari sudut psikologi jelas bahwa jika suatu organisasi atau perusahaan ingin mengakui bahwa sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan hendaknya juga memperhatikan sisi kemanusiaannya secara utuh. Bila kita mencermati Konsep Manusia Karya yang Holistik (Gb.1) di sana akan kita peroleh gambaran bahwa manusia terdiri dari berbagai unsur yang mampu membentuk kemanusiaannya, diantaranya adalah kompetensi yang dimilikinya. Namun demikian kompetensi yang ada tersebut juga tidak bisa terlepas dari pengaruh unsur lain, seperti wawasan, motivasi kerja, dan semangat belajar inovatif. Unsur-unsur ini bersifat integral dan holistik (Frans Mardi Hartanto : 2000).

Di tinjau dari sudut bisnis, sumber daya manusia mempunyai nilai manfaat ekonomis pada masa datang, yaitu dengan memanfaatkan jasa mereka untuk operasional perusahaan. Namun terdapat hal yang hakiki pada manusia yaitu karakteristiknya yang unik, dimana orang yang satu jelas mempunyai sifat berbeda daripada yang lain. Dalam hal ini faktor gaya manajemen akan sangat berpengaruh pada tinggi rendahnya tingkat produktivitas sumber daya manusia. Hal yang perlu menjadi tekanan dalam hal ini adalah untuk memperoleh produktivitas tertinggi dari seorang tenaga kerja diperlukan pemahaman menyeluruh tentang sumber daya manusia itu sendiri bahkan tentang manusia secara universal.

Di lain sisi memberi informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan sesuai dengan keadaan sebenarnya (*representationally faithfull*) telah menjadi

tuntutan yang tidak dapat ditawar-tawar lagi. Kesulitan yang dihadapi bila perusahaan memberikan informasi yang tidak sesuai dengan keinginan pihak ekstern, padahal aturan yang jelas mengenai pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva belum ada. Dengan kondisi ini dimungkinkan akan banyak terjadi benturan kepentingan yang sulit dihindarkan.

Berawal dari kondisi di atas banyak usulan dan gagasan yang diajukan dalam upaya memutus kesimpang siuran dalam Akuntansi Sumber Daya Manusia Kendala-kendala yang ada dapat diatasi dengan membuat semacam laporan keuangan khusus yang mampu menampung pos akuntansi sumber daya manusia di dalamnya, disamping laporan keuangan konvensional yang kebanyakan masih dipakai oleh perusahaan. Dalam hal ini kita perlu mengingat prinsip dalam penyajian informasi akuntansi yaitu *substance over form*.

Mengingat masih adanya ketidakpastian pengakuan sumber daya manusia sebagai elemen aktiva maka perlu dilakukan evaluasi secara terus menerus untuk mencapai pengakuan yang mendekati kenyataan. Dari berbagai atribut pengukuran baik yang termasuk dalam pendekatan kos maupun pendekatan nilai manusia, Lev & Schwartz (Belkaoui, 1981 : 256) memberikan kesaksian bahwa penggunaan pendekatan tersebut memberikan hasil tidak lebih rendah dari penilaian dalam akuntansi konvensional. *Historical Cost* dan *Replacement Cost* cukup representatif untuk menghitung nilai manusia. Kos historis seseorang terdiri dari pengeluaran-pengeluaran sumber daya manusia untuk satu periode. Menurut penulis penilaian ini cukup objektif mengingat nilai individu awal lebih rendah dari pada periode sebelumnya. Oleh karena itu agar representatif harus selalu di evaluasi secara terus-

menerus baik dari segi *cost historis* maupun nilai sumber daya manusianya, hal ini sesuai dengan anjuran *American Accounting Association (AAA) Committee Statement of Basic Account Theory*.

A. Peneracaan Aktiva Sumber Daya Manusia

Walaupun sumber daya manusia belum memenuhi kriteria sebagai aktiva namun demikian tidak menutup kemungkinan dilakukan suatu pencatatan dan pelaporan terhadap sumber daya manusia dalam laporan keuangan, misalnya dengan kebijaksanaan perusahaan dalam menentukan suatu standar untuk pengukuran, pengamortisan dan penghapusan terhadap aktiva sumber daya manusia serta melakukan suatu kontrak kerja dengan karyawan.

Sumber daya manusia dicatat pada rekening pembantu untuk masing-masing individu karena estimasi masa manfaat dan pengeluaran-pengeluaran untuk mendapatkan, memilih serta mengembangkan setiap karyawan berbeda-beda. Dengan demikian harus dilakukan pencatatan terhadap sumber daya manusia secara terpisah-pisah untuk masing-masing individu. Sebagai pedoman dalam praktek, ada prosedur pencatatan untuk masing-masing karyawan sebagai berikut :

1. Perhitungan nilai awal investasi pada sumber daya manusia (menggunakan dasar ukuran berupa gaji pokok). Jurnal yang harus dibuat adalah :

Investasi Pada Sumber daya manusia xxx

Modal Sumber Daya Manusia xxx

Dihitung dari :

$$(\text{Invest.pada SDM} = (a + (a + a \times 15.775\%)) + (b + b \times 15.775\%) + (c + c \times 15.775\%) + (d + d \times 15.775\%) + (\text{etc} \times 15.775\%))$$

Keterangan :

a. gaji pokok karyawan pada bulan pertama kali diterima bekerja.

b. $(a + a \times 15,775\%)$

c. $(b + b \times 15,775\%)$ dst.

15,557% adalah rata-rata kenaikan upah minimum regional selama 6 tahun 1995 – 2000 (Sumber : Depnaker DIY)

2. Pengeluaran untuk memilih, merekrut dan menyeleksi untuk masing-masing karyawan.

Investasi pada SDM xxx

Kas xxx

$$\text{Biaya rekrut per orang} = \frac{\text{Biaya total untuk memilih, merekrut dan menyeleksi}}{\text{Jumlah karyawan yang diterima}}$$

3. Pengeluaran-pengeluaran untuk pelatihan dan pengembangan karyawan

Investasi pada SDM xxx

Kas xxx

$$\text{Bi. Pelatihan per orang} = \frac{\text{Bi. Total untuk pelatihan dan pengembangan}}{\text{Jml. Kary. Yang ikut pelatihan dan pengembangan}}$$

4. Biaya amortisasi pada Sumber Daya Manusia

Bi. Amortisasi SDM xxx

Inv. Pada SDM xxx

Amortisasi sumber daya manusia dilakukan masing-masing individu setiap ada pelatihan untuk karyawan dan pada akhir tahun buku.

- Biaya amortisasi per individu yang diakui untuk bulan Jan. s/d sebelum latihan berikutnya :

$$\frac{\text{Saldo Investasi sumber daya manusia}}{\text{Masa Manfaat total (dalam bulan)}} \times \text{Jan s/d bulan sebelum pelatihan}$$

- Biaya amortisasi per individu untuk bulan pelatihan s/d bulan pelatihan berikutnya.

$$\frac{\text{Saldo Invest. SDM}}{\text{Taks. Sisa manfaat SDM}} \times \text{Jmlh. Bulan pelatihan terakhir s/d yang berikut.}$$

- Biaya amortisasi per individu akhir periode akuntansi yaitu :

$$\frac{\text{Saldo Invest. SDM}}{\text{Taks. Sisa Manfaat SDM}} \times \text{Jmlh. Bulan pelatihan terakhir tahun tsb. s/d 31 Des.}$$

Sampai saat ini masih belum terdapat kesepakatan mengenai pelaporan aktiva sumber daya manusia dalam neraca. Perbedaan pendapat mengenai pelaporan aktiva sumber daya manusia diantaranya adalah sumber daya manusia diakui sebagai komponen dari “aktiva tidak berwujud” yaitu *goowill*, kemudian dianggap sebagai komponen dari “aktiva tetap” atau bahkan diakui sebagai “aktiva lain-lain” atau sumber daya manusia diusulkan untuk disajikan dalam kelompok tersendiri yaitu “aktiva sumber daya manusia” dicatat dalam rekening “investasi pada sumber daya manusia”. Secara pribadi penulis sepakat dengan pendapat terakhir. Menurut penulis penempatan aktiva sumber daya manusia sebagai elemen investasi pada sumber daya manusia berdasarkan karakteristik yang melekat pada aktiva tersebut. Secara umum

pelaporan terhadap sumber daya manusia dalam neraca sebagai komponen “aktiva sumber daya manusia” dapat disajikan sebagai berikut (Hasil Wawancara Bpk. Andreas Lako, SE/ Kajor Akt. Unika Supra. Smg.)

PT “X”

Neraca

Per 31 Desember XXX

Aktiva		Passiva	
Aktiva Lancar		Hutang Dagang	xxx
Kas	xxx	Hutang Jk. Panjang	xxx
Akuntansi SDM			
Investasi pada SDM	xxx		
Aktiva Tetap		Modal	
Tanah	xxx	Modal Saham	xxx
Investasi Jangka Panjang	xxx	Modal SDM	xxx
Aktiva lain-lain	<u>xxx</u>	Laba Ditahan	<u>xxx</u>
Total Aktiva	xxx	Total Passiva	xxx

Investasi pada sumber daya manusia ditempatkan pada posisi antara aktiva tetap dan aktiva lancar karena sumber daya manusia tidak dapat dikategorikan sebagai aktiva lancar yang merupakan aktiva likuid sehingga dapat disamakan dan diuangkan sewaktu-waktu, maupun sebagai aktiva tetap yang dapat dikuasai dan ditukarkan dengan aktiva lain.

daya manusia tersebut bertujuan untuk menghasilkan laba dan berkaitan langsung dengan kegiatan usaha.

B. Dampak Pengakuan Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva Dibanding dengan Laporan Keuangan Konvensional.

Akuntansi sumber daya manusia mengakui pengeluaran-pengeluaran untuk mendapatkan dan meningkatkan nilai sumber daya manusia tersebut sebagai salah satu aktiva perusahaan.

B.1. Neraca

Pada kolom aktiva akan tampak perubahan dalam nilai total aktiva perusahaan. Nilai total aktiva akan naik sebesar saldo rekening investasi pada sumber daya manusia pada setiap akhir tahun.

Pada kolom passiva akan diakui adanya modal saham dalam neraca. Nilai total passiva akan naik sebesar saldo modal sumber daya manusia (SDM) setiap akhir tahun.

B.2. Laporan Laba-Rugi

Pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan setidaknya mempunyai dua akibat terhadap Laporan Laba-Rugi sebagai berikut :

- a. Biaya Operasi akan meningkat karena ditambah biaya rekrut, pelatihan sehingga akan menambah nilai investasi pada SDM yang kemudian diamortisasi selama masa manfaat.
- b. Rugi-Laba

b. Rugi-Laba

Laba akan menurun karena biaya amortisasi dan penghapusan sumber daya manusia lebih besar daripada biaya pelatihan dan rekrut yang dikeluarkan.

B.3. Laporan Perubahan Modal Sumber Daya Manusia

Perlu laporan tambahan yaitu laporan perubahan modal sumber daya manusia. Modal SDM saat diterima dikurangi biaya amortisasi dikurangi penghapusan akan menghasilkan modal sumber daya manusia pada akhir periode tersebut.

PENUTUP

- **Kesimpulan**
- **Saran-saran**

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Human Resource Accounting (HRA) merupakan suatu konsep yang relatif baru dalam ilmu akuntansi yang belum diakui dalam *Generally Accepted Accounting Principles* ataupun dalam Prinsip-prinsip Akuntansi Indonesia (PAI). Sampai dengan saat skripsi ini disusun konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia masih berada dalam taraf *further research*. Pandangan HRA ini berpusat pada pengukuran karyawan / sumber daya manusia di perusahaan sebagai suatu *assets* karena kemampuannya untuk memberikan manfaat pada masa yang akan datang.

Berdasarkan penelitian yang telah penulis lakukan dengan berlandaskan pada konsep aktiva dan konsep sumber daya manusia, penulis memperoleh hasil penelitian sebagai berikut : a). secara teori, gagasan menempatkan sumber daya manusia sebagai aktiva masih menemukan kendala yang cukup mendasar. Sebagaimana diatur dalam FASB No.5 sesuatu bisa dikatakan sebagai *asset* bila memenuhi 4 (empat) syarat yaitu 1) **definisi** (*definition*), 2) **keterukuran** (*measurability*), 3) **relevansi** (*relevance*), dan 4) **reliabilitas** (*reliability*).

Kendala pertama pada **definisi**, sumber daya manusia telah memenuhi syarat mempunyai manfaat ekonomi di masa datang dan adanya sumber daya manusia dalam perusahaan adalah sebagai akibat transaksi atau peristiwa masa lalu, namun syarat bahwa sumber daya manusia dimiliki dan dikendalikan oleh perusahaan tidak sesuai dengan karakteristik sumber daya manusia yang memiliki kebebasan untuk

meninggalkan perusahaan sesuai kehendaknya. Jadi dari sudut definisi jika sumber daya manusia diakui sebagai aktiva mengalami hambatan pada kata “dimiliki atau dikuasai” perusahaan.

Kendala kedua pada **keterukuran**, sumber daya manusia sulit untuk bisa diukur harga perolehan (kos historis) dan amortisasinya dengan pasti. Hal ini disebabkan adanya sifat yang melekat dari manajer dalam penilaian sumber daya manusia yaitu subjektivitas. Kendala tersebut ditemukan dalam tiga model pengukuran yang penulis pilih, yaitu *historical cost*, *replacement cost*, dan kompensasi.

Kendala ketiga, **relevansi**, informasi dikatakan relevan bila memiliki kapasitas untuk membuat suatu perbedaan keputusan antara para investor, kreditor dan pengambil keputusan lainnya. Agar informasi menjadi relevan, maka harus memiliki tiga sifat yaitu mempunyai nilai prediksi, mempunyai nilai umpan balik, dan tepat waktu. Dalam hal ini sumber daya manusia mempunyai kendala berupa subjektivitas dalam pengukuran nilai prediksi dan *estimated useful life*.

Kendala keempat, **reliabilitas**, suatu informasi dapat dikatakan handal, bila memenuhi sifat dapat diperiksa, netral, dan menyajikan yang sebenarnya. Dalam hal ini sumber daya manusia penyajiannya sering tidak bebas dari kesalahan dan bias sehingga sulit dijadikan dasar dalam mengambil keputusan secara tepat. Hal ini disebabkan sekali lagi unsur subjektivitas sebab pengukurannya lebih banyak menggunakan estimasi.

Adanya kesaksian Lev & Schwartz (Tunggal, 1995 : 12) , bahwa penggunaan pendekatan kos maupun pendekatan nilai manusia memberikan hasil yang tidak lebih rendah dari penilaian dalam akuntansi konvensional. Kesaksian ini telah dipakai sebagai argumen untuk menolak gagasan penerapan akuntansi sumber daya manusia.

B. Keterbatasan Penelitian

1. Dalam melakukan penelitian ini penulis mengalami permasalahan betapa sulitnya menemukan bahan-bahan penelitian atau referensi dengan topik “Akuntansi Sumber Daya Manusia”. Hal ini menyebabkan sulitnya melakukan perbandingan tingkat perkembangan penelitian dengan topik tersebut sehingga terkesan monoton.
2. Dalam memahami bacaan yang ada peneliti mengalami kendala bahasa, mengingat referensi yang ada sebagian besar berbahasa asing. Hal ini cukup menghambat dalam menginterpretasi suatu pernyataan peneliti terdahulu.
3. Sampai saat ini belum terdapat hasil penelitian yang dilakukan oleh lembaga-lembaga yang berkepentingan terhadap penyusunan standar akuntansi keuangan. Dengan demikian penulis menangkap kesan perdebatan menarik dalam akuntansi sumber daya manusia akan ditinggalkan oleh masyarakat bahkan oleh lembaga yang berkompeten sekalipun.

B. Saran-saran

Berdasarkan kesimpulan sebagai hasil penelitian yang telah penulis lakukan, demi perkembangan ilmu ekonomi khususnya akuntansi sumber daya manusia, maka perkenankan penulis mengajukan saran-saran sebagai berikut :

1. Dalam hal definisi, pemilikan dan penguasaan sumber daya manusia sebenarnya telah dilakukan secara khusus yaitu dengan cara persetujuan atau kontrak (*by agreement*). Dengan demikian yang dimiliki dan dikuasai oleh perusahaan bukan manusia secara fisik tetapi jasa operasionalnya yang mampu meningkatkan kinerja perusahaan. Jadi memberi pengertian yang berbeda pada kata “dimiliki dan dikuasai” akan memberi pemahaman yang berbeda. Hanya saja pernyataan secara eksplisit dalam hal menginterpretasikan kata “dimiliki atau dikuasai” memang belum ada, oleh karena itu perlu diupayakan kajian yang mendalam mengenai hal tersebut.
2. Dalam hal keterukuran, baik *historical cost* maupun *replacement cost* sudah dapat dijadikan alat ukur sumber daya manusia yang cukup baik. Namun ditinjau dari karakteristik sumber daya manusia yang unik tersebut di atas, maka model pengukuran dengan metode kompensasi akan lebih mendekati kenyataan. Ketiga model pengukuran tersebut, disamping mempunyai kelebihan namun juga mengandung kelemahan yang sama yaitu subjektivitas. Namun demikian metode kompensasi telah mempertimbangkan berbagai hal yang berkaitan dengan keunikan manusia sebagai sumber daya manusia. Mengenai kriteria *estimated useful life*, penulis berpendapat bahwa istilah ini telah sesuai dengan karakteristik sumber daya manusia. Kriteria ini menekankan bahwa manusia tidak disamakan dengan mesin, peralatan, tanah dan gedung. Jadi sebaiknya kriteria ini dipakai

jangka panjang kita akan melihat keuntungan yang lebih besar jika menggunakan akuntansi sumber daya manusia, bukan saja pada segi keuntungan moneter namun lebih-lebih pada keuntungan berupa peningkatan kualitas sumber daya manusia secara keseluruhan. Hal tersebut akan tercermin pada semakin efektif dan efisiennya setiap penggunaan sumber-sumber ekonomi yang ada. Berangkat dari argumen ini, sebagai bentuk pertanggungjawaban atas kepercayaan yang diberikan kepada perusahaan, maka akan lebih baik jika perusahaan memberikan informasi mengenai kekayaan sumber daya manusia yang dimilikinya. Hal ini penting karena informasi tentang sumber daya manusia akan membantu pihak-pihak yang berkepentingan dalam mengambil keputusan bisnis.

4. Terakhir, kriteria reliabilitas atau kehandalan, informasi sumber daya manusia sangat penting. Pemberian informasi ini dapat saja bersifat netral asalkan cara pelaporannya proporsional (*representatif faithful*) sebab dengan demikian akan mudah diperiksa.
5. Menurut PSAK No. 25, Tahun 1999 terdapat poin yang menguatkan usul bahwa sumber daya manusia dapat diakui sebagai aktiva yaitu “.....Namun demikian, informasi kompleks yang seharusnya dimasukkan dalam laporan keuangan tidak dapat dikeluarkan hanya karena atas dasar pertimbangan bahwa informasi tersebut terlalu sulit untuk dipahami oleh pemakai tertentu.” Dengan demikian hendaknya upaya untuk mengakui sumber daya manusia sebagai aktiva tidak perlu terhambat hanya karena kompleksitas yang ada dalam informasi sumber daya manusia.

6. PSAK No. 33 No. 33, Tahun 1999 menekankan adanya penyajian yang jujur dengan menyatakan “.....agar dapat diandalkan, informasi harus menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.” Dengan menyajikan informasi sumber daya manusia kriteria penyajian yang jujur akan terpenuhi.
7. Gagasan yang terus berkembang adalah bagaimana sumber daya manusia dapat diakui sebagai aktiva dan disajikan dalam neraca. Penempatan sumber daya manusia sebagai elemen aktiva dilakukan dengan menghitung kos historis. Jadi semua biaya yang dikeluarkan mulai dari merekrut, seleksi, dan penempatan dimasukkan sebagai aktiva. Kemudian aktiva tersebut diamortisasi sesuai dengan umur ekonomisnya.
8. Sumber daya manusia sebagai aktiva dimasukkan dalam neraca pada pos Aktiva Sumber Daya Manusia dan termasuk dalam elemen khusus yaitu Investasi Sumber Daya Manusia. Penempatan ini berdasarkan argumen bahwa sumber daya manusia tidak dapat dikategorikan sebagai aktiva lancar, aktiva tetap maupun aktiva lain-lain. Argumen lain yang memperkuat ide ini adalah bahwa aktiva sumber daya manusia belum diatur dalam PSAK, sehingga dengan memisahkannya dari aktiva lain dimaksudkan agar lebih mudah dikoreksi dan diperbaiki secara terus menerus sambil menunggu aturan yang baru muncul.
9. Mengingat karakteristik sumber daya manusia yang unik, maka perlu perlakuan khusus, baik ditinjau dari pengukuran, amortisasi, dan penghapusannya. Dengan

demikian diperlukan kajian khusus (psikologis, politis, dan ekonomis) untuk membuka kemungkinan yang luas adanya pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva. Kajian dengan berbagai pendekatan akan menghasilkan pengakuan yang komprehensif dan representatif.

10. Perlu digiatkan penelitian-penelitian dengan topik sejenis untuk memperkaya khasanah bacaan ilmiah, sehingga dapat dijadikan acuan bagi peneliti-peneliti berikutnya. Saran ini penulis dasarkan pada minimnya referensi mengenai akuntansi sumber daya manusia.
11. Hendaknya para ahli akuntansi, termasuk lembaga-lembaga yang mewadahnya terus berupaya untuk melakukan penelitian lebih lanjut mengenai konsep akuntansi sumber daya manusia. Hal ini diperlukan untuk memutus kesimpangsiuran pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva perusahaan, namun sampai saat ini juga belum jelas bahwa sumber daya manusia diperlakukan sebagai aktiva “tak berwujud (*goodwill*)” atau termasuk dalam “investasi jangka panjang” atau investasi sumber daya manusia”, atau harus berdiri sendiri sebagai “aktiva sumber daya manusia.”
12. Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) sebagai lembaga yang menangani permasalahan ini dituntut untuk segera mengeluarkan pedoman tentang pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva agar dapat dijadikan acuan bagi pihak-pihak yang berkepentingan untuk pengambilan keputusan ekonomi dan bisnis.



DAFTAR PUSTAKA

- Belkaoui, Ahmed. (1981). *Accounting Theory*. New York : IIBJ.
- Dukat, Erwan. Dkk. (1988). *Teori Akuntansi*. Yogyakarta : AK Group.
- FASB (1984). *Recognition Measurement in Financial Statement of Business Enterprise* : SFAC No.5, Stamford, Conn.
- FASB (1985). *A Replacement of FASB Concept No.3 SFAC No.6*. Stamford Conn.
- Gillis, Richard T. (1992). *Economic of Development*, Third Edition. London : W.W. Northon and Company.
- Goldstein, I.L. dan Bouxton, V.M.(1982), "Training and Human Performance". New York : Lawrence Erlbaum Associates.
- Hartanto, Frans Mardi. (2000). *Manusia Karya yang Bersumber Daya di dalam Sistem Usaha : Paradigma Tenaga Kerja di Abad ke-21*. Jurnal Bisnis dan Ekonomi Kinerja Vol. 4 No.1 hlm. 19-39.
- Hendriksen, Eldon S. (1982). *Accounting Theory*. Homewood Illionis : Richard D Irwin Inc.
- Ikatan Akuntan Indonesia.(1999). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ikatan Akuntansi Indonesia. (1984). *Prinsip-prinsip Akuntansi Indonesia*. Jakarta : Rineka Cipta.
- Jungham, M.L. (1996). *Ekonomi Pembangunan & Perencanaan*. Jakarta : Radja Grafindo.
- 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*. New York : Mc.Graw Hill.
- Likert, Rensis. (1996). *The Human Organization : Its Management and Value*. New York : McGraw. Alih Bahasa P. Suranto, Jakarta : Erlangga.
- Monappa, Arun dan Mirza S. Saiyadain.(1979). *Personal Management*. New Delhi : Tata Mc Graw Hill Publishing Company.

Miles, R.E. (1965). *Human Relations or Human Resources?*. Harvard Business Review, 43 (4). 148-163.

Most, Kenneth S. (1982) *Accounting Theory*. Second Edition. Ohio : Grit Publishing Conn.

Mc Cormick, Ernest J. (1985) *Industrial Psychology*. New York : Prentice Hall Inc..

Mangkunegara, A.A. Anwar Prabu. (2000) *Manajemen Sumber Daya Manusia Perusahaan*. Bandung : Rosdakarya Offset.

Mc Gregor, D. (1960). *The Human Side of Enterprise*. New York : Mc Graw Hill.

Ndraha, Taliziduhu. (1999). *Pengantar Teori Sumber Daya Manusia*. Jakarta : PT. Rineka Cipta.

Ningsih, Sri. (Jan.2001). *Perlakuan Akuntansi terhadap Sumber Daya Manusia : Assets sekaligus Investor bagi Perusahaan*. *Journal Akuntansi dan Investasi* Vol. 2 No.1 p. 139-151.

Rahayu, Trisnawati. (1998). *Akuntansi Sumber Daya Manusia*. Yogyakarta : Widya Dharma.

Riyanto, Bambang. (1990). *Akuntansi Sumber Daya Manusia : Pengukuran dan Pengakuan Manajer sebagai Aktiva dalam Teori Akuntansi : Isu-isu Kontemporer*, Editor Geodiono, Yogyakarta : Andi Offset.

Schein, E. (1972). *Organizational Psychology*. Englewood Cliffs. New Jersey : Prentice Hall.

Steers, R.M dan Porter, LW. editors (1991). *Motivation and Work Behavior*. High Town, New Jersey. Schaum Division, Mc Graw Hill. Inc.

Siagian, S.P. (1996). *Pengembangan Sumber Daya Insani*. Jakarta MCMLXXXIV : Gunung Agung.

Sikula, Andrew E. (1981). *Personal Administration and Human Resources Management*. California : John Willey & Sons Inc.

Tunggal, Amin Wijaya. (1995). *Akuntansi Sumber Daya Manusia*. Jakarta : PT. Rineka Cipta.

_____ (2000). *Manusia dan Sikap Penampilannya*.
<http://www.kompas.com>

