

# AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA DAN KENDALA DALAM PENERAPANNYA

## ISLAHUZAMAN

### ABSTRAK

Akuntansi bertujuan memberikan informasi akuntansi yang relevan bagi pengambilan keputusan. Pemakai laporan keuangan memerlukan informasi mengenai suatu aset penting tetapi justru sering diabaikan, yaitu *human asset*. Laporan keuangan *human resources* seharusnya dapat diwujudkan dalam angka. Tetapi disinilah masalahnya, membuat laporan keuangan untuk *intangible assets* ini bukan pekerjaan mudah. Akuntansi konvensional memperlakukan pengeluaran-pengeluaran untuk *human resources* sebagai *expense*, meskipun menurut sifatnya pengeluaran-pengeluaran semacam itu sejatinya merupakan pembentukan modal manusia (*human capital*). Oleh karena itu seharusnya dikapitalisasi. Perlakukan akuntansi yang berhubungan dengan *cost* atau *value* dari *human resources* ini berkembang sebagai akuntansi sumber daya manusia atau *human resource accounting (HRA)*.

**Key Words:** *Human Resource Accounting*

### PENDAHULUAN

Perkembangan lingkungan bisnis dan meningkatnya kepentingan terhadap manusia sebagai modal, berdampak terhadap kebutuhan akan penerapan *human resources asset (HRA)* di duniapun semakin berkembang termasuk di Indonesia. Kebutuhan ini diperlukan terutama oleh perusahaan yang menempatkan sumber daya manusia (SDM)nya menjadi satu bagian yang penting dalam proses menghasilkan laba.

Sejalan dengan kebutuhan tersebut di atas banyak riset telah didisain untuk mengembangkan konsep dan metode akuntansi aktiva manusia. Hal ini bermula sejak tahun 1960-an yaitu mulai berkembang riset, eksperimen, dan teori yang ditujukan untuk mengembangkan metode akuntansi bagi *human asset (HA)* suatu perusahaan. Riset ini di Amerika Serikat semakin berkembang luas sejalan dengan semakin besarnya pengeluaran terhadap peranan *HA* dan *human capital (HC)* di bidang ekonomi.

Di Amerika Serikat, perusahaan yang pertama kali menerapkan konsep *HRA* adalah R.G. Barry Corporation di Columbus, Ohio. Pada tahun 1967 dalam laporan tahunannya Barry mempergunakan prosedur *HRA* dalam pengukuran nilai estimasi *HR* secara akurat.

Di Indonesia *HRA* masih jarang dipergunakan, tetapi perhatian terhadap *HR* sebenarnya telah cukup besar. Hal ini terbukti dengan semakin banyaknya kasus pembajakan tenaga profesional. Kejadian tersebut menunjukkan bahwa lingkungan bisnis di Indonesia telah menyadari bahwa *HR* yang berkualitas tinggi akan mampu mengelola perusahaan secara efisien sehingga perusahaan tidak segan-segan memberikan nilai tinggi untuk *HR*. Perusahaan-perusahaan ini melakukan hal tersebut dengan pertimbangan yang cukup matang dan memperhatikan tujuan jangka panjangnya yaitu memberikan profit yang lebih besar setiap tahun. Jadi dana dalam jumlah besar itu dikeluarkan dengan tujuan untuk dapat memberikan manfaat pada masa yang akan datang yang lebih besar dari dana yang telah dikeluarkan.



Di lingkungan bisnis sering kita mendengar pernyataan seperti "karyawan perusahaan kami adalah aktiva kami yang paling penting", akan tetapi kebanyakan perusahaan tidak mempunyai upaya secara sungguh-sungguh dalam menentukan nilai dari aktiva sumber daya manusianya (ASDM) dan departemen akuntansi mereka menawarkan sedikit sekali bantuan.

Selama ini, metode dan teori akuntansi atau akuntansi keuangan tidak memperlakukan manusia sebagai aktiva atau investasi. Keputusan-keputusan sumber daya manusia yang penting, yang mencakup pengarahannya, pengadaan staf, pelatihan, kompensasi, produktivitas dan masalah-masalah lain sering dilakukan tanpa informasi yang memadai mengenai biaya dan manfaat.

Akuntansi keuangan bertujuan memberikan informasi keuangan yang relevan bagi pembuat keputusan. Pemakai laporan keuangan memerlukan informasi mengenai suatu *asset* penting tetapi yang sering diabaikan yaitu *human asset*. Perlakuan akuntansi konvensional atas pengeluaran sumber daya manusia dianggap merupakan pembiayaan atas seluruh pengeluaran untuk pembentukan modal yang berupa manusia tapi tidak dikapitalisir, sedangkan pengeluaran atas modal fisik dikapitalisasi. Hal ini menunjukkan bahwa tanggapan perusahaan terhadap akuntansi sumber daya manusia tidak begitu besar.

Seorang calon investor mungkin tidak jadi menanam modal yang besar pada perusahaan kecil (disebabkan banyak biaya-biaya untuk pelatihan). Perusahaan yang relatif baru biasanya mengeluarkan banyak biaya untuk pelatihan pegawai. Jika menggunakan laporan keuangan konvensional, seringkali menderita rugi, padahal sebenarnya ia masih untung jika menggunakan HRA. Dengan melihat hal tersebut investor enggan untuk menanamkan uangnya pada perusahaan itu sebenarnya relatif potensial untuk menghasilkan laba. Sebaliknya tahun-tahun berikutnya labanya terlalu besar karena biaya pelatihan yang dikeluarkan relatif jauh lebih kecil. Sehingga tanpa HRA maka pada laporan keuangan akan menjadi kurang realistis, karena menyebabkan terjadinya ketidakadilan dalam pembagian laba pada tiap tahunnya.

Kebanyakan studi empiris yang meneliti dampak kognitif dan perilaku, menunjukkan kecenderungan untuk memaksimalkan informasi akuntansi sumber daya manusia. Manajemen membutuhkan manusia yang sangat terlatih dan berpendidikan tinggi serta berpengalaman di dibidangnya. Untuk itu dibutuhkan biaya yang tidak sedikit. Pengeluaran-pengeluaran dapat digunakan dari dana pribadi maupun perusahaan atau dengan kata lain sebagai tunjangan karyawan, atau dibebankan sebagai biaya atau *expense*. Bisa jadi karyawan yang diberikan tunjangan mempunyai kewajiban pada perusahaan untuk mengabdikan diri. Dan perusahaan menganggap karyawan tersebut merupakan *human asset*. Padahal suatu *asset* mempunyai pengukuran dan penilaian sendiri, sehingga bila manusia merupakan aktiva perusahaan maka harus diukur dan dinilai sebagai aktiva.

Tulisan ini mencoba menguraikan bagaimana sejatinya akuntansi sumber daya manusia dan kendala dalam penerapannya berdasarkan beberapa literatur yang relevan.

## PEMBAHASAN

### Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia (ASDM)/(HRA)

*The American Accounting Association's Committee in Human Resource Accounting* (1973: 169) mendefinisikan akuntansi SDM sebagai *the process of identifying and measuring data about human resources and communicating this information to interested partner* (proses pengklasifikasian dan pengukuran data mengenai SDM dan mengkomunikasikan informasi ini terhadap pihak-pihak yang berkepentingan).



Laporan keuangan *human resources* seharusnya dapat diwujudkan dalam angka. Tetapi disinilah masalahnya, membuat laporan keuangan untuk *intangible assets* bukan pekerjaan mudah. Salah satu perusahaan yang mampu menerbitkan laporan keuangan *human resources* adalah Skandia, sebuah perusahaan asuransi dan keuangan terkemuka (Uriich, 1998).

Menurut Flamholtz (1977): *HRA means accounting for people as an organizational resources* (ASDM berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber dari organisasi). Demikian pula Cashin dan Polimeni (Tunggal, 1994: 3), mendefinisikan ASDM sebagai *The recording, management, and reporting of personnel cost*.

Biaya-biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan dan organisasi yang lain untuk merikrut, memilih, mempekerjakan, melatih dan mengembangkan HA, yang juga berkaitan dengan pengukuran nilai ekonomis dari pekerja/pegawai suatu organisasi.

Tujuan akuntansi sumber daya manusia menurut *American Accounting Association's Committee on Human Resource Accounting* (1973), yang pertama adalah indentifikasi nilai-nilai sumber daya manusia, kedua pengukuran *cost* dan *value* manusia bagi organisasi yang bersangkutan, dan ketiga menyelidikan mengenai dampak kognitif dan perilaku sebagai akibat dari informasi tersebut. Dengan kata lain bahwa tujuan akuntansi SDM adalah menghasilkan informasi akuntansi mengenai SDM bagi para pemakai, dan kegunaan penerapannya menurut Flamholtz (1985) adalah: (1) menyediakan kerangka kerja untuk membantu manajer dalam menggunakan HR secara efektif dan efisien; (2) menyediakan informasi yang dibutuhkan bagi pemakai dalam memperoleh, mengembangkan, menempatkan, mengkonversi, menggunakan, mengevaluasi, dan menghargai HR; (3) menyediakan alat pengukuran *cost* dan *value* manusia bagi organisasi untuk digunakan dalam pengambilan keputusan; (4) memotivasi manajer untuk menghargai akibat penganggaran perusahaan atas HR.

Akuntansi keuangan mereperakukan pengeluaran-pengeluaran untuk *human resources* sebagai *cost* atau *expense*, meskipun menurut sifatnya pengeluaran-pengeluaran semacam ini merupakan pembentukan modal manusia (*human capital formation*). Padahal pengeluaran semacam ini untuk barang-barang modal, dikapitalisasi. Perlakuan akuntansi yang berhubungan dengan *cost* dan *value* dari *human resources* ini berkembang dan menimbulkan suatu masalah baru mengenai pengukuran harga pokok atau nilai sumber daya manusia bagi suatu perusahaan. Bila pengeluaran ini tetap diakui sebagai *cost* atau *expense*, maka terdapat distorsi dan pengukuran pendapatan, karena tidak akan ada perusahaan yang melakukan investasi substansial demikian dalam manusia apabila orang tersebut bukan merupakan modal manusia yang dianggap suatu aktiva dengan harapan mempunyai manfaat pada masa yang akan datang. Bila akuntansi tidak diukur dan dinilai dengan tepat akan mengakibatkan pengambilan kesimpulan yang salah tentang laba jangka panjang perusahaan, kurangnya motivasi dan efektivitas manajemen. Sebenarnya perlakuan yang seharusnya untuk *human capital formation* adalah mengkapitalisasi pengeluaran tersebut, agar dapat menghasilkan faedah di masa mendatang.

### Fungsi Akuntansi Sumber Daya Manusia

Menurut Flamholtz (1985) akuntansi sumber daya manusia memberikan informasi yang diperlukan untuk memperoleh, mengembangkan, mengalokasi, menghemat, menggunakan, menilai dan memberi ganjaran kepada sumber daya manusia. Akuntansi sumber daya manusia bermaksud sebagai suatu kerangka kerja dan sekumpulan alat-alat, baik untuk profesional sumber daya manusia, maupun untuk manajer senior.



Akuntansi sumber daya manusia berkenaan dengan akuntansi untuk investasi dalam manusia dan biaya pengantiannya, juga menyangkut akuntansi untuk nilai ekonomis manusia terhadap sesuatu dalam organisasi perusahaan. Akuntansi ini menyediakan informasi tentang biaya sumber daya manusia bagi laporan keuangan perusahaan. Bagian SDM bertanggung jawab untuk hal-hal, seperti penerimaan karyawan, pelatihan, desain kompensasi dan administrasi, serta hubungan karyawan.

Namun pada saat sekarang peranan dari bagian SDM adalah memberi masukan kepada manajemen senior tentang berbagai masalah SDM, bagaimana mendesain suatu budaya perusahaan (*corporate culture*) untuk penggunaan yang optimal dari SDM, apakah perusahaan harus menerima orang dari luar hanya pada tingkat masuk, dan kemudian memajukan mereka secara perlahan-lahan ke tingkat yang lebih tinggi, ataukah suatu perusahaan harus memberhentikan karyawan selama resesi atau mempertahankan mereka sebagai aktiva manusia, dan berapa banyak biaya untuk melakukan investasi dalam pengembangan SDM.

ASDM merupakan langkah logis bagi perusahaan yang maju, yang telah mengadopsi pandangan SDM dibandingkan dengan pendekatan tradisional. ASDM menjadikan baik suatu paradigma (suatu cara melihat keputusan masalah-masalah SDM) maupun sekumpulan tolak ukur untuk mengkuantifikasi akibat dari strategi-strategi manajemen SDM terhadap biaya dan nilai manusia sebagai sumber daya organisasi.

Ringkasnya, ASDM mempunyai 3 fungsi utama bagi profesional SDM, yaitu: (1) ASDM berlaku sebagai suatu kerangka kerja untuk memudahkan pengambilan keputusan SDM; (2) ASDM memberikan informasi numerikal tentang biaya dan nilai manusia sebagai sumber daya organisasi, dan (3) ASDM dapat memotivasi manajer lini mengadopsi perspektif SDM dalam keputusan mereka untuk melibatkan manusia (Flamholtz, 1985: 9).

Investor juga membutuhkan informasi SDM selain para manajer. Investor mempunyai kepentingan untuk mengetahui nilai aktiva suatu perusahaan. Dan mereka ingin mengetahui mengenai investasi organisasi dalam SDM. Informasi ini akan membantu para investor untuk membuat keputusan dalam memperoleh, mempertahankan, atau menjual saham-saham yang mereka miliki.

Sayangnya, informasi demikian tidak tersedia bagi investor. Pada saat sekarang ini laporan keuangan yang disusun sesuai dengan *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) standar Akuntansi Keuangan (PSAK) tidak menunjukkan nilai manusia dalam aktiva organisasi, laporan keuangan melaporkan biaya yang didepresiasi dari aktiva sebagai suatu pengganti untuk nilai. Lagi pula, laporan keuangan tidak memberikan informasi kepada investor dari suatu organisasi mengenai investasi dalam aktiva manusia, akuntansi konvensional memperlakukan investasi dalam SDM sebagai *expense* bukan sebagai *asset*.

Manfaat yang sangat besar dari ASDM ini adalah menyediakan informasi yang relevan untuk pengambilan keputusan internal sehingga keputusan yang diambil tersebut efektif dan efisien.

HRA pada dasarnya terdiri dari *Human Resource Value Accounting* (HRVA) dan *Human Resource Cost Accounting* (HRCA). HRVA, berkenaan dengan pengukuran nilai tenaga kerja sebagai sumber daya ekonomi; dan HRCA didefinisikan sebagai pengukur dan pelaporan biaya yang timbul untuk pencarian, pengembangan dan penggantian tenaga sebagai sumber daya organisasi (Flamholtz, 1985: 567).



### Konsep-konsep Biaya SDM

Menurut Flamholtz (1985) biaya SDM merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mendapatkan atau untuk mengganti karyawan. Konsep akuntansi konvensional mengenai biaya perolehan (*acquisition cost*) mempunyai kaitan dengan akuntansi SDM. *Acquisition cost* terdiri dari:

1. Biaya orisinal dari SDM.

Biaya ini merupakan pengorbanan yang terjadi untuk memperoleh dan mengembangkan manusia. Biaya orisinal dari SDM secara tipikal termasuk biaya-biaya rekrutmen atau pengerahan, seleksi, penerimaan (*hiring*), penempatan, orientasi, dan pelatihan ditempat kerja (*on-the job training*). Beberapa biaya yang disebut di atas merupakan biaya langsung (*direct cost*) dan biaya tidak langsung (*indirect cost*).

Terdapat kesulitan pada saat mengukur *opportunity cost* sehingga tidak layak untuk memperoleh estimasi yang objektif. Akibatnya, *opportunity cost* tidak dapat digunakan untuk dilaporkan kepada pemakai eksternal untuk data akuntansi. Untuk tujuan pelaporan eksternal, konvensi ini akan membuat akuntansi untuk biaya SDM konsisten dengan akuntansi untuk biaya-biaya yang lain.

2. Biaya pengganti (*replacement cost*) dari SDM.

Biaya ini merupakan pengorbanan yang harus terjadi saat sekarang untuk menggantikan SDM yang sedang dipekerjakan. *Replacement cost* secara tipikal termasuk biaya yang disebabkan oleh perputaran karyawan sekarang, dan juga biaya untuk mendapatkan dan mengembangkan suatu pengganti. Saat ini manajer SDM berpikir untuk menggantikan manusia yang berkaitan dengan peranan khusus, daripada untuk menggantikan manusia secara keseluruhan.

Sehingga muncul suatu pengertian ganng dari biaya pengganti:

a. Biaya Pengganti Posisional (*positional replacement cost*)

Merupakan pengorbanan yang harus terjadi saat sekarang untuk menggantikan seseorang yang dipekerjakan pada suatu posisi khusus, dengan suatu substitusi yang mampu untuk memberikan sekumpulan jasa yang sama pada posisi yang diberikan tersebut.

b. Biaya Pengganti Pribadi (*personal replacement cost*)

Merupakan biaya untuk mengganti sekumpulan jasa yang ekuivalen, yang akan diberikan oleh orang lain. Konsep-konsep dari biaya pengganti ini dapat diperluas terhadap kelompok dan juga individual.

### METODE PENGUKURAN AKUNTANSI SDM

1. *Human Resources Value Accounting (HRVA)*

Ada 2 (dua) metode pengukuran HRVA, yaitu: (a) *Metode Monetary*. Tujuan utama metode ini adalah menyediakan sebuah cara untuk pengukuran dua dimensi utama dari harga perseorangan pada suatu organisasi perusahaan (*expected conditional value* dan *realizable value*). (b) *Metode Non Monetary*. Dalam HRA pengukuran *non monetary* mempunyai kegunaan yang penting, yaitu: Inventarisasi keterampilan dan kemampuan orang; *Rating* atau *ranking* hasil kerja karyawan; Pengukuran mengenai sikap/tingkah laku (*measurement of attitudes*).

2. *Human Resources Cost Accounting (HRCA)*

Pada dasarnya ada 2 (dua) metode pengukuran HRCA, yaitu: (a) *Historical Cost of HR*, yaitu sumber-sumber yang telah dikeluarkan dalam rangka memperoleh dan mengembangkan tenaga kerja. Sehingga akan mencakup biaya rekrutmen, seleksi, *hiring and placement*. (b) *Replacement Cost of HR*, yaitu meliputi biaya-biaya yang akan dikeluarkan perusahaan untuk menggantikan SDM yang sekarang dipekerjakannya. Jadi di sini diperhitungkan pula biaya menunggu dan lain-lain sampai dengan pegawai pegawai baru itu diterima dan siap digantikan pegawai baru.



*Historical (Original Cost Method).* Metode yang menaksir nilai atas semua biaya SDM yang telah dikeluarkan untuk memperoleh (*acquisition cost*) dan mengembangkan (*development*) SDM dari suatu organisasi. Keuntungan dari metode ini: Dasar ukuran untuk menghitung nilai individual yang konsisten dengan penerapan akuntansi konvensional; Memungkinkan untuk menghitung biaya yang sebenarnya termasuk dalam usaha perolehan pegawai; Perlakuan *historical cost* ini bersifat praktis dan *verifiable*. Kelemahannya: Biaya perolehan pegawai dihitung berdasarkan jumlah pada saat terjadinya, sehingga tidak memperlihatkan nilai yang sekarang (*Current cost*); Nilai ekonomis suatu HA tidaklah mesti bertalian dengan *historical cost*nya; Setiap *appreciation* (peningkatan nilai) *amortization* bersifat subjektif, tanpa mesti ada hubungannya dengan naik turunnya produktivitas HA; Karena *cost* yang berhubungan dengan *recruiting*, *hiring*, *training*, *planning*, *placing*, dan *developing* berbeda antara satu pegawai dengan pegawai lain, maka *historical cost* tidak memberikan nilai *human resource* yang dapat dibandingkan.

*Replacement Cost Method.* Menaksir nilai sekarang atas biaya *acquisition*, *development*, dan *separation* dari pegawai:

*Replacement Value of Human Resource.* Keuntungan dari metode ini: *Replacement cost* merupakan *sourrogate* yang baik untuk nilai ekonomis suatu aktiva, karena pertimbangan mengenai harga pasar sangat penting dalam menentukan hasil akhir. Hasil akhir semacam ini umumnya bersifat konseptual dimaksudkan sebagai ekuivalen dengan nilai ekonomis seseorang. Kelemahannya adalah perusahaan mungkin mempunyai pegawai yang nilainya dianggap lebih besar dari *replacement cost*nya. Untuk *human asset* tertentu mungkin tidak *equivalent replacement*nya.

Seperti yang disebutkan Likert dan Becker para manajer yang diminta menaksir biaya untuk menggantikan seluruh *human organization* mereka, mungkin akan mengalami kesulitan untuk berhadapan dengan manajer yang berbeda-beda mungkin memberikan taksiran yang berbeda-beda.

*Current Cost Method.* Menghitung nilai manusia berdasarkan nilai yang sekarang, hal ini dilakukan dengan jalan mengalikan nilai *human asset* yang telah diperoleh dengan suatu *multiplier* untuk menyesuaikan nilai historis yang telah dikeluarkan dengan nilai sekarang. Besarnya *multiplier* ini berbeda-beda, bergantung dari kebijakan perusahaan dan nilainya ditentukan oleh *level of management*.

*Opportunity Cost Method.* Untuk mengatasi keterbatasan *replacement cost method*. Hekemian dan Loner menyarankan *opportunity cost method*. Saran mereka adalah agar nilai sumber daya manusia ditentukan melalui suatu proses *competitive bidding* yang didasarkan atas *opportunity cost method*. Seorang *investment center manager* mengajukan bidang untuk karyawan yang langka saja yang harus direkrut. Apabila karyawan untuk jenis tugas tertentu tidak langka jumlahnya, ia dapat diabaikan dari *human asset base*.

Kebaikan dari metode ini: Mendorong persaingan di antara *investment center* agar dapat memberikan sumbangan *income (ROI)* yang paling besar. Kelemahannya adalah: Dimasukkannya karyawan yang langka saja dalam *asset base* dapat diinterpretasikan sebagai diskriminasi terhadap karyawan lain.

*Compensation Model.* Karena adanya ketidakpastian dan kesulitan yang berhubungan dengan penentuan nilai *human capital*. Lev dan Schwartz menyarankan penggunaan balas jasa di kemudian hari, sebagai *surrogate* mengenai nilai orang tersebut.

*Adjusted Discounted Future Wages Method.* *Discounted future wages* disesuaikan dengan suatu faktor efisiensi yang dimaksudkan untuk mengukur rasio dari suatu *return on investment* suatu perusahaan terhadap semua perusahaan lain



akuntansi yang berbeda dan memberi catatan bahwa laporan-laporan tersebut tidak diaudit.

4. Pendekatan dengan metode yang menyajikan investasi dengan aktiva manusia dalam laporan tahunan perusahaan dengan mencatatnya ke dalam laporan keuangan konvensional. Metode ini mencakup kapitalisasi investasi dalam aktiva manusia dan mengamortisasi dari investasi tersebut selama masa manfaat yang diharapkan. Walaupun perlakuan investasi dalam manusia ini sudah tentu tidak umum, namun beberapa perusahaan luar negeri telah mengikuti praktik demikian.

#### **PENGUNAAN ASDM DALAM PELAPORAN KEUANGAN PERUSAHAAN.**

Investor mempunyai kepentingan untuk mengetahui nilai aktiva manusia suatu perusahaan. Dan mereka ingin mengetahui mengenai investasi organisasi dalam SDM. Informasi ini akan membantu investor dalam membuat keputusan untuk memperoleh, mempertahankan, atau menjual saham-saham yang mereka pegang.

Sayangnya, informasi demikian tidak tersedia bagi investor. Pada saat sekarang ini, laporan yang disusun sesuai dengan akuntansi yang berlaku umum (GAAP/Accepted Accounting Principles, yang di Indonesia dinamakan Standar Akuntansi Keuangan/SAK) tidak menunjukkan nilai manusia sebagai aktiva organisasi; laporan keuangan melaporkan biaya yang didepresiasi dari aktiva sebagai suatu pengganti untuk nilai. Lagi pula, laporan keuangan tidak memberikan informasi kepada investor mengenai investasi dalam aktiva manusia suatu organisasi; akuntansi konvensional memperlakukan investasi dalam SDM sebagai biaya (*expenses*) bukan sebagai aktiva (*assets*).

Praktik akuntansi untuk investasi dalam SDM sebagai biaya, daripada sebagai aktiva berakibat pada perhitungan rugi laba dan neraca terdistorsi. Dalam perhitungan rugi laba, angka yang disajikan sebagai laba bersih terdistorsi, karena akuntansi memperlakukan semua pengeluaran yang dilakukan untuk memperoleh atau mengembangkan SDM sebagai biaya selama periode terjadi, daripada mengkapitalisir dan mengamortisasi biaya-biaya tersebut selama umur jasa mereka yang diharapkan. Neraca terdistorsi karena angka yang diberi nama "aktiva total" tidak termasuk aktiva manusia organisasi dalam aktiva manusia. Sebab itu, tidak ada indikasi dari investasi aktual organisasi dalam aktiva manusia.

Akuntansi konvensional memperlakukan setiap rupiah yang dikeluarkan oleh manajemen untuk meningkatkan aktiva manusia sebagai biaya pada tahun terjadinya, walaupun pengeluaran telah melebihi periode sekarang.

Walaupun metode dasar untuk membiayakan aktiva manusia adalah amortisasi, mungkin terdapat situasi di mana akuntansi untuk aktiva manusia (*human asset account*) harus disesuaikan. Misalnya, aktiva manusia dapat dihapus karena perputaran atau perubahan dalam estimasi masa manfaat. Perputaran mungkin terjadi karena secara sukarela, ataupun karena pemecatan, terminasi, dan sebagainya. Pada setiap kasus tersebut, saldo aktiva yang belum diamortisasi harus diberlakukan sebagai suatu kerugian pada periode terjadi. Masa manfaat yang diharapkan dari seseorang dapat berubah karena akibat dari banyak faktor. Kesehatan yang memburuk, rencana untuk pensiun yang lebih dini; keusangan teknologi semuanya dapat memperpendek masa manfaat yang akan datang dari suatu aktiva.

Apabila terjadi suatu perubahan yang besar dalam masa manfaat yang diharapkan dari seseorang, maka aktiva tersebut harus disesuaikan. Penyesuaian aktiva manusia analog dengan penyesuaian pada aktiva fisik.



### PENYAJIAN AKTIVA MANUSIA DALAM LAPORAN KEUANGAN

Terdapat beberapa kebaikan dalam pandangan ini. Keputusan untuk mengkapitalisir suatu investasi dalam aktiva manusia bergantung pada tingkat ketidakpastian dalam situasi tertentu. Di bawah keadaan tertentu, mungkin tidak berguna mengkapitalisir aktiva manusia, karena manfaat manusia, di masa yang akan datang mungkin sangat tidak meyakinkan, namun keadaan demikian seharusnya dipandang sebagai aksepsi dan bukan sebagai aturan umum.

Di dalam Neraca, SDM diakui sebagai *asset*, yaitu termasuk dalam kelompok *fixed asset*, karena itulah maka nilainya harus diamortisasi berdasarkan estimasi umur manfaat. Di Neraca kita dapat memasukkan *asset* ini sebagai *HR Net/HA Net/Net Investment in HR*, sebagai berikut:

- (1) Untuk menghitung *NI in HR* maka kita memasukkan biaya manusia itu sendiri sebagai *HR* dari suatu perusahaan (*HR cost*) untuk itu ada 2 metode, yaitu *historical* dan *replacement cost* (Flamholtz), atau
- (2) Menurut W.J. Giles dan D.F. Robinson  

$$(Opening Value) + Cost of Inputs - Cost of Outputs = HA$$

Keterangan;

- a. *Opening Value/Balance* ialah persediaan SDM di tangan pada awal tahun.
- b. *Cost of Inputs* adalah semua biaya yang telah dikeluarkan perusahaan dalam rangka meningkatkan nilai SDMnya, termasuk di dalamnya:
  - Biaya rekrut
  - Biaya pelatihan, pengenalan, dan pengembangan
  - Biaya transfer masuk pegawai dari perusahaan lain
  - Biaya gaji dan upah pegawai baru dan pemindahan pegawai
- c. *Cost of Outputs* adalah semua biaya yang dibebankan perusahaan terhadap pegawai, karena menurunkan nilai sumber daya manusia, termasuk di dalamnya:
  - Rugi karena perpindahan pegawai baik karena pemecatan atau tidak
  - *Terminal cost*
  - Keluarnya pegawai sebelum masa amortisasinya habis
  - Amortisasi

Di dalam SAK disebutkan bahwa:

"Pada dasarnya akuntansi keuangan dan laporan keuangan dimaksudkan untuk menyediakan informasi keuangan mengenai suatu bahan usaha yang akan dipergunakan sebagai bahan pertimbangan di dalam pengambilan keputusan ekonomi".

Untuk dapat menyusun laporan keuangan dengan mempergunakan *HR*, maka kita harus menghitung investasi dalam SDM di perusahaan.

Sesuai dengan SAK pengeluaran SDM di perusahaan dibebankan pada saat terjadinya, karena pencatatan laporan keuangan untuk pihak ekstern haruslah sesuai SAK. Namun dalam hal ini perusahaan dapat membuat laporan keuangan yang memuat data lain yang tidak disusun berdasarkan SAK, untuk tujuan pengambilan keputusan bagi pihak-pihak yang membutuhkan, khususnya manajemen.

Tipe dari sistem yang akan ditetapkan perusahaan bergantung dari beberapa faktor termasuk sifat organisasi, besarnya organisasi, tipe dan tingkat kemampuan SDM, dan juga tingkat kemahiran pegawai dalam sistem organisasi.

Dalam menyajikan laporan keuangan dengan *HRA*, dapat menggunakan metode historis.

Baik dari pandangan manajemen ataupun investor, praktik akuntansi sekarang ini untuk aktiva manusia menyebabkan masalah lain, yaitu ia mendistorsi pengukuran *ROI* (*Return on Investment*). Konsep *ROI* adalah variabel yang krusial



dalam keputusan manajemen dan investor. Karena *ROI* merupakan rasio laba bersih terhadap aktiva total, *ROI* menjadi terdistorsi, karena distorsi dalam komponen. Investor yang ingin mendasari keputusan mereka atas *ROI* suatu organisasi harus berusaha melakukan penyesuaian dalam aktiva manusia.

### KENDALA-KENDALA PENERAPAN HRA

*HRA* sebagai suatu konsep sampai dengan sekarang ini belum dapat diterima sebagai suatu *generally accepted accounting principles (GAAP)*. Hal ini disebabkan karena adanya syarat untuk pengukuran suatu item tertentu sebagai suatu *asset* yang diatur dalam *FASB No. 5*, yaitu:

#### 1. Definition.

Menurut *FASB* definisi *asset* adalah sebagai berikut: *asset are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events*. Dari definisi di atas ada tiga unsur penting dari suatu *asset*, yaitu: (a) manfaat ekonomi masa mendatang yang mungkin (*probable future economic benefits*). (b) diperoleh atau dikendalikan oleh kesatuan usaha tertentu (*obtained or controlled by particular entry*) (akibat transaksi atau peristiwa masa lalu (*a result of past transaction or events*)).

Dengan demikian *AHR* telah memenuhi syarat pertama dan ketiga, tapi syarat yang kedua tidak dapat terpenuhi, karena *HR* tidak dapat diperoleh atau dikendalikan oleh suatu perusahaan. Artinya bahwa *asset* yang kedua tidak dapat dimiliki oleh perusahaan. Hal inilah yang disadari oleh beberapa ahli seperti A. Belkoui, Lev & Schwarz, Yuri Ijiri, dan Lee Brumet, sebagai suatu kelemahan mengapa *HR* belum dapat diterima sebagai suatu *asset*.

#### 2. Measurement (Dapat Diukur)

*FASB No 5* menjelaskan bahwa ada lima atribut yang dapat digunakan dalam mengukur suatu aktiva, yaitu: *Historical Cost, Current Cost, Current Market Value, Net Realizable (Settlement) Value, dan Present (or Discounted) Value of Future Cash Flow*.

Berdasarkan atribut tersebut maka konsep pengukuran *HR* dengan demikian telah memenuhi kriteria seperti telah diuraikan dalam metode pengukuran, namun demikian *HR* tetap mempunyai kendala berupa kelemahan-kelemahan yang ada pada masing-masing metode pengukurannya. Di samping itu *HR* juga berbeda dengan sumber daya fisik lainnya dari sudut penilaian, karena perusahaan tidak dapat memiliki sumber daya ini. Kalaupun *HR* diakui sebagai suatu *asset* akan mengalami kesulitan dalam pengamortisasian secara rasional dalam penyajian laporan keuangan.

Masalah pengukuran inilah yang menjadi isu sentral yang belum terpecahkan pada *HRA*, karena *HR* mempunyai karakteristik yang berbeda dengan aktiva lainnya, seperti masalah kepemilikan, amortisasi, perputaran (*roll over*), pengukuran dan penilaian secara moneter tingkat kemampuan manusia yang *notabene* sering berubah-ubah, dan lain-lain. Yuri Ijiri mencoba memberikan pemecahan dengan sudut pandang yang berbeda, yaitu:

*The Central problem in human resource accounting is not what kind of resources should be treated, but rather than when the resource be organized. This timing issue is particularly important because human resource are not owned by the firm, while many physical resource*

#### 3. Relevance

Tahun 1980 telah mengeluarkan pernyataan mengenai karakteristik kualitas informasi dalam *SFAC No. 2*. Karakteristik ini ditujukan 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* (relevan dan keandalan)

Suatu informasi dikatakan relevan, jika informasi itu dapat memiliki kapasitas untuk membuat suatu perbedaan keputusan antara para investor, kreditor, dan pengambilan keputusan lainnya. Agar informasi itu relevan, maka harus memenuhi tiga sifat yang merupakan kualitas utama relevansi, yaitu mempunyai nilai prediksi, mempunyai nilai umpan balik (*feedback value*), dan tepat waktu. Dalam hal ini HR mengalami kendala berupa subjektivitas dalam pengukuran nilai prediksi serta *estimasted useful life*.

#### 4. *Reability*

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

Informasi akuntansi dapat dikatakan andal, jika pengaruh penyajiannya bebas dari kesalahan dan bias yang digunakan para pengambil keputusan yang lain. Hal inilah yang dirasakan sebagai kendala karena HR pengukurannya banyak menggunakan estimasi yang bersifat subyektif.

Di samping kendala-kendala di atas ada juga beberapa ahli yang menyetujui diterapkannya konsep HRA, di antaranya: (a) Gambling (1976) dalam buku *Accounting for the Human Factor* berargumentasi bahwa tidak mungkin untuk memasukkan SDM ke dalam neraca, seperti gedung dan bangunan pabrik. Ia juga berpendapat bahwa kualifikasi atas biaya rekrut dan pelatihan termasuk dalam problema penlokasian *overhead*. (b) Mee (1982) dalam buku *Accounting for the Human Factor* berargumentasi bahwa HR tidak dapat diuraikan dari unsur-unsur yang lain dari suatu organisasi yaitu pegawai berinteraksi dan beroperasi secara aktif. Ia juga menambahkan bahwa suatu organisasi tidak dapat mengontrol manusia seperti mengontrol asset fisik.

#### PENUTUP

HRA berpusat pada pendekatan terhadap SDM di perusahaan sebagai suatu asset, karena SDM mempunyai kemampuan untuk memberikan manfaat pada masa yang akan datang. Namun HRA masih merupakan suatu konsep baru dalam ilmu akuntansi dan belum diakui dalam GAAP/SAK serta masih dalam taraf *further research*.

SDM dapat dimasukkan sebagai *fixed asset* dan dicatat dalam neraca sebagai *Net investment in HR* dalam kelompok aktiva tetap berwujud (*Tangible Fixed Assets*)

Untuk memasukkan SDM di dalam neraca, dapat dihitung dengan HRC. Karena dengan cara ini semua biaya untuk manusia diakumulir sebagai asset (*human asset accounting*).

HRCA dapat dihitung dengan cara menjumlahkan biaya gaji + tunjangan + lain-lain yang dikeluarkan perusahaan untuk karyawannya. Metode ini paling sesuai untuk perusahaan yang *turnover*-nya rendah atau mendekati 0 (Amin, 1995). Konsep HRCA Flamholtz, amortisasinya didasarkan pada lamanya pemberian manfaat, bukan pada perkiraan lamanya pegawai bekerja di perusahaan. Jadi pengeluaran-pengeluaran diamortisasi, seperti halnya aktiva tetap lainnya dan lebih mementingkan pencapaian laba jangka panjang, daripada pencapaian laba jangka pendek.

Dalam pembuatan laporan keuangan HRA, akan lebih realistis, dibanding dengan cara konvensional. Karena apabila mempergunakan laporan konvensional, maka laba yang dilaporkan lebih kecil, padahal pengeluaran untuk manusia ditujukan untuk menghasilkan laba.



Untuk dapat diterima sebagai konsep suatu *asset*, *HRA* masih menjadi perdebatan di antara para ahli. Tetapi setidaknya untuk kepentingan manajemen dapat dibuat laporan keuangan yang memuat *SDM*. Khususnya bagi perusahaan yang menganggap pegawai merupakan salah satu unsur penting dalam proses menghasilkan laba. Oleh karena itu biaya-biaya sebaiknya diakui sebagai suatu *asset* yang harus diamortisasi, agar laporan keuangan menyajikan informasi yang lebih realistis..

### KESIMPULAN

Perhatian akan *HR* meningkat sejalan dengan berkembangnya akuntansi manajemen, dan kebutuhan untuk menggunakan sumber-sumber daya perusahaan secara efisien. Perusahaan mulai memikirkan untuk mengelola semua sumber daya yang dimilikinya secara efisien, termasuk *SDM*.

Dengan konsep *HR* akan memungkinkan bagi perusahaan yang telah mengeluarkan sejumlah besar dana bagi sumber daya manusianya untuk memasukkannya sebagai suatu aktiva, karena selain hal ini dianggap lebih efisien juga dapat berfungsi sebagai suatu alat yang membantu manajemen dalam mengambil suatu keputusan. Apabila perusahaan mempergunakan akuntansi konvensional, maka pengeluar untuk *HR* ini akan dimasukkan sebagai suatu *expense* yang secara langsung dihapuskan pada periode yang bersangkutan, sehingga hal ini tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya.

Penyajian informasi akuntansi sudah dirasakan perlu dimasukkannya informasi mengenai *HR*, karena sumber daya ini dianggap penting bagi suatu perusahaan dalam pencapaian tujuannya, yaitu menghasilkan laba maksimum bagi perusahaan untuk jangka panjang. Hal ini didukung pula dengan kenyataan bahwa pihak pemegang saham dan investor tertarik dengan semua faktor yang relevan yang berhubungan dengan peningkatan perusahaan.

Dana yang dikeluarkan perusahaan untuk *HR* itu ditujukan agar investasi yang ditanamkan akan dapat memberikan sumbangan bagi perusahaan berupa pemasukan *income*. Karena *HR* dimiliki perusahaan tidak untuk jangka pendek, tetapi jangka panjang (biasanya lebih dari satu tahun), maka sudah seyogyanya biaya yang dikeluarkan perusahaan dimasukkan sebagai suatu *Human Capital Investment* di sebelah *assets* yang akan diamortisasi. Namun demikian pelaksanaannya masih terdapat banyak kendala dan kelemahannya.



## DAFTAR PUSTAKA

- American Accounting Association's on *Human Research Accounting*. 1973.
- APB No. 4. Basic Concept and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises. 1970. New York.
- Belkoui, Ahmed. 1986. *Accounting Theory*. University of Illinois, at Chicago Circle. Diterjemahkan oleh Erwan Dukat.
- \_\_\_\_\_, Beems and Ferting. Dalam Belkoui, Ahmed. 1986. *Accounting Theory*. University of Illinois, at Chicago Circle. Diterjemahkan oleh Erwan Dukat.
- Brummet R.L, Eric Flamholtz and W.C.Pyle. 1968. *Accounting Review*.
- Flamholtz, Eric G. "Human Resource Accounting", 1977, University of California, Los Angeles, Dickenson Publishin Company, Inc.
- \_\_\_\_\_, "Human Resource Accounting", Handbook of Modern Accounting, 1978, edited by Sydney Davidson, CPA and Roman L. Weil, CPA, CMA, printed and bound by The Kingsport Press, Mc Graw-Hill.
- \_\_\_\_\_, "Human Resources Accounting", 1985, Second Edition, Revised and Expanded, Jossey-Bass Publisher.
- Ikatan Akuntan Indonesia, Standar Akuntansi Keuangan 2004. Jakarta. Salemba Empat.
- Ijiri, Yuji. 1967. *The Foundation of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry*, Englewood Cliffs, Prentice Hall.
- James A. Cashin dan Ralph S. Pohleni, 1989. Dalam Tunggal, Amin. W. 1994. *Akuntansi Sumber Daya Manusia Suatu Pengantar*.
- Likert R. and Bowers G. Improving the Accuracy of P/L Reports. Dalam Theodorus Tuanakotta. 1983. *Teori Akuntansi*. Buku dua.
- \_\_\_\_\_, *Organizational Theory and Human Resource Accounting*, *American Psychologist*, No. 6. 1969. Dalam, Theodorus Tuanakotta. M. 1983. *Teori Akuntansi*. Buku satu dan dua.
- Lev B. and Schwart A., *On The Use The Economic Concept of Human Capital in Financial Statement*. *Accounting Review*. Januari. 1971.
- Thomas M. Rae, 1974, dikutip dalam. *Akuntansi Sumber Daya Manusia Suatu Pengantar* Amin. W. Tunggal, 1994
- Tunggal, Amin. W. 1994. *Akuntansi Sumber Daya Manusia Suatu Pengantar*.
- \_\_\_\_\_, 1995. *Akuntansi Sumber Daya Manusia*. Cetakan pertama, PT. Rineka Cipta, Jakarta.
- Uriich, Dave (1998). *Intellectual Capital Competence x Commitment*, Management Review, Winter Edition