

# AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA PENGUKURAN DAN PENGAKUAN



| PERPUSTAKAAN PUSAT UNIV. H. HASANUDDIN |              |
|--|--------------|
| Tgl. terima                            | 31-07-95     |
| Revisi                                 | -            |
| Jumlah                                 | 1 (satu) exp |
| Uraian                                 | Hadiah       |
| No. Inventaris                         | 95 31 07 381 |
| No. Kas                                |              |

Oleh

**ARYENG CENRENG**  
8901091

JURUSAN AKUNTANSI FAKULTAS EKONOMI  
UNIVERSITAS HASANUDDIN  
UJUNG PANDANG

**1995**



AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA :

PENGUKURAN DAN PENGAKUAN

Oleh  
ARYENG CENRENG  
89 01 091

TELAH DIUJI DAN LULUS TANGGAL 26 JULI 1995

T I M P E N G U J I

| <u>Nama dan Jabatan</u>                             | <u>Tandatangan</u>   |
|---|--|
| 1. Drs. Blasius Mangande, M.Si,Ak (K e t u a,FE-UH) | 1.  |
| 2. Drs. M. Christian Mangiwa, Ak (Anggota,FE-UH)    | 2.  |

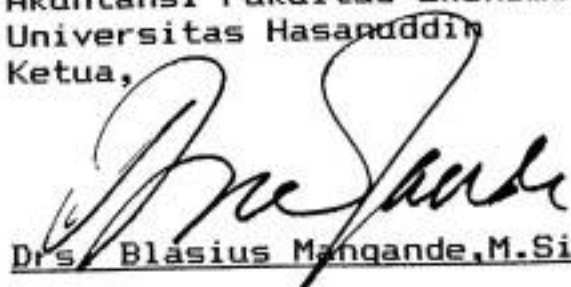
Disetujui Oleh,

Jurusan Akuntansi  
Fakultas Ekonomi  
Universitas Hasanuddin  
Ketua/Sekretaris



Drs. Mushar Mustafa, Ak

Tim Penguji Jurusan  
Akuntansi Fakultas Ekonomi  
Universitas Hasanuddin  
Ketua,



Drs. Blasius Mangande, M.Si, Ak

## KATA PENGANTAR

Dengan mengucapkan puji dan syukur kehadiran Tuhan Yang Maha Esa, karena atas Rahmat-Nya jualah sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini yang merupakan salah satu persyaratan dalam menyelesaikan studi pada Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin.

Penulis menyadari bahwa dalam penulisan skripsi ini berbagai pihak telah memberikan bantuannya, baik secara langsung maupun secara tidak langsung, sehingga wajarlah pada kesempatan ini penulis menyampaikan terima kasih dan penghargaan yang setulus-tulusnya, terutama kepada:

1. Bapak H. Rustam Muzakkir, SE, Ak. selaku Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin dan juga selaku Penasehat Akademik penulis selama menempuh perkuliahan di Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin.
2. Bapak Mushar Mustafa, SE, Ak. selaku Sekretaris Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin.
3. Bapak Amiruddin, SE, M.Si., Ak. dan Bapak Yohanis Rura, SE, Ak. keduanya selaku dosen pembimbing penulis yang telah rela meluangkan waktu, tenaga, dan pikirannya, yang sangat berharga dalam membimbing penulis sampai selesainya skripsi ini.

4. Bapak Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin yang telah memberikan kesempatan dan fasilitas dari awal sampai penyelesaian studi.
5. Bapak-bapak dan Ibu-ibu Dosen Fakultas Ekonomi yang telah membina dan mendidik penulis dalam perkuliahan serta seluruh Staf Pegawai Administrasi Akademik Fakultas Ekonomi yang telah banyak memberikan pelayanan selama penulis di bangku kuliah.
6. Ibu Kepala Perpustakaan Pusat Universitas Hasanuddin, seluruh karyawan Perpustakaan Pusat Universitas Hasanuddin yang telah menerima penulis melakukan penelitian kepustakaan, serta Bapak-bapak Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin yang membantu penulis dalam penyiapan literatur yang digunakan dalam penulisan skripsi ini.
7. Ayahanda, Ibunda, Adik-adikku yang tercinta serta seluruh keluarga yang telah memberikan perhatian dan bantuannya baik moril maupun materil selama penulis mengikuti pendidikan.
8. Rekan-rekan mahasiswa dan sahabatku yang telah mendorong dan membantu penulis selama mengikuti kuliah hingga selesainya skripsi ini.

Penulis menyadari akan keterbatasan dan kekurangan yang terdapat dalam skripsi ini, karena itu segala kritik

dan saran yang bersifat konstruktif penulis terima dengan rasa syukur dan terima kasih. Dan mudah-mudahan skripsi yang sederhana ini bermanfaat bagi pembacanya.

Semoga Tuhan Yang Maha Esa senantiasa memberikan perlindungan dan Rahmat-Nya kepada kita semua.

Ujung Pandang, Februari 1995

Penulis

## DAFTAR ISI

|   | Halaman |
|---|---------|
| HALAMAN JUDUL .....   | i       |
| HALAMAN PENGESAHAN .....  | ii      |
| KATA PENGANTAR .....  | iii     |
| DAFTAR ISI .....  | vi      |
| DAFTAR LAMPIRAN .....   | ix      |
| BAB I. PENDAHULUAN .....  | 1       |
| 1.1. Latar Belakang Masalah .....                                       | 1       |
| 1.2. Perumusan dan Batasan Masalah .....                                | 3       |
| 1.3. Tujuan dan kegunaan Penelitian.....                                | 6       |
| 1.3.1. Tujuan.....  | 6       |
| 1.3.2. Kegunaan.....  | 6       |
| BAB II. METODOLOGI.....   | 7       |
| 2.1. Definisi/Pengertian.....   | 7       |
| 2.2. Ruang lingkup Akuntansi Sumber<br>Daya Manusia: .....              | 8       |
| 2.2.1. Pengidentifikasian Nilai<br>Sumber Daya Manusia .....            | 8       |
| 2.2.2. Pengukuran Sumber Daya<br>Manusia.....                           | 9       |
| 2.2.3. Perlakuan Akuntansi dan<br>Penyajian Sumber Daya<br>Manusia..... | 10      |

|  |    |
|--|----|
| 2.3. Metode Pengumpulan Data .....   | 11 |
| 2.4. Jenis dan Sumber Data .....   | 12 |
| 2.5. Metode Analisis .....   | 12 |
| 2.6. Sistematika Pembahasan .....  | 12 |
| <br>BAB III. AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA: SELAYANG   |    |
| PANDANG .....  | 14 |
| 3.1. Dorongan Pengembangan Akuntansi<br>Sumber Daya Manusia .....  | 14 |
| 3.2. Definisi/Pengertian Akuntansi<br>Sumber Daya Manusia.....   | 16 |
| 3.3. Tahap Pengembangan Akuntansi<br>Sumber Daya Manusia .....   | 18 |
| 3.4. Asumsi-Asumsi yang Mendasari<br>Akuntansi Sumber Daya Manusia....   | 24 |
| 3.5. Tujuan Akuntansi Sumber Daya<br>Manusia .....   | 25 |
| 3.6. Peranan Akuntansi Sumber Daya<br>Manusia .....  | 27 |
| 3.6.1. Peranan Akuntansi Sumber<br>Daya Manusia dalam Fungsi-<br>Fungsi Manajemen Sumber<br>Daya Manusia ..... | 28 |
| 3.6.2. Penggunaan Akuntansi Sumber<br>Daya Manusia dalam Pelaporan<br>Keuangan Perusahaan .....                | 38 |

|  |    |
|--|----|
| BAB IV. PENGUKURAN DAN PENGAKUAN SUMBER DAYA |    |
| MANUSIA .....                                | 43 |
| 4.1. Pengukuran Sumber Daya Manusia:         |    |
| Konsep-Konsep dan Metode-Metode...           | 43 |
| 4.1.1. Konsep-Konsep Kos Sumber              |    |
| Daya Manusia .....                           | 43 |
| 4.1.2. Metode Pengukuran Sumber              |    |
| Daya Manusia .....                           | 54 |
| 4.2. Pengakuan Sumber Daya Manusia:          |    |
| Sebagai Suatu Aktiva (Asset) atau            |    |
| Sebagai Biaya (Expense)? .....               | 72 |
| BAB V. KESIMPULAN.....                       | 90 |
| LAMPIRAN-LAMPIRAN.....                       | 95 |
| DAFTAR PUSTAKA .....                         | 99 |



## DAFTAR LAMPIRAN

| LAMPIRAN   | Halaman |
|--|---------|
| I. A Simplified Model of an Organization's<br>Human Resource Management Systems .....  | 95      |
| II. R.G. Barry Corporation and Subsidiaries's<br>1972 Pro Forma Balance Sheet (Conventional<br>and Human Resource Accounting).....           | 96      |
| III. R.G. Barry Corporation and Subsidiaries's<br>1972 Pro Forma Statement of Income<br>(Conventional and Human Resource<br>Accounting)..... | 97      |
| IV. Interim Financial Statement.....   | 98      |

# BAB I

## PENDAHULUAN



### 1.1. Latar Belakang Masalah

Sumber daya perusahaan umumnya terdiri dari sumber daya manusia, finansial, dan aktiva berwujud.

Tiap-tiap sumber daya tersebut adalah merupakan bagian vital dari proses produksi yang tidak dapat ditinjau secara sendiri-sendiri karena saling berkaitan satu dengan yang lainnya untuk mencapai tujuan perusahaan.

Untuk pengelolaan sumber daya perusahaan maka dalam perusahaan harus ada informasi-informasi mengenai sumber daya tersebut.

Dalam perusahaan sering dijumpai informasi-informasi seperti anggaran pengeluaran modal, anggaran kas, dan lain-lain yang semuanya ini membantu dalam pengelolaan finansial dan aktiva berwujud. Di sisi lain sulitnya mendapatkan informasi mengenai kondisi sumber daya manusia dan perubahan-perubahannya karena kos<sup>1</sup> sumber daya manusia dibebankan dalam periode terjadinya pengeluaran,

---

<sup>1</sup> Penulis menggunakan istilah kos sebagai kata serapan dari cost sesuai dengan artikel Suwarjono dengan judul "What does Cost Really Mean?" dalam buku "Gagasan Pengembangan Profesi dan Pendidikan Akuntansi di Indonesia", hal. 81-103. Untuk menghindari kerancuan penggunaan istilah maka penulis menggunakan padanan kata cost menjadi kos dan expense menjadi biaya.

seperti halnya pembebanan kos tenaga kerja langsung sebagai elemen kos persediaan barang jadi, dan pembebanan kos sumber daya manusia lainnya seperti tenaga kerja administrasi yang dikelompok sebagai biaya (expense) operasi pada periode terjadinya pengeluaran.<sup>2</sup>

Sebagai hasilnya, kos sumber daya manusia tidak dilaporkan sebagai aktiva dalam neraca, dan umumnya dalam praktik, kos sumber daya manusia adalah merupakan biaya (expense) dalam laporan rugi laba.

Oleh karenanya pemakai laporan keuangan diberikan sedikit atau tidak ada informasi mengenai sumber daya manusia dalam perusahaan.

Tindakan yang dilakukan di atas adalah merupakan praktik akuntansi konvensional yang berlaku dewasa ini.

Padahal seperti sumber daya lainnya, pengeluaran untuk memperoleh sebagian besar sumber daya manusia seharusnya dikapitalisasi oleh perusahaan karena pengeluaran-pengeluaran untuk memperoleh sumber daya manusia dapat dinikmati lebih dari satu periode akuntansi, dan muncul sebagai kekayaan (aktiva) perusahaan dalam laporan keuangannya.

Masalah di atas menjadi perdebatan di antara pemikir akuntansi, apakah sumber daya manusia dapat diakui seba-

---

<sup>2</sup> Edward S. Schwan, "The Effects of Human Resource Accounting Data on Financial Decisions: an Empirical Test," Accounting, Organization and Society, I, No. 2-3 (1976), 219.

gai aktiva dalam perusahaan atau tidak.

Topik di atas menarik untuk dikaji kembali karena sumber daya manusia adalah merupakan sumber daya perusahaan yang penting dan saat ini diperebutkan antar perusahaan utamanya sumber daya manusia yang memiliki kualitas dan keterampilan yang tinggi dan mampu mengelola perusahaan secara efisien.

Berdasarkan uraian di atas maka penulis memilih judul:

"Akuntansi Sumber Daya Manusia: Pengukuran dan Pengakuan."

## 1.2. Perumusan dan Batasan Masalah

Secara umum akuntansi sumber daya manusia didefinisikan sebagai proses mengidentifikasi dan mengukur data tentang sumber daya manusia dan menyampaikan informasi ini kepada pihak-pihak yang berkepentingan.<sup>3</sup>

Akuntansi sumber daya manusia ini dibutuhkan oleh pihak intern perusahaan maupun pihak ekstern perusahaan. Pihak intern perusahaan menggunakan akuntansi sumber daya manusia untuk pengelolaan sumber daya manusia dalam perusahaan. Dengan adanya informasi sumber daya manusia dalam perusahaan memudahkan manajer untuk menilai prestasi sum-

---

<sup>3</sup> Committee on Human Resources Accounting, "Report of the Committee on Human Resource Accounting," Accounting Review (supplement), 48 (1973), 169.

ber daya manusia yang dimilikinya, mempermudah dalam perencanaan staf dalam jangka pendek, menengah, dan jangka panjang misalnya penyorotan terhadap kekuatan dan kelemahan tenaga kerja, dapat mengawasi hal-hal yang merugikan dari sumber daya manusia dalam perusahaan seperti kehadiran pegawai yang merugikan dapat berkurang, dapat mengawasi biaya tenaga kerja misalnya pengangkatan, pelatihan, dan lain-lain.<sup>4</sup>

Akuntansi sumber daya manusia akan sangat membantu manajemen dalam pengambilan keputusan, khususnya manajemen sumber daya manusia. Fungsi-fungsi manajemen sumber daya manusia, penerimaan, analisis prestasi, kompensasi, latihan dan pengembangan, akan lebih efektif dan efisien dengan adanya informasi kuantitatif akuntansi sumber daya manusia.

Akuntansi sumber daya manusia digunakan oleh pihak ekstern perusahaan untuk mengevaluasi sumber daya manusia dalam perusahaan. Informasi tersebut sangat diperlukan utamanya pada pihak investor dan pihak ketiga lainnya. Para investor dalam pengambilan keputusan seringkali hanya didasarkan pada ROI. Pengabaian nilai sumber daya manusia selama ini menyebabkan keputusan mereka menjadi kurang akurat. Mereka buta mengenai informasi berapa

---

<sup>4</sup> David Watson, "The Art of Putting People on the Balance sheet," Accountancy, (March 1978), 42.

jumlah karyawan yang bekerja, bagaimana kualifikasinya, dan sejauh mana perputaran karyawan, padahal hal ini sangat berpengaruh terhadap profitabilitas perusahaan. Seandainya informasi sumber daya manusia perusahaan disajikan dalam bentuk pengungkapan (disclosure) atau lampiran (supplement), mereka akan dapat memilih alternatif investasi dengan tepat.<sup>5</sup>

Akuntansi sumber daya manusia merupakan suatu pengakuan yang tegas atas dasar pemikiran bahwa manusia merupakan sumber daya organisasi yang sangat berharga dan merupakan bagian integral dari perpaduan berbagai sumber daya.

Dalam skripsi ini, penulis berusaha mengangkat akuntansi sumber daya manusia sebagai masalah untuk didiskusikan. Sejalan dengan judul skripsi yang ditulis di muka, maka pembahasan akuntansi sumber daya manusia ini hanya dibatasi pada konsep pengukuran dan pengakuan.

Pokok masalah yang akan dibahas dalam penulisan skripsi ini adalah bahwa:

1. Manusia adalah sumber daya yang penting dalam perusahaan, namun tidak diakui sebagai item aktiva (asset) dalam laporan keuangan konvensional.
2. Sumber daya manusia sulit diukur secara kuantitatif

---

<sup>5</sup>Hendri Sumaryono F, "Akuntansi Sumber Daya Manusia Suatu Gagasan Pemikiran," Akuntansi, No. 3 (Maret 1988), 47.

seperti halnya dengan sumber daya lainnya.

### 1.3. Tujuan dan Kegunaan Penulisan

#### 1.3.1. Tujuan

Tujuan penulisan skripsi ini adalah:

1. Untuk menyajikan konsep akuntansi sumber daya manusia dari segi pengukurannya.
2. Untuk menyajikan konsep akuntansi sumber daya manusia dari segi pengakuannya.
3. Untuk menyajikan perlakuan akuntansi dan penyajian sumber daya manusia.
4. Untuk memenuhi salah satu syarat akademik guna memperoleh gelar sarjana ekonomi pada Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin.

#### 1.3.2. Kegunaan

Kegunaan penulisan skripsi ini adalah:

1. Dapat memperluas wawasan keilmuan penulis sebagai mahasiswa jurusan akuntansi tentang akuntansi sumber daya manusia.
2. Dapat dijadikan buku tambahan kepustakaan bagi rekan-rekan mahasiswa yang ingin mengetahui tentang akuntansi sumber daya manusia.
3. Sebagai acuan untuk penelitian-penelitian berikutnya.

## BAB II

### METODOLOGI

#### 2.1. Definisi/Pengertian

Pengukuran (measurement) adalah pemberian angka-angka terhadap obyek-obyek atau kejadian-kejadian.<sup>6</sup>

Pengakuan (recognition) adalah suatu proses secara formal yang memasukkan item-item dalam laporan keuangan perusahaan sebagai suatu aktiva, kewajiban, pendapatan (revenue), biaya (expense); atau semacamnya.<sup>7</sup>

Biaya (expense) adalah arus keluar aktiva, penggunaan aktiva atau munculnya kewajiban atau kombinasi keduanya selama suatu periode yang disebabkan oleh pengiriman barang, pembuatan barang, pembebanan jasa, atau pelaksanaan kegiatan lainnya yang merupakan kegiatan utama perusahaan.<sup>8</sup>

Aktiva (asset) adalah manfaat-manfaat ekonomis masa depan yang mungkin diperoleh atau dikendalikan oleh suatu satuan usaha tertentu sebagai akibat dari transaksi-tran-

---

<sup>6</sup> Vernon Kam, Accounting Theory (New York: John Wiley & Sons Inc, 1986), p. 330.

<sup>7</sup> FASB, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5 (Stamford: FASB, 1985), p. 2.

<sup>8</sup> FASB, Elements of Financial Statements, Statement of Financial Concepts No. 6, (Stamford: FASB, 1985), p. 266.



saksi atau kejadian-kejadian di masa lalu.<sup>9</sup>

## 2.2. Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia

### 2.2.1. Pengidentifikasian Nilai Sumber Daya Manusia

Manusia adalah sumber daya yang penting dalam perusahaan. Perusahaan tidak akan berjalan tanpa bantuan dari masukan (input) pekerja pada setiap tingkatan (level) operasi dalam perusahaan. Pekerja, manajer, dan direktur, seluruhnya berperan dalam terjadinya pendapatan (revenue). Manusia adalah alat yang membuat sumber daya lainnya memberikan manfaat. Manusia yang memberikan ide, konsep, dan gagasan untuk mengkoordinasi sumber finansial dan sumber aktiva berwujud sehingga sumber-sumber tersebut menjadi bermanfaat bagi perusahaan.

Seperti aktiva berwujud yang memiliki nilai karena kemampuannya dalam memberikan manfaat ekonomi di masa yang akan datang maka manusia pun harus memiliki nilai. Bagaimana menentukan nilai suatu aktiva yang berupa manusia tersebut? Untuk mengukur dan mengungkapkan nilai sumber daya manusia, diperlukan suatu kerangka kerja teoritis, atau "teori nilai sumber daya manusia" untuk menerangkan jenis dan faktor yang menentukan nilai manusia bagi suatu perusahaan. Pada dasarnya ada dua model

---

<sup>9</sup> Ibid., p. 246.

mengenai jenis dan faktor yang menentukan nilai sumber daya manusia dalam perusahaan, yakni satu model yang dikemukakan oleh Flamholtz dan satu model lagi yang dikemukakan oleh Likert dan Bowers.<sup>10</sup>

### 2.2.2. Pengukuran Sumber Daya Manusia

Pengukuran diartikan sebagai pemberian nilai-nilai numerik kepada obyek-obyek atau peristiwa-peristiwa tertentu untuk menunjukkan atribut-atribut tertentu.

Konsep pengukuran atau penilaian yang relevan dalam akuntansi adalah nilai pertukaran (*exchanges value*) dan nilai konversi (*conversion values*). Konsep pengukuran aktiva dapat dibagi menjadi dua kategori, yaitu nilai pertukaran masukan (*exchanges input values*) dan nilai pertukaran keluaran (*exchanges output values*).<sup>11</sup>

Dalam pengukuran "aktiva" sumber daya manusia yang termasuk dalam *exchanges input values* adalah *historical cost*, *replacement cost*, *discounted wages flow*, dan *multiplier approaches*, sedangkan *exchanges output values* meliputi *opportunity cost*, *discounted earnings flow*, *service states*.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Erwan Dukat, trans., Accounting Theory, by Ahmed Belkaoui (Yogyakarta: AK Group, 1986), hal. 346.

<sup>11</sup> Hendri Sumaryono F, op. cit., hal. 47.

<sup>12</sup> Roger E.V. Groves, "Human Resource Accounting and Reporting," in Developments in Financial Reporting, ed. Thomas A Lee (Great Britain: Philip Allan, 1986), pp. 199-218.

Selain konsep-konsep tersebut, "aktiva" sumber daya manusia juga memiliki konsep pengukuran tersendiri berupa ukuran kualitatif (non moneter).

Banyak sekali metode pengukuran non moneter atau kualitatif yang dapat dipakai untuk mengukur nilai sumber daya manusia. Metode-metode ini banyak diambil dari manajemen sumber daya manusia yang sudah lazim dipakai. Misalnya *rating scale, checklist, critical incident, field review, group evaluation* dan sebagainya.<sup>13</sup>

Yang akan dibahas dalam skripsi ini adalah konsep-konsep pengukuran kuantitatif atas sumber daya manusia

### 2.2.3. Perlakuan Akuntansi dan Penyajian Sumber Daya Manusia

Pelaporan/penyajian nilai sumber daya manusia oleh perusahaan akan memberikan informasi yang berharga terhadap pemakai laporan keuangan, baik pihak intern perusahaan maupun pihak ekstern perusahaan. Bagi pihak intern perusahaan, dengan adanya informasi mengenai sumber daya manusia akan mempermudah dalam pengelolaan sumber daya manusia yang meliputi unsur: mendapatkan, mengembangkan dan memelihara/mempertahankan sumber daya manusia. Bagi pihak ekstern, informasi mengenai sumber daya manusia itu dipergunakan untuk memberikan informasi kepada

---

<sup>13</sup> Hendri Sumaryono F, op. cit., hal. 48.

pihak investor dan pihak ketiga lainnya untuk mengevaluasi sumber daya manusia dalam perusahaan.

Terdapat tiga kecenderungan besar dalam perlakuan akuntansi terhadap sumber daya manusia ini yaitu:

1. Sebagai investasi dalam sumber daya manusia (investment in human resources).
2. Sebagai kelompok aktiva tak berwujud (intangible assets).
3. Sebagai kelompok biaya yang ditangguhkan (deferred charges).

Yang pertama masih baru dan ini yang dipakai oleh R.G. Barry Corporation, sedangkan dua perlakuan yang terakhir sebenarnya telah diakui secara implisit oleh akuntansi konvensional, yaitu sebagai goodwill dan penangguhan biaya pengembangan karyawan.<sup>14</sup>

Yang akan dibahas dalam skripsi ini adalah perlakuan akuntansi terhadap sumber daya manusia sebagai investasi dalam sumber daya manusia.

### 2.3. Metode Pengumpulan Data

Dalam penyusunan skripsi ini, penulis mengumpulkan data dengan menggunakan metode penelitian kepustakaan, yaitu dengan mempelajari dan merangkum teori-teori hasil karya para pemikir akuntansi mengenai konsep akuntansi

---

<sup>14</sup> Ibid.

sumber daya manusia.

#### 2.4. Jenis dan Sumber Data

Dalam penyusunan skripsi ini, penulis memerlukan data tertulis yang tersedia di beberapa perpustakaan dan tempat-tempat lainnya. Data-data ini berupa literatur-literatur, artikel-artikel, dan majalah-majalah yang berhubungan dengan materi/isi skripsi ini.

#### 2.5. Metode Analisis

Untuk membahas pokok masalah dalam skripsi ini, maka penulis dalam hal ini mengumpulkan data dengan menggunakan metode penelitian kepustakaan. Data-data yang telah dikumpulkan, dianalisis dengan pendekatan deskriptif yang bersifat eksploratif sehingga data-data tersebut dapat memberikan arti dan makna yang berguna dalam memecahkan pokok masalah dalam skripsi ini.

Dalam proses penarikan kesimpulan penulis menggunakan metode deduktif.

#### 2.6. Sistematika Pembahasan

Sistematika penulisan skripsi ini adalah sebagai berikut:

Bab I. adalah bab pendahuluan yang mencakup latar belakang masalah, perumusan dan batasan masalah serta tujuan dan kegunaan penulisan.

Bab II. adalah bab metodologi yang mencakup definisi/

pengertian, ruang lingkup akuntansi sumber daya manusia, metode pengumpulan data, jenis dan sumber data, metode analisis, dan sistematika pembahasan.

Bab III. adalah bab yang akan dipergunakan untuk menyajikan dan menggambarkan konsep akuntansi sumber daya manusia yang meliputi penjelasan mengenai definisi/pengertian, teori dan aspek-aspek yang terkait di dalamnya.

Bab IV. adalah bab yang akan dipergunakan untuk mengemukakan pembahasan pokok masalah mengenai akuntansi sumber daya manusia yang meliputi konsep pengukuran dan pengakuan sumber daya manusia.

Bab V. adalah bab penutup yang berisi kesimpulan dari keseluruhan pembahasan yang telah disajikan dalam bab sebelumnya.

## BAB III

### AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA: SELAYANG PANDANG

#### 3.1. Dorongan Pengembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Apa yang mendorong pengembangan akuntansi sumber daya manusia? Yang mendorong pengembangan akuntansi sumber daya manusia adalah adanya kegagalan-kegagalan utama dari akuntansi konvensional menurut penganjur-penganjur akuntansi sumber daya manusia.

Menurut James A. Cashin, dan Ralph S. Polimeni, dalam buku mereka "Cost Accounting" (1985) yang dikutip oleh Amin W.T, bahwa kegagalan-kegagalan utama dari akuntansi konvensional menurut penganjur-penganjur akuntansi sumber daya manusia dapat diringkas sebagai berikut:<sup>15</sup>

##### 1. Kos Sumber Daya Manusia Diabaikan

Banyak sekali kos sumber daya manusia yang mempunyai komponen aktiva (asset) dan biaya (expense). Kos sumber daya manusia yang memberi manfaat untuk periode masa yang akan datang, seperti kos akuisisi dan pengembangan seharusnya dikapitalisasi dan dibagikan selama umur produktif dari karyawan tertentu.

---

<sup>15</sup> Amin Widjaja Tunggal, Akuntansi Sumber Daya Manusia (Jakarta: Harvarindo, 1994), hal. 3-5.

## 2. Kos Sumber Daya Manusia Jangka Panjang Diabaikan

Tanpa informasi sumber daya manusia yang cukup, manajer mempunyai sedikit gagasan mengenai total investasi dalam sumber daya manusia.

## 3. Kekurangan Data yang Diperlukan Untuk Perencanaan dan Pengendalian

Manajemen memerlukan data personal, seperti halnya data untuk material dan overhead yang diperlukan untuk perencanaan dan pengendalian. Sistem akuntansi saat ini tidak memberikan data yang diperlukan.

Ide akuntansi sumber daya manusia lahir pada dasa warsa 1960-an, yang dicetuskan oleh seorang ilmuwan manajemen bernama Rensis Likert, direktur pada Institut for Social Research of the University of Michigan. Ia mengatakan bahwa keputusan pada investor, kreditur dan manajer seringkali keliru, karena mengabaikan suatu faktor yang sangat vital, yaitu sumber daya manusia.<sup>16</sup> Likert & Bowers (1968) selanjutnya memberikan definisi yang luas untuk sumber daya manusia, sebagai berikut:

"These resources include the value of all such assets as a firm's human organization, its customer loyalty, share-holder loyalty, supplier loyalty, its reputation among the financial community and its reputation in the

---

<sup>16</sup> Marvin Weiss, "Where Human Resources Accounting Stands Today," Managerial Accounting, (1974), 303.



community in which it has plant an offices."<sup>17</sup>

Dalam skripsi ini hanya akan dibahas salah satu dari human resources di atas, yaitu a firm's human organization.

### 3.2. Definisi/Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia

Ada beberapa penganjur akuntansi sumber daya manusia yang memberikan definisi/pengertian terhadap akuntansi sumber daya manusia. Definisi yang diberikan pada dasarnya mempunyai pengertian yang sama.

American Accounting Association's Committee on Human Resource Accounting dalam laporannya mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia sebagai berikut:

"The process of identifying and measuring data about human resources and communicating this information to interested parties."<sup>18</sup>

Matz & Usry dalam buku Cost Accounting, Planning and Control menyatakan bahwa:

"Human resources accounting is the process of developing financial assessments of people or groups of people within organizations and society and of monitoring these

---

<sup>17</sup> M. W. E Glautier, "Human Resource Accounting: a Critique of Research Objectives for the Development of Human Resource Accounting Models," Journal of Business Finance & Accounting, 3, No. 2 (1976), 6.

<sup>18</sup> Committee on Human Resources Accounting, "Report of the Committee on Human Resource Accounting," Accounting Review (Supplement), 48 (1973), 169.

assessments over time."<sup>19</sup>

Henderson dalam buku *Issues in Financial Accounting* mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia sebagai berikut:

"Human resources accounting which involves the identification, measurement and disclosure of information about an organization's human resources."<sup>20</sup>

Selain definisi-definisi di atas, masih banyak definisi yang dikemukakan oleh para ahli yang mendalami bidang ini, tetapi semuanya berusaha memberikan penjelasan ke arah pengertian yang sama, meskipun dengan cara pengungkapan yang berbeda.

Dari beberapa definisi yang telah dikemukakan, dapatlah ditarik suatu pengertian umum tentang akuntansi sumber daya manusia yaitu merupakan suatu proses atau kegiatan untuk mengidentifikasikan nilai dari sumber daya manusia, kemudian berusaha untuk mengukur/memperkirakan kos serta nilainya bagi suatu perusahaan dan melaporkan hasil pengukuran tersebut di dalam laporan keuangan sebagai suatu informasi yang berguna bagi semua pihak yang berkepentingan.

---

<sup>19</sup> Adolph Matz and Milton F. Usry, Cost Accounting Planning and Control (Cincinnati: South-Western Publishing Co, 1987), p. 343.

<sup>20</sup> Scott Henderson and Graham Peirson, Issues in Financial Accounting, 4th ed, (Hongkong: Longman Cheshire, 1989), p. 790.

### 3.3. Tahap Pengembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Walaupun akuntansi sumber daya manusia merupakan bidang yang relatif baru, pengembangannya telah melewati beberapa tahap yang dapat dilihat. Menurut Eric G. Flamholtz ada lima tahap pengembangan ini yaitu:<sup>21</sup>

#### Tahap Pertama (Tahun 1960 sampai dengan Tahun 1966)

Tahap pertama ditandai dengan timbulnya minat terhadap akuntansi sumber daya manusia dan asal mula mengenai konsep-konsep dasar akuntansi sumber daya manusia dan kerangka teori yang berhubungan. Dorongan mula-mula untuk pengembangan akuntansi sumber daya manusia berasal dari berbagai sumber, termasuk teori ekonomi mengenai modal manusia, perhatian ahli organisasi terhadap efektivitas kepemimpinan, perspektif sumber daya manusia yang baru, dan suatu perhatian terhadap aktiva manusia sebagai komponen dari goodwill perusahaan.

#### Tahap Kedua (Tahun 1966 sampai dengan Tahun 1971)

Tahap kedua dari pengembangan akuntansi sumber daya manusia merupakan suatu periode dari riset akademik dasar untuk mengembangkan dan menilai validitas dari model-model untuk pengukuran kos sumber daya manusia (baik kos historis, ataupun kos pengganti) dan nilai (baik moneter ataupun non moneter).

---

<sup>21</sup> Amin Widjaja Tunggal, op. cit., hal. 7-12.

Pada saat tersebut, riset didisain untuk memformulasi penggunaan sekarang dan potensial dari akuntansi sumber daya manusia sebagai suatu alat untuk manajer sumber daya manusia, manajer lini, dan pemakai eksternal dari informasi keuangan perusahaan. Pada tahap kedua ini, juga termasuk suatu aplikasi percobaan, eksploratif tentang akuntansi sumber daya manusia dalam perusahaan.

Salah satu studi dalam akuntansi sumber daya manusia selama tahap kedua dilakukan Roger Hermanson, yang pada saat itu adalah kandidat PhD di Michigan State University, Roger Hermanson berurusan dengan masalah mengenai bagaimana untuk mengukur nilai aktiva manusia sebagai suatu unsur dari goodwill, ketika manusia dipekerjakan. Banyak riset yang dilaksanakan selama tahap kedua dari pengembangan akuntansi sumber daya manusia dilakukan di University of Michigan.

Pada awal tahun 1967, suatu kelompok riset yang termasuk Rensis Likert, R. Lee Brummet, William C. Pyle, dan Eric G. Flamholtz, melakukan serangkaian proyek yang didisain untuk mengembangkan konsep-konsep dan metode-metode akuntansi sumber daya manusia. Di bawah pengarahannya William Pyle, riset dilakukan dalam pengukuran kos historis dari sumber daya manusia di R.G. Barry Corporation, suatu pabrik makanan ringan yang relatif kecil berkantor pusat di Columbus, Ohio.

### Tahap Ketiga (Tahun 1971 sampai dengan Tahun 1976)

Tahap ketiga dari pengembangan akuntansi sumber daya manusia merupakan suatu periode dengan pertumbuhan yang cepat mengenai minat dalam akuntansi sumber daya manusia. Tahap ini mencakup banyak riset akademik di seluruh dunia. Tahap ketiga ini merupakan suatu tahap meningkatnya usaha untuk menerapkan akuntansi sumber daya manusia dalam dunia usaha.

Riset di R.G. Barry Corporation selama tahap pengembangan akuntansi sumber daya manusia kedua meliputi suatu usaha yang pertama kali untuk mengembangkan suatu sistem akuntansi untuk kos historis sumber daya manusia. Selama tahap ketiga, percobaan R.G. Barry mendapatkan pengakuan yang dipertimbangkan, karena paling sedikit untuk beberapa tahun, perusahaan tersebut menerbitkan laporan keuangan proforma yang mencakup sumber daya manusia. Hal ini merangsang peningkatan minat dalam akuntansi sumber daya manusia

Riset selama tahap ketiga juga meliputi penilaian pengaruh potensial dari informasi akuntansi sumber daya manusia pada keputusan yang dilakukan oleh manajer sumber daya manusia, manajer lini, dan investor. Riset selama tahap ketiga juga mencakup pengembangan yang kontinyu mengenai konsep-konsep dan model-model untuk mengukur dan mempertanggungjawabkan kos dan nilai sumber daya manusia.

Tahap ini bercirikan sejumlah riset yang dipubli-

kasikan dan dapat dipertimbangkan, yang berhubungan dengan akuntansi sumber daya manusia, serta sejumlah aktivitas seminar. Selama tahap ketiga, American Accounting Association membentuk komite akuntansi sumber daya manusia pada tahun 1971-1972 dan 1972-1973. Komite ini menerbitkan laporan-laporan tentang pengembangan akuntansi sumber daya manusia. Juga selama tahap ini (pada tahun 1974), edisi pertama kali buku Eric G. Flamholtz, dengan judul "Human Resource Accounting" diterbitkan, yang menyajikan "state of the art" dari akuntansi sumber daya manusia.

#### Tahap Keempat (Tahun 1976 sampai dengan Tahun 1980)

Tahap keempat dari pengembangan akuntansi sumber daya manusia adalah suatu periode menurunnya minat dalam dunia akademik dan dalam dunia perusahaan. Salah satu alasan turunnya minat adalah kebanyakan riset pendahuluan yang relatif mudah telah diselesaikan, riset sisa yang diperlukan untuk mengembangkan akuntansi sumber daya manusia adalah rumit, yang hanya dapat diselesaikan oleh pemikir akuntansi yang relatif sedikit, dan memerlukan kerja sama dengan perusahaan yang ingin memberikan pelayanan sebagai tempat riset untuk studi riset terapan.

Karena secara relatif sedikit pemikir akuntansi, yang memiliki ketrampilan yang diperlukan untuk melakukan riset demikian, ataupun adanya pembatasan dari perusa-

haan, sedikit studi penting dilakukan selama periode ini, minat perusahaan dialihkan pada hal lain, yaitu lebih menekankan pada hal-hal pokok. Lagipula, riset yang diperlukan meliputi aplikasi akuntansi sumber daya manusia dalam perusahaan, dan biaya untuk mensubsidi riset demikian adalah cukup berarti (significant), sedangkan manfaat sebaliknya adalah tidak pasti, ataupun hasilnya tidak diperlukan oleh perusahaan yang memberikan sponsor.

Karena hal tersebut di atas, maka akuntansi sumber daya manusia tampaknya hanya merupakan suatu gagasan yang menjanjikan, akan tetapi tidak akan dikembangkan lebih jauh. Namun, kecenderungan yang besar dalam lingkungan mengubah semuanya ini hanya dalam beberapa tahun.

#### Tahap Kelima (Tahun 1980 sampai dengan Sekarang)

Tahap pengembangan akuntansi sumber daya manusia dari 1980 sampai dengan sekarang mencakup awal kebangkitan minat dalam teori dan praktik akuntansi sumber daya manusia. Walaupun minat dalam akuntansi sumber daya manusia telah secara jelas lesu selama periode 1976 sampai dengan 1980, akuntansi sumber daya manusia tidak sepenuhnya mati. Percikan pertama dari pembaruan terjadi selama 1980, dan sejak waktu itu, terjadi peningkatan sejumlah riset baru yang cukup berarti (significant), yang berhubungan dengan pengembangan dan aplikasi akuntansi sumber daya manusia, dan juga meningkatnya (sekalipun relatif

kecil) sejumlah usaha untuk menerapkan akuntansi sumber daya manusia oleh perusahaan terkemuka.

Minat terhadap konsep akuntansi sumber daya manusia berkembang pesat karena memuncaknya perhatian terhadap produktivitas sumber daya termasuk sumber daya manusia sebagai akibat dari persaingan yang semakin ketat, serta terjadinya perubahan ekonomi industri manufaktur ke ekonomi jasa yang 'high-tech' di mana manusia merupakan sumber daya yang sangat penting. Dengan demikian penelitian dan pengembangan konsep akuntansi sumber daya manusia ini diharapkan dapat membawa manfaat bagi perusahaan yang sangat menaruh perhatian pada keberadaan sumber daya manusianya sebagai suatu investasi yang dapat memberikan manfaat (benefit) di masa mendatang.

Akuntansi sumber daya manusia telah memasuki suatu periode yang berkembang cepat dalam aplikasinya. Akuntansi sumber daya manusia sedang dikembangkan dan digunakan dengan berbagai cara oleh akuntan, investor, spesialis akuisisi perusahaan, manajer sumber daya manusia, dan manajer lainnya. Aspek akuntansi sumber daya manusia yang paling menggairahkan adalah manusia secara meningkat menemukan pemakaian-pemakaian baru untuk teknologi pengukurannya serta kerangka kerja konseptualnya. Nampaknya akuntansi sumber daya manusia potensial untuk mengarahkan suatu konseptualisasi kembali yang mendalam mengenai pengelolaan manusia dalam perusahaan. Khususnya akuntan-



si sumber daya manusia dapat memberi kontribusi terhadap kultur/budaya perusahaan, yaitu keyakinan bahwa manusia merupakan sumber daya perusahaan yang bernilai, yang dimanifestasikan dalam keputusan dan tindakan daripada semata-mata memberikan "lip service".

### 3.4. Asumsi-Asumsi yang Mendasari Akuntansi Sumber

#### Daya Manusia

Akuntansi sumber daya manusia mempunyai tiga asumsi dasar yaitu:<sup>22</sup>

#### 1. Manusia adalah Sumber Daya Perusahaan yang Bernilai

Asumsi pertama dari akuntansi sumber daya manusia adalah bahwa manusia adalah sumber daya perusahaan yang bernilai. Mereka memberikan jasa di masa sekarang dan masa yang akan datang, yang tidak dimiliki seperti mesin-mesin dan material-material.

Sumber daya yang diinvestasi dapat dipertanggungjawabkan tanpa kepemilikan. Umpamanya, suatu perusahaan dapat mengakumulasi kos akuisisi dan kos pengembangan dan juga kos pengganti yang berhubungan.

#### 2. Pengaruh dari Gaya Manajemen

Asumsi kedua dari akuntansi sumber daya manusia adalah bahwa nilai dari sumber daya manusia dapat di-

---

<sup>22</sup> Ibid., hal. 14-15.



pengaruhi oleh cara-cara mereka dikelola. Sikap atau gaya tertentu dari manajemen dapat meningkatkan motivasi karyawan dan meningkatkan produktivitas, sedangkan gaya manajemen yang lain mungkin menurunkan motivasi dan dengan demikian menurunkan produktivitas.

### 3. Keperluan atas Informasi Sumber Daya Manusia

Asumsi ketiga dari akuntansi sumber daya manusia adalah bahwa informasi mengenai kos sumber daya manusia dan nilai-nilainya adalah perlu untuk pengelolaan manusia yang efektif dan efisien dalam berbagai aspek dari proses manajemen sumber daya manusia, termasuk perencanaan dan pengendalian dalam perolehan, pengembangan, alokasi, konservasi, dan utilisasi manusia.

Dalam hal ini, akuntansi sumber daya manusia bermaksud sebagai suatu komponen dari sistem informasi akuntansi manajerial secara keseluruhan.

#### 3.5. Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Menurut Thomas Mc Rae (1974), tujuan akuntansi sumber daya manusia adalah sebagai berikut:<sup>23</sup>

##### 1. Informasi Kuantitatif

Untuk memberikan informasi kuantitatif atas sumber daya manusia dalam suatu perusahaan, yang dapat digunakan

---

<sup>23</sup> Ibid., hal. 12-13.

manajemen dan investor dalam pengambilan keputusan.

## 2. Metode Penilaian

Untuk memberikan metode penilaian dalam kegunaan sumber daya manusia.

## 3. Teori dan Model

Untuk memberikan suatu teori dan variabel-variabel yang relevan untuk menjelaskan nilai manusia dalam perusahaan, untuk mengidentifikasi variabel-variabel yang relevan, dan untuk mengembangkan model yang ideal untuk pengelolaan sumber daya manusia.

Menurut Marques (1976), penilaian atas modal manusia dilakukan untuk:<sup>24</sup>

1. Untuk memberikan informasi dalam istilah keuangan yang dapat dimasukkan dalam laporan keuangan (seperti yang telah dilakukan untuk aktiva berwujud), agar dapat memberi informasi kepada investor, karyawan, dan pemberi pinjaman.
2. Untuk mengidentifikasi kontribusi masing-masing dari modal dan tenaga kerja terhadap kinerja perusahaan secara keseluruhan.
3. Untuk memberikan suatu dasar bagi pengelolaan perusa-

---

<sup>24</sup> Lee D. Parker, Kenneth R. Ferris, and David T. Otley, Accounting for the Human Factor (Australia: Prentice Hall, 1989), p. 150.

haan dengan rasionalitas ekonomi yang lebih besar (melalui penyiapan informasi yang diperbaiki untuk fungsi personal).

Para penganjur akuntansi sumber daya manusia berpendapat bahwa adalah perlu untuk meningkatkan efisiensi dari manajemen sumber daya manusia dan untuk mempermudah penilaian kebijakan personal, seperti prosedur pengenalan, program pelatihan, dan sebagainya. Manajer sumber daya manusia dapat dibantu oleh informasi yang memberi mereka suatu kerangka kerja yang diperbaiki untuk keputusan dalam perolehan, pengembangan, alokasi, konservasi, utilisasi, penilaian, dan pemberian imbalan dari sumber daya manusia suatu perusahaan. Gagal untuk memperbaiki masalah-masalah ini dapat berakibat keputusan manajemen yang suboptimal, yang mengabaikan kos tenaga kerja dan persyaratan perencanaan sumber daya manusia.<sup>25</sup>

### 3.6. Peranan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Peranan akuntansi sumber daya manusia dibagi menjadi dua bagian yaitu:<sup>26</sup>

1. Peranan akuntansi sumber daya manusia dalam fungsi-fungsi manajemen sumber daya manusia
2. Peranan akuntansi sumber daya manusia dalam pelaporan

---

<sup>25</sup> Ibid.

<sup>26</sup> Amin Widjaja Tunggal, op. cit., hal. 21-34.

keuangan perusahaan.

### 3.6.1. Peranan Akuntansi Sumber Daya Manusia dalam Fungsi-Fungsi Manajemen Sumber Daya Manusia

Dari perspektif manajemen, peranan utama dari akuntansi sumber daya manusia adalah memberikan informasi yang diperlukan untuk melaksanakan fungsi-fungsi memperoleh, mengembangkan, mengalokasi, mempertahankan, menggunakan, menilai, dan memberi imbalan kepada sumber daya manusia.

Peranan akuntansi sumber daya manusia dalam fungsi-fungsi manajemen sumber daya manusia adalah sebagai berikut:

#### Perolehan Sumber Daya Manusia

Perolehan sumber daya manusia dapat dilakukan melalui cara merekrut, memilih, dan menerima karyawan untuk memenuhi kebutuhan tenaga kerja perusahaan sekarang dan yang diharapkan. Langkah pertama dalam perolehan sumber daya manusia adalah meramalkan kebutuhan sumber daya manusia, apabila hal tersebut telah dilakukan, manajemen harus menerjemahkan kebutuhan personil ke dalam anggaran akuisisi sumber daya manusia (human resource acquisition budget). Ini adalah sangat penting dalam proses estimasi kos.

Akuntansi sumber daya manusia dapat bermanfaat dalam menganggarkan akuisisi sumber daya manusia. Akuntansi

sumber daya manusia memberikan pengukuran kos standar dalam merekrut, memilih, dan menerima karyawan, yang dapat digunakan untuk menyusun anggaran akuisisi sumber daya manusia. Kos standar tersebut menunjukkan kos yang seharusnya dari suatu item di bawah kondisi operasi yang ditentukan di muka.

### Pengembangan Sumber Daya Manusia

Pengembangan sumber daya manusia mencakup berbagai bentuk pelatihan yang didisain untuk meningkatkan keterampilan teknis, administratif, dan interpersonal. Keterampilan ini dapat meningkatkan nilai mereka terhadap suatu perusahaan. Pengembangan dapat terjadi melalui program formal atau memberi pelajaran di tempat kerja (on the job learning). Manajer sumber daya manusia menghadapi dua masalah dalam menganggarkan pengembangan sumber daya manusia, yaitu:

1. Menilai investasi yang diusulkan dalam pengembangan sumber daya manusia.
2. Memperkirakan anggaran kos.

Yang pertama adalah suatu pertanyaan alokasi sumber daya (penganggaran modal manusia atau "human capital budgeting"), yang kedua adalah suatu masalah estimasi kos.

Akuntansi sumber daya manusia dapat mempermudah keputusan-keputusan yang mencakup alokasi sumber daya

terhadap pengembangan sumber daya manusia, dengan mengukur tingkat pengembalian yang diharapkan (expected rate of return) atas investasi yang diusulkan.

Dengan memberikan estimasi kos historis dan kos sekarang untuk memperoleh dan mengembangkan manusia untuk berbagai posisi, akuntansi sumber daya manusia dapat membantu manajemen menilai "trade-offs" antara kos pengerahan (recruitment cost) dari luar dan pengembangan dari dalam. Ini berarti akuntansi sumber daya manusia dapat memberikan informasi ekonomi yang dibutuhkan manajemen untuk membantu dalam memformulasi kebijakan akuisisi dan pengembangan personil. Keputusan ini adalah analog dengan keputusan "membuat atau membeli" dalam perusahaan manufaktur.

#### Alokasi Sumber Daya Manusia

Alokasi sumber daya manusia merupakan proses membagi orang-orang ke berbagai peran dan tugas organisasi. Terdapat beberapa tujuan (yang kadang-kadang bertentangan) yang tercakup dalam keputusan alokasi. Pertama, tugas yang akan dilaksanakan harus diselesaikan dengan cara yang paling efisien. Ini dapat berarti bahwa manajemen akan mengalokasi orang yang paling berkualifikasi ke suatu pekerjaan tertentu. Namun, sumber daya manusia dari perusahaan harus dikembangkan, dan manajemen mungkin ingin memberikan karyawannya kesempatan untuk mengembang-

kan keterampilan mereka melalui "on the job learning". Lagipula, manajemen ingin mengalokasikan karyawannya untuk pekerjaan yang dapat memuaskan kebutuhan mereka.

Ini berarti, secara ideal, manajemen mengalokasikan karyawannya untuk pekerjaan dengan suatu cara yang akan mengoptimalkan 3 variabel, yaitu produktivitas pekerjaan, pengembangan sumber daya manusia, dan kepuasan individu.

Akuntansi sumber daya manusia dapat berguna bagi manajemen dalam membuat keputusan alokasi tersebut di atas. Keputusan alokasi yang salah dapat sangat mahal bagi individu dan bagi masyarakat secara keseluruhan dan juga bagi perusahaan. Perusahaan dapat benar-benar mengurangi nilai dari aktiva manusia apabila pekerjaan yang dibagikan gagal mengembangkan keterampilan mereka. Umpamanya, seorang insinyur dalam industri angkasa luar diberi pekerjaan dalam disain dan pengembangan hanya satu sayap dari pesawat terbang untuk beberapa tahun. Apabila proyek tersebut telah ditiadakan, insinyur tersebut mungkin secara teknologis akan usang.

#### Mempertahankan Sumber Daya Manusia

Mempertahankan sumber daya manusia merupakan suatu proses mempertahankan kemampuan manusia sebagai individu dan efektivitas dari sistem manusia yang dikembangkan oleh suatu perusahaan.

Jika tidak secara sistematis dimonitor dan diperta-



hankan, kemampuan sumber daya perusahaan dapat menjadi usang, seperti kasus insinyur ruang angkasa yang baru dikemukakan. Akibatnya suatu perusahaan harus mengeluarkan kos pelatihan kembali (retraining costs) atau kos pengganti (replacement costs) untuk membangun kembali kemampuan manusianya. Sama halnya, manajemen harus memonitor efektivitas dari sumber daya manusia untuk menilai sejauh mana mereka dipertahankan atau didepresiasi.

Gagal untuk mengukur sejauh mana sumber daya dipertahankan dalam suatu divisi, pabrik, atau departemen dapat sangat mahal bagi suatu perusahaan. Dalam jangka pendek, seorang manajer divisi dapat melakukan tekanan pada karyawannya secara sementara untuk meningkatkan produktivitas mereka atau mengurangi biaya, dengan berakibat pada motivasi karyawan, sikap dan hubungan karyawan tidak diperhatikan. Hasilnya, karyawan yang sangat terlatih dan berketerampilan tidak puas dan meninggalkan suatu perusahaan. Kos untuk mengganti mereka cukup besar.

Manajemen harus memperhatikan sumber daya manusia dalam perusahaan agar dapat mencegah pengurangan mereka. Pada saat sekarang, suatu konservasi sumber daya manusia secara khusus diukur dalam tingkat perputaran. Namun tolok ukur perputaran, adalah indikator yang tidak cukup mengenai konservasi sumber daya manusia, karena dua alasan. Pertama, tolok ukur perputaran adalah historis dan

sebab itu, tidak tersedia bagi manajemen sampai perputaran karyawan terjadi. Ini berarti perputaran karyawan tidak dapat digunakan sebagai suatu tanda peringatan dini (an early warning signal) dalam menyarankan kebutuhan untuk usaha khusus pada konservasi. Kedua, tingkat perputaran tidak secara lengkap menyajikan pengaruh ekonomi atas perputaran, yang secara realistis lebih dinyatakan oleh tolok ukur moneter.

Akuntansi sumber daya manusia dapat membantu manajemen mempertahankan sumber daya manusia dalam perusahaan dengan memberikan <sup>cek</sup> suatu peringatan dini (early warning system). Akuntansi sumber daya manusia dapat mengukur dan melaporkan indikator psikologi sosial dari kondisi sumber daya manusia, dan manajemen dapat menilai kecenderungan-kecenderungan dalam variabel-variabel ini sebelum benar-benar terjadi perputaran karyawan.

#### Utilisasi Sumber Daya Manusia

Utilisasi sumber daya manusia adalah proses menggunakan jasa-jasa manusia untuk mencapai tujuan perusahaan. Akuntansi sumber daya manusia dapat membantu manajer menggunakan sumber daya manusia secara efektif dan efisien dengan memberikan suatu paradigma atau kerangka kerja konseptual.

Pada saat ini, manajemen sumber daya manusia dalam perusahaan adalah kurang efektif dari yang seharusnya,

karena ia kekurangan suatu kerangka kerja yang seragam untuk mengarahkannya. Manajer tidak mempunyai suatu kriteria yang sah untuk mengarahkan keputusan-keputusan yang mempengaruhi manusia ataupun suatu metodologi untuk menilai konsekuensi yang diperkirakan atau aktual dari keputusan demikian.

Sudah jelas kriteria produktivitas dan kepuasan, yang sering mendasari strategi-strategi dari manajemen sumber daya manusia, tidaklah secara keseluruhan membantu dalam menanggulangi masalah-masalah untuk mengelola manusia, karena adalah sangat sukar untuk mengukur produktivitas dan kepuasan atau untuk menilai "trade-offs" yang seorang manajer ingin lakukan untuk meningkatkan yang satu dan mengurangi yang lain yang berkaitan dengan manusia.

Maksud dari nilai sumber daya manusia (human resource value) adalah memberikan suatu solusi yang memungkinkan terhadap masalah-masalah demikian. Tujuan manajemen sumber daya manusia dapat dipandang sebagai kebutuhan untuk memberi kontribusi terhadap nilai perusahaan sebagai keseluruhan dengan mengoptimalkan nilai dan aktiva manusianya, kriteria efektivitas dapat berupa perubahan yang diukur dalam nilai dari sumber daya manusia suatu perusahaan.

Apabila tujuan dari manajemen sumber daya manusia dipandang sebagai optimasi dari nilai sumber daya manu-

sia, maka disain tugas, seleksi, penugasan peranan, pengembangan, penilaian kinerja, dan kompensasi bukanlah semata-mata suatu kumpulan fungsi-fungsi jasa yang akan dilaksanakan, melainkan mereka merupakan sekumpulan strategi yang dapat digunakan untuk mengubah nilai dari aktiva manusia, dan nilai perusahaan secara keseluruhan. Ini berarti manajer mempunyai suatu kerangka kerja teoritis untuk mengarahkan keputusan mereka berkaitan dengan manusia. Kerangka kerja ini mengusulkan bahwa petunjuk akhir (ultimate guide) terhadap pengambilan keputusan yang melibatkan manusia adalah sejauh mana nilai sumber daya manusia dioptimalkan. Kerangka kerja ini juga berarti bahwa manajer akan menerima pengukuran sejauh mana tujuan akhir mereka tercapai yaitu sampai tingkat mana nilai manusia terhadap perusahaan dioptimalkan. Maka secara ringkas, akuntansi sumber daya manusia dapat memberikan suatu kerangka kerja untuk membantu manajer menggunakan sumber daya manusia secara efektif dan efisien.

Paradigma ini mencakup pemikiran akuisisi sumber daya manusia, pengembangan, alokasi, dan konservasi sebagai strategi yang didisain untuk mempengaruhi nilai manusia.

### Penilaian dan Pemberian Imbalan

Penilaian sumber daya manusia merupakan suatu proses menilai manusia dalam suatu perusahaan. Penilaian sumber daya manusia meliputi pengukuran produktivitas (kinerja) dan kemungkinan promosi karyawan.

Pada saat sekarang, sumber daya manusia secara khusus dinilai berdasarkan metode non moneter. Metode-metode demikian tidak dapat digunakan dalam kebanyakan keputusan akuisisi sumber daya manusia, pengembangan, alokasi dan konservasi yang dikemukakan di atas, sebagai gantinya perlu metode-metode moneter untuk penilaian sumber daya manusia.

Akuntansi sumber daya manusia dapat berguna dalam proses penilaian dengan mengembangkan metode-metode yang dapat dipercaya untuk mengukur nilai manusia terhadap suatu perusahaan. Metode-metode ini termasuk baik pengukuran moneter, maupun pengukuran non moneter. Metode-metode tersebut memungkinkan keputusan-keputusan manajemen sumber daya manusia dilakukan dengan dasar kos-nilai (cost-value basis).

Akuntansi sumber daya manusia juga mempunyai pengaruh terhadap administrasi dari sistem imbalan. Sistem ini dimaksudkan untuk memotivasi dan meningkatkan kinerja optimal dari manusia dalam mencapai tujuan perusahaan. Imbalan termasuk kompensasi, promosi, dan balas/imbalan jasa simbolik, seperti penilaian kinerja. Penilaian sum-

ber daya manusia, memungkinkan imbalan diadministrasikan berkaitan dengan nilai seseorang terhadap perusahaan.

Umpamanya, ia memungkinkan manajer mendasari keputusan kompensasi berdasarkan nilai manusia terhadap perusahaan.

Akuntansi sumber daya manusia juga digunakan untuk menilai efisiensi manajemen sumber daya manusia. Akuntansi sumber daya manusia dapat membantu menetapkan kos standar untuk mendapatkan dan mengembangkan manusia, dan standar-standar ini dapat dibandingkan dengan kos aktual yang terjadi dalam melaksanakan fungsi akuisisi dan pengembangannya. Penyimpangan/deviasi dari standar dapat dianalisis untuk mengidentifikasi ketidakefisienan dalam akuisisi dan pengembangan tenaga kerja.

#### Fungsi Akuntansi Sumber Daya Manusia Secara Keseluruhan

Dari perspektif secara keseluruhan, akuntansi sumber daya manusia mempunyai dua maksud, pertama, merupakan suatu cara berpikir (a way of thinking) mengenai manajemen dari sumber daya manusia suatu perusahaan. Paradigma ini didasarkan pada pikiran bahwa manusia merupakan sumber daya perusahaan yang mempunyai nilai. Kedua, merupakan suatu sistem yang memberi manajemen, informasi yang diperlukan untuk mengelola sumber daya manusia secara efektif dan efisien. Akuntansi sumber daya manusia memberikan informasi mengenai kos dan nilai manusia

bagi suatu organisasi, kebutuhan spesifik organisasi menentukan tipe informasi yang diperlukan.

### 3.6.2. Penggunaan Akuntansi Sumber Daya Manusia dalam Pelaporan Keuangan Perusahaan

Pada saat sekarang ini, laporan keuangan yang disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP/Generally Accepted Accounting Principles, yang di Indonesia dinamakan Standar Akuntansi Keuangan) tidak menunjukkan nilai manusia dalam perusahaan. Akuntansi konvensional memperlakukan investasi dalam sumber daya manusia sebagai biaya (expense) daripada sebagai aktiva (assets).

Praktik akuntansi untuk investasi dalam sumber daya manusia 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 praktik akuntansi memperlakukan semua pengeluaran yang dilakukan untuk memperoleh atau mengembangkan sumber daya manusia sebagai biaya selama periode terjadi, daripada mengkapitalisasi dan mengamortisasi biaya-biaya tersebut selama umur pelayanan mereka yang diharapkan. Neraca terdistorsi karena angka yang diberi nama "total aktiva" tidak termasuk sumber daya manusia. Sebab itu, tidak ada indikasi adanya investasi sumber daya manusia dalam perusahaan.

Akuntansi konvensional memperlakukan setiap rupiah yang dikeluarkan oleh manajemen untuk mendapatkan sumber daya manusia sebagai biaya pada tahun terjadinya.

Manajemen yang melakukan investasi dalam sumber daya manusia untuk melindungi atau meningkatkan "earning power" suatu perusahaan pada masa yang akan datang sebenarnya menghasilkan laba yang dilaporkan sekarang relatif lebih rendah.

Sebab itu, manajemen mungkin tampak melakukan dengan tidak baik, padahal dalam kenyataannya melakukan dengan baik. Sebagai konsekuensinya, mungkin terjadi konflik antara kepentingan jangka panjang perusahaan dan kepentingan jangka pendek manajemen.

Pada periode mendapatkan tekanan pada laba atau manajemen ingin menyokong laba sekarang yang dilaporkan, dapat dilakukan dengan sederhana yaitu menghindari atau menunda investasi dalam sumber daya manusia. Strategi ini analog dengan menunda pemeliharaan preventif (preventive maintenance) atau riset dan pengembangan, dan hasilnya adalah sama. Dengan demikian akuntansi konvensional untuk sumber daya manusia dapat mengarahkan manajemen untuk melakukan keputusan samar-samar (myopic decisions) berkaitan investasi manusia.

Baik dari pandangan manajemen ataupun investor, praktik akuntansi sekarang ini untuk sumber daya manusia menyebabkan masalah yang lain, yaitu mendistorsi pengu-



kuran ROI (return on investment). Konsep ROI adalah variabel yang menentukan (crucial) dalam keputusan manajemen dan investor. Karena ROI adalah merupakan rasio laba bersih terhadap total aktiva, ROI menjadi terdistorsi, karena distorsi dalam komponen. Investor yang ingin mendasari keputusan mereka atas ROI suatu perusahaan harus berusaha melakukan penyesuaian dalam sumber daya manusia.

Sebagai ilustrasi yang sederhana, di bawah ini disajikan bagian perhitungan rugi laba dan neraca PT ABC yang dihitung baik berdasarkan konvensi akuntansi yang diterima sekarang ataupun dengan akuntansi sumber daya manusia.

PT ABC  
Sebagian Neraca  
per 31 Desember 19X1

|                                  | Akuntansi<br>Konvensional | Akuntansi<br>SDM      |
|----------------------------------|---------------------------|-----------------------|
| -Aktiva lancar                   | Rp 8 Milyar               | Rp 8 Milyar           |
| -Aktiva dgn umur<br>jgk panjang: |                           |                       |
| @ Aktiva tetap- bersih           | 30 Milyar                 | 30 Milyar             |
| @ Inv. SDM.                      | Nihil                     | 0.9 Milyar            |
| <b>Total Aktiva</b>              | <b>Rp 38 Milyar</b>       | <b>Rp 38.9 Milyar</b> |

Catatan: Aktiva yang berumur jangka panjang (long-lived asset) disajikan bersih setelah depresiasi.

PT ABC  
Perhitungan Rugi Laba  
Untuk Tahun yang berakhir pada  
Tanggal 31-12-19X1

|   | Akuntansi<br>Konvensional | Akuntansi Sumber Daya<br>Manusia |
|---|---------------------------|----------------------------------|
| Penjualan   | Rp 20 Milyar              | Rp 20 Milyar                     |
| Biaya-biaya:  |                           |                                  |
| - Biaya-biaya<br>di luar depresi-<br>asi & amortisasi | 15 Milyar                 | 14 Milyar                        |
| - Depresiasi  | 2 Milyar                  | 2 Milyar                         |
| - Amortisasi  | Nihil                     | 0.1 Milyar                       |

Laba sebelum pajak Rp 3 Milyar      Rp 3 Milyar  
 Catatan: Investasi dalam sumber daya manusia diamortisasi dengan dasar garis lurus selama umur servis yang diharapkan selama 10 tahun.

PT ABC mengantisipasi pertumbuhan yang substansial selama dekade yang berikut, dan sebab itu perusahaan telah melakukan investasi tahun ini untuk merekrut, menyeleksi, dan melatih 100 personil teknis. Kos pengerahan dan seleksi berjumlah Rp 300 juta dan kos pelatihan berjumlah Rp 700 juta. Kos-kos ini diharapkan mempunyai masa manfaat sekitar 10 tahun. Seperti yang disajikan pada laporan keuangan di atas, praktik akuntansi konvensional memperlakukan investasi ini sebagai biaya tahun yang berjalan. Sebaliknya, akuntansi sumber daya manusia mengkapitalisasi dan mengamortisasi pengeluaran untuk sumber daya manusia selama masa manfaat mereka. Dengan sistem ini, neraca PT ABC menunjukkan adanya investasi dalam aktiva manusia (human resource investment) setelah amortisasi berjumlah Rp 0.9 milyar (Rp 0.3 milyar + Rp 0.7

milyar- Rp 0.1 milyar). Amortisasi sebesar Rp 0.1 milyar (Rp 1 milyar/10 tahun) dihitung dengan dasar garis lurus untuk masa manfaat yang diharapkan selama 10 tahun.

Perbedaan antara aktiva perusahaan yang diukur dengan akuntansi konvensional dan akuntansi sumber daya manusia sebesar Rp 0.9 milyar (Rp 38 milyar-38.9 milyar) adalah sama dengan investasi yang belum diamortisasi dalam investasi sumber daya manusia (Rp 1 milyar- Rp 0.1 milyar).

## BAB IV

### PENGUKURAN DAN PENGAKUAN SUMBER DAYA MANUSIA

#### 4.1. Pengukuran Sumber Daya Manusia: Konsep-Konsep dan Metode-Metode

##### 4.1.1. Konsep-Konsep Kos Sumber Daya Manusia

Pengertian kos sumber daya manusia (human resource costs) berasal dari konsep umum kos. Kos sumber daya manusia merupakan kos yang terjadi untuk mendapatkan atau untuk mengganti karyawan. Seperti kos yang lain, kos sumber daya manusia mempunyai komponen "expense" dan "asset". "Expense" secara konvensional didefinisikan sebagai bagian dari "cost" yang dikonsumsi selama periode akuntansi sekarang. Sedangkan "asset" adalah bagian dari "cost" yang diharapkan memberikan manfaat selama periode akuntansi masa yang akan datang.<sup>27</sup>

##### Kos Orisinil dari Sumber Daya Manusia<sup>28</sup>

Kos orisinil dari sumber daya manusia merupakan pengorbanan yang terjadi untuk memperoleh dan mengembangkan manusia. Pengertian ini adalah identik dengan konsep-konsep kos orisinil untuk aktiva lainnya.

Kos orisinil dari sumber daya manusia terdiri dari

---

<sup>27</sup> Amin Widjaja Tunggal, op.cit., hal. 47-48.

<sup>28</sup> Ibid., hal. 49-54.

A) kos akuisisi (acquisition costs) dan B) kos belajar (learning costs).

#### A) Kos akuisisi (Acquisition Costs)

Kos akuisisi merupakan pengorbanan yang harus terjadi untuk mendapatkan seorang pemegang posisi yang baru. Kos akuisisi terdiri dari semua kos langsung untuk pengerahan, seleksi, penerimaan dan penempatan (hiring and placement costs), dan juga kos tidak langsung tertentu.

#### Kos Pengerahan (Recruitment Costs)

Kos yang terjadi untuk mengidentifikasi sumber-sumber dari sumber daya manusia, termasuk kos yang terjadi baik dari dalam maupun dari luar suatu perusahaan. Komponen utama dari kos pengerahan eksteren (external recruitment costs) adalah biaya iklan, pengerahan di sekolah, "employment agency fee", perjalanan, dan biaya administrasi. Tergantung pada perusahaan, biaya yang lain juga mungkin signifikan dan pantas diklasifikasikan secara terpisah. Salah satu masalah penting yang tercapuk dalam akuntansi untuk kos pengerahan adalah bagaimana memperlakukan kos yang diakibatkan oleh orang-orang yang tidak diterima. Kos ini seharusnya diperlakukan sebagai kos pengerahan untuk orang-orang yang benar-benar diterima. Umpamanya, PT ABC telah memutuskan untuk menerima 2 tukang mesin. Untuk merekrut kandidat kerja, perusahaan memasang iklan dalam koran "Kompas" dengan mengeluarkan

biaya Rp 2 juta. Dari hasil iklan tersebut, 20 kandidat dipilih dan akhirnya 2 yang diterima. Kos pengerahan dialokasi ke setiap tukang mesin masing-masing sebesar Rp 1 juta. Total kos pengerahan terjadi agar supaya merekrut 2 tukang mesin, bukan 20 yang diwawancara. Sebab itu, prosedur dasar untuk mengalokasi kos dari suatu aktivitas adalah terhadap anggota manusia yang dimaksudkan untuk dipengaruhi.

#### Kos Seleksi (Selection Costs)

Kos yang terjadi untuk menentukan siapa yang akan ditawarkan pekerjaan. Kos seleksi mencakup semua kos yang terjadi dalam memilih manusia untuk keanggotaan perusahaan. Komponen utama dari kos seleksi adalah pewawancara, pengujian, dan biaya administrasi untuk memproses pelamar. Besarnya kos ini per karyawan akan bervariasi secara langsung dengan tingkat posisi organisasi yang diisi. Umpamanya, perusahaan secara khusus melakukan investasi yang besar dalam memilih personil manajerial, akan tetapi mengeluarkan relatif kecil dalam memilih petugas ketik. Seperti dengan kos pengerahan, total kos seleksi yang terjadi untuk mendapatkan sejumlah manusia seharusnya dibebankan ke anggota yang benar-benar diterima.

### Kos Penerimaan dan Penempatan (Hiring and Placement Costs)

Merupakan kos yang terjadi untuk membawa seorang individual ke dalam perusahaan dan menempatkan mereka pada pekerjaan. Kos penerimaan (hiring costs) termasuk tunjangan untuk perpindahan dan perjalanan serta kos lain yang berhubungan. Kos penempatan (placement costs) termasuk berbagai biaya administrasi yang terjadi untuk menempatkan seorang individual pada pekerjaan. Dalam praktik, diinginkan agar kos-kos tersebut diperlakukan dalam satu klasifikasi, digabungkan secara bersama.

Besarnya kos-kos ini juga bervariasi berkaitan dengan tingkat posisi dalam organisasi.

### B) Kos Belajar (Learning Costs)

Kos ini merupakan pengorbanan yang harus terjadi untuk melatih seseorang dan membawa orang tersebut ke tingkat kinerja yang secara normal diharapkan dari seorang individu dalam posisi tertentu. Kos belajar (learning costs) didefinisikan secara operasional sebagai kos tambahan (incremental costs) yang terjadi sampai seseorang individual mencapai tingkat produktivitas yang secara normal diharapkan dalam suatu posisi tertentu.

Kos belajar termasuk baik kos langsung ataupun tidak langsung yang terjadi dalam pelatihan formal dan orienta-

si dan juga pelatihan di tempat kerja (on the job training). Kos langsung termasuk kos untuk program pelatihan formal, meliputi gaji pelatih dan orang yang dilatih. Kos tidak langsung yang terjadi selama periode belajar termasuk kehilangan produktivitas selama pelatihan (lost productivity during training).

#### Pelatihan Formal dan Kos Orientasi (Formal Training and Orientation Costs)

Berkaitan dengan indoktrinasi formal dan pelatihan, orientasi mungkin meliputi paham atas kebijakan personal, produk perusahaan, fasilitas, dan lain-lain. Pelatihan formal dapat berkisar dari instruksi yang paling sederhana yang diperlukan untuk menunjukkan kepada seseorang bagaimana melakukan suatu pekerjaan yang repetitif sampai program yang sangat dispesialisasikan yang berlangsung berminggu-minggu, atau mungkin bertahun-tahun.

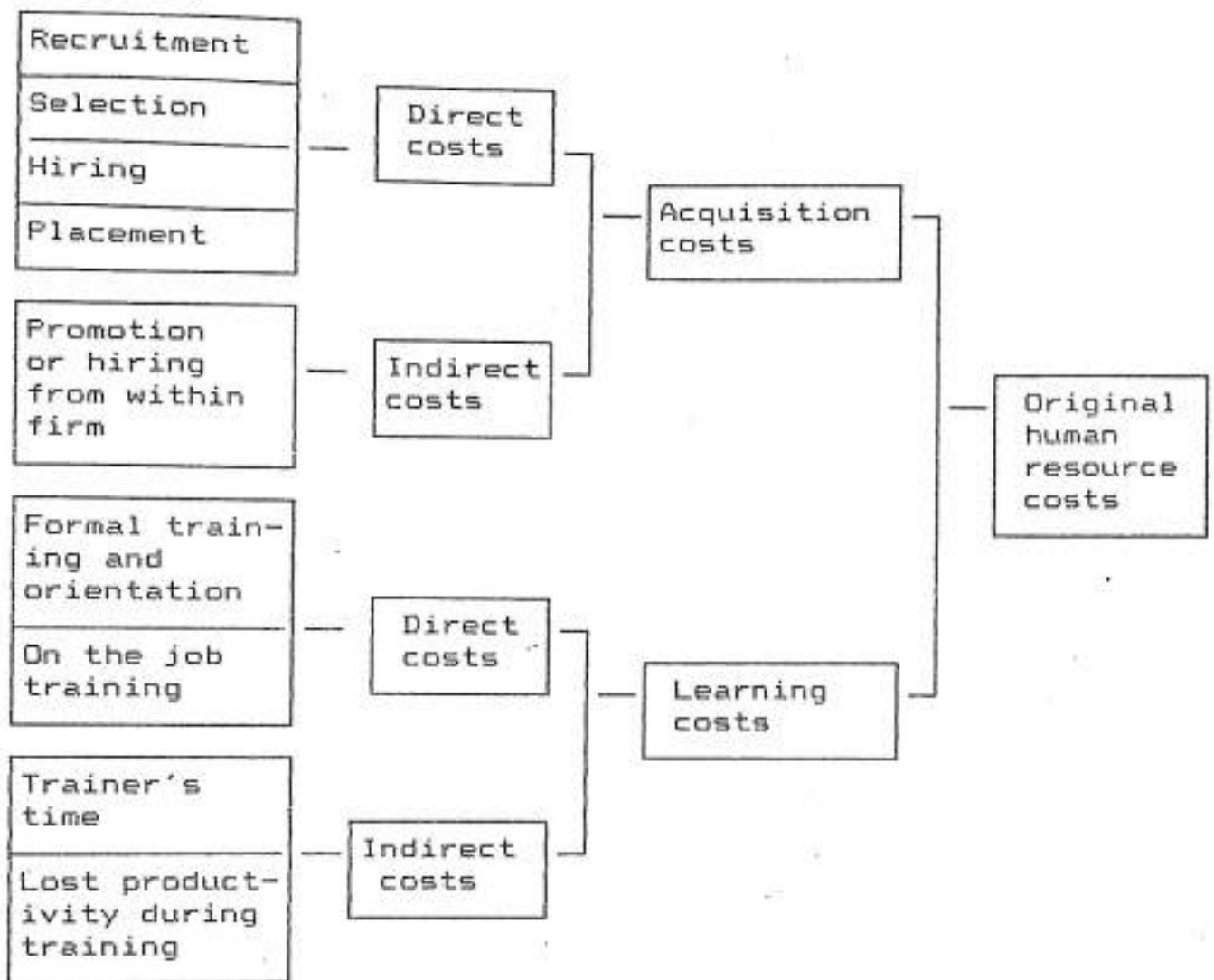
#### Kos Pelatihan di Tempat Kerja (on the Job Training Costs)

Terjadi dalam melatih seseorang individual pada pekerjaannya sendiri daripada dalam program pelatihan formal. Pelatihan di tempat kerja digunakan tidak hanya untuk pekerja produksi, akan tetapi juga untuk profesional, seperti akuntan dan insinyur. Kos langsung dari pelatihan demikian adalah kos dari gaji orang yang dilatih (trainee) untuk periode yang mereka tidak produktif.



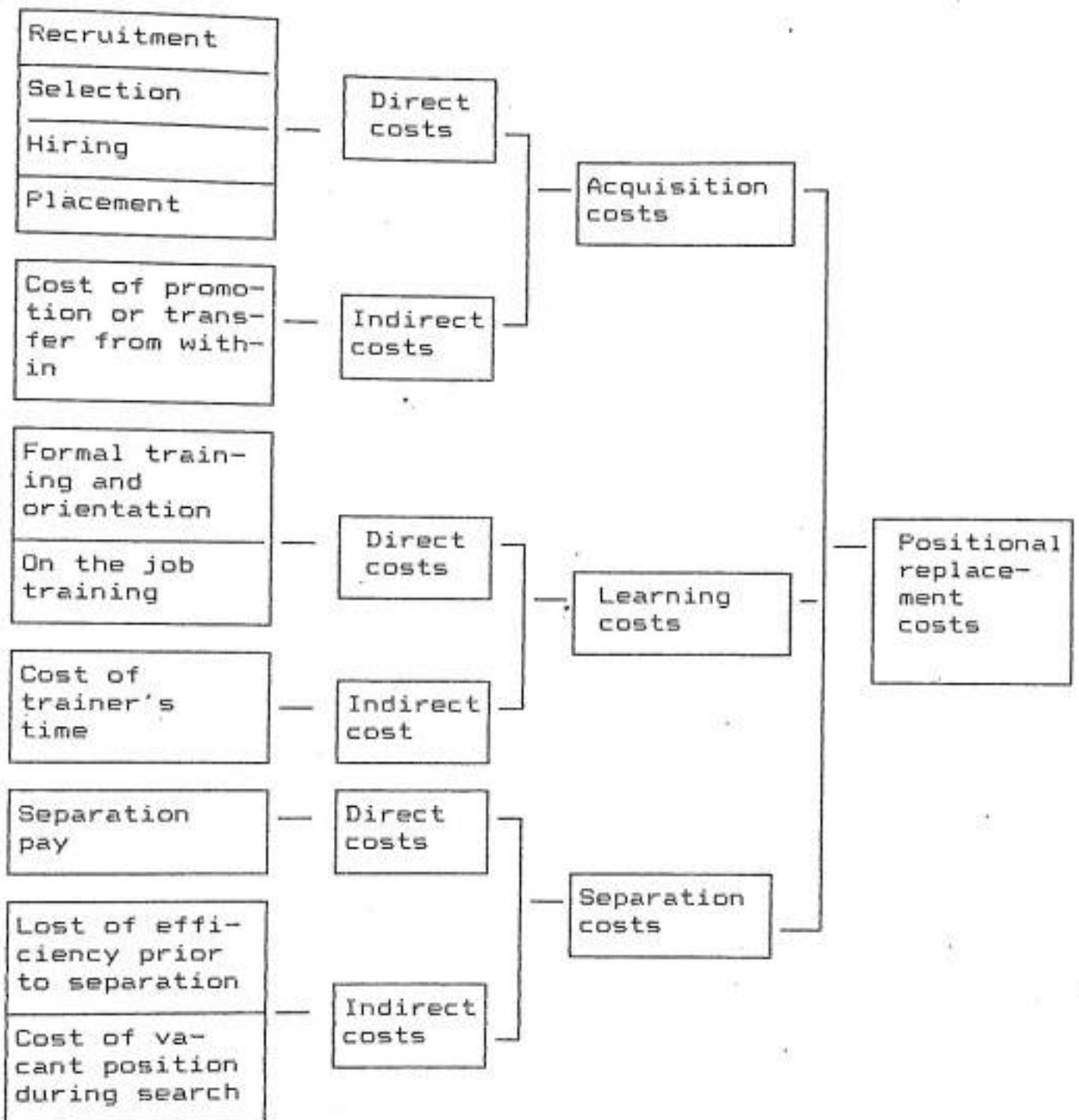
Kehilangan Produktivitas Selama Pelatihan (Loss Productivity During Training)

Merupakan kos tidak langsung dan kehilangan kinerja dari orang-orang di luar orang yang dilatih selama periode pelatihan. Sampai seseorang mencapai tingkat normal dari produktivitas yang diharapkan dari seseorang dalam posisinya, orang lain mungkin dipengaruhi. Kehilangan produktivitas selama pelatihan disebabkan karena interaksi dari yang lain dengan orang yang dilatih selama masa belajar yang cenderung menurunkan produktivitas mereka. Umpamanya, selama periode belajar dari seseorang yang baru dalam suatu lini perakitan, individu tersebut mungkin beroperasi secara lambat dan mengganggu pekerjaan yang lain. Ini mungkin menyebabkan produktivitas dari beberapa orang menurun di bawah normal dan merupakan suatu biaya produktivitas yang hilang, yang disebabkan pelatihan.



Gambar I: Model untuk pengukuran kos sumber daya manusia yang orisinal.<sup>29</sup>

<sup>29</sup> Ibid., hal. 51, dikutip dari Eric G. Flamholtz, Human Resource Accounting, Advances in Concepts, Methods, and Application, 2nd ed. (n.p.: Jossey Basaa Publishers, 1986), p. 63.



Gambar 2: Model untuk pengukuran kos pengganti sumber daya manusia.<sup>30</sup>

<sup>30</sup> Ibid., hal. 56, dikutip dari Eric. G. Flamholtz, Human Resource Accounting, Advances in Concepts, Methods, and Application, 2nd ed. (n.p.: Jossey Bass Publishers, 1986), p. 68.

### Kos Pengganti dari Sumber Daya Manusia<sup>31</sup>

Kos pengganti (replacement cost) dari sumber daya manusia merupakan pengorbanan yang harus terjadi saat sekarang untuk menggantikan sumber daya manusia yang sekarang dipekerjakan. Misalnya, apabila seorang akan meninggalkan suatu organisasi, kos yang akan terjadi untuk merekrut, memilih, dan melatih suatu penggantikan.

Kos pengganti dari sumber daya manusia secara khusus disebabkan oleh perputaran dari karyawan sekarang, dan juga kos untuk mendapatkan dan mengembangkan suatu penggantikan. Kos pengganti sumber daya manusia terdiri dari kos langsung dan tidak langsung,

Pada prinsipnya, pengertian kos pengganti sumber daya manusia dapat diperluas ke individu-individu, ke kelompok, dan ke unit organisasi secara keseluruhan. Namun, pada saat sekarang, manajer sumber daya manusia secara khusus hanya berpikir untuk mendapatkan suatu pengganti yang mampu memberikan kumpulan jasa yang sebanding untuk suatu posisi tunggal yang khusus, daripada untuk menggantikan individu tersebut. Dengan kata lain, manajer sumber daya manusia berpikir untuk menggantikan manusia yang berkaitan dengan peranan khusus, daripada untuk menggantikan manusia secara keseluruhan.

---

<sup>31</sup> Ibid., hal. 49-50, 55-58.

Prinsip ini mengusulkan bahwa terdapat suatu pengertian ganda dari kos pengganti, yaitu:

1. Kos pengganti posisional (positional replacement cost), dan
2. Kos pengganti pribadi (personal replacement cost)

#### 1. Kos Pengganti Posisional (Positional Replacement Cost)

Konsep kos pengganti posisional merupakan pengorbanan yang seharusnya terjadi saat sekarang untuk menggantikan seseorang yang menjabat suatu posisi khusus, dengan suatu pengganti yang mampu untuk memberikan jasa yang sebanding.

Terdapat 3 unsur dasar dari kos pengganti posisional yaitu:

1. Kos akuisisi (acquisition costs)
2. Kos belajar (learning costs)
3. Kos perpisahan (separation costs)

Kedua yang pertama dari kos ini telah didiskusikan di muka, yang ketiga akan dibicarakan berikut:

#### Kos Perpisahan (Separation Costs)

Merupakan kos yang terjadi sebagai akibat dari seseorang pemegang posisi meninggalkan suatu organisasi. Kos ini termasuk baik komponen langsung maupun tidak langsung.

Selama periode mencari penggantikan, suatu perusahaan mungkin terjadi kos perpisahan tidak langsung untuk

seorang pemegang posisi, karena tanggung jawab dari posisi yang kosong tidak dijalankan. Apabila kinerja dalam suatu posisi mempunyai pengaruh terhadap kinerja pada posisi yang lain, pemegang posisi yang terakhir mungkin berprestasi kurang efektif, ketika yang terdahulu meninggalkan perusahaan. Umpamanya, dalam sebuah perusahaan asuransi, kinerja dari seorang penyelidik tuntutan (claim investigator) mempengaruhi "claim manager". Kehilangan seorang penyelidik mengakibatkan kos yang melebihi dari yang seharusnya selama satu periode, yaitu terdapat suatu pencarian untuk mendapatkan penggantinya. Perbedaan ini dapat dipandang sebagai kos karena posisi yang kosong (cost of vacant position).

Sama halnya, selama periode mencari seorang penjual yang baru, suatu kos kesempatan mungkin terjadi, karena kehilangan penjualan yang dapat dipandang sebagai "cost of vacant position". Unsur yang lain dari kos perpisahan (separation costs) adalah sebelum perpisahan dari seorang di suatu organisasi, dengan asumsi bahwa terdapat suatu kecenderungan kinerja menurun pada waktu tersebut.

## 2. Kos Pengganti Pribadi (Personal Replacement Cost)

Berlawanan dengan kos pengganti posisional, konsep dari kos pengganti pribadi merupakan pengorbanan yang seharusnya terjadi saat sekarang untuk menggantikan seorang yang pada saat ini dipekerjakan dengan suatu peng-

ganti yang mampu untuk memberikan sekumpulan jasa yang sama pada semua posisi yang dijabat si pendahulu.

Konsep ini merupakan kos untuk menggantikan seseorang dengan pengganti yang sebanding secara fungsional.

Pada dasarnya, konsep dari kos pengganti pribadi dapat diperluas ke individu, kelompok, dan bahkan pada unit organisasi secara keseluruhan.

Misalnya, suatu perusahaan dapat berusaha menggantikan seorang manajer umum dari suatu keagenan otomotif atau berusaha untuk menggantikan unit organisasi secara keseluruhan, seperti kelompok perekayasaan ruang angkasa.

#### 4.1.2. Metode Pengukuran Sumber Daya Manusia

Seperti aktiva berwujud yang memiliki nilai karena kemampuannya dalam memberikan manfaat ekonomi di masa yang akan datang maka manusia pun harus memiliki nilai. Untuk mengukur dan mengungkapkan nilai sumber daya manusia, diperlukan suatu kerangka kerja teoritis, atau "teori nilai sumber daya manusia" untuk menerangkan jenis dan faktor yang menentukan nilai manusia bagi perusahaan. Pada dasarnya ada dua model mengenai jenis dan faktor yang menentukan nilai orang atau nilai sumber daya manusia bagi perusahaan, yakni satu model yang dikemukakan oleh Flamholtz dan satu model lagi yang dikemukakan oleh

Likert dan Bowers.<sup>32</sup>

Menurut model Flamholtz, ukuran mengenai nilai seseorang adalah nilainya yang diharapkan dapat direalisasi. Menurut model Flamholtz, ukuran ini merupakan hasil interaksi dua variabel, yaitu: (1) nilai bersyarat yang diharapkan dari individu dan (2) probabilitas individu akan tinggal/bekerja dalam organisasi.

Nilai bersyarat adalah suatu jumlah kemungkinan besar manfaat yang dapat diberikan oleh seseorang pada organisasi. Nilai bersyarat ini merupakan suatu variabel yang mempunyai beberapa dimensi yang terdiri dari tiga faktor: produktivitas, transferabilitas, dan promotabilitas.

Unsur-unsur nilai bersyarat dirasa akan menjadi atau berupa produk atribut tertentu dari seseorang.

Probabilitas mempertahankan keanggotaan dalam organisasi, dipertimbangkan akan berkaitan dengan derajat kepuasan kerja seseorang.<sup>33</sup>

Model Flamholtz mengkaji faktor-faktor yang menentukan nilai individu bagi suatu organisasi. Sedangkan model Likert dan Bowers mengkaji faktor penentu nilai kelompok. Model Likert dan Bowers bermaksud untuk menunjukkan kemampuan produktif organisasi manusia setiap perusahaan dan memperkenalkan tiga variabel yang mem-

---

<sup>32</sup> Erwan Dukat, op. cit., hal. 346.

<sup>33</sup> Ibid.



pengaruhi efektifitas organisasi manusia (human organization) suatu perusahaan. Ketiga variabel itu adalah:

1. Variabel penyebab (causal variables) yang merupakan variabel independen yang dapat diubah atau diganti secara langsung atau secara sengaja oleh organisasi dan manajemennya, yang menentukan jalan perkembangan dalam suatu organisasi. Variabel penyebab tersebut meliputi hanya variabel yang dapat dikendalikan oleh organisasi beserta manajemennya. Misalnya kondisi perniagaan pada umumnya, meskipun merupakan suatu variabel independen, tetapi tidak dianggap sebagai variabel penyebab oleh karena tidak dapat dikendalikan oleh manajemen suatu perusahaan tertentu. Variabel penyebab mencakup struktur organisasi dan kebijakan manajemen, keputusan, strategi kepemimpinan dan perniagaan.
2. Variabel perintang (intervening variables) mencerminkan keadaan intern, kemampuan kesehatan dan prestasi organisasi: yakni pengabdian, sikap, motivasi, pencapaian tujuan dan persepsi seluruh anggota beserta kemampuan kolektif mereka untuk bertindak efektif.
3. Variabel hasil akhir (end result variables) adalah variabel dependen yang mencerminkan hasil yang dicapai oleh organisasi, seperti produktivitas, biaya, hilangnya barang sisa, pertumbuhan, segmen pasar, dan penghasilan.

Model ini menyatakan bahwa variabel penyebab tertentu mendorong variabel perintang sampai tingkat tertentu dan menciptakan variabel hasil akhir sampai tingkat tertentu.<sup>34</sup>

Berdasarkan kerangka kerja teoritis model-model ini, maka kita dapat mengembangkan kapabilitas pengukuran dengan mengidentifikasi variabel-variabel yang menentukan nilai manusia dan menjelaskan interaksi di antara variabel-variabel tersebut.

Pengukuran diartikan sebagai pemberian nilai-nilai numerik kepada obyek-obyek atau peristiwa-peristiwa tertentu untuk menunjukkan atribut-atribut tertentu. Konsep pengukuran atau penilaian yang relevan dalam akuntansi adalah nilai pertukaran (*exchanges value*) dan nilai konversi (*conversion values*).<sup>35</sup>

Nilai pertukaran (*exchanges value*) adalah nilai-nilai yang berlaku di pasar, karena adanya transaksi jual-beli. Nilai konversi (*conversion values*) adalah nilai-nilai yang terbentuk karena faktor-faktor produksi.<sup>36</sup>

Konsep pengukuran aktiva dapat dibagi menjadi dua kategori, yaitu nilai pertukaran masukan (*exchanges input va-*

---

<sup>34</sup> Ibid., hal. 346-347.

<sup>35</sup> Hendri Sumaryono F, op. cit., hal. 47.

<sup>36</sup> Theodorus M. Tuanakotta, Teori Akuntansi, buku satu. (Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 1984), hal. 241.

lues) dan nilai pertukaran keluaran (exchanges output values).<sup>37</sup>

Nilai pertukaran masukan (exchanges input values) mencerminkan suatu ukuran alat tukar yang dikorbankan dalam memperoleh aktiva yang digunakan oleh perusahaan di dalam operasinya, nilai pertukaran keluaran (exchanges output values) mencerminkan dana yang diharapkan akan diterima perusahaan pada waktu mendatang, yang terutama didasarkan pada harga tukar untuk produk atau keluaran perusahaan itu. Akan tetapi, istilah ini digunakan secara luas agar mencakup pos-pos dana dan piutang.<sup>38</sup>

Dalam pengukuran aktiva sumber daya manusia yang termasuk nilai pertukaran masukan (exchanges input values) adalah:<sup>39</sup>

#### A. Metode Kos Historis atau Kos Perolehan

(Historical Cost Method or Acquisition Cost Method)

Metode ini mengukur nilai sumber daya manusia berdasarkan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh dan mengembangkan manusia yang antara lain mencakup biaya penarikan, seleksi, penggajian, dan pendidikan dan pelatihan. Biaya-biaya ini akan dikapitalisasi dan dicatat

---

<sup>37</sup> Hendri Sumaryono F, loc. cit.

<sup>38</sup> Marinus Sinaga, trans., Accounting Theory, by Eldon S. Hendriksen (Jakarta: Erlangga, 1991), hal. 245-246.

<sup>39</sup> Roger E.V. Groves, op. cit., pp. 199-208.

sebagai investasi pada sumber daya manusia, kemudian diamortisasi selama masa manfaat yang diharapkan. Biaya-biaya tersebut dikapitalisasi karena diharapkan memberi manfaat ekonomi di masa yang akan datang. Metode ini analog dengan praktik akuntansi yang mengkapitalisasi biaya-biaya yang terjadi untuk memperoleh aktiva tetap dan mengalokasikan biaya-biaya tersebut berdasarkan taksiran umur aktiva tetap itu lewat penyusutan. Dalam kejadian di mana pegawai meninggalkan perusahaan sebelum masa manfaatnya berakhir, kerugian (loss) akan dicatat dengan cara yang sama dengan kerusakan fisik secara tiba-tiba terhadap aktiva tetap. Pada kasus tersebut, saldo aktiva yang belum diamortisasi harus diperlakukan sebagai suatu kerugian pada periode terjadi. Dan apabila taksiran masa manfaat pegawai lebih panjang atau lebih pendek dari yang diharapkan semula maka revisi akan dibuat pada daftar (schedule) amortisasi, yang sama halnya dengan aktiva tetap yang apabila umur kegunaan aktiva tetap lebih panjang atau lebih pendek dari yang diharapkan semula maka diadakan revisi terhadap daftar (schedule) penyusutan. 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 ini dapat memperpendek masa manfaat

yang akan datang dari suatu aktiva manusia.<sup>40</sup>

Tujuan utama untuk mengamortisasi aktiva manusia adalah untuk menandingi konsumsi dari suatu jasa aktiva dengan manfaat yang diperoleh. Secara konvensional, akuntansi menamakan ini "menandingkan biaya dengan pendapatan (matching expenses with revenue)" atau "prinsip penandingan (matching principles)". Dalam mengamortisasi aktiva manusia, petunjuk dasar adalah mengamortisasi aktiva manusia selama masa manfaat yang diharapkan (yang harus diperkirakan).<sup>41</sup>

Sumber daya manusia tertentu mempunyai suatu masa manfaat yang sama dengan masa jabatan organisasi yang diharapkan dari seseorang, sedangkan sumber daya manusia yang lain mungkin mempunyai masa manfaat yang sama dengan periode seseorang diharapkan untuk menjabat suatu posisi tertentu dalam organisasi. Masa manfaat dari sumber daya manusia yang lain mungkin merupakan suatu fungsi dari keadaan teknologi yang diharapkan. Umpamanya, kos untuk mendapatkan orang dan membawanya ke dalam organisasi mungkin diperkirakan memberi manfaat kepada organisasi untuk masa jabatan yang diharapkan dari orang tersebut. Sebaliknya investasi dalam melatih seseorang insinyur pengendalian mutu mungkin, tidak selalu berguna, apabila

---

<sup>40</sup> Amin Widjaja Tunggal, op. cit., hal. 41, 69.

<sup>41</sup> Ibid., hal. 40.

orang tersebut dipindahkan ke penjualan.<sup>42</sup>

Metode ini pertama kali diterapkan oleh R.G. Barry Corporation, sebuah perusahaan manufaktur di Ohio pada tahun 1968. R.G Barry Corporation dalam menyusun laporan keuangan telah memasukkan sumber daya manusia sebagai aktiva dengan mencatat sebesar kos perolehan (acquisition cost) yang mencakup kos penerimaan, penyeleksian, penggajian, dan pendidikan dan pelatihan.<sup>43</sup>

Metode ini dapat dipandang sebagai suatu tahap awal yang sangat menentukan bagi kelanjutan perkembangan akuntansi sumber daya manusia di dalam suatu perusahaan.<sup>44</sup>

Beberapa keuntungan yang dapat diperoleh dari cara pendekatan ini adalah:

- Konsisten dengan praktik akuntansi konvensional.
- Secara relatif dapat dikatakan obyektif dalam pengukurannya.
- Teknik perhitungannya relatif mudah dibanding dengan metode lainnya.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> Ibid., hal. 40-41.

<sup>43</sup> Gagaring Pagalung, "Akuntansi Human Resources untuk Masa Depan?," Akuntansi, 11, No. 3 (Maret 1992), 13-17.

<sup>44</sup> R Lee Brumet, "Accounting for Human Resources," The Journal of Accountancy, (December 1970), 65.

<sup>45</sup> Wayne F. Cascio, Costing Human Resources, 3rd ed. (Boston: PWS-Kent, 1991), p. 3.

Sedangkan keterbatasan-keterbatasan dalam mempergunakan metode ini adalah:

- Terdapat kesulitan dalam mengidentifikasi biaya-biaya yang dapat dikapitalisasi dan penentuan masa manfaat aktiva sumber daya manusia.
- Nilai ekonomi suatu aktiva yang berupa manusia tidak mesti sama dengan kos historisnya.
- Setiap apresiasi atau setiap amortisasi apapun kemungkinan bersifat subyektif karena tidak menghubungkannya pada setiap kenaikan atau penurunan apapun dalam produktivitas aktiva yang berupa manusia.
- Kos yang berkaitan dengan penerimaan tenaga baru, penyeleksian, penggajian, pendidikan dan pelatihan, penempatan dan pengembangan karyawan dapat berbeda dari satu individu dengan individu lain dalam satu perusahaan, maka kos historis tak menghasilkan nilai-nilai sumber daya manusia yang dapat diperbandingkan.<sup>46</sup>

#### B. Metode Kos Pengganti (Replacement Cost Method)

Metode ini menyatakan bahwa nilai sumber daya manusia terdiri dari penaksiran kos yang harus dikeluarkan untuk mengganti sumber daya manusia yang sekarang ada dalam perusahaan. Kos tersebut meliputi seluruh kos penerimaan tenaga kerja baru, penyeleksian, penggajian,

---

<sup>46</sup> Erwan Dukat., op. cit., hal. 348.

pendidikan dan pelatihan, penempatan dan pengembangan karyawan baru untuk mencapai tingkat kecakapan karyawan yang sudah ada.<sup>47</sup>

Kelebihan utama dari metode ini adalah:

- Bahwa metode ini merupakan suatu pengganti yang baik bagi nilai ekonomi sumber daya manusia (economic value of human resources).<sup>48</sup>

Nilai ekonomi sumber daya manusia (economic value of human resources) adalah nilai sekarang (present value) dari pembentukan penghasilan (earnings) perusahaan di masa yang akan datang yang diakibatkan oleh sumber daya manusia.<sup>49</sup>

Sedangkan keterbatasan metode ini adalah:

- Suatu perusahaan mungkin mempunyai seorang karyawan tertentu yang nilainya dirasa lebih besar daripada kos penggantinya yang relevan.<sup>50</sup>
- Kemungkinan tidak ada pengganti yang sepadan bagi suatu aktiva yang berupa manusia tertentu.<sup>51</sup>

---

<sup>47</sup> Erwan Dukat, loc. cit.

<sup>48</sup> Ibid.

<sup>49</sup> R. Lee Brummet, Eric G. Flamholtz and William C. Pyle, "Human Resource Measurement—a Challenge for Accountants," The Accounting Review, 43, No. 2 (April 1968), 222.

<sup>50</sup> James S. Hekimian and Curtis H. Jones, "Put People on Your Balance Sheet," Harvard Business Review, (Jan-Feb 1967), 108.

<sup>51</sup> Ibid.



- Sebagaimana dikemukakan oleh Likert dan Bowers, manajer yang diminta untuk menaksir kos pengganti untuk seluruh unit organisasi, kemungkinan mempunyai kesulitan untuk melaksanakan dan manajer yang berbeda dapat memperoleh taksiran yang sangat berbeda.<sup>52</sup>

### C. Aliran Upah yang Didiskontokan (Discounted Wages Flows).

Dibanding penggunaan variabel masukan yang didasarkan pada kos, Lee and Schwartz (1971) menawarkan sebuah model yang didasarkan pada penghasilan (earnings) yang didiskontokan. Lee dan Schwartz berpendapat bahwa tiap individu memiliki profil penghasilan (earnings) sepanjang waktu sampai individu tersebut mengundurkan diri, dan ini dapat diramalkan secara tepat.

Model ini dapat diformulasikan sebagai berikut:<sup>53</sup>

$$V = \sum_{i=1}^m \left[ \sum_{t=1}^{n_i} \frac{I_{it}}{(1+r)^t} \right]$$

di mana  $V$  = nilai sumber daya manusia;  $I_{it}$  = penghasilan seseorang sampai mengundurkan diri;  $n_i$  = jangka waktu seseorang bekerja sampai mengundurkan diri;  $m$  = jumlah

<sup>52</sup> Committee on Human Resources Accounting, op. cit., p. 172 dikutip dari R Likert and D. G Bowers, "Organizational Theory and Human Resource Accounting," American Psychologist, (Sept 1968), 588.

<sup>53</sup> Roger E.V. Groves, op. cit., p. 205.

pegawai dalam perusahaan; dan  $r$  = tingkat diskonto.

Nilai ini dapat direvisi tiap tahun, karena adanya pegawai yang masuk dan meninggalkan perusahaan, aliran upah dan pengaruh inflasi yang mungkin telah terjadi sejak penilaian yang akhir. Perbedaan antara dua penilaian ini kemudian dapat diamortisasi.<sup>54</sup>

Manfaat yang diperoleh dari model ini adalah:

- Model tersebut memberikan informasi yang berguna dalam penentuan rasio sumber daya manusia dengan sumber daya lainnya dalam perusahaan.
- Model tersebut memberikan informasi mengenai perubahan struktur dan umur tenaga kerja yang ada dalam perusahaan.<sup>55</sup>

Kelemahan-kelemahan yang terdapat dalam model ini antara lain:

- Model ini bersifat subyektif sehubungan dengan penentuan tingkat gaji di masa mendatang, jangka waktu kerja yang diharapkan dalam perusahaan, dan tarif didiskontokan.<sup>56</sup>

#### D. Pendekatan Multiplier (Multiplier Approaches)

Studi yang dilakukan oleh Giles dan Robinson, 1972

---

<sup>54</sup> Ibid.

<sup>55</sup> Committee on Human Resource Accounting, op. cit., p. 173.

<sup>56</sup> Erwan Dukat, op. cit., hal. 350.

merekomendasikan pendekatan multiplier. Setiap pembagian pekerjaan diberikan sejumlah angka (multiplier) yang meningkatkan bobot pekerjaan. Multiplier ini dikalikan dengan upah per tingkat pekerjaan dan kemudian dijumlahkan untuk seluruh tingkatan, untuk memberi nilai sumber daya manusia dalam perusahaan.<sup>57</sup>

Kelemahan yang terdapat dalam pendekatan ini adalah:

- Pendekatan ini hanyalah merupakan konsep dasar dan oleh karena itu tidak berguna bagi investor atau manajemen.<sup>58</sup>

Dalam pengukuran aktiva sumber daya manusia yang termasuk nilai pertukaran keluaran (exchanges output values) adalah:<sup>59</sup>

#### A. Metode Kos Kesempatan (Opportunity Cost Method)

Hekimian dan Jones mengusulkan metode kos kesempatan (opportunity cost method) untuk menanggulangi keterbatasan metode kos pengganti (replacement cost method). Mereka menyarankan bahwa nilai sumber daya manusia ditetapkan melalui suatu proses tawar menawar yang kompetitif dalam perusahaan, dengan mendasarkan pada konsep kos

---

<sup>57</sup> Roger E.V. Groves, op. cit., pp. 206-207.

<sup>58</sup> Ibid.

<sup>59</sup> Ibid., pp. 208-217.

kesempatan (opportunity cost method). Lebih tegasnya, dengan pemakaian metode ini, para manajer pusat investasi akan mengajukan penawaran karyawan langka yang mereka butuhkan untuk direkrut. Karyawan langka ini seluruhnya berasal dari dalam perusahaan dan mencakup karyawan yang menjadi sasaran permohonan penarikan tenaga kerja baru menurut manajer pusat investasi. Dengan kata lain, karyawan yang tidak langka tidak dimasukkan dalam nilai investasi pada sumber daya manusia.<sup>60</sup>

Ada beberapa keterbatasan dalam mempergunakan metode kos kesempatan (opportunity cost method) ini adalah:<sup>61</sup>

- Dengan hanya memasukkan karyawan langka saja ke dalam dasar aktiva dapat ditafsirkan sebagai diskriminasi oleh karyawan lainnya.
- Pembagian yang kurang menguntungkan dapat didakwa tidak mampu menawarkan penarikan karyawan yang lebih baik.
- Metode ini dirasa sebagai metode yang dibuat-buat dan bahkan tidak bermoral.

#### B. Aliran Penghasilan yang Didiskontokan (Discounted Earnings Flow)

Dalam metode ini, laba (profit) perusahaan di masa depan diramalkan dan dibandingkan dengan ramalan laba

---

<sup>60</sup> Erwan Dukat., op. cit., hal. 349.

<sup>61</sup> Ibid.

(profit) yang didasarkan pada keberhasilan (performance) tingkat rata-rata industri. Penyimpangan ramalan ini didiskontokan pada nilai sekarang (today's value) untuk memberi ukuran pada goodwill, yang dihubungkan dengan sumber daya manusia dalam perusahaan baik secara keseluruhan maupun sebagian.<sup>62</sup>

Kelemahan metode ini adalah:<sup>63</sup>

- Terdapat kesulitan dalam meramalkan profil penghasilan (earnings) perusahaan dan industri.
- Terdapat masalah utama dalam membagi secara adil goodwill ini di antara variabel-variabel yang menyebabkannya.

### C. Tahapan Pekerjaan (Service States)

Dalam sistem pengukuran ini, masalah penilaian individu dirasakan sebagai proses *stochastic*. Proses *stochastic* didefinisikan sebagai sistem alamiah yang berubah sepanjang waktu menurut hukum probabilitas. Ini berarti bahwa individu dapat dihubungkan dengan probabilitas tertentu untuk berada dalam posisinya sekarang, dipromosikan ke posisi yang lebih tinggi, atau meninggalkan perusahaan. Selama periode pekerjaan yang diharapkan dari seseorang, ia akan melalui berbagai macam

---

<sup>62</sup> Roger E.V. Groves, op. cit., p. 210.

<sup>63</sup> Ibid.

tahapan pekerjaan (service states), yang memiliki tingkatan gaji. Individu tersebut dinilai untuk probabilitas berada dalam tiap tahapan pekerjaan (service states), selama periode pekerjaan yang diharapkan dari individu tersebut. Probabilitas ini dapat diperoleh secara historis yakni dari data lampau atau secara subyektif berdasarkan penilaian di masa depan.<sup>64</sup>

Model ini diajukan oleh Flamholtz. Ia mendefinisikan nilai individu yang diharapkan dapat direalisasikan sebagai berikut:<sup>65</sup>

$$E(RV) = \sum_{t=1}^n \left[ \frac{\sum_{i=1}^m R_i P(R_i)}{(1+r)^t} \right]$$

di mana  $R_i$  = imbalan perusahaan yang dapat diperoleh dari tahapan pekerjaan (service states);  $P(R_i)$  = probabilitas seseorang berada dalam tahapan pekerjaan;  $m$  = batasan pekerjaan sampai individu keluar (the exit state);  $n$  = jumlah jangka waktu bekerja yang diharapkan dari individu;  $r$  = tingkat diskonto yang digunakan.

Kelemahan metode ini adalah:<sup>66</sup>

- Adalah sulit untuk menentukan imbalan perusahaan dari

<sup>64</sup> Roger E.V. Groves, op. cit., p. 217.

<sup>65</sup> Ibid.

<sup>66</sup> Ibid., pp. 217-218.

tahapan pekerjaan, ini disebabkan karena banyak tugas-tugas lanjutan (intermediate roles) yang membuat seseorang naik ke puncak pimpinan yang tidak secara langsung menghasilkan imbalan perusahaan.

- Data mengenai taksiran probabilitas seseorang berada pada tahapan pekerjaan diragukan reliabilitasnya. Ini disebabkan karena taksiran tiap orang adalah berbeda.

Tabel di bawah ini memberikan suatu penggolongan sistem pengukuran akuntansi sumber daya manusia yang didasarkan pada nilai pertukaran masukan dan nilai pertukaran keluaran, yang menggambarkan karakteristik, keterbatasan, dan tingkat kegunaan. ✓

Penggolongan (Taxonomy) Sistem Pengukuran Akuntansi  
Sumber Daya Manusia  
(A taxonomy of HRA Measurement Systems)<sup>67</sup>

|   | Tingkatan sesungguhnya<br>(factual level)<br>(Apakah sumber daya manusia dalam perusahaan diukur secara tepat?) | Tingkatan kegunaan<br>(Purposive level)<br>(Apakah laporan tersebut bermanfaat?) |
|---|---|--|
| Nilai pertukaran masukan<br>(exchanges input values):<br>1. Metode kos perolehan<br>(acquisition cost method) | 1. sangat obyektif, dapat dipercaya.  | 1. relevan untuk keputusan masukan tertentu misal pengendalian kos personil.     |

<sup>67</sup> Lee D. Parker, Kenneth R. Ferris, and David T. Otley, op. cit., pp. 158-159.

- |  |   |   |
|--|---|---|
| 2. Metode kos pengganti (replacement cost method)  | 2. obyektif, dapat dipercaya.   | 2. relevan untuk keputusan masukan tertentu misal analisis perputaran.                    |
| 3. Aliran upah yang didiskontokan (discounted wages flow)  | 3. terdapat masalah reliabilitas dalam kalkulasi nilai sekarang (present value).                              | 3. terbatas karena masalah reliabilitas, serupa dengan anggaran modal.                    |
| 4. Pendekatan multiplier (multiplier approaches)<br>Nilai pertukaran keluaran (exchanges output values): | 4. tidak mewakili nilai sumber daya manusia secara tepat.   | 4. diragukan.   |
| 1. Metode kos kesempatan (opportunity cost method)   | 1. agak obyektif dalam proses tawar menawar (bidding process)   | 1. hanya berguna dalam perusahaan yang besar untuk keputusan alokasi sumber daya manusia. |
| 2. Aliran penghasilan yang didiskontokan (discounted earnings flow)                                      | 2. terdapat masalah reliabilitas dalam kalkulasi nilai sekarang (present value).                              | 2. relevan hanya jika goodwill= nilai manusia.  |
| 3. Tahapan pekerjaan (service states)  | 3. Terdapat masalah reliabilitas dalam kalkulasi probabilitas berada pada tahapan pekerjaan (service states). | 3. Berguna dalam keputusan perusahaan seperti penilaian personil dan perencanaan.         |



#### 4.2. Pengakuan Sumber Daya Manusia: Sebagai Suatu Aktiva (Asset) atau Sebagai Biaya (Expense)?.

Sumber daya manusia adalah sumber yang penting (alat untuk menggerakkan kegiatan ekonomi) dalam perusahaan bisnis. Untuk memperoleh sumber daya manusia, perusahaan biasanya mengeluarkan kos sumber daya manusia seperti upah dan gaji, kos penerimaan, orientasi, kos pelatihan, kos alokasi.<sup>68</sup>

Perlakuan akuntansi dewasa ini terhadap kos sumber daya manusia adalah membebankan kos sumber daya manusia yang berhubungan dengan produksi (misal kos tenaga kerja) pada persediaan barang jadi dan membebankan kos sumber daya manusia lainnya pada biaya (expense) operasi dalam periode terjadi. Sebagai hasilnya, kos sumber daya manusia tidak dilaporkan sebagai aktiva dalam neraca, atau adalah hal yang umum melaporkan jumlah kos sumber daya manusia sebagai biaya (expense) dalam laporan rugi laba. Akibatnya pemakai laporan keuangan diberikan sedikit atau tidak ada informasi mengenai sumber daya manusia dalam perusahaan.<sup>69</sup>

Menurut para penganjur akuntansi sumber daya manusia, tindakan tersebut di atas adalah tidak tepat, mereka berpendapat bahwa pengeluaran untuk memperoleh sumber

---

<sup>68</sup> Edward S. Schwan, op. cit., p. 219.

<sup>69</sup> Ibid.

daya manusia seharusnya dikapitalisasi oleh perusahaan karena pengeluaran-pengeluaran untuk memperoleh sumber daya manusia dapat dinikmati lebih dari satu periode akuntansi, dan muncul sebagai kekayaan (aktiva) perusahaan dalam laporan keuangannya. Namun pendapat tersebut dibantah oleh para praktisi, mereka berpendapat bahwa sumber daya manusia tidak dapat diakui sebagai suatu elemen aktiva dalam laporan keuangannya. Perdebatan ini sudah berlangsung sejak tahun 1960-an. Masing-masing kubu mempertahankan pendapatnya.

Untuk pengakuan suatu item tertentu dalam laporan keuangan harus memenuhi kriteria FASB No. 5, yaitu:

1. Definisi (definitions)
2. Dapat diukur (measurability)
3. Relevan (relevance)
4. Keandalan (reliability)<sup>70</sup>

Dalam hal ini untuk menentukan apakah sumber daya manusia dapat diakui sebagai suatu elemen aktiva atau tidak maka diperiksa satu per satu dari kriteria pengakuan mendasar (fundamental recognition criteria) FASB No. 5 tersebut.

---

<sup>70</sup> FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, op. cit., pp. 21-22.

## 1. Definisi (Definitions)

Di bawah ini dipaparkan beberapa pengertian dari aktiva (asset)

Menurut John Canning (1929) dalam bukunya, *The Economics of Accountancy: a Critical Analysis of Accounting Theory*, definisi aktiva (asset) adalah sebagai berikut:

"An Asset is any future service in money or any future service convertible into money (except those services arising from contracts the two sides of which are proportionately unperformed) the beneficial interest in which is legally or equitably secured to some person or set of persons. Such a service is an asset only to that person or set of persons to whom it runs."<sup>71</sup>

Definisi aktiva (asset) menurut Sanders, Hatfield and Moore (1938) dalam buku *A Statement of Accounting Principles, The American Institute of Accountants*, mendefinisikan aktiva adalah sebagai berikut:

"The assets of business comprise all its properties or resources. In general, three conditions apply to the listing of items as assets, (1) that the business in question owns them, (2) that the business has acquired them at a cost, and (3) that they are of value to the business."<sup>72</sup>

Menurut Lall, (1968) dalam bukunya yang berjudul "*An Enquiry into the Nature of Assets*," definisi aktiva (asset) adalah sebagai berikut:

---

<sup>71</sup> Malcom C. Miller, and M. Atiqul Islam, "The Definition and Recognition of Assets," *Accounting Theory Monograf No. 5* (Melbourne: Australian Accounting Research Foundation, 1988), p. 15.

<sup>72</sup> Ibid., p. 23.

"Asset as embodiments of present or future economic benefits or service potentials measurable in terms of monetary units, accruing to an enterprise as a result of economic events, the enjoyment of which by the enterprise is secured by the law."<sup>73</sup>

Menurut Kenley dan Staubus (1972) definisi aktiva (asset) adalah sebagai berikut:

"An asset of an entity is any item capable of providing services to the entity and which is presently measurable in monetary items, providing that it is not directly associated with an immeasurable obligation."<sup>74</sup>

Menurut Financial Accounting Standards Board (1985), memberikan definisi aktiva (asset) sebagai berikut:

"Assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events."<sup>75</sup>

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia dalam Standar Akuntansi Keuangan mendefinisikan aktiva sebagai berikut:

"Aktiva adalah sumber daya yang dikuasai oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan."<sup>76</sup>

Berdasarkan definisi-definisi di atas, terdapat

---

<sup>73</sup> Malcom C. Miller and M. Atiqul Islam, op. cit., p. 26.

<sup>74</sup> Ibid., p. 28.

<sup>75</sup> FASB, Statement of Financial Concepts No. 6, Loc. cit.

<sup>76</sup> Ikatan Akuntan Indonesia, "Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan," Standar Akuntansi Keuangan (Jakarta: Salemba Empat, Oktober 1994), hal. 17.

tiga karakteristik dasar (essential characteristics) yang diperlukan oleh suatu item untuk dapat dikelompokkan sebagai suatu aktiva (asset) adalah sebagai berikut:

1. Suatu item diharapkan memberikan manfaat ekonomi atau jasa potensial di masa yang akan datang.
2. Suatu item harus di bawah pengendalian (control) perusahaan sehingga perusahaan memiliki kapasitas untuk memperoleh manfaat dari item tersebut.
3. Suatu item dan pengendalian (control) perusahaan terhadap item tersebut harus berhubungan dengan transaksi atau kejadian-kejadian lainnya yang telah terjadi.<sup>77</sup>

Menurut para praktisi, sumber daya manusia belum dapat memenuhi ketiga karakteristik dasar dari pengertian aktiva (assets), walaupun syarat pertama dan syarat ketiga dapat dipenuhi. Syarat kedua tidak dapat dipenuhi karena sumber daya manusia tidak dapat diperoleh atau dikendalikan oleh perusahaan artinya, bahwa aktiva tersebut tidak dapat dimiliki oleh perusahaan. Manusia dapat dengan bebas meninggalkan perusahaan.<sup>78</sup>

Pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva dikritik oleh beberapa penulis, antara lain:

---

<sup>77</sup> Malcom C. Miller and M. Atiqul Islam, op. cit., pp. 39-40.

<sup>78</sup> Gagaring Pagalung, Ibid., hal. 15.

Dittman (1976) berpendapat bahwa sumber daya manusia hanya dapat diakui sebagai aktiva dalam dua kondisi yaitu adanya latihan yang memberi manfaat terhadap perusahaan dan adanya pembatasan mobilitas sumber daya manusia dalam perusahaan. Apabila kondisi tersebut tidak tersedia maka sumber daya manusia tidak dapat diakui sebagai aktiva.<sup>79</sup>

Mee (1982) berpendapat bahwa nilai sumber daya manusia tidak dapat diuraikan dari elemen-elemen lain dalam perusahaan di mana manusia berinteraksi dan mencapai keefektifannya. Ia berpendapat bahwa perusahaan tidak dapat mengendalikan manusia, berbeda dengan sumber daya lainnya dapat dikendalikan oleh perusahaan. Sebagai alternatif ia menyarankan adanya pencatatan biaya yang ditanggungkan yang berhubungan dengan masukan sumber daya manusia.<sup>80</sup>

Menurut para pendukung akuntansi sumber daya manusia, sumber daya manusia memenuhi karakteristik suatu aktiva. Menurut Baruch Lev dan Aba Schwartz (1971), adalah benar bahwa sumber daya manusia tidak dapat dimiliki oleh perusahaan namun itu dilihat dari perseorangan yang sering pindah semau-maunya saja, tetapi hal tersebut

---

<sup>79</sup> Lee D. Parker, Kenneth R. Ferris, and David T. Otley, *op. cit.*, p. 148.

<sup>80</sup> *Ibid.*; p. 149.

tidak begitu jelas berkenaan dengan tenaga kerja secara keseluruhan. Sepanjang pegawai dapat diganti, tidak menjadi masalah dalam mencapai tujuan, apakah tenaga kerja senantiasa terdiri dari orang yang sama atau adalah merupakan kelompok yang berubah dengan cepat. Tenaga kerja secara keseluruhan dihubungkan terus menerus dengan perusahaan dan secara konstruktif dipandang sebagai milik perusahaan. Lagi pula, dalam ekonomi modern di mana perusahaan biasanya dibeli sebagai kontinuitas usaha (going concerns) misalnya penggabungan (merger), pembayaran sering dilakukan untuk aktiva tidak berwujud seperti tenaga kerja yang memiliki kualitas yang tinggi.<sup>81</sup>

Roger Hermanson (1964) berpendapat bahwa kriteria yang tepat untuk aktiva bukan kepemilikan hukum (legal ownership) tetapi adalah hak operasional (operational right) perusahaan untuk menerima manfaat dari sumber tersebut, ia berpendapat bahwa sumber daya manusia memenuhi kriteria ini.<sup>82</sup>

Menurut Marvin Weiss (1974) berpendapat bahwa praktik akuntansi selama ini terhadap sumber daya manusia adalah tidak tepat, mengabaikan konsep dasar akuntansi

---

<sup>81</sup> Baruch Lev and Aba Schwartz, "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements," The Accounting Review, (Jan 1971), 109.

<sup>82</sup> Kenneth Sinclair, "Human Asset Accounting As an Aid to Decision-Making," Accountancy, (March 1978), 49.

yaitu pengaitan pendapatan dan biaya (matching of revenue and expense). Ia berpendapat bahwa sumber daya manusia yang baru masuk dalam perusahaan belum menghasilkan pendapatan perusahaan, masih dalam proses mempelajari pekerjaannya namun kos pelatihan dan kos gaji dikaitkan dengan pendapatan sekarang, padahal mereka belum membantu menghasilkan pendapatan.<sup>83</sup>

Edmonds dan Rogow (1986) berpendapat bahwa perlu ada pengertian yang luas mengenai aktiva yang dapat meliputi sumber daya manusia. Kontroversi mengenai kepemilikan dan pengendalian dapat dihindari dengan menganggap sumber daya perusahaan (sumber daya manusia, finansial, dan aktiva berwujud) memiliki kegunaan atau nilai bagi perusahaan. Pengendalian perlu tetapi tidak absolut.<sup>84</sup>

Menurut hemat penulis, sumber daya manusia dapat diakui sebagai aktiva. Sumber daya manusia yang dapat diakui sebagai aktiva adalah seperti tenaga ahli, pegawai yang telah diberi latihan secara khusus, manajer, yang semua ini diharapkan mampu memberikan manfaat ekonomi di masa datang bagi perusahaan. Manfaat ekonomi yang diberikan oleh sumber daya tersebut dapat diperoleh (obtained)

---

<sup>83</sup> Marvin Weiss, "Where Human Resource Accounting Stands Today," in Managerial Accounting, ed. L.S. Rosen (New York: McGraw-Hill, 1974), pp. 311-312.

<sup>84</sup> Lee D. Parker, Kenneth R. Ferris, and David T. Otley, *op. cit.*, p. 149.



oleh perusahaan dalam bentuk potensi jasa yang ada dalam diri sumber daya tersebut dalam bentuk tenaga, keterampilan, dan pengetahuan yang diberikan kepada perusahaan. Hal itu senada dengan pernyataan Financial Accounting Standards Board No. 5 (1985), sebagai berikut:

"Assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events."<sup>85</sup>

Mengenai kata "dikendalikan (controlled)" dalam pengertian aktiva, menurut pendapat penulis manfaat ekonomi yang diberikan oleh sumber daya manusia dapat dikendalikan (controlled) oleh perusahaan dengan asumsi selama sumber daya manusia tersebut bersedia bekerja sama dengan perusahaan tersebut.

Pengeluaran untuk memperoleh sumber daya manusia dapat diakui sebagai biaya (expense) dalam periode pengeluaran misalnya adalah tenaga buruh yang dibayar untuk memberikan jasa atau memberikan manfaat pada periode sekarang. Manfaat atau jasa potensial buruh tersebut langsung dapat dinikmati sehingga pengeluaran biaya untuk memperoleh buruh tersebut langsung dibebankan pada periode pengeluaran.

Dalam Standar Akuntansi Keuangan secara tersirat adanya pengakuan sumber daya manusia sebagai suatu aktiva, ini dapat dilihat pada paragraf 56, "kerangka dasar

---

<sup>85</sup> FASB, Statement of Financial Concepts No. 6, Loc. cit.



penyusunan dan penyajian laporan keuangan," disebutkan bahwa:

" ... hak milik tidak esensial; ... suatu barang atau jasa dapat memenuhi definisi aktiva meskipun tidak dikuasai berdasarkan hukum. Misalnya, pengetahuan yang diperoleh melalui aktivitas pengembangan dapat memenuhi definisi aktiva jika, dengan merahasiakan pengetahuan tersebut, perusahaan menikmati manfaat yang diharapkan dari pengetahuan tersebut."

Maksud dari pernyataan di atas secara tersirat adanya pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva jika sumber daya tersebut dapat memberi nilai tambah bagi perusahaan, yang membedakannya dengan perusahaan lain.

## 2. Dapat Diukur (Measurability)

Masalah lain yang dihadapi akuntansi sumber daya manusia adalah masalah pengukuran (measurement), karena yang akan diukur adalah nilai suatu aktiva yang berbentuk nilai moneter (moneter value). FASB No. 5, paragraf 67 menjelaskan bahwa ada 5 atribut yang dapat digunakan dalam mengukur suatu aktiva yaitu:

1. Historical cost
2. Current cost
3. Current market value
4. Net realizable (settlement) value
5. Present (or discounted) value of future cash flows

Dari atribut pengukuran di atas, konsep pengukuran sumber daya manusia telah memenuhi kriteria, namun demikian sumber daya manusia tetap akan menghadapi kendala

berupa kelemahan-kelemahan yang ada pada masing-masing metode pengukurannya. Di samping itu, sumber daya manusia juga berbeda dengan sumber daya lainnya dari sudut penilaian. Kalaupun sumber daya manusia diakui sebagai aktiva (asset), maka akan mengalami kesulitan dalam pengamortisasian secara rasional dalam penyajian laporan keuangan.<sup>86</sup>

Tampaknya masalah pengukuran merupakan isu sentral yang belum terpecahkan pada akuntansi sumber daya manusia, karena sumber daya manusia mempunyai karakteristik yang berbeda dengan aktiva lain, seperti masalah kepemilikan, masalah amortisasi, masalah perputaran karyawan dan lain-lain.<sup>87</sup>

Yuji Ijiri mencoba memberikan jalan keluar dengan sudut pandang yang berbeda, ia menyatakan bahwa:

"The central problem in human resource accounting is not what kind of resource should be treated, but rather when the resource be recognized. This timing issue is particularly important because human resource are not owned by the firm, while many physical are."<sup>88</sup>

Komite Akuntansi Sumber Daya Manusia dari Asosiasi Akuntansi Amerika dalam laporannya tahun 1974, menyatakan bahwa:

---

<sup>86</sup> Gagaring Pagalung, op. cit., hal. 16.

<sup>87</sup> Ibid.

<sup>88</sup> Ibid., dikutip dari Yuji Ijiri, Theory of Accounting Measurement (n.p.: American Accounting Association, 1975), p. 140.

"The various HRA models available in the literature deal with such variables as the firm's investment in on-the-job training, employee replacement cost, or employee net realizable value, usually with little or no reference to empirical data. Therefore, interested persons have no way of evaluating the practical usefulness of the suggested models and future development of HRA is obviously hindered by this lack of empirical information."<sup>89</sup>

Komite Akuntansi Sumber Daya Manusia (1974) mengambil kesimpulan bahwa:

"Perhaps the most important task facing those who wish to advance work in accounting for human resources stems from the necessity to demonstrate the usefulness of HRA systems."<sup>90</sup>

Jadi masalah utama untuk penelitian akuntansi sumber daya manusia adalah menilai pengaruh dari metode pengukuran sumber daya manusia pada keputusan. Jika pengaruh-pengaruh tersebut tidak diketahui, maka tidak akan ada perhatian untuk mengembangkan sistem operasi (operational systems) untuk akuntansi sumber daya manusia.<sup>91</sup>

Menurut hemat penulis, sumber daya manusia dapat diukur seperti halnya dengan aktiva lainnya, namun karena belum tercapainya kesepakatan metode pengukuran yang harus dipakai sehingga sampai saat ini sumber daya manusia tidak diukur dan tidak dicantumkan sebagai pos investasi sumber daya manusia dalam laporan keuangan. Metode peng-

---

<sup>89</sup> Eric Flamholtz, "The Impact of Human Resource Valuation on Management Decisions: a Laboratory Experiment." Accounting, Organizations and Society, I, No. 2-3 (1976), 153.

<sup>90</sup> Ibid.

<sup>91</sup> Ibid.

kuran sumber daya manusia sebagaimana yang dipaparkan di muka masih memiliki kelemahan-kelemahan. Menurut pendapat penulis, metode pengukuran sumber daya manusia yang kelihatannya cocok dipakai adalah metode kos historis, karena metode ini sesuai dengan praktik akuntansi konvensional, dapat dikatakan obyektif dalam teknik pengukurannya, namun demikian metode ini juga masih memiliki kelemahan-kelemahan seperti kesulitan untuk mengidentifikasikan biaya-biaya yang dapat dikapitalisasi, penentuan masa manfaat sumber daya manusia, nilai ekonomi sumber daya manusia tidak mesti sama dengan kos historisnya, dan kelemahan-kelemahan lainnya yang membuat metode ini belum dapat dipakai untuk mengukur kos sumber daya manusia. Menurut penulis perlu ada kesepakatan untuk menentukan biaya-biaya yang mana yang dapat dikapitalisasi dan petunjuk-petunjuk mengenai cara penentuan masa manfaat sumber daya manusia.

### 3. Relevan (Relevance) ✓

Tahun 1980 FASB telah mengeluarkan pernyataan mengenai karakteristik kualitas informasi akuntansi yang ditunjukkan dalam SFAC No. 2. Karakteristik ini ditujukan kepada para pemakai informasi akuntansi, utamanya investor dan kreditor yang berguna untuk pengambilan keputusan. Agar dapat berguna, informasi itu harus mempunyai dua sifat utama, yaitu relevan (relevance) dan kehandal-

an (reliability).<sup>92</sup>

Suatu informasi dikatakan relevan, jika informasi itu memiliki kapasitas untuk membuat suatu perbedaan keputusan oleh para investor, kreditor, dan pengambil keputusan lainnya. Perbedaan ini erat kaitannya dengan tujuan pengambilan keputusan dari para pemakai laporan keuangan. Agar informasi itu relevan maka harus memenuhi tiga sifat yang merupakan unsur kualitas utama relevan yaitu mempunyai nilai prediksi, mempunyai nilai umpan balik (feedback value) dan tepat waktu.<sup>93</sup>

Selama dekade yang lalu, beberapa pendukung akuntansi sumber daya manusia, termasuk Hermanson (1964), Likert (1967), Likert dan Pyle (1971), dan Lev dan Schwartz (1971) berpendapat bahwa akuntansi sumber daya manusia dapat memberikan manfaat bagi pemakai luar (external user) laporan keuangan. Pengambil keputusan dari pihak luar perusahaan harus mengetahui perubahan sumber daya manusia supaya dapat mengevaluasi aktiva perusahaan dengan tepat.<sup>94</sup>

Komite Akuntansi Sumber Daya Manusia dari Asosiasi

---

<sup>92</sup> Gagaring Pagalung, Loc. cit.

<sup>93</sup> Ibid.

<sup>94</sup> James A. Hendricks, "The Impact of Human Resource Accounting Information on Stock Investment Decisions: an Empirical Study," The Accounting Review, 51, No. 2 (April 1976), 292.

Akuntansi Amerika, dalam laporannya tahun 1973, meringkaskan keadaan di atas:

"External users, particularly investors, could benefit from HRA through the provision of information on the extent to which the human assets of the organization have been increased or have diminished during the period."<sup>95</sup>

Menurut hemat penulis, informasi mengenai sumber daya manusia dalam laporan keuangan dapat bermanfaat bagi investor, kreditor, dan pemakai laporan keuangan lainnya. Informasi tersebut bermanfaat bagi investor dalam rangka mengambil keputusan investasi dalam perusahaan. Investor dalam rangka pengambilan keputusan senantiasa menggunakan alat rasio seperti ROI. Dalam praktik akuntansi dewasa ini pengukuran ROI menjadi distorsi, karena ROI merupakan rasio laba bersih terhadap total aktiva. ROI menjadi terdistorsi, karena distorsi dalam komponen laba bersih dan total aktiva. Laba bersih terdistorsi karena praktik akuntansi yang berlaku dewasa ini memperlakukan tiap pengeluaran untuk memperoleh sebagian besar sumber daya manusia sebagai biaya sehingga mendistorsi laba bersih. Total aktiva terdistorsi karena sumber daya manusia tidak termasuk dalam total aktiva. Investor yang ingin mendasari keputusan mereka atas ROI harus melakukan penyesuaian dalam sumber daya manusia.

---

<sup>95</sup> Ibid.

#### 4. Keandalan (Reliability)

Kualitas utama informasi akuntansi yang lain adalah keandalan (reliability). Informasi yang dapat diandalkan merupakan informasi yang harus memenuhi sifat dapat diperiksa (verifiability), netral (neutral), dan menyajikan yang seharusnya (representationally faithfulness). Informasi akuntansi dikatakan handal, jika pengaruh penyajiannya bebas dari kesalahan dan bias yang digunakan para pengambil keputusan, seperti investor, kreditor, dan pengambil keputusan yang lain.<sup>96</sup>

Menurut para praktisi, informasi akuntansi sumber daya manusia tidak memenuhi kriteria ini. Ini disebabkan karena metode pengukuran yang diuraikan di muka penuh dengan penaksiran, tidak diukur secara obyektif.

Pendapat tersebut disanggah oleh pendukung akuntansi sumber daya manusia, mereka berpendapat bahwa praktik akuntansi dewasa ini juga penuh dengan penaksiran misalnya taksiran umur penyusutan aktiva tetap, taksiran tidak tertagihnya piutang, taksiran cadangan pada perusahaan asuransi, dan lain-lain.<sup>97</sup>

Menurut hemat penulis, informasi akuntansi sumber daya manusia memiliki sifat keandalan (reliability). Ini disebabkan karena informasi dikatakan handal jika infor-

---

<sup>96</sup> Gagaring Pagalung, Loc. cit.

<sup>97</sup> Baruch Lev and Aba Schwartz, op. cit., hal. 110.



masi tersebut dapat diperiksa (verifiable). Informasi akuntansi sumber daya manusia dapat diperiksa berdasarkan bukti-bukti yakni dari kos yang dikeluarkan, misalnya kos pelatihan, kos yang dikeluarkan untuk mentransfer tenaga kerja dari suatu perusahaan ke perusahaan lain, dan lain-lain, yang semuanya ini merupakan bukti yang dapat diperiksa (verifiable).

Menurut pendukung akuntansi sumber daya manusia, para praktisi enggan menilai sumber daya manusia dalam perusahaan disebabkan karena:<sup>98</sup>

#### 1. Batasan Kebudayaan dan Tabu (Cultural Constraints and Taboos)

Adanya batasan kebudayaan dan tabu (cultural constraints and taboos) yang membuat para praktisi enggan menilai sumber daya manusia.

Menurut Brummet, hal tersebut adalah tidak rasional dan merupakan reaksi ketakutan yang berlebih-lebihan.

#### 2. Manusia Tidak Dimiliki oleh Perusahaan

Pendapat tersebut yang membuat para praktisi enggan menerima sumber daya manusia sebagai aktiva dan enggan menilai sumber daya manusia, walaupun pendapat tersebut dibantah oleh para pendukung akuntansi sumber daya manusia.

---

<sup>98</sup> R. Lee Brummet, op. cit., p. 63.

### 3. Pandangan Bias (The Visibility Bias)

Adanya pandangan bias (visibility bias) yang membuat para praktisi memperlakukan investasi sumber daya manusia sebagai biaya (expense) pada periode terjadinya, yang menurut pendukung akuntansi sumber daya manusia hal tersebut seharusnya dikapitalisasi dan diamortisasi berdasarkan manfaat ekonomi sumber daya manusia itu.

Menurut hemat penulis, apa yang diutarakan di atas adalah benar, praktik akuntansi dewasa ini enggan untuk memperlakukan sumber daya manusia sebagai pos investasi sumber daya manusia dalam laporan keuangan, walaupun pengeluaran untuk memperoleh sumber daya manusia tersebut diketahui besarnya, masa manfaat dari sumber daya manusia tersebut juga diketahui. Contoh dapat kita lihat pada perjanjian kontrak antara perusahaan dengan tenaga ahli, masa manfaatnya diketahui, kos yang dikeluarkan juga diketahui namun praktik dewasa ini enggan menyajikannya sebagai pos investasi sumber daya manusia dalam laporan keuangan. Ini disebabkan karena adanya batasan tabu dan kebudayaan.

## BAB V

### KESIMPULAN

Manusia adalah sumber daya yang penting dalam perusahaan. Perusahaan tidak akan berjalan tanpa bantuan dari masukan (input) pekerja pada setiap tingkatan (level) operasi dalam perusahaan. Pekerja, manajer, dan direktur, seluruhnya berperan dalam terjadinya pendapatan (revenue). Manusia adalah alat yang membuat sumber daya lainnya memberikan manfaat. Manusia yang memberikan ide, konsep, dan gagasan untuk mengkoordinasikan sumber finansial dan sumber aktiva berwujud sehingga sumber-sumber tersebut menjadi bermanfaat bagi perusahaan.

Menyadari hal tersebut maka sekitar tahun 1960-an lahir gagasan baru dalam bidang akuntansi yakni akuntansi sumber daya manusia (human resources accounting) dengan isu penekanan pada pengakuan sumber daya manusia sebagai suatu aktiva (asset). Beberapa tulisan mulai muncul dengan penekanan pentingnya informasi sumber daya manusia baik bagi pihak intern maupun pihak ekstern perusahaan, mereka mendesak untuk melakukan perubahan terhadap perlakuan sumber daya manusia selama ini. Pendukung akuntansi sumber daya manusia (human resources accounting) berpendapat bahwa perlakuan akuntansi selama ini yang membebankan pengeluaran biaya untuk memperoleh sumber daya manu-

sia dibebankan dalam periode terjadinya pengeluaran, seperti halnya pembebanan kos tenaga kerja langsung sebagai elemen kos persediaan barang jadi, dan pembebanan kos sumber daya manusia lainnya seperti tenaga kerja administrasi yang dikelompok sebagai biaya operasi pada periode terjadinya pengeluaran adalah tidak tepat. Pengeluaran untuk memperoleh sumber daya manusia seharusnya dikapitalisasi oleh perusahaan karena pengeluaran-pengeluaran untuk memperoleh sumber daya manusia dapat dinikmati lebih dari satu periode akuntansi, dan muncul sebagai kekayaan (aktiva) dalam laporan keuangan. Masing-masing pendukung akuntansi sumber daya manusia (human resources accounting) menawarkan konsep-konsep pengukuran untuk mengukur sumber daya manusia. Semua hal tersebut dilakukan untuk mendukung pendapat bahwa sumber daya manusia dapat diukur dan dapat diakui sebagai suatu aktiva (asset).

Perkembangan konsep di atas mendapat tanggapan yang keras dari para praktisi. Perbedaan ini erat kaitannya dengan masalah pengakuan dalam laporan keuangan yakni apakah sumber daya manusia ini diakui sebagai aktiva (asset) atau tidak. Dan hal ini ternyata ditolak secara tegas oleh para praktisi. Mereka berpendapat bahwa sumber daya manusia tidak memenuhi salah satu elemen dari karakteristik suatu aktiva yaitu tidak dapat dimiliki atau

dikendalikan oleh perusahaan. Dalam arti manusia dapat dengan bebas meninggalkan perusahaan.

Namun menurut pendukung akuntansi sumber daya manusia yakni Baruch Lev dan Aba Schwartz (1971) dalam artikelnya menyatakan bahwa adalah benar bahwa sumber daya manusia tidak dapat dimiliki oleh perusahaan namun itu dilihat dari perseorangan, yang sering pindah semau-maunya saja, namun hal ini tidak begitu jelas berkenaan dengan tenaga kerja (labor force) secara keseluruhan. Sepanjang pegawai dapat diganti, tidak menjadi masalah dalam mencapai tujuan apakah tenaga kerja (labor force) senantiasa terdiri dari orang yang sama atau adalah merupakan kelompok yang berubah dengan cepat. Tenaga kerja (labor force) secara keseluruhan dihubungkan secara terus menerus dengan perusahaan dan secara konstruktif dipandang sebagai milik perusahaan. Menurut pendapat pendukung akuntansi sumber daya manusia lainnya, yakni Roger Hermanson (1964), ia menyatakan bahwa kriteria yang tepat untuk aktiva (asset) bukanlah pemilikan secara hukum (legal ownership) tetapi hak operasi (operational rights) perusahaan untuk menerima manfaat dari sumber-sumber. Ia menegaskan bahwa sumber daya manusia memenuhi kriteria ini.

Perbedaan di atas akan melahirkan beberapa konsep yang berbeda dan pada akhirnya bermuara pada kontribusi

konsep-konsep yang mendasari perkembangan sumber daya manusia sebagai bidang baru dalam akuntansi yang hampir saja terlupakan. Walaupun hingga saat ini perkembangan sumber daya manusia masih dalam tahap *further research* namun berbagai kalangan praktisi melihat bahwa konsep di atas akan memberikan nilai tambah dalam pengembangan akuntansi di masa datang.

Langkah-langkah yang perlu diambil dalam pengembangan akuntansi sumber daya manusia (*human resources accounting*) adalah sebagai berikut:

Pertama, mencari kesepakatan konsep akuntansi sumber daya manusia, terutama konsep pengukuran sumber daya manusia baik dari para pemikir akuntansi maupun kalangan praktisi.

Kedua, perlu diadakan penelitian lapangan, sebagai kerangka kerja induktif, untuk mendapatkan data dalam penyusunan prinsip yang baku.

Ketiga, disusun *exposure draft* yang selanjutnya ditawarkan untuk mendapatkan *generally accepted*. Tahap terakhir bisa diadakan uji coba dan hasilnya dipantau sebagai bahan penyempurnaan.

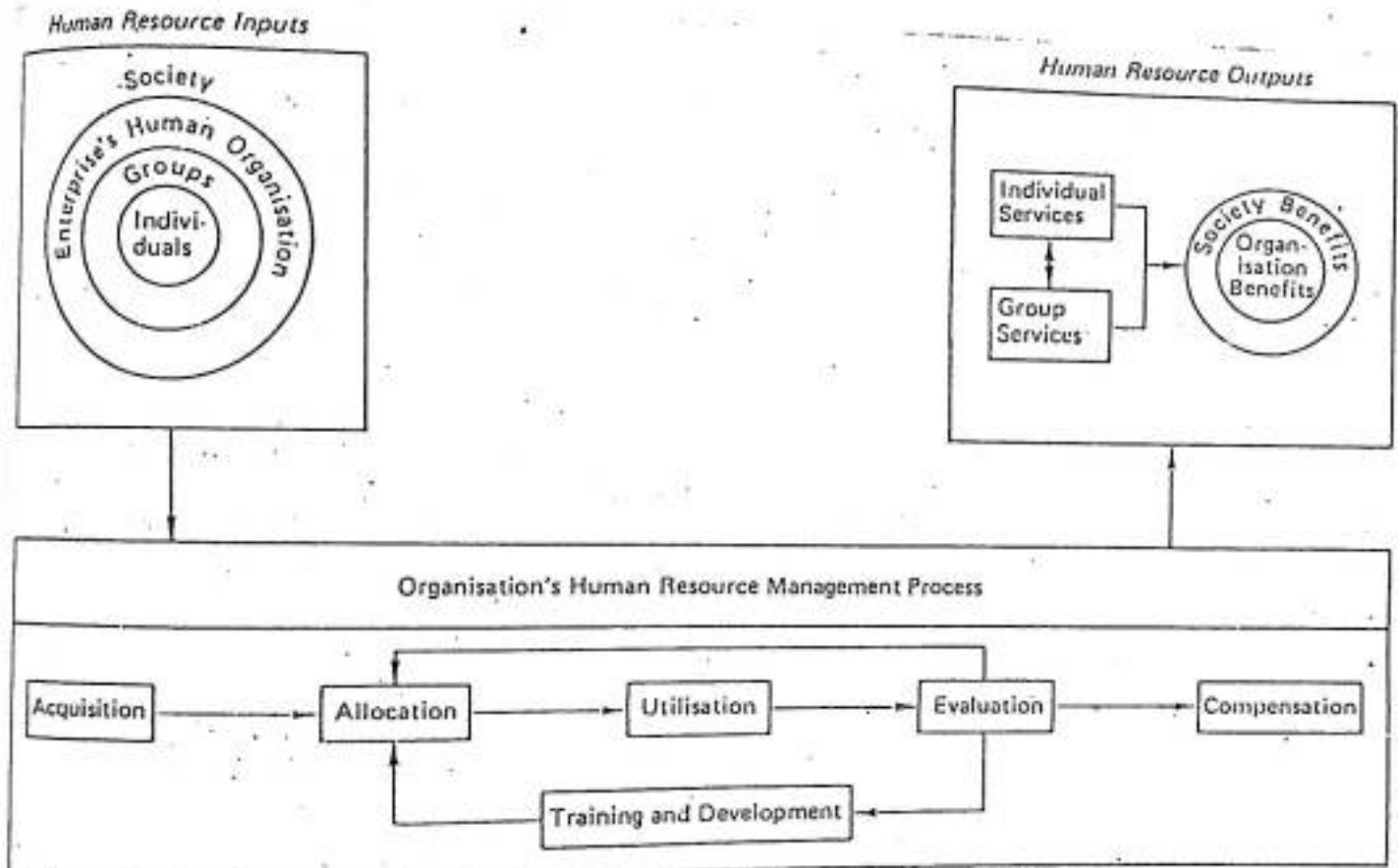
Langkah-langkah di atas hanyalah merupakan alternatif saja dan memerlukan pemikiran serta riset yang mendalam. Seperti dikatakan Likert (1967) bahwa proses itu akan membutuhkan waktu yang lama, tenaga yang banyak dan

biaya berjuta-juta dollar. Namun kalau dilihat berapa kerugian para pemakai laporan keuangan akibat mengabaikan faktor ini, maka jika topik ini berhasil dikembangkan, manfaatnya akan lebih tinggi dari biayanya. Itulah informasi yang relevan.

Sebagai subyek baru, akuntansi sumber daya manusia (human resources accounting) memang masih merupakan gagasan pemikiran akuntansi di masa mendatang. Betapa tidak, masih banyak kendala yang dihadapi, menjadikan akuntansi sumber daya manusia (human resources accounting) sebagai topik yang sulit tetapi menantang.

Topik yang sulit tetapi menantang ini akan lebih baik dicoba dipecahkan daripada tidak dilakukan sesuatu sama sekali. Terlepas dari berbagai masalah yang dihadapi, akuntansi sumber daya manusia ini merupakan *field* yang menarik bagi kalangan peneliti dan merupakan tantangan untuk mengkajinya lebih mendalam. Pada saatnya nanti, akuntansi sumber daya manusia diterima oleh kalangan profesi akuntansi, seperti halnya akuntansi pensiun (pension accounting) yang merupakan salah satu produk dari pengembangan akuntansi sumber daya masa depan.

LAMPIRAN I



*A Simplified Model of an Organisation's Human Resource Management System*

Sumber: Roger E V. Groves, "Human Resources Accounting and Reporting," in Developments in Financial Reporting, ed. Thomas A Lee (Great Britain: Philip Allan, 1986), p. 197.



LAMPIRAN II

The total concept: R.G. Barry Corporation and Subsidiaries 1972 *pro forma*  
(conventional and human-resource accounting)

| <i>Balance sheet</i>   | 1972   |                              |
|--|--|------------------------------|
|  | <i>Conventional<br/>and human<br/>resource</i> | <i>Conventional<br/>only</i> |
| <b>Assets</b>  |  |                              |
| Total current assets   | \$16 408 620                                   | \$16 408 620                 |
| Net property, plant and equipment  | 3 371 943                                      | 3 371 943                    |
| Excess of purchase price over net assets required                                  | 1 288 454                                      | 1 288 454                    |
| Deferred financing costs   | 183 152  | 183 152                      |
| Net investments in human resources   | 1 779 950 ✓                                    | —                            |
| Other assets   | 232 264  | 232 264                      |
|  | <u>\$23 264 383</u>                            | <u>\$21 484 433</u>          |
| <b>Liabilities and stockholders' equity</b>  |  |                              |
| Total current liabilities  | 3 218 204                                      | 3 218 204                    |
| Long-term debt, excluding current instalments                                      | 7 285 000                                      | 7 285 000                    |
| Deferred compensation  | 116 533  | 116 533                      |
| Deferred federal income tax based upon full tax deduction for human resource costs | 889 975 ✓                                      | —                            |
| Stockholders' equity:  |  |                              |
| Capital stock  | 1 818 780                                      | 1 818 780                    |
| Additional capital in excess of par value  | 5 047 480                                      | 5 047 480                    |
| Retained earnings:   |  |                              |
| Financial  | 3 998 436 ✓                                    | 3 998 436                    |
| Human resources  | 889 975 ✓                                      | —                            |
|  | <u>\$23 264 383</u>                            | <u>\$21 484 433</u>          |

Sumber: Scott Henderson and Graham Peirson, Issues in Financial Accounting, 4th ed. (Hongkong: Longman Cheshire, 1989), p. 807.

| <i>Statement of income</i>                       | 1972   | 1972                         |
|--|--|------------------------------|
|  | <i>Conventional<br/>and human<br/>resource</i> | <i>Conventional<br/>only</i> |
| Net sales  |  |                              |
| Cost of sales                                    | \$39 162 301                                   | \$39 162 301                 |
| Gross profit                                     | 25 667 737                                     | 25 667 737                   |
| Selling, general and administrative expenses     | 13 494 564                                     | 13 494 564                   |
| Operating income                                 | 10 190 773                                     | 10 190 773                   |
| Interest expense                                 | 3 303 791                                      | 3 303 791                    |
| Income before federal income taxes               | 549 225  | 549 225                      |
| <u>Net increase in human resource investment</u> | 2 754 566                                      | 2 754 566                    |
| Adjusted income before federal income tax        | 218 686 ✓                                      | —                            |
| Federal income tax                               | 2 973 252                                      | 2 754 566                    |
| Net income                                       | 1 414 343                                      | 1 305 000                    |
|  | \$ 1 558 909                                   | \$ 1 449 566                 |

Sumber: Scott Henderson and Graham Peirson, Issues in Financial Accounting, 4th ed. (Hongkong: Longman Cheshire, 1989), p. 808.

## LAMPIRAN IV

## Interim Financial Statement

COST OF TIME ANALYSIS REPORT  
FOR THE YEAR ENDED DEC. 31, 1970

## TOTAL OFFICE

|                      | Plan        | Act. Var. | Plan Var.  | Actual    |
|----------------------|-------------|-----------|------------|-----------|
| Chargeable           | \$738,952   | \$(7,230) | \$(24,731) | \$706,991 |
| Investment           |             |           |            |           |
| Recruiting           | 11,500      | 622       | 850        | 12,500    |
| Orientation          | 11,000      | 63        | 1,331      | 13,000    |
| Counseling and Dev.  | 10,000      | 579       | 1,421      | 12,000    |
| Formal Training      |             |           |            |           |
| Courses              | 35,000      | 100       | 7,000      | 42,100    |
| Research             | 15,500      | 42        | (283)      | 15,259    |
| Total                | 83,000      | 1,412     | 10,925     | 85,248    |
| Maintenance          |             |           |            |           |
| Practice Develop.    | 8,634       | (122)     | (5,850)    | 2,700     |
| Prof. Affairs and PR | 3,054       | 19        | 8,325      | 9,908     |
| Administration       | 38,254      | 237       | (310)      | 38,791    |
| Holidays and Vac.    | 102,000     | (742)     | (25,893)   | 75,265    |
| Sickness and Per.    | 28,932      | (58)      | 8,873      | 27,741    |
| Total                | 179,554     | (678)     | (16,253)   | 162,525   |
| Total                | \$1,001,506 | \$(6,198) | \$(30,138) | \$964,972 |

STATEMENT OF HUMAN RESOURCE FLOWS  
FOR THE YEAR ENDED DEC. 31, 1970

|   | MANPOWER |        | INVESTMENTS |           |
|---|----------|--------|-------------|-----------|
|   | Plan     | Actual | Plan        | Actual    |
| Opening Balance                                 | 29       | 29     | \$112,532   | \$112,532 |
| Add:  |          |        |             |           |
| Transfers in (Other Offices)                    | 4        | 3      | 13,000      | 10,321    |
| Investments (Recruiting)                        | 10       | 10     | 12,000      | 14,410    |
| Investments in existing personnel during period |          |        | 82,000      | 89,458    |
| Total   | 14       | 13     | \$107,000   | \$114,289 |
| Less:   |          |        |             |           |
| Transfers out (Other Offices)                   | 6        | 5      | 30,000      | 26,443    |
| Departures                                      | 9        | 8      | 34,000      | 32,438    |
| Amortization                                    |          |        | 32,000      | 34,381    |
| Total   | 15       | 13     | \$ 96,000   | \$ 93,262 |
| Closing Balance                                 | 28       | 29     | \$123,532   | \$129,594 |

HUMAN RESOURCE INVESTMENTS  
FOR THE YEAR ENDING DEC. 31, 1970

|                     | PLAN     |          |          | ACTUAL  |          |           |
|---------------------|----------|----------|----------|---------|----------|-----------|
|                     | Outlay   | Opport.  | Total    | Outlay  | Opport.  | Total     |
| Recruiting          | \$ 500   | \$11,500 | \$12,000 | \$1,420 | \$12,320 | \$14,410  |
| Orientation         | 2,500    | 11,000   | 13,500   | 2,200   | 13,000   | 15,200    |
| Counseling and Dev. |          |          |          |         |          |           |
| Placement           | 1,600    | 10,000   | 11,600   | 400     | 12,000   | 12,400    |
| Formal Training     |          |          |          |         |          |           |
| Courses             | 5,000    | 35,000   | 40,000   | 3,500   | 42,100   | 45,600    |
| Research            | 1,400    | 15,500   | 16,500   | 1,200   | 15,258   | 16,458    |
| Total               | \$11,000 | \$83,000 | \$94,000 | \$8,720 | \$85,348 | \$104,068 |

CONTRIBUTION REPORT  
FOR THE YEAR ENDING DEC. 31, 1970

|   | Total Office |            |            |           |
|---|--------------|------------|------------|-----------|
|   | Plan         | Act. Var.  | Pl. Var.   | Actual    |
| Chargeable Hours X Standard Billing Rates       | \$738,743    | \$(6,537)  | \$(25,225) | \$696,981 |
| Less:   |              |            |            |           |
| Salaries and fringe benefits                    | 240,000      | (12,137)   |            | 253,167   |
| Amortization of Human Resource Investment       | 32,000       | (4,381)    |            | 38,381    |
| Departures                                      | 34,000       | 622        |            | 33,378    |
| Standard Operating Contribution before overhead | \$432,743    | \$(23,532) | \$(25,225) | \$384,000 |

Sumber: Michael O. Alexander, "Investment in People,"  
Canadian Chartered Accountant, (July 1971), 41-42.

## DAFTAR PUSTAKA

- Alexander, Michael D. "Investment in People." Canadian Chartered Accountant, (July 1971), 38-45.
- Brumet, R Lee. "Accounting for Human Resources." The Journal of Accountancy, (December 1970), 62-66.
- Brumet, R. Lee, Eric G. Flamholtz, and William C. Pyle, "Human Resources Measurement-a Challenge for Accountants." The Accounting Review, 43, No. 2, (April 1968), 217-24.
- Byars, Lloyd L and Leslie W. Rue. Human Resource Management. 2nd ed. Illinois: Irwin, 1987.
- Cascio, Wayne F. Costing Human Resources. 3rd ed. Boston: PWS-Kent, 1991.
- Committee on Human Resources Accounting. "Report of the Committee on Human Resource Accounting." Accounting Review (supplement), 48 (1973), 169-85.
- \_\_\_\_\_. "Report of the Committee on Accounting for Human Resources." Accounting Review (supplement), 49 (1974), 115-24.
- Dermer, Jerry and Jacob P. Siegel. "The Role of Behavioral Measures in Accounting for Human Resources." The Accounting Review, (January 1974), 88-97.
- Dittman, David A. "On The Existence of Unrecorded Human Assets: an Economic Perspective." Journal of Accounting Research, 14, No. 1, (1976), 49-65.
- Dukat, Erwan, trans. Accounting Theory. By Ahmed Belkaoui. Yogyakarta: AK Group, 1986.
- Financial Accounting Standards Board. "Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises." Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, Stamford: FASB, 1984.
- \_\_\_\_\_. "Elements of Financial Statements." Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Stamford: FASB, 1985.
- Flamholtz, Eric. "Human Resource Accounting: an Overview." In Behavioral Accounting. Ed. Gary Siegel and Helene Ramanauskas-Marconi. Cincinnati: South-Western, 1989.

- \_\_\_\_\_. "The Impact of Human Resource Valuation on Management Decisions: a Laboratory Experiment." Accounting, Organization and Society, 1, No. 2-3 (1976), 153-65.
- \_\_\_\_\_. "Valuation of Human Assets in a Securities Brokerage Firm: an Empirical Study." Accounting, Organization and Society, 12, No. 4, (1987), 309-18.
- Glautier, M.W.E. "Human Resource Accounting: a Critique of Research Objectives for the Development of Human Resource Accounting Models." Journal of Business Finance & Accounting, 3, No. 2, (1976), 3-21.
- Groves, Roger E.V. "Human Resources Accounting and Reporting." In Developments in Financial Reporting. Ed. Thomas A Lee. Great Britain: Philip Allan, 1986.
- Harahap, Sofyan Syafrî. Teori Akuntansi. Jakarta: PT Rajagrafindo Persada, 1993.
- Hekimian, James S and Curtis H. Jones. "Put People on Your Balance Sheet." Harvard Business Review, (Jan-Feb 1967), 105-13.
- Henderson, Scott and Graham Peirson. Issues in Financial Accounting. 4th ed, Hongkong: Longman Cheshire, 1989.
- Hendricks, James A. "The Impact of Human Resource Accounting Information on Stock Investment Decisions: an Empirical Study." The Accounting Review, 1, No. 2 (April 1976), 292-305.
- Ikatan Akuntan Indonesia. Standar Akuntansi Keuangan. Jakarta: Salemba Empat, 1994.
- Jaggi, Bikki and Hon Shiang-Lau. "Toward a Model for Human Resource Valuation." The Accounting Review, (April 1974), 321-29.
- Kam, Vernom. Accounting Theory. New York: John Wiley and Sons, 1986.
- \_\_\_\_\_. Accounting Theory, 2nd ed, New York: John Wiley & Sons, 1990.

- Lev, Baruch and Aba Schwartz. "On The use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements." The Accounting Review, (Jan 1971), 103-12.
- Matz, Adolph., and Usry, Milton F. Cost Accounting: Planning and Control. Eighth Edition. Cincinnati: South-Western, 1987.
- Miler, Malcom C., and M. Atiqul Islam. "The Definition and Recognition of Assets." Accounting Theory Monograph No. 5. Melbourne: Australian Accounting Research Foundation, 1988.
- Most, Kenneth S and Ronald J. Lewis. Cost Accounting. Ohio: Grid Publishing, 1982.
- Pagalung, Gagaring. "Akuntansi Human Resources untuk Masa Depan?." Akuntansi, 11, No. 3 (Maret 1992), 13-17. ✓
- Parker, Lee D., Kenneth R. Ferris, and David T. Otley. Accounting for the Human Factor. Australia: Prentice Hall, 1989.
- Riyanto, Bambang. "Akuntansi Sumber Daya Manusia: Pengukuran dan Pengakuan Manajer Sebagai Aktiva." Di dalam Teori Akuntansi: Isu-isu kontemporer. Ed. Goedono. Yogyakarta: Andi Offset, 1990. ✓
- Schroeder, Richard G., Levis D. McCullers, and Myrtle Clark. Accounting Theory: Text and Readings. Singapore: John Wiley and Sons, 1987.
- Schuetze, Walter P. "What is an Asset?." Accounting Horizons, 7, No. 3 (September 1993), 66-70.
- Schwan, Edward S. "The Effects of Human Resource Accounting Data on Financial Decisions: an Empirical Test." Accounting, Organization and Society, I, No. 2-3 (1976), 219-37.
- Sikula, Andrew F. Personnel Administration and Human Resource Management. New York: John Wiley & Sons, 1976.
- Sinaga, Marinus, trans. Accounting Theory. By Eldon S Hendriksen. Jakarta: Erlangga, 1991.
- Sinclair, Kenneth. "Human Asset Accounting As an Aid to Decision-Making." Accountancy, (March 1978), 48-54.

- Sorter, George H and Charles T. Horngren. "Asset Recognition and Economic Attributes-the Relevant Costing Approach." The Accounting Review, 37, No. 3 (July 1962), 391-99.
- Sumaryono F, Hendri. "Akuntansi Sumber Daya Manusia Suatu Gagasan Pemikiran." Akuntansi, VII, No. 3 (Maret 1988), 45-49.
- Suratno, P, trans. The Human Organization: Its Management and Value. By Rensis Likert. Jakarta: Erlangga, 1986.
- Swardjono. Seri Teori Akuntansi: Perekayasaan Akuntansi Keuangan. Yogyakarta: BPFE, 1989.
- \_\_\_\_\_. "What does Cost Really Mean?." Di dalam Gagasan Pengembangan Profesi dan Pendidikan Akuntansi di Indonesia. Yogyakarta: BPFE, 1992.
- Tunggal, Amin Widjaja. Akuntansi Sumber Daya Manusia. Jakarta: Harvarindo, 1994.
- Watson, David. "The Art of Putting People on the Balance Sheet." Accountancy, (March 1978), 42-46.
- Weiss, Marvin. "Where Human Resources Accounting Stands Today." In Managerial Accounting. Ed. L.S Rosen. New York: McGraw-Hill, 1974.
- Welsch, Glenn A, Charles T. Zlatkovich, and Walter T. Harrison, JR. Intermediate Accounting. 6th ed, Illinois: Irwin, 1982.
- Wolk, Harry I., Jere R. Francis, and Michael G. Tearney. Accounting Theory: a Conceptual and Institutional Approach. 2nd ed. Boston: PWS-Kent, 1989.