

# Akuntansi Sumber Daya Manusia Sebuah Penilaian tentang Asset dan Modal Manusia

Dwi Anggarani

Universitas Widyagama Malang

*Abstract:* Recently, the subject of human resources accounting still have a motion. In conceptual frame work develop through on capitalization of human resources expenditure. This capitalization of expenditure is only focus on matching cost an revenue principles an emphasize on historical perspective. While, human resources information should be provide the empowerment, motivation, and development of human resources. According to this statement, human resources information. The content of human resources accounting is financial information transactions, which is relate on those empowerment, motivation, and development human resources activities.

*Keywords:* human resources accounting, Asset, capitalization of human resources.

Sumberdaya manusia diyakini oleh banyak kalangan sebagai asset terpenting bagi suatu organisasi. Tekanan kompetitif dalam dunia bisnis menuntut perusahaan sebagai organisasi bisnis untuk segera bisa beradaptasi dan mengatasi lingkungannya yang selalu berubah. Di dalam pengoperasian bisnisnya diperlukan pemikiran-pemikiran inovatif, kemampuan dasar otak yang baik (*intellectual capital*), kreativitas, ketrampilan, integritas, dan peningkatan kemampuan secara terus menerus dalam segala aspek untuk menunjang keberhasilannya. Sejumlah dana yang cukup material memang selayaknya dikeluarkan organisasi untuk merekrut, memilih, menerima, melatih dan mengembangkan sumberdaya manusia yang dimilikinya dan merupakan investasi manusia bagi organisasi. *Human Capital* (Modal Manusia) sangat terkait dengan keberhasilan suatu organisasi bisnis, sehingga sudah saatnya bagi organisasi untuk bisa memberikan penilaian secara layak atas sumberdaya manusia yang dimilikinya untuk bisa disajikan di dalam laporan keuangannya.

---

## Alamat Korespondensi:

Dwi Anggarani, Fakultas Ekonomi Universitas Widyagama Malang,  
Jl. Borobudur No. 35 Malang  
Telp. (0341) 492282

## KEBERATAN-KEBERATAN TERHADAP AKUNTANSI KONVENSIONAL

Akuntansi merupakan suatu system untuk menghasilkan informasi keuangan yang digunakan oleh pemakainya dalam proses pengambilan keputusan bisnis. Kegagalan dalam penyajian informasi keuangan akan memberikan informasi yang tidak relevan bagi para pengambil keputusan. Demikian pula yang terjadi untuk sumberdaya manusia yang dimiliki organisasi. Kegagalan akuntansi untuk mengakui sumberdaya manusia dengan tepat akan mengakibatkan kesimpulan yang salah dan pengambilan keputusan yang salah berkaitan dengan laba jangka panjang perusahaan, efektivitas manajemen, dan motivasi karyawan.

Menurut James A. Cashin, dan Rapph S. Polimeni (1985) dalam Amin Wijaya Tunggal (1997), kegagalan-kegagalan utama dari akuntansi konvensional terkait dengan sumberdaya manusia adalah: 1) Biaya sumberdaya manusia – dibiayakan, 2) Biaya sumberdaya manusia jangka panjang-dibaikan, 3) Kekurangan data yang diperlukan untuk perencanaan dan pengendalian, 4) Kekurangan pertanggungjawaban social, dan 5) Mengabaikan kebutuhan karyawan.

Dengan adanya kegagalan-kegagalan akuntansi konvensional terhadap sumberdaya manusia, sejak tahun 1960, suatu badan

pengembangan riset di Amerika Serikat telah berupaya mengembangkan metode-metode akuntansi untuk aktiva manusia dari suatu organisasi. Riset ini merupakan pengakuan yang lebih besar bahwa aktiva manusia (*human asset*) dan modal manusia (*human capital*) memainkan peranan yang lebih besar dalam perekonomian selain aktiva yang lain.

### PENGERTIAN AKUNTANSI SUMBERDAYA MANUSIA DARI SISI AKUNTANSI

Istilah dan difiisi akuntansi sumberdaya manusia telah dikelompokkan ke dalam berbagai sub bidang akuntansi oleh para pengguna, dan digunakan sesuai dengan kepentingannya masing-masing. Pengelompokan tersebut dapat dipandang dari sisi akuntansi, audit, kinerja, modal intelektual (*intellectual capital*), dan badan-badan.

Sesuai dengan judul di atas, apabila kita meninjau dari bidang akuntansi, akuntansi sumberdaya manusia dapat dipertimbangkan ke dalam disiplin akuntansi dari sisi internal dan eksternal. Dari sisi internal, akuntansi sumberdaya manusia dipandang sebagai alat manajemen dan dari sisi eksternal akuntansi sumberdaya manusia dipandang sebagai alat pelaporan.

Sumberdaya manusia dipandang sebagai aktiva-aktiva atau investasi-investasi dari organisasi. Akuntansi sumberdaya manusia mula-mula digambarkan sebagai proses tentang pengidentifikasian, pengukuran dan pengkomunikasian informasi tentang sumberdaya manusia untuk memudahkan efektivitas manajemen dalam organisasi. Hal ini merupakan perluasan prinsip-prinsip akuntansi terhadap penggabungan biaya dan pendapatan tentang pengorganisasian data untuk mengkomunikasikan informasi terkait dalam istilah keuangan.

### ASUMSI DASAR DAN TUJUAN AKUNTANSI SUMBERDAYA MANUSIA

Untuk mampu bersaing, perusahaan harus berupaya mengoptimalkan peran informasi sumberdaya manusia dalam mencapai tujuannya. Informasi yang disampaikan oleh pihak manajemen harus berkarakter seperti akurat dan tepat waktu. Tersedianya informasi secara cepat, relevan, dan lengkap karena adanya kebutuhan yang sangat dirasakan oleh masing-masing unit bisnis untuk mendapatkan posisi keunggulan bersaing.

Davidson dan Weil dalam Arfan Ikhsan (2008), memberikan asumsi dasar untuk akuntansi sumberdaya manusia, yaitu:

- Manusia adalah sumberdaya organisasi yang bernilai. Manusia memberikan jasa sekarang dan masa yang akan datang, yang tidak dimiliki oleh mesin dan material. Sumberdaya yang diinvestasi dapat dipertanggungjawabkan tanpa kepemilikan.
- Pengaruh dari gaji manajemen. Nilai dari sumberdaya manusia dapat dipengaruhi oleh cara-cara mereka dikelola. Sikap atau gaya tertentu dari manajemen dapat meningkatkan motivasi karyawan, meningkatkan produktivitas, sedangkan gaya manajemen yang lain mungkin menurunkan motivasi dan dengan demikian akan menurunkan produktivitas.
- Keperluan akan informasi sumberdaya manusia. Informasi mengenai biaya sumberdaya manusia dan nilai-nilainya diperlukan untuk pengelolaan manusia yang efektif dan efisien dalam berbagai aspek, yang dimulai dari proses manajemen sumberdaya manusia, termasuk di dalamnya perencanaan dan pengendalian dalam akuisisi, pengembangan, alokasi, komposisi, konservasi dan utilisasi manusia.

Sedangkan tujuan dari akuntansi sumberdaya manusia dijabarkan sebagai berikut:

- Informasi Kualitatif, Untuk memberikan informasi kualitatif atas sumberdaya manusia dalam suatu organisasi, yang dapat digunakan oleh manajemen dan investor dalam pengambilan keputusan.
- Metode Penilaian, Untuk memberikan metode penilaian dalam utilisasi sumberdaya manusia.
- Teori dan Model, Untuk memberikan suatu teori dan variabel-variabel yang relevan, dan untuk menjelaskan nilai manusia terhadap organisasi formal, untuk mengidentifikasi variabel-variabel yang relevan, dan untuk mengembangkan model yang ideal untuk pengelolaan sumberdaya manusia.

Sementara itu, Flamholtz dalam Arfan Ikhsan (2008), mengatakan bahwa kegunaan penerapan akuntansi sumberdaya manusia adalah:

- Menyediakan rerangka kerja untuk membantu manajer dalam menggunakan sumberdaya manusia secara efektif dan efisien.
- Menyediakan informasi yang dibutuhkan bagi pengguna dalam memperoleh, mengembangkan, menempatkan, mengkonversi, menggunakan, mengevaluasi dan menghargai sumberdaya manusia.
- Menyediakan alat pengukur biaya dan nilai dari manusia bagi organisasi untuk digunakan dalam pengambilan keputusan.
- Memotivasi manajer untuk menghargai akibat pengambilan keputusan usaha atas sumber daya manusia.

Dan Marques (1976) memberikan 3 jawaban fundamental tentang tujuan dilakukannya penilaian atas modal manusia (*human capital*), yaitu:

- Untuk memberikan informasi dalam istilah keuangan yang dapat dimasukkan dalam laporan keuangan (seperti yang telah dilakukan untuk aktiva fisik), agar dapat memberikan informasi kepada in-

vestor, karyawan, dan pemberi pinjaman.

- Untuk mengidentifikasi kontribusi masing-masing dari modal dan tenaga kerja terhadap performa organisasi secara keseluruhan.
- Untuk memberikan suatu dasar dalam pengelolaan organisasi dengan rasionalitas ekonomi yang lebih besar (melalui persediaan dari informasi yang diperbaiki untuk fungsi personal).

#### UNSUR-UNSUR PENTING PEMBENTUK AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA

- Aktiva tak berwujud sebagai sumberdaya manusia.
- *Goodwill* sebagai sumberdaya manusia.
- Merk dagang (*trade mark*) sebagai sumberdaya manusia.
- Hak cipta (*copy right*) sebagai sumberdaya manusia.
- Hak paten sebagai sumberdaya manusia.

#### Aktiva Tak Berwujud Sebagai Sumberdaya Manusia

Aktiva tak berwujud didefinisikan sebagai aktiva yang tidak berbentuk material (uang) atau aktiva yang tidak dapat dilihat, tidak bisa dipegang secara fisik, tidak bisa diukur akan tetapi diciptakan melalui waktu atau usaha. Secara umum pengukuran aktiva tak berwujud dapat dilakukan dengan:

- Pengukuran atas dasar biaya historis. GAAP mengharuskan bahwa biaya, atau prinsip-prinsip kejadian masa lalu yang memandu setiap penilaian.
- Penggunaan pendekatan appraisal, yaitu dengan cara menaksir pendekatan biaya dari nilai suatu aktiva atas panjangnya transaksi.
- Model nilai perorangan. Model-model ini seringkali menggunakan asumsi-asumsi pelaporan non keuangan yang meletakkan mereka lebih mendekati akuntansi biaya daripada akuntansi ke-

uangan. Misalnya, bank atau lembaga pinjaman yang lain menggunakan model nilai pribadi untuk menilai kelayakan kredit dari perusahaan terhadap aktiva tak berwujud.

- Atribusi dari pendapatan. Aktiva tak berwujud dapat ditunjukkan dan diketahui dengan mengukur pendapatan hasil operasi normal dan mengurangi bagian dari hasil yang dihubungkan dengan penggolongan aktiva-aktiva lainnya.

### **Goodwill Sebagai Sumberdaya Manusia**

Pemahaman mengenai *goodwill* bisa kita tinjau dari konsep ekonomi dan konsep akuntansi. Dari perspektif ekonomi, *goodwill* merupakan suatu aktiva yang dinilai seperti aktiva-aktiva lainnya, tergantung pada *return* masa depan yang dihasilkan (misalnya saham biasa mempunyai nilai berdasar pada deviden-deviden yang dihasilkan atau sebuah rumah dinilai berdasarkan jasa yang akan disediakan penghuni-penghuninya). Jadi, dengan cara ini, individu dapat juga dipandang sebagai aktiva – modal manusia – berdasarkan pada hasil pendapatan, bahwa mereka dapat diharapkan di masa yang akan datang. Modal manusia merupakan suatu istilah yang digunakan untuk menguraikan nilai yang dikapitalisasi dari arus yang ditingkatkan terhadap laba yang akan mengalir terhadap individu yang menerima suatu investasi dalam skill dan pengetahuan. Dengan kata lain modal manusia merupakan suatu aktiva yang dimiliki oleh seseorang. Dan berlawanan dengan saham biasa atau sebuah rumah seperti contoh di atas, arus dari hasil masa depan dari modal manusia tidak bisa dijual.

Apabila *goodwill* kita tinjau dari konsep akuntansi, ada dua kriteria yang harus dipertimbangkan pada saat melakukan pengukuran *goodwill*, yaitu: (1) suatu pembayaran dalam akses dari nilai yang dibentuk ter-

hadap sumberdaya, dan (2) tingkat kekuatan pendapatan.

Pendekatan yang pertama secara langsung berhubungan dengan nilai aktiva dari *goodwill*. Ketika *goodwill* merupakan suatu aktiva yang unik dari masing-masing bisnis, kalkulasi paling akurat terjadi jika ada penjualan di pasar. Jika bisnis dijual, perbedaan antara nilai pasar dari aktiva-aktiva bisa diidentifikasi, dan harga jual bisa dihubungkan dengan aktiva tak berwujud yang tidak dapat diidentifikasi.

Pendekatan yang kedua lebih sesuai di dalam kasus-kasus bisnis karena mempertimbangkan keberlanjutan perusahaan yang tidak dapat dijual. Neraca perusahaan yang telah disesuaikan mencerminkan nilai pasar berjalan dari aktiva berwujud perusahaan, dan aktiva tak berwujud (umumnya *goodwill*) harus dipertimbangkan. Setiap tingkat *return* dari hasil *normal return* pada aktiva berwujud adalah bisa dihubungkan dengan aktiva tak berwujud.

### **Merk Dagang (Trade Mark) Sebagai Sumberdaya Manusia**

Kita dapat menggambarkan lisensi (perijinan) sebagai suatu aktivitas komersial yang melibatkan pemindahan sementara atas hak untuk menggunakan sebuah nama, *image* (citra), merk dan logo yang secara resmi dicatat atau dilindungi oleh hukum. Lisensi perusahaan terjadi ketika perusahaan memutuskan untuk mewariskan sebuah lisensi untuk digunakan sebagai merk dalam melengkapi kategori produk-produk yang berbeda yang berhubungan dengan merk. Jadi lisensi ini bisa terjadi pada saat perusahaan berada pada tahap pengenalan setelah jangka waktu tertentu dan kesadaran akan produk tersebut tinggi, atau bisa juga pada saat organisasi tersebut telah menjadi terkenal atau telah menciptakan suatu tokoh yang terkenal.

### Hak Cipta (*Copy Right*) Sebagai Sumberdaya Manusia

Hak cipta atau seringkali disebut dengan *copy right* menyediakan bagi pemegang hak untuk membatasi penggandaan tidak sah dari ungkapan asli (misalnya *literature*, musik, film, lukisan, perangkat lunak, topeng, dll). Jadi hak cipta berbeda dengan hak paten yang memberikan hak monopoli pada penggunaan invensi.

### Hak Paten Sebagai Sumberdaya Manusia

Paten adalah hak eksklusif yang diberikan oleh negara kepada inventor atau hasil invensinya dalam bentuk teknologi, selama jangka waktu tertentu.

### ALASAN PENGEMBANGAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA

Pengembangan akuntansi sumberdaya manusia bisa ditinjau dari dua sisi alasan, yaitu: 1) Alasan Pengembangan Internal, dan 2) Alasan Pengembangan Eksternal.

#### Alasan Pengembangan Internal

Pada prinsipnya akuntansi sumberdaya manusia merupakan suatu alat yang digunakan ketika diterapkan atau meningkatkan sumberdaya manusia. Ada dua alasan pengembangan internal akuntansi sumberdaya manusia, yaitu:

- Mengatasi masalah penilaian aktiva tak berwujud. Pada umumnya aktiva tak berwujud dari suatu perusahaan seperti *goodwill*, hak paten, lisensi, riset dan pengembangan, modal manusia dan lain-lain tidaklah tercakup dalam nilai bersih nilai buku perusahaan. Biaya-biaya dimasukkan ke dalam rekening laba rugi sebagai biaya pada saat mereka terjadi. Kunci indikator kinerja untuk beberapa bidang dalam akuntansi sumberdaya manusia kini dikenali, akan tetapi mereka ada tanpa praktek akuntansi yang berlaku umum untuk menaksir ni-

lai keuangan dari aktiva-aktiva; meskipun nilai terhadap kemampuan sangat tinggi serta dibentuk dengan baik, dan tingginya motivasi kekuatan pekerja adalah “nol” di dalam laporan keuangan.

- Meredistribusi tanggung jawab sosial diantara sektor publik dan sektor swasta. Pada tahun-tahun terakhir ini, kita telah melihat suatu kecenderungan antar perusahaan atau organisasi untuk semakin banyak mengambil alih tanggung jawab social dari sektor public. Jaringan industri lokal dan internasional, pemimpin perserikatan dan lain-lain mengatakan bahwa perusahaan dan organisasi harus dilihat sebagai suatu bagian integral dari masyarakat, dan oleh karena itu menerima bagian dari tanggung jawab mereka.

#### Alasan Pengembangan Eksternal

Ada tiga alasan pengembangan akuntansi sumberdaya manusia untuk eksternal, yaitu:

- Mengatasi kesulitan-kesulitan neraca konvensional dalam menyediakan informasi yang cukup terhadap para investor.
- Menciptakan dan memperbaiki citra perusahaan melalui akuntansi sumberdaya manusia.
- Menarik karyawan masa depan.

### MENGUKUR BIAYA SUMBERDAYA MANUSIA: KONSEP DAN METODE-METODE

- Konsep Akuntansi Untuk Biaya (*Cost*)
- Konsep-konsep Biaya Sumberdaya Manusia
- Pengukuran Biaya Orisinil dari Sumberdaya Manusia
- Pengukuran Biaya Pengganti dari Sumberdaya Manusia.

### Konsep Akuntansi untuk Biaya (*Cost*)

Biaya (*cost*) secara formal didefinisikan sebagai suatu pengorbanan yang terjadi untuk memperoleh suatu manfaat atau jasa yang diantisipasi. Suatu biaya (*cost*) mungkin terjadi untuk memperoleh obyek yang berwujud atau manfaat yang tidak berwujud. Secara konseptual, semua *cost* mempunyai komponen "*expense*" dan "*asset*". *Expense* secara konvensional didefinisikan sebagai bagian dari "*cost*", yang tidak dikonsumsi selama periode akuntansi sekarang. Suatu "*asset*" adalah bagian dari "*cost*" yang diharapkan memberikan manfaat selama periode akuntansi masa yang akan datang. Dan masalah akuntansi yang fundamental adalah mengukur komponen "*expense*", dan "*asset*" dari "*cost*".

Beberapa konsep akuntansi dari "*cost*" merupakan hal penting yang perlu dipertimbangkan untuk akuntansi sumberdaya manusia, yaitu biaya orisinil dan biaya pengganti. Biaya orisinil merupakan pengorbanan yang terjadi untuk memperoleh sumberdaya. Sedangkan biaya pengganti (*replacement cost*) merupakan pengorbanan yang seharusnya akan terjadi untuk menggantikan suatu sumberdaya yang sekarang dimiliki atau digunakan.

Sedangkan biaya yang dikeluarkan dan biaya peluang (*outlay and opportunity cost*) merupakan komponen dari biaya orisinil dan biaya pengganti. Biaya yang dikeluarkan (*outlay cost*) merupakan pengeluaran kas yang harus terjadi untuk memperoleh atau mengganti sumberdaya. Biaya peluang (*opportunity cost*) secara umum didefinisikan sebagai pendapatan (*income*) atau penghasilan (*revenue*) yang hilang atau dikorbankan agar supaya memperoleh atau menggantikan suatu sumberdaya.

Istilah "langsung" dan "tidak langsung" juga digunakan untuk membagi tingkatan sejauhmana biaya-biaya tertentu dapat ditelusuri ke dalam suatu aktivitas, pro-

duk atau sumberdaya. Biaya langsung (*direct cost*) merupakan biaya-biaya yang dapat ditelusuri secara langsung ke suatu aktivitas, produk atau sumberdaya. Biaya tidak langsung (*indirect cost*) merupakan biaya-biaya yang tidak dapat ditelusuri secara langsung ke aktivitas khusus, produk atau proses, akan tetapi terjadi untuk penggunaan umum untuk lebih dari suatu aktivitas.

Selain itu, istilah "*actual*" dan "*standar*" digunakan untuk membedakan biaya apa dalam kenyataannya (*what cost are*) dan apa yang sebenarnya (*what they ought to be*). Biaya standar adalah biaya-biaya yang seharusnya terjadi untuk memperoleh hasil khusus tertentu dibawah kondisi tertentu. Sedangkan biaya *actual* adalah biaya yang benar-benar terjadi untuk memperoleh hasil khusus tertentu.

### Konsep-konsep Biaya Sumberdaya Manusia

Pengertian biaya sumberdaya manusia (*human resource cost*) berasal dari konsep umum biaya. Biaya sumberdaya manusia merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mendapatkan atau untuk mengganti karyawan. Seperti halnya dengan biaya-biaya yang lain, biaya sumberdaya manusia mempunyai komponen "*expense*" dan "*asset*" atau mungkin mereka terdiri dari biaya yang dikeluarkan (*outlay cost*) maupun biaya peluang (*opportunity cost*); dan mereka mungkin mempunyai unsure biaya langsung (*direct cost*) dan biaya tidak langsung (*indirect cost*).

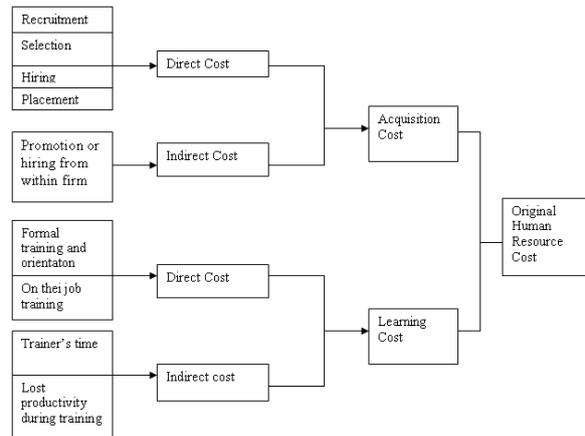
Biaya orisinil dari sumberdaya manusia merupakan pengorbanan yang terjadi untuk memperoleh dan mengembangkan manusia. Pengertian ini adalah identik dengan konsep-konsep biaya original untuk aktiva yang lain, misalnya biaya orisinil dari aktiva tetap adalah biaya yang terjadi untuk memperoleh sumber-sumber daya tersebut. Biaya orisinil dari sumberdaya manusia an-

antara lain biaya rekrutmen atau pengerahan, biaya seleksi, biaya penerimaan, penempatan, orientasi, dan pelatihan (*on the job training*). Beberapa dari item ini merupakan biaya langsung, sedangkan biaya yang lain adalah biaya tidak langsung, misalnya biaya gaji dari seorang calon pekerja adalah biaya langsung pelatihan, sedangkan biaya dan waktu penyelia selama pelatihan adalah biaya tak langsung.

Biaya pengganti (*replacement cost*) dari sumberdaya manusia merupakan pengorbanan yang harus terjadi saat sekarang untuk menggantikan sumberdaya manusia yang sekarang dipekerjakan. Misalnya apabila seorang individual akan meninggalkan suatu organisasi, biaya-biaya yang terjadi untuk merekrut, memilih, dan melatih adalah suatu biaya penggantian. Biaya pengganti dari sumberdaya manusia secara tipikal termasuk pula biaya yang disebabkan oleh perputaran dari karyawan sekarang, dan juga biaya untuk mendapatkan dan mengembangkan suatu penggantian. Biaya penggantian sumberdaya manusia juga terdiri dari biaya langsung dan tidak langsung, karena biaya pengganti bermaksud untuk penggunaan manajerial, mereka seharusnya termasuk unsur biaya peluang dan juga biaya yang dikeluarkan (*outlay cost*).

### Pengukuran Biaya Orisinil dari Sumberdaya Manusia

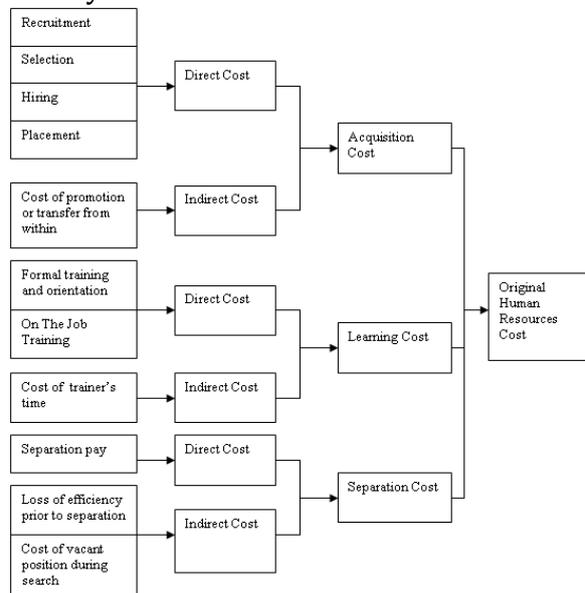
Konsep biaya orisinil sumberdaya manusia telah didefinisikan sebagai pengorbanan yang terjadi untuk mendapatkan dan mengembangkan manusia. Gambar berikut menyajikan suatu model untuk pengukuran biaya orisinil (biaya historis) sumberdaya manusia, biaya akuisisi (*acquisition cost*) dan biaya belajar (*learning cost*). Setiap komponen biaya ini mempunyai biaya komponen biaya langsung dan tidak langsung.



Gambar 1 Model Untuk Pengukuran Biaya Sumberdaya Manusia Yang Orisinil

(Sumber: Eric G, Flamholtz, 1997, 51)

### Pengukuran Biaya Pengganti dari Sumberdaya Manusia



Gambar 2 Model Untuk Pengukuran Biaya Pengganti Sumberdaya Manusia

(Sumber: Eric G, Flamholtz, 1997: 56)

Konsep biaya pengganti dari sumberdaya manusia didefinisikan sebagai pengorbanan yang akan terjadi sekarang untuk

menggantikan sumberdaya manusia saat ini yang dipekerjakan. Ada dua tipe biaya pengganti, yaitu biaya pengganti posisional (*positional replacement cost*) dan biaya pengganti pribadi (*personal replacement cost*)

Biaya pengganti posisional merupakan pengorbanan yang seharusnya terjadi sekarang untuk menggantikan seseorang yang menjabat suatu posisi khusus, dengan suatu substitusi yang mampu memberikan jasa yang ekuivalen "dalam posisi yang diberikan" (*in given position*). Seperti yang ditunjukkan dalam gambar 2, terdapat 3 unsur biaya pengganti posisional, yaitu: (1) Biaya akuisisi (*acquisition cost*), (2) Biaya belajar (*learning cost*), dan (3) Biaya perpisahan (*separation cost*).

## METODE PENGUKURAN AKTIVA MANUSIA

Penggunaan akuntansi sumberdaya manusia sampai sekarang masih belum banyak digunakan oleh perusahaan atau organisasi bisnis. Meskipun demikian pengkajian empiris yang menyelidiki pengaruh perilaku dan pengaruh kognitif menunjukkan kecenderungan yang positif dari para pemakai laporan keuangan, khususnya informasi yang terkait dengan akuntansi sumberdaya manusia.

Konsep nilai manusia dapat atau memungkinkan apabila berasal dari teori nilai ekonomi umum. Seperti aktiva fisik, individu atau kelompok dapat diberi nilai oleh karena kemampuan mereka dalam memberikan pelayanan ekonomi di masa mendatang. Sejalan dengan ilmu ekonomi yang beranggapan bahwa nilai suatu obyek menyatu dengan kemampuan memberikan faedah, maka nilai individual atau nilai kelompok biasanya ditetapkan sebagai harga tunai dari jasa yang diberikan kepada organisasi selama seluruh umur jasa individual atau kelompok yang diharapkan.

Bagaimanakah menentukan nilai suatu aktiva yang berupa manusia? Pada dasarnya ada dua model mengenai jenis dan faktor yang menentukan nilai orang atau nilai sumberdaya manusia bagi organisasi, yaitu: (1) model yang dikemukakan oleh Flamholtz dan (2) model yang dikemukakan oleh Likert dan Bowers.

### Faktor Penentu Nilai (*Determinant of Value*) oleh Flamholtz:

Menurut model Flamholtz, ukuran harga seseorang adalah nilainya yang diharapkan dapat direalisasi. Model Flamholtz menyarankan bahwa ukuran nilai individual tersebut berasal dari interaksi dua variabel, yaitu:

- Nilai bersyarat yang diharapkan dari individu, dan
- Kemungkinan individual akan mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi.

Nilai bersyarat adalah jumlah yang kemungkinan besar akan direalisasi oleh organisasi dari jasa seseorang. Nilai bersyarat ini merupakan suatu variabel multidimensional yang terdiri dari tiga faktor, yaitu produktifitas, transferabilitas, dan kemampuan untuk berkembang. Unsur nilai bersyarat akan menjadi atau berupa produk atribut tertentu dari seseorang dan dimensi tertentu dari organisasi. Dua faktor yang menentukan individual diperkenalkan sebagai yang terpenting, yaitu keahlian seseorang dan "tingkat keaktifan" seseorang.

### Faktor Penentu Nilai Kelompok (*Determinant of Group Value*) oleh Likert dan Bowers

Menurut Likert dan Bowers ada tiga variabel yang mempengaruhi efektifitas organisasi manusia dalam suatu perusahaan, yaitu:

- Variabel penyebab (*causal variables*), adalah variabel independen yang dapat di-

ubah atau diganti secara langsung atau secara sengaja oleh organisasi dan manajemennya, dan sebaliknya, yang menentukan jalan perkembangan dalam suatu organisasi. Variabel penyebab ini hanya meliputi variabel yang dapat dikendalikan oleh organisasi beserta manajemennya, misalnya struktur organisasi, kebijakan manajemen, strategi, perilaku, keahlian dan sebagainya.

- Variabel perintang (*intervening variables*), mencerminkan keadaan intern; kemampuan kesehatan dan prestasi organisasi, yaitu pengabdian, sikap, motivasi, pencapaian tujuan dan persepsi seluruh anggota, beserta kemampuan kolektif mereka untuk bertindak efektif.
- Variabel hasil akhir (*end result variables*) adalah variabel dependen yang mencerminkan hasil yang dicapai oleh organisasi tersebut, seperti produktivitasnya, biaya hilangnya barang sisa, pertumbuhan, segmen pasar, dan penghasilannya.

Menurut Ahmed Riahi Belkaoui (1994), terdapat dua metode pengukuran aktiva manusia, yaitu metode pengukuran moneter dan metode pengukuran non moneter. Metode yang didasarkan pada pengukuran moneter adalah:

- Biaya historis atau harga perolehan
- Biaya pengganti
- Biaya kesempatan
- Model kompensasi, dan
- Penyesuaian upah di masa mendatang yang didiskontokan.

Sedangkan ukuran non moneter aktiva manusia yang dapat digunakan adalah keahlian dan kecakapan seseorang, penentuan nilai prestasi individual, dan ukuran sikap. Ukuran non moneter aktiva manusia yang paling sering dipergunakan adalah model Likert dan Bwers.

## METODE BIAYA HISTORIS ATAU HARGA PEROLEHAN

Metode biaya historis atau harga perolehan terdiri dari pengkapitalisasian seluruh biaya yang ada kaitannya dengan penerimaan tenaga kerja baru, penyeleksian, penggajian dan pendidikan pelatihan, dan selanjutnya pengamortisasian biaya-biaya tersebut selama umur kegunaan yang diharapkan dari aktiva, dengan mengakui kerugian dalam hal pencairan aktiva atau dengan mempertinggi nilai aktiva karena tambahan biaya apapun yang diharapkan memperbesar faedah potensial aktiva. Sama halnya dengan perlakuan akuntansi konvensional terhadap aktiva yang lain, perlakuan seperti ini adalah praktis dan obyektif, dalam arti datanya dapat diuji kebenarannya.

## METODE BIAYA PENGGANTI

Metode biaya pengganti terdiri dari penaksiran biaya penggantian sumberdaya manusia yang sudah ada dalam suatu organisasi atau suatu perusahaan. Biaya-biaya tersebut meliputi seluruh biaya penerimaan tenaga kerja baru, penyeleksian, penggajian, pendidikan dan pelatihan, penempatan dan pengembangan karyawan baru untuk mencapai tingkat kecakapan karyawan yang sudah ada.

Keuntungan utama metode pengganti adalah metode ini merupakan suatu pengganti yang baik bagi nilai ekonomi aktiva, dalam arti pertimbangan pasar adalah esensial dalam rangka mencapai suatu bialangan akhir. Suatu bialangan akhir tersebut menjadi ekuivalen dengan suatu pengertian tentang nilai ekonomi seseorang. Sedangkan keterbatasan metode ini adalah:

- Suatu perusahaan mungkin mempunyai seseorang karyawan tertentu yang nilainya dirasa lebih besar daripada biaya penggantian yang relevan.

- Kemungkinan tidak ada pengganti yang sepadan bagi suatu aktiva yang berupa manusia tertentu.
- Manajer yang diminta untuk menaksir biaya pengganti seluruh organisasi semberdaya manusianya kemungkinan mengalami kesulitan untuk melaksanakannya, dan manajer yang berbeda dapat memperoleh taksiran nilai yang sangat berbeda pula.

### METODE BIAYA KESEMPATAN

Adanya keterbatasan-keterbatasan pada metode biaya pengganti bisa diselesaikan pada metode biaya kesempatan. Pada metode ini nilai sumber daya manusia bisa ditetapkan melalui suatu proses tawar menawar yang kompetitif. Para manajer pusat investasi akan mengajukan penawaran karyawan "langka" yang mereka butuhkan untuk direkrut. Karyawan "langka" ini seluruhnya berasal dari dalam perusahaan, dan hanya mencakup karyawan yang menjadi sasaran permohonan penarikan tenaga kerja baru menurut manajer pusat investasi. Dengan kata lain, karyawan yang dianggap "tidak langka" tidak dimasukkan dalam daftar aktiva manusia suatu organisasi.

Jadi metode biaya kesempatan ini tetap mempunyai beberapa keterbatasan, yaitu:

- Dengan hanya memasukkan karyawan "langka" saja ke dalam dasar aktiva dapat ditafsirkan sebagai "diskriminasi" oleh karyawan lainnya.
- Pembagian yang kurang menguntungkan dapat dikatakan tidak mampu menawarkan penarikan karyawan yang lebih baik.
- Metode ini terlalu dibuat-buat dan tidak manusiawi.

### MODEL KOMPENSASI (COMPENSATION MODEL)

Dengan adanya ketidakpastian dan kesulitan sehubungan dengan penentuan nilai modal yang berupa manusia, Lev dan Schwartz menyarankan penggunaan kompensasi seseorang di masa mendatang sebagai suatu pengganti nilai mereka. Oleh karenanya "nilai modal yang berupa manusia yang terkandung dalam seseorang berumur adalah nilai tunai penghasilannya yang masih tersisa di masa mendatang dari kerjanya." Model penilaian ini dinyatakan sebagai berikut:

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

Dimana:

$V_t$  : Nilai modal berupa manusia seseorang berumur  $t$  tahun.

$I(t)$  : Penghasilan tahunan seseorang sampai pengunduran diri.

$\tau$  : Tingkat diskonto khusus untuk seseorang.

$T$  : Umur pengunduran diri (pensiun).

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

$$e(V * t) = \sum_{i=\Gamma}^T P_t(t+1) \sum_i \frac{I * I}{t(I + \Gamma)^{i-\Gamma}}$$

Dimana :

$I * I$  : Penghasilan tahunan di masa yang akan datang.

$E(V * t)$  : Nilai yang dihaapkan dai modal yang berupa manusia.

$P_t(t)$  : Probabilitas kematian seseorang pada umur  $t$ .

Keterbatasan utama model kompensasi ini adalah bersifat subjektif dalam hal penentuan tingkat gaji di masa yang akan datang, jangka waktu kerja yang diharapkan dalam perusahaan, dan tingkat diskonto.

### METODE PENYESUAIAN UPAH DI MASA MENDATANG YANG DIDISKONTOKAN (*ADJUSTED DISCOUNTED FUTURE WAGE METHOD*)

Hermanson RH mengusulkan suatu nilai kompensasi yang disesuaikan sebagai wakil nilai seseorang dalam perusahaan. Upah dimasa mendatang yang didiskontokan disesuaikan dengan suatu "faktor efisiensi" dengan maksud untuk mengukur efektivitas relatif modal manusia dalam suatu perusahaan. Faktor efisiensi ini diukur dengan rasio hasil investasi perusahaan tertentu terhadap seluruh perusahaan lainnya dalam periode ekonomi tertentu. Formula dari rasio efisiensi dijabarkan sebagai berikut :

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

Dimana :

$RF_i$  : tingkat pendapatan akuntansi atas aktiva yang dimiliki perusahaan untuk tahun  $i$ .

$RE_i$  : tingkat pendapatan akuntansi atas aktiva yang dimiliki seluruh perusahaan dalam perekonomian tahun  $i$ .

$i$  : tahun ( 0 sampai 4 ).

Berikut ini adalah tabel yang memberikan suatu system penggolongan (*taxonomy*) dari semua system akuntansi sumber daya manusia berdasarkan masukan-keluaran (*input, output based HRD systems*), beserta keterbatasan-keterbatasan potensial yang ada.

Tabel 1 A Taxonomy of HRA Measurement System

Input Attributes	Factual Level (Are the organizations human resources appropriately?)		Purposeive Leves (Are HRD reports useful)
1. <i>Acquisition Cost</i> (AC)	1. Highly objective (reliable) valid, if approximates current A.C	1. Relevant to certain input decision, e.g personnel cost control.	
2. <i>Replacement Cost</i> (RC)	2. Objective (reliable) valid in approximates current R.C	2. Relevant to certain input decision, e.g turnover analysis, and as an output surrogate	
3. <i>Discounted wage flows</i>	3. Reliability problem in present value calculations, validity problem of wage surrogate	3. Limited because of reliability problems similar to capital budgeting.	
4. <i>Dollarized Attitudes</i>	4. Unrepresentative of job performance.	4. Questionable	
<b>Output Attributes</b>			
5. <i>Opportunity Cost</i>	5. Somewhat objective in bidding process, validity question of opportunity cost surrogate	5. Potentially useful only in large organization for HR allocation decision.	
6. <i>Market Value</i>	6. Unrepresentative in bidding of human value due to arbitrary allocations	6. Only of intangibles aqual human value	
7. <i>Discounted earnings flows</i>	7. Reliability problems in present value calculations, validity allocation problem	7. Relevant only if goodwill human value	
8. <i>Service states</i>	8. Reliability problems in present probability calculations, valid when contribution exists	8. Useful in service organization decisions, such as personal evaluations and planning	
9. <i>Probabilities</i>	9. Reliable in applying Markov chain technique	9. Same as 8.	
10. <i>Individual Value Model</i>	10. Reliability through test retest, correlation validity of behavioral variables. Validity; also see (8)	10. Limited because of behavioral variable complexity	
11. <i>Group value model</i>	11. Same as (10)	11. Same as (10)	

Sumber: Grove HD, Mock, T.J., and Enrereich K.B, dalam Amin Wijaya Tunggal (1997,72)

### KESIMPULAN

Akuntansi sumberdaya manusia merupakan salah satu cabang dari akuntansi biaya dan akuntansi manajemen yang diperlukan oleh setiap organisasi bisnis. Kegagalan-kagagalan akuntansi konvensional dalam hal penyampaian informasi keuangan yang terkait dengan sumberdaya manusia yang kurang tepat, akan mengakibatkan kesimpulan yang salah dan pengambilan keputusan yang salah berkaitan dengan laba jangka panjang perusahaan, efektivitas manajemen, dan motivasi karyawan oleh para pemakai laporan keuangan.

Meskipun penggunaan akuntansi sumberdaya manusia sampai sekarang masih be-

lum banyak digunakan oleh perusahaan atau organisasi bisnis, pengkajian empiris tetap dilakukan untuk menguji kelayakan dan ketepatan metode pengukuran akuntansi sumberdaya manusia. Untuk menentukan pengukuran nilai aktiva manusia bisa berdasarkan pada dua metode pengukuran, yaitu metode pengukuran moneter dan metode pengukuran non moneter. Metode yang didasarkan pada pengukuran moneter mengacu pada beberapa konsep yaitu: (1) Biaya historis atau harga perolehan, (2) Biaya pengganti, (3) Biaya kesempatan, (4) Model kompensasi, dan (5) Penyesuaian upah di masa mendatang yang didiskontokan. Sedangkan ukuran non moneter aktiva manusia yang dapat digunakan adalah keahlian dan kecakapan seseorang, penentuan nilai prestasi individual, dan ukuran sikap.

#### DAFTAR RUJUKAN

- Ahmed Riahi Belkaoui. 1994. *Accounting Theory*. Fourth Edition. PWS – Kent Publishing Company.
- Amin Wijaya Tunggal. 1997. *Akuntansi Sumberdaya Manusia*. Jakarta: Harvarindo.
- Arfan Ikhsan. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Arfan Ikhsan. 2008. *Akuntansi Sumberdaya Manusia*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Donald E Kieso and Jerry J Weygandt. 1999. *Intermediate Accounting*. 9 th.
- Henry Simamora. 1998. *Manajemen Sumberdaya Manusia*. Edisi Ketiga. Yogyakarta: Bagian Penerbit STIE YKPN.
- Ikatan Akuntan Indonesia. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jaka Isgiyarta. *Akuntansi Sumberdaya Manusia – Bagaimana Bentuk Pengungkapan Informasinya*. *Majalah Usahawan* No. 09/Th. XXXIII. September. 2004.
- Refius Pradipta Setyanto. *Pengukuran Human Capital – Peluang Bagi Departemen SDM untuk Berperan Sebagai Strategic Business Partner*. *Majalah Usahawan*. No. 10/Th. XXXIII. Oktober. 2004.