

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1. Penelitian Sebelumnya**

Penelitian tentang Akuntansi Sumber Daya Manusia (ASDM) di Perum Jasa Tirta I Malang yang dilakukan oleh Sulistyono (2003) memunculkan akun baru investasi bersih aktiva sumber daya manusia pada sisi aktiva lain-lain, akun hutang pajak ditangguhkan, dan laba ditahan dari Aktiva sumber daya manusia. Selisih pajak di neraca sebagai hutang pajak penghasilan yang ditangguhkan dan selisih laba disajikan di neraca sebagai laba ditahan dari aktiva sumber daya manusia. Penelitian ini menunjukkan laba Akuntansi sumber daya manusia lebih tinggi dibanding penggunaan Akuntansi Konvensional. Rasio profitabilitas juga lebih baik dibanding Akuntansi Konvensional.

Penelitian Muzaqqi (2003) pada Rumah Sakit Kristen Mojowarno Jombang yang menyatakan bahwa penyusunan laporan keuangan menggunakan Akuntansi sumber daya manusia menunjukkan peningkatan perolehan sisa hasil usaha yang ditransfer ke neraca sehingga terdapat penambahan modal.

Menurut Pangesti (2003) menyatakan bahwa konsep akuntansi sumber daya manusia sebaiknya diterapkan di PT. IMDI (Indo Murni Dairy Industry) karena dapat memberikan informasi kuantitatif khususnya mengenai sumber daya manusia sehingga dapat digunakan sebagai pertimbangan dalam pengambilan keputusan manajemen. Penelitian Hardiansyah (2009) pada Bank Panin menyatakan bahwa perbandingan rasio keuangan profitabilitas (rentabilitas) yang

dilakukan sebelum dan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia mengalami kenaikan walaupun tidak secara signifikan.

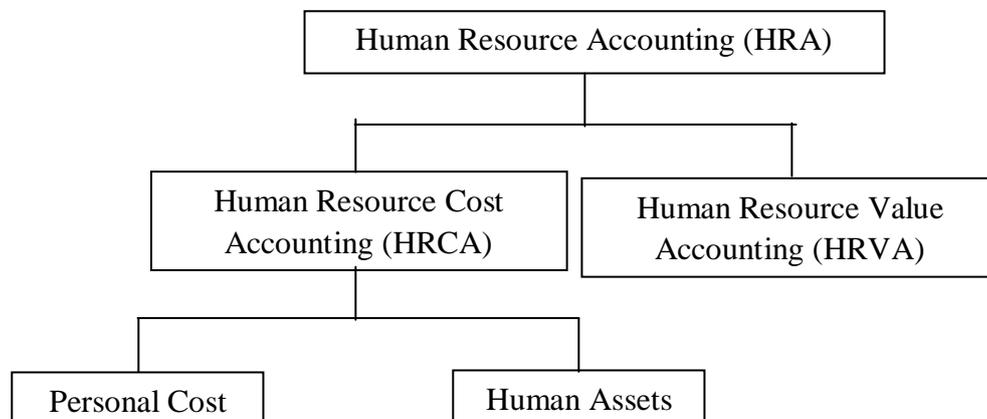
## 2.2. Landasan Teori

### 2.2.1 Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia (ASDM)

Belkaoui (2006;358) mendefinisikan akuntansi SDM sebagai suatu proses pengidentifikasian dan pengukuran data mengenai sumber daya manusia dan mengomunikasikan informasi ini kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Dalam pengertian harfiah, "akuntansi sumber daya manusia" berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber daya organisasional. Hal ini melibatkan pengukuran biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan-perusahaan bisnis dan organisasi lainnya untuk merekrut, menyeleksi, mempekerjakan, melatih, dan mengembangkan aset manusia. Akuntansi sumber daya manusia juga melibatkan pengukuran terhadap biaya yang akan dikeluarkan untuk menggantikan sumber daya manusia dari suatu organisasi.

Secara skematis Flamholtz (1974) menemukan elemen sumber dayamanusia sebagai berikut:



Sumber: Harahap (2011;426)

Berdasarkan gambar tersebut, akuntansi sumber daya manusia mencakup dua komponen yaitu *Human Resources Cost Accounting (HRCA)* dan *Human Resources Value Accounting (HRVA)*. Berikut ini penjelasan dua komponen tersebut:

### 1. *Human Resources Cost Accounting (HRCA)*

Adalah pengukuran dan pelaporan biaya yang timbul untuk pencarian, pengembangan, dan penggantian tenaga sebagai sumber daya organisasi. Ada dua jenis biaya yang berkenaan dengan *Human Resources Cost Accounting*, yaitu:

#### a. *Personal Cost Accounting*

*Personal Cost Accounting* berkenaan dengan akuntansi untuk aktivitas personalia dan fungsi-fungsi seperti rekrutmen, seleksi, wawancara, penempatan dan pelatihan. Dengan kata lain, biaya yang berhubungan dengan fungsi proses manajemen personalia dalam pencarian dan pengembangan sumber daya manusia.

#### b. *Human Asset Accounting*

*Human Asset Accounting* mengukur berbagai usaha pencarian dan pengembangan pada berbagai tingkatan personil. Hal ini berkenaan dengan akuntansi untuk biaya tenaga kerja sebagai aset dimana biaya manusia itu sendiri dimasukkan sebagai *human resources* dari suatu perusahaan.

### 2. *Human Resources Value Accounting (HRVA)*

*Human resources value accounting* adalah akuntansi yang berhubungan dengan pengukuran nilai manusia dalam memberikan jasa di masa mendatang.

Konsep dari nilai manusia (*human value*) diperoleh dari teori nilai ekonomi secara umum. Pemberian nilai dapat dikaitkan pada individual atau kelompok sama halnya seperti aset fisik, dengan didasarkan pada kemampuan mereka untuk memberikan layanan ekonomi di masa depan.

Untuk mengukur dan mengungkapkan nilai sumber daya manusia, maka harus ada teori nilai sumber daya manusia (*human resources value theory*), untuk menjelaskan hakikat dan determinan (faktor-faktor yang menentukan) dari nilai seseorang bagi sebuah organisasi.

a. Teori Flamholtz

Ukuran dari harga seseorang adalah nilai realisasi yang dapat diharapkan darinya. Model Flamholtz disebutkan bahwa untuk mengukur nilai individu dapat dilihat dari interaksi dua variabel: (1) nilai persyaratan yang diharapkan dari individu yang bersangkutan dan (2) tingkat probabilitas bahwa individu tersebut akan tetap menjaga keanggotaannya dalam organisasi.

Nilai persyaratan (*conditional value*) individu adalah jumlah yang secara potensial dapat direalisasikan oleh organisasi dari jasa seseorang yang diukur dari *productivity* (produktivitas), *transferability* (kemungkinan untuk dipindahkan), dan *promotability* (kemungkinan untuk dipromosikan). Probabilitas tetap menjaga keanggotaan organisasional dianggap memiliki hubungan dengan tingkat kepuasan pekerjaan dari seseorang.

b. Teori Likert dan Bower

Model ini menggambarkan kemampuan produktif organisasi manusia. Ada tiga variabel yang memengaruhi efektivitas organisasi manusia (*human organization*), yaitu:

1. Variabel Penyebab (*Causal Variabel*)

adalah variabel-variabel bebas yang menentukan perkembangan dan hasil yang dicapai organisasi dan variabel tersebut dapat dikendalikan oleh organisasi. Variabel penyebab yang menentukan nilai kelompok meliputi struktur organisasi dan kebijakan manajemen, kualitas keputusan dan kesimpulan, perilaku bisnis, perilaku kelompok serta keahlian dari masing-masing individu di dalam kelompok.

2. Variabel Perintang (*Variabel Intervening*)

adalah variabel-variabel yang mencerminkan keadaan internal kelompok sumber daya manusia dan kemampuan yang dimiliki untuk menghasilkan sikap, loyalitas, motivasi, tujuan, dan persepsi kelompok, prestasi kerja, kemampuan kelompok untuk berinteraksi berkomunikasi, dan beraktualisasi serta pengambilan keputusan.

3. Variabel hasil akhir (*End-Result Variabels*)

Adalah variabel-variabel bebas yang mencerminkan hasil yang dicapai organisasi seperti produktivitas, kepuasan, tingkat biaya, kerugian barang sisa, pertumbuhan, pangsa pasar, dan laba.

### **2.2.2 Tujuan dan Fungsi Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Tunggal dalam Hiariej (2010), menyatakan bahwa tujuan dari penerapan akuntansi sumber daya manusia adalah:

1. Menyediakan kerangka kerja untuk membantu manajer dalam menggunakan sumber daya manusia secara efektif dan efisien.
2. Menyediakan informasi yang dibutuhkan bagi pengguna dalam memperoleh, mengembangkan, menempatkan, mengkonversi, menggunakan, mengevaluasi, dan menghargai sumber daya manusia.
3. Menyediakan alat ukur biaya (*cost*) dan nilai (*value*) dari manusia bagi organisasi untuk digunakan dalam pengambilan keputusan.
4. Memotivasi manajer untuk menghargai akibat mengambil keputusan usaha atas sumber daya manusia

Tunggal dalam Hiariej (2010) menyebutkan bahwa fungsi akuntansi sumber daya manusia secara keseluruhan yaitu:

1. Akuntansi sumber daya manusia merupakan suatu cara berfikir mengenai manajemen dari sumber daya manusia suatu organisasi. Paradigma ini didasarkan pada pemikiran bahwa manusia merupakan sumber daya organisasi yang mempunyai nilai.
2. Akuntansi sumber daya manusia merupakan sistem yang memberi manajemen informasi yang diperlukan untuk mengelola sumber daya manusia secara efektif dan efisien.

### 2.2.3 Sumber Daya Manusia Sebagai Aset

Secara konseptual, pengakuan adalah penyajian suatu informasi melalui statemen keuangan, dan secara teknis, pengakuan berarti pencatatan secara resmi (penjurnalan) suatu kuantitas (jumlah rupiah) hasil pengukuran ke dalam sistem akuntansi sehingga jumlah rupiah tersebut akan mempengaruhi suatu pos dan terefleksi dalam laporan keuangan (Sudarno, 2010).

Sampai saat ini masih terdapat perbedaan di kalangan akuntan bahwa sumberdaya manusia merupakan bagian dari aset perusahaan yang harus dilaporkan di neraca, meskipun mereka telah sepakat bahwa sumberdaya manusia merupakan aset perusahaan yang sangat besar kontribusinya dalam memberikan manfaat ekonomis masa depan ke perusahaan. Upaya memasukkan sumberdaya manusia sebagai aset dalam neraca terganjal karena harus memenuhi kriteria pengakuan sebagai aset perusahaan. Kriteria pengakuan aset seperti dalam *Statement of Financial Accounting Concept No. 5 prg. 63* adalah *Definition, Measurability, Relevance* dan *Reliability* (Sudarno,2010).

Menurut SAK ETAP (2009), aset adalah sumber daya yang dikuasai oleh entitas sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh entitas. Pengertian di atas digunakan sebagai pedoman dalam pemahaman mengenai aset di Indonesia. Pengertian aset menurut SAK ETAP ini selaras dengan pengertian aset menurut International Financial Reporting Standard (IFRS).

Karakteristik yang melekat pada akun aset dalam laporan keuangan ini membedakan akun aset dengan akun lain yang muncul dalam laporan keuangan. Beberapa karakteristik mengenai aset adalah (Kieso, 2010:181):

1. Aset merupakan hasil dari transaksi ekonomi entitas yang dilakukan di masa lalu.
2. Aset merupakan sumber daya yang sepenuhnya berada dalam kekuasaan kendali manajemen entitas.
3. Aset digunakan oleh entitas untuk melaksanakan kegiatan operasional bisnis entitas untuk bisa menghasilkan pendapatan atau manfaat bagi entitas di masa mendatang.

Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa untuk bisa diakui sebagai aset harus memenuhi kriteria sebagai berikut:

1. Manfaat ekonomi masa datang

Untuk memenuhi definisi aset, suatu obyek harus mengandung manfaat ekonomi di masa datang yang cukup pasti (*probable*), ini mengisyaratkan bahwa manfaat tersebut terukur dan dapat dikaitkan dengan kemampuannya untuk mendatangkan pendapatan atau aliran kas di masa datang. Sumber daya manusia memiliki manfaat ekonomi masa datang sama halnya dengan aset yang lain.

2. dikuasai oleh entitas

Untuk dapat disebut sebagai aset, suatu obyek atau pos tidak harus dimiliki oleh entitas tetapi cukup dikuasai oleh entitas. Penguasaan di sini berarti kemampuan entitas untuk mendapatkan, memelihara/menahan, menukarkan,

menggunakan manfaat ekonomik dan mencegah akses pihak lain terhadap manfaat tersebut. Dengan kriteria tersebut, menyiratkan kalau sumberdaya manusia dapat memenuhi definisi sebagai aset perusahaan, karena meskipun tidak ada bukti kepemilikannya namun manfaat atau sebagian manfaat sumberdaya manusia tersebut dikuasai oleh perusahaan selama dia menjadi karyawan perusahaan

### 3. Akibat Kejadian masa lalu

FASB memasukkan transaksi atau kejadian sebagai kriteria aset karena transaksi atau kejadian tersebut dapat menimbulkan (menambah) atau meniadakan (mengurangi) aset. Aset harus timbul akibat transaksi atau kejadian masa lalu adalah kriteria untuk memenuhi definisi tetapi bukan kriteria untuk pengakuan. Kriteria ini juga bisa dipenuhi oleh sumberdaya manusia untuk bisa memenuhi definisi sebagai aset, karena untuk bisa menguasai sumberdaya manusia telah terjadi peristiwa atau kejadian yang menimbulkannya, misalnya seleksi, pengangkatan, pelatihan, pengembangan dan sebagainya

Berdasarkan penjelasan tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa sumberdaya manusia telah memenuhi definisi sebagai aset, baik dilihat dari manfaat ekonomik masa datang, dikuasai oleh entitas maupun akibat kejadian masa lalu.

#### **2.2.4 Metode Pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Pengukuran (*measurement*) adalah penentuan jumlah rupiah yang harus dilekatkan pada suatu obyek yang terlibat dalam suatu transaksi keuangan. Jumlah

rupiah ini akan dicatat untuk dijadikan data dasar dalam penyusunan statemen keuangan. Pengukuran lebih berhubungan dengan masalah penentuan kos yang dicatat pertama kali pada saat suatu transaksi terjadi. (Suwardjono, 2010;133)

Menurut FASB atribut pengukuran yang sekarang diterapkan dan masih dapat dilanjutkan penggunaannya (SFAC Nol 5 pfg. 67) yaitu:

a. *Historical cost*

Aset disajikan berdasarkan jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar yang diberikan pertimbangan untuk mendapatkan aset pada saat mereka akuisisi. Kewajiban disajikan berdasarkan jumlah hasil yang diterima sebagai imbalan atas kewajiban, atau dalam keadaan tertentu (misalnya, pendapatan pajak), di sejumlah kas atau setara kas yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban dalam bisnis normal.

b. *Current cost*

Aset yang disajikan pada jumlah kas atau setara kas yang harus dibayarkan jika sama atau setara aset diakuisisi saat ini. Kewajiban disajikan pada jumlah *undiscounted* kas atau setara kas yang akan diperlukan untuk menyelesaikan kewajiban saat ini.

c. *Realisable (settlement) value.*

Aset yang disajikan pada jumlah kas atau setara kas yang bisa diperoleh pada saat menjual aset. Kewajiban disajikan sebesar nilai pelunasan, yaitu jumlah yang *undiscounted* kas atau setara kas yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban dalam bisnis normal.

d. *Present value*

Aset dinyatakan sebesar arus kas masuk bersih di masa depan yang didiskontokan ke nilai sekarang dari pos yang diharapkan dapat memberikan hasil dalam pelaksanaan usaha normal. Kewajiban dinyatakan sebesar arus kas keluar bersih di masa depan yang didiskontokan ke nilai sekarang yang diharapkan akan diperlukan untuk menyelesaikan kewajiban dalam pelaksanaan usaha normal.

Adapun pendekatan pengukuran sumber daya manusia dibagi menjadi dua, yaitu:

1) Pendekatan Biaya (Cost Approach)

a) Pendekatan Biaya Historis

Dengan pendekatan ini yang dikapitalisir adalah biaya *recruitment* dan latihan karyawan. Biaya-biaya ini kemudian akan diamortisasi selama umur ekonomi manfaat yang ditentukan oleh manajemen apabila karyawan mengundurkan diri atau diberhentikan sebelum masa akhir ekonomi manfaat yang belum diamortisasi dibebankan sebagai kerugian pada periode keluarnya karyawan.

b) Metode Biaya Penggantian (*Replacement Cost Method*)

Pokok pikiran dari metode ini adalah biaya yang akan terjadi kalau perusahaan harus mengganti karyawan yang memperhitungkan biaya *recruitment* dan latihan saja, akan tetapi juga memperhitungkan biaya yang terjadi selama menunggu memperoleh karyawan tersebut.

## 2) Pendekatan Nilai (*Value Approach*)

Flamholtz dalam Hiariej (2010), menyebutkan bahwa nilai adalah "potensi yang dimiliki oleh objek tersebut dalam menyumbang manfaat atau jasa". Konsep nilai sumber daya manusia dijabarkan dari konsep yang berasal dari ilmu tersebut dalam menyumbang dan jasa. Nilai sumber daya manusia sebagaimana sumber daya lainnya, tergantung pada kemampuannya dalam memberikan kontribusi jasa, tepatnya adalah nilai sekarang dari kontribusi jasa yang diterapkan pada masa yang akan datang. Pengukuran nilai bagi organisasi melibatkan kegiatan:

- a. Menaksir jangka waktu atau masa kerja pegawai bagi perusahaan.
- b. Mengidentifikasi jabatan yang dapat diduduki pegawai yang bersangkutan
- c. Mengukur nilai yang diberikan perusahaan jika pegawai menduduki jabatan tersebut selama ukuran waktu tertentu
- d. Menaksir probabilitas seseorang menduduki masing-masing jabatan tersebut selama ukuran waktu tertentu.

Menurut Islahuzaman (2006) menyebutkan ada dua metode pengukuran akuntansi sumber daya manusia yaitu:

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

Pada dasarnya ada dua metode pengukuran HRCA, yaitu:

#### a. *Historical Cost Human of Human Resources*

Yaitu sumber-sumber yang telah dikeluarkan dalam rangka memperoleh dan mengembangkan tenaga kerja sehingga dalam hal ini akan mencakup biaya:

1) *Recrutment Cost*

Biaya yang dikeluarkan dalam menempatkan calon-calon tenaga kerja untuk suatu posisi. Biaya ini meliputi iklan-iklan pekerjaan, ongkos-ongkos agen, gaji dan komisi untuk personil penyeleksi pegawai baru dan lain-lain.

2) *Selection Cost*

Biaya yang dikeluarkan dalam menentukan siapa saja yang ditawarkan pekerjaan. Pada prinsipnya biaya ini meliputi biaya wawancara, test, penilaian, dan penggolongan lainnya.

3) *Hiring Cost*

Biaya yang dikeluarkan dalam membawa tenaga kerja ke dalam perusahaan untuk mendapatkan tenaga kerja tersebut dalam posisi tertentu. Biaya ini meliputi: penempatan pegawai baru (biaya pindah, transportasi, dan ongkos tempat tinggal sementara), tes fisik, biaya-biaya peralatan khusus yang dibutuhkan perusahaan unit pekerjaan tersebut.

4) *Placing Cost*

Biaya yang dikeluarkan untuk mengalokasikan sumber daya manusia pada tempat, jabatan atau pekerjaan yang tepat, agar dapat tercapai produktifitas optimal.

5) *Training Cost*

Biaya yang dikeluarkan untuk melatih seorang pegawai pada suatu pekerjaan tertentu. Program pelatihan ini bisa diajarkan dalam perusahaan oleh personil perusahaan itu sendiri atau instruktur di luar perusahaan

#### 6) *Developing Cost*

Biaya yang dikeluarkan untuk melatih tenaga kerja sampai pada tingkat keahlian yang dibutuhkan. Pengembangan dari pendidikan dan latihan tergantung pada jenjang posisi atau jabatannya.

#### b. *Replacement Cost Of Human Resources*

Yaitu mencakup semua biaya yang akan dikeluarkan perusahaan untuk menggantikan sumber daya manusia yang sekarang ada di perusahaan. Biaya ini meliputi biaya penerimaan tenaga kerja baru, penyeleksian, penggantian, pendidikan dan latihan serta penempatan dan pengembangan karyawan baru untuk mencapai tingkat kecakapan karyawan.

### 2. *Human Resources Value Accounting (HRVA)*

Dasar metode pengukuran HRVA ada dua metode, yaitu:

#### a. Metode Moneter

Tujuan utama metode moneter adalah menyediakan sebuah cara untuk pengukuran dua dimensi utama dari harga perseorangan di sebuah organisasi perusahaan yaitu *expected conditional* dan *reliazable value*

#### b. Metode Non Moneter

Dalam akuntansi sumber daya manusia pengukuran non moneter mempunyai kegunaan yang penting, yaitu:

1. Inventarisasi keterampilan dan kemampuan orang
2. Rating atau rangking hasil kerja karyawan.
3. Pengukuran mengenai sikap atau tingkah laku..

Penelitian ini akan menggunakan metode biaya historis sebagai alternatif dalam pengukuran akuntansi sumber daya manusia karena:

- a. *Historical cost* sudah lama digunakan dan lebih mudah dipahami
- b. Lebih mudah diterapkan karena konsisten dengan konsep akuntansi konvensional
- c. Akumulasi biaya historis lebih mudah dan tidak berdampak pada perilaku individual
- d. Sesuai dengan pencatatan aset lainnya
- e. Lebih *fair* dalam melakukan *matching* antara *benefit* dan biaya pada periode tertentu.

### **2.2.5 Amortisasi Sumber Daya Manusia**

Pemakaian istilah amortisasi untuk istilah penyusutan aset sumber daya manusia dianggap paling tepat karena eksistensi SDM bagi suatu perusahaan yang lebih diakui adalah dari segi kualitasnya (non fisik). Yaitu menyangkut potensi yang dimiliki oleh seorang karyawan dan besarnya sumbangan yang dapat diberikan terhadap proses produksi dalam jangka waktu tertentu. Dalam SAK dijelaskan tentang amortisasi aset tidak berwujud yaitu "alokasi sistematis dari nilai aset tak berwujud yang dapat didepresiasi selama masa manfaat aset tersebut" (IAI, 2009).

Amortisasi harus dilakukan terhadap aset sumber daya manusia secara sistematis selama masa manfaat, dalam hal ini masa kerja karyawan. Sedangkan tujuan dari amortisasi atas sumber daya manusia adalah "Untuk menandingi

konsumsi dari suatu jasa aset dengan manfaat yang diperoleh". Secara konvensional, akuntansi menamakan ini "menandingi biaya dengan pendapatan (*matching expense with revenue*)" atau "prinsip penandingan" (*matching principle*). Dalam mengamortisasi aset manusia, petunjuk dasar adalah mengamortisasi aset selama masa manfaat yang diharapkan atau yang harus diperkirakan.

Ada beberapa faktor yang harus dipertimbangkan dalam menetapkan tarif amortisasi sumber daya manusia (Hendranik,2002), yaitu:

a. Penetapan nilai sumber daya manusia

Penilaian karyawan adalah masalah pokok dalam kaitannya dengan amortisasi, terlepas dari segala keterbatasan yang dimiliki, ada beberapa metode yang ditawarkan oleh prinsip akuntansi ini yaitu " *Human Resource Cost Accounting*" dan "*Human Resource Value Accounting*". Sehingga masalah tersebut dapat diatasi apabila kalangan praktisi ingin menerapkan konsep baru ini. Hal ini memerlukan suatu kesepakatan baik bagi kalangan akademis mengenai metode penilaian yang logis dan dapat mewakili (paling tidak mewakili ) nilai sesungguhnya dari *human capital*.

b. Penetapan masa kerja karyawan

Setiap perusahaan tentu sudah ada kebijaksanaan sendiri tentang bahasan umur maksimal bagi karyawan, sehingga masa kerja yang diharapkan dari seseorang karyawan dapat diterapkan. Walaupun ada kemungkinan terjadinya penyimpangan tentang penetapan masa kerja karyawan dengan masa kerja sesungguhnya.

c. Pengestimasi nilai sisa

Peramalan ini sulit dilakukan karena nilai pasar manusia sangat sulit diukur akan tetapi sebagaimana konsep dasar depresiasi, penetapan *residual value* tidak harus dilakukan artinya nilai sisa suatu aset sumber daya manusia tidak harus ada.

d. Pemilihan metode amortisasi yang sesuai dalam arti sistematis dan rasional

Faktor ini menimbulkan masalah karena amortisasi secara otomatis dapat dilaksanakan apabila penilaian terhadap sumber daya manusia telah dapat dilaksanakan. Metode-metode depresiasi yang telah ada dapat dipergunakan dalam mengamortisasi aset tetap.

## **2.2.6 Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia dan Penyajiannya Dalam Laporan Keuangan**

### **2.2.6.1 Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Pengertian manusia yang diperlukan sebagai aset bukan dalam arti fisiknya, melainkan kemampuannya untuk membrikan jasa seperti halnya faktor-faktor produksi lain, dalam kegiatan perusahaan. Oleh karena itu, aset ini disebut aset sumber daya manusia. Aset sumber daya manusia mempunyai karakteristik antara lain:

1. Didapat dari proses penarikan, pendidikan, dan latihan pengembangan karyawan
2. Memberikan jasa, baik secara langsung maupun tidak langsung dalam kegiatan normal perusahaan

3. Mempunyai masa kerja yang relatif permanen atau lebih dari satu periode akuntansi
4. Sebagai aset yang unik karena memiliki karakteristik manusiawi

Perlakuan akuntansi terhadap aset sumber daya manusia dalam perusahaan berbeda-beda. Pada dasarnya disesuaikan dengan kondisi perusahaan, jumlah karyawan, struktur organisasi, kebijaksanaan kompensasi dan sebagainya. Menurut Hendranik (2002), ada tiga kecenderungan besar dalam pelakuan akuntansi SDM

1. Investasi Sumber Daya Manusia

Sebagai investasi aset sumber daya manusia merupakan jangka panjang, yang dalam neraca terletak diantara aset lancar dan aset tetap. Biaya amortisasi dimasukkan sebagai komponen beban didalam perhitungan rugi atau laba, sesuai dengan aset tersebut dimanfaatkan

2. Aset Tak Berwujud

Aset SDM dalam akuntansi konvensional secara tidak langsung telah diakui sebagai *goodwill*. Sehingga perlakuannya sebagai kelompok aset tak berwujud hanya memisahkan dari perkiraan *goodwill*.

3. Beban yang Ditangguhkan

Perlakuan sebagai beban yang ditangguhkan juga sudah diakui dalam akuntansi konvensional, terutama dalam hal penagguhan biaya penelitian dan pengembangan karyawan sebagai kelompok beban yang ditangguhkan aset ini juga diamortisasi sesuai dengan masa manfaatnya.

Ketiga alternatif penerapan aset sumber daya manusia tersebut sangat sulit ditentukan mana yang lebih baik dari alternatif tersebut yang paling banyak dipakai nantinya merupakan perlakuan akuntansi yang diterima umum.

Besarnya nilai amortisasi aset sumber daya manusia setiap periode dapat dihitung dengan cara:

$$\text{Amortisasi} = \frac{\text{Nilai aset sumber daya manusia}}{\text{Taksiran umur ekonomis sumber daya}}$$

Nilai amortisasi dapat dihitung pada awal pengadaan sumber daya manusia, atau dapat juga di akhir periode. Hal ini tergantung ada kebijakan perusahaan dalam menetapkan kapan sumber daya manusia sebagai aset diakui. Dalam hal karyawan meninggal dunia, umur ekonomisnya akan langsung dihentikan dan nilai sisa yang belum diamortisasi akan dihapus serta diperlakukan sebagai beban pada periode tersebut.

#### **2.2.6.2 Penyajian Aset SDM dalam Laporan Keuangan**

Perkiraan aset SDM sebagai investasi akan nampak dalam neraca. Data kuantitatif dalam satuan moneter dicantumkan nilai bersihnya dalam neraca, sedangkan beban amortisasi akan nampak pada laporan laba rugi. Dan kerugian akibat penurunan nilai aset SDM dikelompokkan pada beban luar biasa. Untuk data kualitatif diungkapkan secara ringkas, jelas dan sistematis dalam catatan atas laporan keuangan.

### 2.2.7 Kinerja Keuangan

Untuk dapat memperoleh gambaran tentang perkembangan finansial suatu perusahaan, perlu mengadakan analisa atau interpretasi terhadap data finansial dari perusahaan bersangkutan, dimana data finansial itu tercermin didalam laporan keuangan. Ukuran yang sering digunakan dalam analisa finansial adalah ratio.

Suatu rasio mengekspresikan hubungan matematis antara suatu kuantitas dengan kuantitas lainnya. Analisis rasio mengekspresikan hubungan di antara data-data laporan keuangan. Hubungan ini diekspresikan dalam istilah presentasi, tingkat, atau proporsi sederhana. Menurut Simamora (2009) menyatakan bahwa analisis rasio adalah metode analisis untuk mengetahui hubungan dari pos-pos tertentu dalam neraca atau laporan rugi laba secara individu atau kombinasi dari kedua laporan tersebut.”

Analisis rasio keuangan bertujuan untuk:

- a. Untuk mengetahui lebih dalam perkembangan dan kondisi keuangan perusahaan.
- b. Untuk mengetahui cara pengelolaan dana perusahaan.
- c. Untuk mengetahui perubahan dan perkembangan masing-masing pos dalam Neraca dan Laporan laba rugi.

Adapun rasio-rasio keuangan tersebut adalah sebagai berikut:

1. Rasio Likuiditas

Merupakan rasio yang menggambarkan kemampuan perusahaan dalam memenuhi kewajiban jangka pendek. Rasio ini membandingkan kewajiban jangka pendek dengan sumber daya jangka pendek (atau lancar) yang tersedia

untuk memenuhi kewajiban tersebut. Dari rasio ini banyak pandangan ke dalam yang bisa didapatkan mengenai kompetensi keuangan saat ini perusahaan dan kemampuan perusahaan untuk tetap kompeten jika terjadi masalah. (Horne, 2005;206)

## 2. Rasio Solvabilitas (*Leverage Ratio*)

Rasio Solvabilitas adalah sebuah indikasi sejauh mana perusahaan menggunakan dana pihak luar untuk membeli aset. *Leverage* adalah pinjaman sehingga suatu perusahaan dapat membeli lebih banyak aset dibandingkan dengan yang disediakan pemegang saham melalui investasi mereka (Stice, 2005;786).

## 3. Rasio Profitabilitas

Merupakan rasio untuk menilai kemampuan perusahaan dalam mencari keuntungan. Rasio ini terdiri atas dua jenis rasio yang menunjukkan profitabilitas dalam kaitannya dengan penjualan dan dengan investasi. Rasio-rasio tersebut akan menunjukkan efektivitas operasional keseluruhan perusahaan. (Horne, 2005;206)

## 4. Rasio Aktivitas

Merupakan rasio yang digunakan untuk mengukur efektivitas perusahaan dalam menggunakan aset yang dimilikinya. (Horne, 2005;212)

Dalam penelitian ini menggunakan Rasio Profitabilitas karena menunjukkan kemampuan perusahaan dalam mencari keuntungan berdasarkan penjualan, aset dan modal yang dimilikinya. Rasio profitabilitas dalam kaitannya dengan penjualan adalah *Net Profit Margin (NPM)* dan profitabilitas dalam

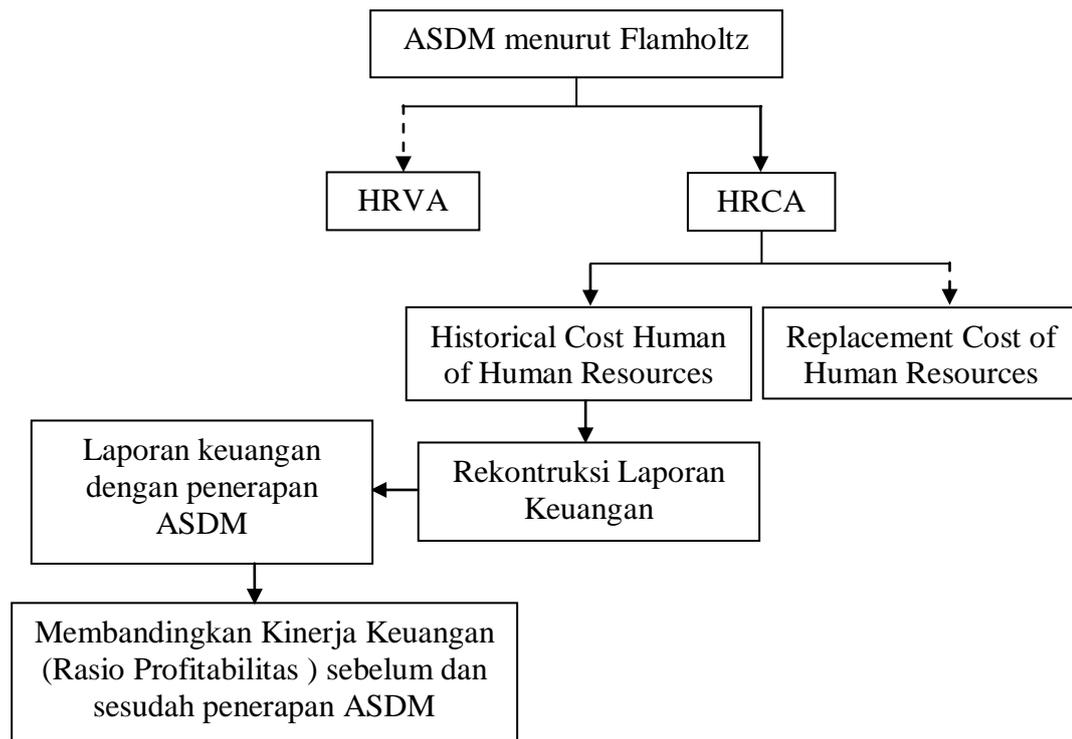
kaitannya dengan investasi adalah *Return On Asset (ROA)*, dan *Return On Equity (ROE)*.

### **2.3. Rerangka Konseptual**

*Human Resources Cost Accounting (HRCA)* merupakan pengukuran dan pelaporan biaya yang timbul untuk pencarian, pengembangan, dan penggantian tenaga sebagai sumber daya organisasi. Terdapat dua metode pengukuran yang dapat digunakan yaitu *Historical Cost Human Of Human Resources* dan *Replacement Cost Human Of Human Resources*.

Penelitian ini menggunakan *historical cost human of human resources* atau metode biaya historis yaitu sumber-sumber yang telah dikeluarkan dalam rangka memperoleh dan mengembangkan tenaga kerja sehingga dalam hal ini akan mencakup biaya yang biasanya meliputi *recruitment cost, selection cost, hiring cost, placing cost, training cost, developing cost*.

Penggunaan metode biaya historis atau *historical cost human of human resources* dalam menerapkan akuntansi sumber daya manusia karena konsisten dengan konsep akuntansi konvensional sehingga dapat memudahkan penyusunan laporan keuangan yang nantinya akan dibandingkan antara laporan keuangan sebelum dan sesudah diterapkan akuntansi sumber daya manusia. Selain itu, dapat memperlihatkan perbedaan kinerja keuangan terutama rasio profitabilitas perusahaan (*Net Profit Margin, Return On Asset* dan *Return On Equity*) sebelum dan sesudah diterapkan akuntansi sumber daya manusia.



**Gambar 2.1**  
**Rerangka konseptual**

Keterangan:

-----> : tidak diteliti

————> : yang diteliti

#### 2.4. Proposisi

Berdasarkan landasan teori dan rerangka konseptual yang dikemukakan di atas,

maka peneliti mengemukakan suatu proposisi yakni:

"Rekontruksi laporan keuangan dengan menerapkan akuntansi sumber daya manusia dapat meningkatkan kualitas informasi pada laporan keuangan salah satunya akan memiliki nilai lebih dibandingkan sebelum diterapkannya akuntansi sumber daya manusia bila diukur dengan metode biaya historis pada aset sumber daya manusia"