BAB 15

Akuntansi Sumber Daya Manusia

A. Pengantar

Dari berbagai pernyataan manajer, eksekutif kita selalu mendengar bahwa aset yang paling berharga dalam perusahaan adalah Sumber Daya Manusia (SDM) khususnya *intellectual capital*-nya. Dan memang kalau kita jujur, dalam perusahaan itu perkiraan kas, aktiva tetap, aktiva berwujud dan tidak berwujud nonmanusia lainnya itu sebenarnya dikendalikan oleh manusia. Tanpa manusia, sumber daya perusahaan itu tidak akan bisa menghasilkan laba atau menambah nilai sendiri. Manusialah yang mengelola suatu perusahaan dan manusialah yang menciptakan nilai tambah itu. Diluar manusia adalah aktiva pasif yang tidak bisa berbuat apa-apa tanpa intervensi kebijakan manusia.

Manusia yang berbeda mengelola suatu aset atau sekumpulan aset yang sama bisa menghasilkan nilai tambah yang berbeda. Atau dengan kata lain manusia itu khususnya kemampuannya, kebijaksanaannya atau daya intelektual memiliki arti penting dan memiliki peranan yang sangat besar dalam mengelola suatu perusahaan. Akan tetapi, sayangnya dalam laporan keuangan suatu perusahaan kita jarang melihat ada nilai dari SDM itu dalam laporan keuangan baik dineraca maupun dilaporan laba rugi. Kalaupun ada dalam laporan keuangan hanya dalam pos biaya gaji atau biaya pelatihan, pendidikan. Semua biaya yang dikeluarkan untuk SDM itu dianggap sebagai biaya operasional (*revenue expenditure, expence approach*) bukan pengeluaran modal atau *(capital expenditure).*

Karena semakin derasnya desakan pentingnya diukur nilai SDM dan semakin banyak perusahaan yang mengandalkan *Intellectual Capital* (komputer, sepakbola) ini, beberapa upaya untuk mengukur, melaporkan nilai SDM ini dalam laporan keuangan semakin banyak. Dalam bab ini kita akan mencoba membahas pengertian dan perkembangan akuntansi SDM ini. Bidang lain yang juga relevan

dengan *Human Resource Accounting* ini adalah *employee Reporting* dan *Value Added Reporting.*

B. Definisi

The Committe on Human Resources Accounting dan AAA (Belkaoui, 1985) mendefinisikan ASDM sebagai berikut.

> Proses mengidentifikasikan dan mengukur data tentang sumber daya manusia dan menyampaikan informasi ini kepada mereka yang berkepentingan.

Ada tiga fungsinya, yaitu: (1) sebagai kerangka kerja untuk membantu pengambilan keputusan di dalam SDM; (2) memberikan informasi kuantitatif tentang biaya dan nilai SDM sebagai unsur organisasi; dan (3) memotivasi manajer mengadopsi informasi SDM dalam pengambilan keputusan yang menyangkut orang.

Belkaoui (1995) mengidentifikasikan akuntansi SDM sebagai suatu proses mengidentifikasi, mengukur data tentang SDM dan mengomunikasikan informasi ini kepada pihak yang berkepentingan. Dari definisi ini terdapat tiga tujuan akuntansi sumber daya manusia, yaitu:

1. Mengidentifikasikan nilai sumber daya manusia;
2. Mengukur biaya dan nilai manusia yang berkontribusikan kepada perusahaan;
3. Mengkaji pengaruh pemahaman informasi ini dan dampaknya pada perilaku manusia.

Akuntansi SDM mencoba mencatat pengeluaran untuk sumber daya manusia sebagai investasi atau aktiva bukan sebagai biaya (terkecuali pengeluaran minor tertentu yang dikelompokkan langsung sebagai biaya). Pengeluaran yang dicatat sebagai investasi pengeluaran rekrutmen, *biring*, formal dan *informal training,* orientasi, pengembangan, dan lain sebagainya. Jumlah investasi ini dikapitalisasi dan akan diamortisasi secara periodik menurut taksiran *tenure* dari staf yang bersangkutan. Dalam hal ada pengunduran dari staf dicatat sebagai kerugian.

Kemudian, dari berbagai isu yang menyangkut akuntansi sumber daya ini beliau berpendapat:

1. Mengapitalisasi biaya sumber daya manusia lebih valid daripada membiayakannya;
2. Informasi mengenai sumber daya manusia ini tampaknya sangat relevan bagi proses pengambilan keputusan, baik untuk pihak eksternal maupun internal.
3. Akuntansi sumber daya manusia ini menunjukkan pengakuan secara eksplisit bahwa manusia adalah sumber daya organisasi dan merupakan bagian yang tidak dapat terpisahkan dari sumber daya lainnya.

Tujuan akuntansi sumber daya manusia (ASDM) ini adalah memberikan informasi tentang sumber daya manusia dalam suatu perusahaan yang berguna bagi pengambilan keputusan. Secara umum fungsi ASDM ini adalah sebagai berikut.

1. Untuk melengkapi informasi tentang nilai SDM untuk digunakan dalam proses pengambilan keputusan tentang perolehan, alokasi, pengembangan, pemeliharaan SDM agar tercapai efektivitas tujuan organisasi.
2. Untuk memberikan informasi kepada manajer personalia agar dia dapat secara efektif memonitor dan menggunakan SDM.
3. Memberikan indikator dalam pengawasan aktiva. Misalnya apakah aktiva ini dipertahankan; dijual atau dinaikkan; berapakah nilainya; apakah nilai sumber daya ini berkurang atau naik selama satu periode tertentu ?
4. Membantu pengembangan prinsip manajemen dengan menjelaskan akibat keuangan dari berbagai praktik ASDM.

Dipihak lain, Belkaouni (1995) mengemukakan beberapa argumen yang mendukung keberadaan ASDM ini sebagai berikut.

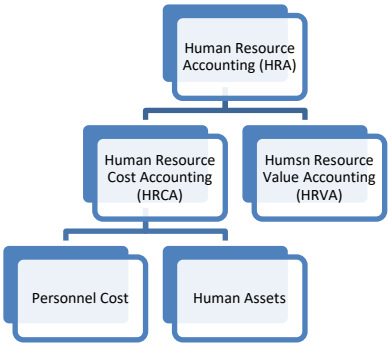
1. Untuk bisa memenangkan strategi persaingan yang semakin tajam karena dengan adanya ASDM ini manajemen memiliki informasi yang lengkap, akurat dan relevan tentang SDM sehingga manajemen SDM lebih baik.
2. Dalam gelombang ketiga sebagaimana yang dikemukakan oleh Alvin Toffler akuntansi SDM ini sangat berperan. Alvin Toffler mengemukakan ada tiga gelombang perkembangan dunia, gelombang pertama ekonomi didominasi dan

digerakkan sektor pertanian dan pertambangan; gelombang kedua ekonomi digerakkan oleh sektor industri dengan upah buruh yang murah; sedangkan gelombang ketiga ditandai dengan *knowledge work* atau *knowledge* badan ekonomi dimana ekonomi digerakkan oleh ilmu pengetahuan dan teknologi. Pada era ini dibutuhkan manajemen yang sangat tepat untuk SDM itu, jika tidak bisa merugikan perusahaan. Oleh karenanya maka ASDM sangat dibutuhkan.

3. Konflik antar pemilik modal dan buruh. Dalam situasi dimana konflik antara pemilik modal dan buruh maka sering yang terjadi adalah akuntansi partisan yang disebut juga *Pertisan Accounting* atau *Adversary Accounting*. *Adversary Accounting* ini adalah metode pencatatan akuntansi yang mementingkan pihak sendiri umumnya pemilik modal sehingga pihak lain merasa dirugikan sehingga muncul lagi konflik. Situasi inilah yang memunculkan *employee reporting*, *human recourcess accounting* dan *value added reporting*. Dengan adanya ASDM ini maka diharapkan dapat diharmonisasikan.

4. Mendukung *empowerment* process. ASDM ini dapat mendukung *empowerment process* yaitu suatu proses meningkatkan perasaan percaya diri di antara anggota organisasi melalui identifikasi keadaan yang menimbulkan ketidakberdayaan dan dengan menghilangkan ketidakberdayaan ini oleh praktik organisasi formal dan teknik informasi yang efektif. ASDM akan sangat membantu melaksanakan memberikan informasi dalam *empowerment process* ini.

Sumber daya manusia sangat berbeda dengan aktiva perusahaan yang lainnya, dimana ia memiliki kemampuan fisik dan kemampuan untuk menghasilkan keuangan perusahaan. Secara skematis Flamholtz (1974) menemukan elemen sumber daya manusia sebagai berikut:



Manajemen akuntansi Sumber Daya Manusia menurut Flamholtz (1974:11) terdiri dari:

1. Akuisisi Sumber Daya Manusia
2. Pengembangan Sumber Daya Manusia
3. Kebijaksanaan Akuisisi dan Pengembangan Sumber Daya Manusia
4. Alokasi Sumber Daya Manusia
5. Konservasi Sumber Daya Manusia
6. Penggunaan Sumber Daya Manusia
7. Penilaian dan Pemberian Penghargaan kepada Sumber Daya Manusia
8. Keseluruhan Fungsi Sumber Daya Manusia itu.

C. Manajemen Akuntansi Sumber Daya Manusia

Tujuan utama akuntansi sumber daya manusia untuk membantu para manajer perusahaan dalam mengukur tingkat efektivitas dan efisiensi sumber daya manusia. Hal ini semakin penting terutama dalam dunia bisnis yang semakin kompetitif sehingga diperlukan *management strategy* yang tepat dalam mengelola SDM ini. Untuk mengelola SDM secara baik, diperlukan informasi tentang SDM yang akurat dan relevan. Akuntansi SDM memberikan informasi kuantitatif maupun kualitatif kepada manajemen mengenai pemenuhan, pengembangan, pengalokasian, kapitalisasi, evaluasi dan penghargaan atas sumber daya manusia. Dalam kaitan inilah diperlukan pengukuran mengenai biaya dan nilai sumber daya manusia.

Akuntansi konvensional yang selama ini menilai semua pengeluaran yang berkaitan dengan investasi sumber daya manusia diakui sebagai biaya dan bukan aset. Penilaian ini mengakibatkan informasi keuangan yang berguna bagi pemakaian laporan keuangan untuk pengambilan keputusan menjadi terdistorsi. Khususnya pengukuran pada *Return on Investment* (ROI) perusahaan (Flamholtz, 197:21). Adanya *under estimate* pada nilai aktiva karena sumber daya manusia diakui sebagai beban perusahaan yang artinya bahwa beban merupakan semua pengeluaran perusahaan untuk aktiva manusia dibiayakan dalam periode terjadi atau berjalan. Banyak pengeluaran yang tidak diperhitungkan dalam investasi

walaupun pengeluaran tersebut memberikan kontribusi laba dimasa yang akan datang. Kondisisi ini diperparah dengan menitik beratkan pada laba jangka pendek sehingga mengabaikan pengembangan kualitas karyawan, *interpersonal relationship* dimana manusia dianggap sebagai benda mekanis yang harus memenuhi target perusahaan jangka pendek. Dengan demikian, berdampak pada nilai perusahaan itu sendiri dan sangat memengaruhi keputusan manajemen maupun investor.

Ada dua alasan utama untuk memperlakukan investasi sumber daya manusia sebagai aktiva dalam laporan keuangan perusahaan, yaitu:

1. Investor sekarang dan investor yang akan datang *(potential investor)* memerlukan informasi untuk menentukan nilai dari suatu perusahaan
2. Investasi sumber daya manusia memenuhi kriteria untuk diperlakukan sebagai aktiva. Sumberdaya manusia memberikan jasa sekarang dan masa yang akan datang yang tidak dimiliki oleh mesin dan aktiva yang lain.

D. Perkembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Menurut Flamholtz, ada lima tahap perkembangan akuntansi sumber daya manusia, yaitu sebagai berikut.

1. Tahap Pertama (1960-1966)

Awal perkembangan akuntansi sumber daya manusia bermula dari semakin berkembangnya teori akuntansi itu sendiri, selain itu juga dipengaruhi oleh perkembangan model organisasi, model dan gaya manajerial didalam organisasi, keperluan atas informasi sumber daya manusia dan perkembangan teori ekonomi mengenai modal, manusia, perhatian ahli jiwa organisasional terhadap efektivitas kepemimpinan, perspektif sumber daya manusia serta perhatian terhadap sumber daya manusia sebagai komponen dan *goodwill* bagi perusahaan.

2. Tahap Kedua (1966-1971)

Periode ini merupakan waktu dimana telah banyak dilakukan riset akademik dari beberapa model dan teori mengenai akuntansi sumber daya manusia untuk menilai validitas model dan teori serta pengukuran terhadap biaya sumber daya manusia. Salah satu teori yang dikembangkan adalah teori biaya sumber daya manusia penggunaan sekarang dan potensial. Tujuan yang diharapkan dari biaya sumber daya manusia sebagai alat didalam mengatur kinerja perusahaan dan berguna bagi pemakai eksternal dari laporan perusahaan. Roger Harmanson merupakan salah satu peneliti dalam studi akuntansi sumber daya manusia pada tahap kedua ini. Study yang dikembangkannya adalah bagaimana mengukur nilai aktiva manusia sebagai salah satu unsur *goodwill* perusahaan pada masa produktif atau manusia dipekerjakan. Serangkaian proyek yang didesain untuk mengembangkan konsep-konsep dan metode akuntansi sumber daya manusia dilakukan oleh Rensis Likert,R.Lee Brummet, William C.Pyle, dan Erik G.Flamholtz di awal 1967.

3. Tahap Ketiga (1971-1976)

Tahap ini mengalami kemajuan dalam riset akuntansi sumber daya manusia, tidak hanya ada dilakukan oleh belahan dunia barat dan Australia tetapi juga oleh kawasan Timur yang diawali oleh Jepang. Ciri yang menonjol dalam fase perkembangan akuntansi sumber daya manusia ini lebih teraplikasikan dan dilakukan oleh organisasi wirausaha yang relatif masih kecil. Dalam dunia akademik hasil riset yang telah dilakukan dipublikasikan dan dapat dipertimbangkan, aktivitas seminar dan dibentuknya Komite Akuntansi Sumber Daya oleh American Accounting Association pada tahun 1971-1972 dan 1972-1973.

4. Tahap keempat (1976-1980)

Banyak kalangan yang menilai bahwa akuntansi sumber daya manusia merupakan suatu hal yang utopis atau suatu stori yang sulit untuk diaplikasikan pada dunia usaha. Gambling dalam bukunya *Accounting for Human Factor* menyebutkan bahwa adlah tidak mungkin untuk memasukkan sumber daya manusia kedalam

neraca seperti aset yang lain. Ia juga berpendapat bahwa kapitalisasi atas biaya rekrut dan pelatihan termasuk dalam masalah pengalokasian *overhead.*

Dari pesimistis beberapa pemikir ini, pengembangan riset akuntansi sumber daya manusia mengalami titik kemunduran. Beberapa alasan yang mengakibatkan stagnasi riset adalah kebanyakan riset pendahuluan yang relatif mudah telah diselesaikan, riset sisa yang diperlukan untuk mengembangkan akuntansi sumber daya manusia relatif rumit, kurangnya lahan atau organisasi yang memberikan pelayanan sebagai tempat riset untuk studi riset lapangan, biaya riset yang relatif besar sedangkan hasil dan manfaat dari penelitian kurang pasti.

5. Tahap Kelima (1980-sekarang)

Walaupun pada tahap sebelumnya perkembangan akuntansi sumber daya manusia mengalami kemunduran, tidak berarti bahwa penelitian yang dilakukan berhenti begitu saja. Sejak tahun 1980 terjadi peningkatan peneliian pada studi akuntansi sumber daya manusia. Hal ini disebabkan oleh bergesernya paradigma ekonomi Amerika dari ekonomi industrial menjadi jasa yang berteknologi tinggi, yaitu tidak lain dan tidak bukan adalah kualitas kritis dan adaptif sumber daya manusia yang tinggi. Peningkatan ini tidak terlepas pula dari unsur politis persaingan terbuka antara dunia akademik dan usaha Amerika dan Jepang. Dimana Jepang di dalam pengelolaan sumber daya manusia sebagai aset dan membangun loyalitas karyawan terhadap perusahaan sehingga berpengaruh pada meningkatnya produktivitas karyawan perusahaan. Dalam Masyarakat Jepang seorang insinyur akan lebih bangga dengan status insinyur PT X, daripada kebanggaan status sosial pendidikannya.

Sackman, Flamholtz, dan Lombardi (1989) mengemukakan tiga fase berikut ini.

1. *Fase 1 Pengembangan dan Validasi (1963-1976)*

Dalam fase ini muncul beberapa model pengukuran ASDM mulai dari *Original Cost, Replacement Cost* dan *Opportunity Cost*. Selengkapnya beberapa model yang muncul dalam literatur adalah sebagai berikut.

a. Sosial Psychology Indicator

b. Human Organization Effectiveness

c. *Stochastic Reward Valuation Method*

d. *Certainty Equivalent Net Benefit*

e. *Behavioral Economic Outcomes*

f. *Unpurchased Goodwill Method*

g. *Adjusted Present Value Method*

h. *Discounted Earning*

i. *Discounted wages Flows*

j. *Markov Process*

k. *Economic Value*

2. *Fase II Penerapan Organisasi (1966-sekarang)*

Fase ini dibagi tiga, yaitu sebagai berikut.

a. Fase generasi ASDM Pertama (1966-1976). Dalam fase ini ada dua sistem
   1. *Human Resources Cost System* terdiri dari *Original Cost, Replacement Cost, Opportunity Cost Positional Replacement Cost*
   2. *Human Recources Value System* terdiri dari *Positional Value, Present Value* dari Gaji Masa Depan*, Monetary Value Benefit Potential*

b. Fase kedua (1977-1985) terdiri dari:
   1. *HR Cost System* yang terdiri dari *Replacement Cost* dan *Opportunity Cost*
   2. *HR Value System* yang terdiri dari *Stochatic Rewards Valuation Model* dan *Monetary Value Benefit Potential.*

c. *Fase III Pengkajian melalui Riset Empiris (1972-sekarang)*

Dalam tahap ini riset difokuskan pada dampak ASDM ini terdapat pengambilan keputusan. Dalam tahap ini beberapa jenis informasi yang diungkapkan dalam informasi ASDM adalah:

1. Informasi moneter
2. Informasi nonmoneter
3. Kombinasi antara moneter dan nonmoneter

Dalam konteks ini, ada tiga kemungkinan, yaitu *intra organization, extra organization*, dan *evaluee's behavior and attitudes.*

E. Pengukuran Nilai SDM

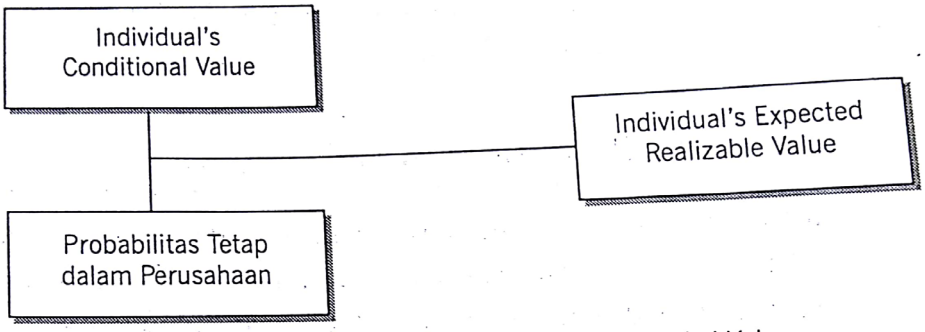
Memang faktor yang paling sulit dari isu ini adalah masalah bagaimana menilai sumber daya manusia itu secara kuantitatif jika diakui bahwa sumber daya manusia itu merupakan aset perusahaan. Dan sampai saat ini profesi akuntan atau *General Accepted Accounting Standart* belum sepakat untuk memasukkan sumber daya ini sebagai pos *On Balence Sheet*. Namun sebenarnya konsep menilai SDM ini dapat diambil dari *General Economic Value Theory*. Sebagaimana aktiva fisik, individu atau grub dapat memberikan nilai yaitu kemampuan mereka untuk memberikan jasa ekonomi dimasa yang akan datang. Namun, kalau dipakai definisi aset yang berlaku saat ini dalam akuntansi, aset seperti ini dinilai tidak dapat digolongkan sebagai aset karena perusahaan tidak dapat mengontrol pada pemiliknya. Untuk ini dikenal *human resources value theory*. Dalam hal ini dikenal dua teori, yaitu.

1. *Flamholtz's Theory*
2. *Likert and Bowers Theory*

Teori Flamholtz

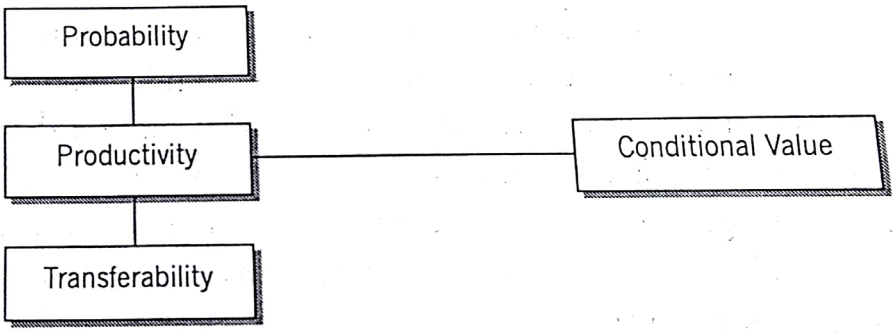
Dalam model Flamholtz disebutkan bahwa untuk mengukur nilai individu maka dapat dilihat dari interaksi dua variabel: *(1) the individual's conditional value dan (2) the probability that the individual will maintain membership in the organization. Conditional value* adalah jumlah yang secara potensial dapat direalisasikan dari jasa seorang yang diukur dari *productivity, transferability*, dan *promotability.* Pengertian masing-masing adalah sebagai berikut.

Productivity disebut juga prestasi *(performance)* menyangkut suatu set jasa dari seorang individu yang diharapkan diberikannya sewaktu dia menjabat posisinya yang sekarang. *Transferability* adalah satu set jasa seorang individu yang diharapkan diberikannya jika dia dipindahkan keposisi lain yang diharapkannya jika dia dipindahkan keposisi lain yang ditawarkan pada posisi yang sama, tetapi jalur promosi yang berbeda. Sedangkan *promotability* merupakan suatu aset jasa seorang individu yang diharapkan diberikannya jika dan ketika dia menduduki posisi yang lebih tinggi dalam jalur promosi yang sama atau berbeda. Hal ini dapat dilihat dari gambar sebagai berikut.



Gambar 15.1 *Komponen Penentu Expected Realizabel Value*

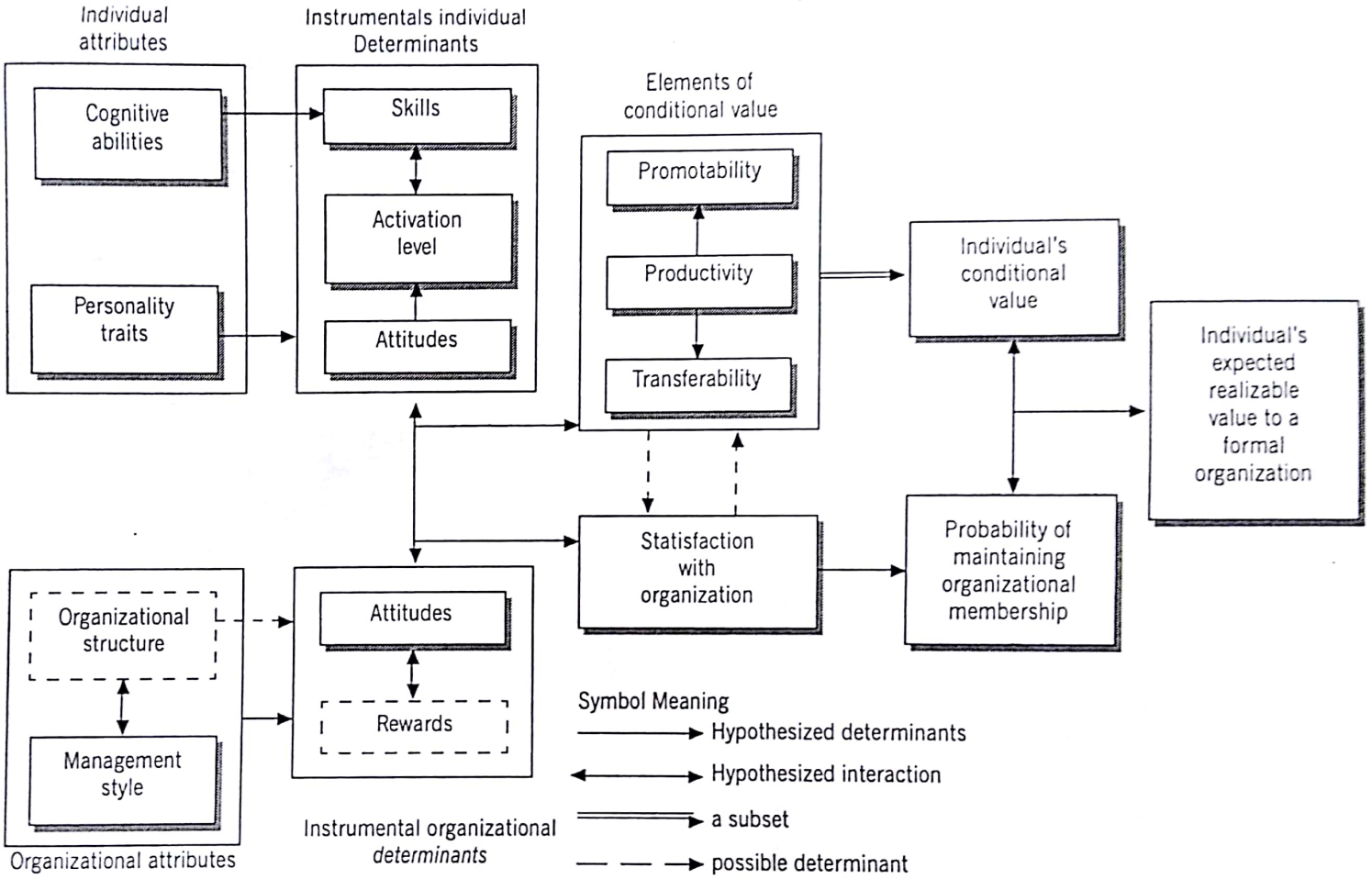
Sedangkan elemen dari *Conditional Value* itu adalah sebagai berikut.



Gambar 15.2 *Komponen Penentu Conditional Value*

Variabel kedua beberapa lama seseorang berada dalam suatu organisasi sangat tergantung pada tingkat kepuasan kerja seorang.

Modal ini setelah dites secara empiris menghasilkan model baru yang telah direvisis sebagai berikut.



Sumber: Eric G. Flamholtz, *Assessing the Validity of a Theory of Human Resource Value: a Field Study. Journal of Accounting Research*, Empirical Research in Accounting: Selected Studies (1972): 257. Reprinted with permission.

Model ini dapat dijelaskan oleh Committe on Human Resourcess Accounting (1973) sebagai berikut setiap individu membawa atribut tertentu kedalam organisasi kemampuan memahami seperti inteligen, kepribadian untuk mencapai suatu prestasi. Atribut individual ini merupakan sumber dari determinan menentukan nilai yang berkaitan dengan kerja yang individual tidak bernilai bagi perusahaan secara abstrak; dia hanya bernilai jika dikaitkan dengan peranan atau posisi yang dapat diberikan atau secara potensial dapat dimanfaatkan. Atribut organisasi berupa struktur dan style manajemen menentukan peranan dan penghargaan yang tersedia didalam organisasi dan determinan organisasi ini berinteraksi dengan determinan individu untuk menghasilkan elemen *conditional value (productivity, tranferability, dan promotability)* dan juga kepuasan seorang terhadap organisasi. Kepuasan dan conditional value akan menghasilkan nilai realisasi individu dalam organisasi *(person's expected realizable value*).

Teori Likert dan Bower

Kalau Flamholtz mencoba menilai individu, Likert dan Bower menilai kelompok atau kemampuan produktif dari orang yang ada dalam organisasi dari suatu perusahaan atau unit yang ada didalamnya. Menurut Likert dan Bower ada tiga variabel yang saling berhubungan yang memengaruhi efektivitas SDM dalam suatu organisasi, yaitu:

1. *Causal*
2. *Intervening*
3. *End result*

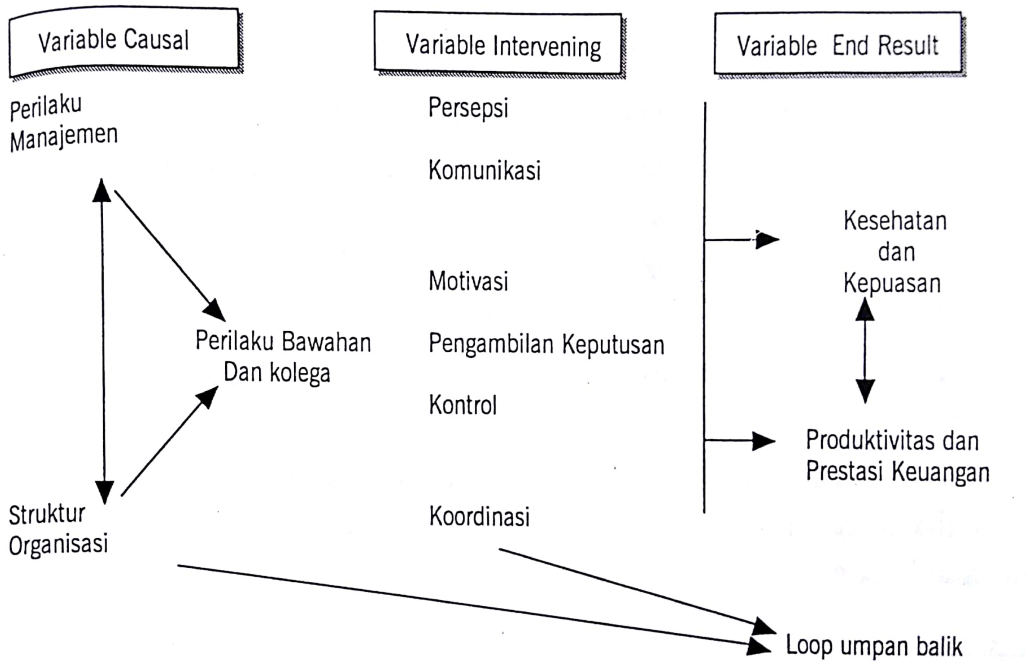
Variabel causal adalah variabel independen yang dapat secara langsung atau sengaja diubah oleh organisasi dan manajemennya yang seterusnya menentukan perkembangan dalam organisasi, tetapi hanya faktor-faktor yang dapat dikontrol olh organisasi dan manajemen. Faktor yang tidak dapat dikontrol seperti misalnya keadaan bisnis kendatipun merupakan variabel independen tetapi karena tidak dapat dikontrol tidak dianggap sebagai *variabel causal*. Termasuk disini struktur organisasi, kebijakan manajemen, divisi, strategi bisnis dan kepemimpinan, keahlian dan perilaku.

Variable interving menggambarkan keadaan internal, kesehatan dan kemampuan berprestasi dari organisasi seperti loyalitas, sikap, motivasi, prestasi, tujuan, dan persepsi seluruh anggotanya, dan kemampuan kelompok untuk melakukan tindakan bersama yang efektif.

Variable end result adalah variabel dependen yang menggambarkan hasil yang dicapai oleh organisasi seperti produktivitas, biaya, kerugian karena rusak, pertumbuhan, harga saham dan laba.

Model ini dapat dilihat dari gambar sebagai berikut.

Model ini dapat dilihat dari gambar sebagai berikut.



Gambar 15.3 *Model Pengukuran Likert dan Bower*
Sumber: Renis Likert dan David S Bower; *Organization Theory and Human Resource Accounting,* American Psychologist (June 1969).

Gambar 15.3 Model Pengukuran Likert dan Bower Sumber: Renis Likert dan David S Bower, Organization Theory and Human Resource Accounting.

American Psychologist (June 1969).

Model ini menyatakan bahwa variable causal memengaruhi tingkat variable intervening yang akan menghasilkan variable end result. Perilaku manajer, struktur organisasi seta perilaku manajer dan bawahan akan membentuk persepsi, komunikasi, motivasi, pengambilan keputusan, kontrol, koordinasi. Gabungan dari variable intervening itulah yang akan menghasilkan kesehatan, kepuasan, produktivitas serta prestasi keuangan perusahaan

Biaya SDM

Untuk menentukan biaya SDM maka telah dikemukakan berbagai teori dan model pengukuran biaya SDM ini. Kalau dikelompokkan, ada dua bagian besar, yaitu:

1. Human Resource Cost Model;

2. Human Resource Value Model

Jenis Biaya

Flamholtz mengidentifikasi dua nilai berikut ini.

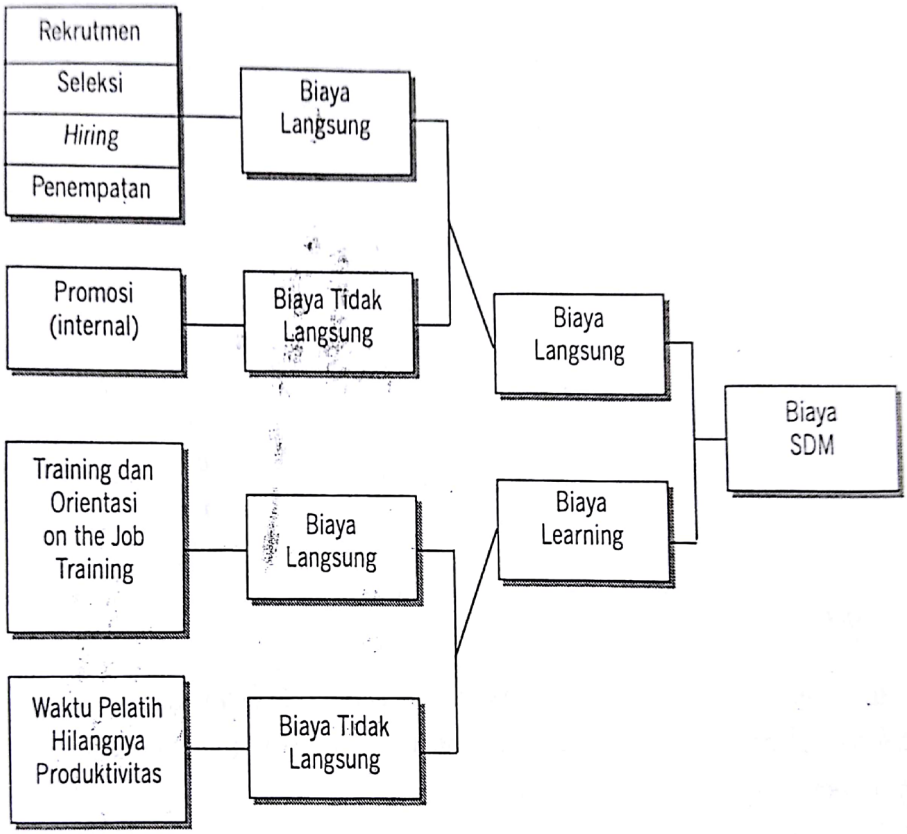
1. *Acquisition Cost*, yaitu semua pengorbanan yang harus dikeluarkan

untuk mendapatkan pejabat baru. Biaya langsung seperti biaya rekrutmen, biaya seleksi, hiring, dan penempatan. Biaya tidak langsung biaya promosi dari dalami perusahaan.

2. *Learning Cost*, yaitu biaya yang dikeluarkan untuk melatih pegawai sampai memiliki kualitas yang diharapkan untuk menduduki jabatan tersebut. Biaya langsung seperti *biaya training, orientasi, on the job training*. Sementara itu, biaya tidak langsung adalah kerugian yang ditimbulkan berkurangnya produktivitas selama pelatihan

Flamholtz menggambarkan model pengukuran biaya SDM awal sebagai berikut.

Dalam hal ini mengukur nilai sumber daya manusia ini para peneliti telah mencoba untuk merumuskan nilai sumber daya manusia dengan menggunakan lima model sebagai berikut.



Gambar 15.4 *Model untuk Mengukur Biaya Awal SDM*

Gambar 15.4 Model untuk Mengukur Biaya Awal SDM

1. The Historical Cost (Acquisition Cost) Model

Dalam metode ini nilai sumber daya manusia dihitung berdasarkan akumulasi biaya yang telah dikeluarkan untuk melakukan rekrut men, seleksi, biring, pelatihan, penempatan, dan pembinaan personalia yang bersangkutan. Akumulasi ini merupakan harga cost yang akan diamortisasikan selama masa kerja yang bersangkutan. Dengan demikian, perlakuannya sama seperti aktiva tetap lainnya. Menurut Flamholtz, biaya awal SDM itu terdiri dari acquisition cost, di mana termasuk di dalamnya biaya rekrutmen, seleksi, biaya wawancara dan penempatan. Sementara itu, learning cost, termasuk di dalamnya biaya training dan orientasi, on-the-job training, trainer's time, kerugian produktivitas selama masa training.

2. The Replacement Cost Model Dalam metode ini nilai sumber daya manusia diukur dengan menaksir berapa biaya yang akan dikeluarkan untuk mendapatkan pegawai yang sama. Atau dapat juga dihitung dengan menaksir berapa biaya yang

akan dikeluarkan untuk merekrut, menyeleksi, hiring, melatih, menempatkan, dan mengembangkan pegawai yang sama kualitasnya dengan yang ada sekarang.

3. The Opportunity Cost Model Dalam model yang dianjurkan oleh Hekimian dan Jones (Belkaoui, 1985) ini nilai sumber daya manusia diukur melalui proses penawaran yang bersifat kompetitif yang dilakukan secara intern dengan didasarkan pada konsep opportunity cost. Di sini investment center manager menawarkan pegawai yang dinilai langka sehingga hanya mereka yang menjadi dasar pengukuran. Dan di sinilah letak kelemahan model ini karena pemilihan atau kriteria langka ini dinilai bersifat subjektif dan diskriminatif.

Human Resource Model

1. Discounted Wage Flows Method

Lev dan Schwartz (Belkaoui, 1995) memberikan usul perhitungan nilai sumber daya manusia dengan melihat nilai kompensasinya di masa yang akan datang. Rumus menghitungnya diberikan sebagai berikut.

$$\sum_{t-r}^{T} \frac{I(t)}{(1+r)^{t-r}}$$

Vr = Nilai sumber daya manusia seseorang pada usia "r"

I(t) = Pendapatan yang bersangkutan sampai pensiun

r = Tingkat discount khusus untuk seseorang

T = Umur pensiun

2. Adjusted Discounted Future Wages Method

Dalam model yang dikemukakan oleh Hermanson (Belkaoui, 1995) ini dilakukan penyesuaian terhadap nilai kompensasi yang akan diterima pegawai. *Discounted* dari gaji yang akan datang disesuaikan dengan *efficiency factor* yang dimaksudkan untuk mengukur efektivitas relatif dari nilai sumber daya manusia sebuah perusahaan. *Efficiency factor* yang merupakan rasio *Return on Investment* (ROI) perusahaan tertentu dibandingkan dengan keseluruhan perusahaan dalam suatu ekonomi pada saat tertentu dihitung! dengan rumus sebagai berikut.

$$\text{Efficiency Ratio} = 5\frac{RF0}{RE0} + 4\frac{\text{RF1}}{RE1} + 3\frac{\text{RF2}}{RE2} + 2\frac{RF3}{RE3} + \frac{RF4}{RE4}$$

RF = Tingkat laba akuntansi atas aset yang dimiliki perusahaan pada

tahun ke-i

RE = Tingkat laba akuntansi atas aset yang dimiliki keseluruhan perusa

haan pada tahun ke-i

i = tahun (0-4)

Justifikasi rasio ini adalah untuk menunjukkan bahwa perbedaan kemampuan perusahaan mendapatkan laba disebabkan oleh perbedaan prestasi sumber daya manusia.

3. Present Monetary Value Method

$$A = \sum_{i=1}^{n} \int_{t}^{T} \frac{Gi(t)}{(1+r)^{\ t-T}}\,dt + \int_{t}^{T} \frac{X(t)}{(1+r)^{\ t-T}}\,dt \sum_{i=1}^{n} \int_{t}^{T} \frac{Ei(t)}{(1+r)^{\ t-T}}\,dt$$

A = Nilai SDM bagi suatu organisasi formal

N = Jumlah tenaga kerja yang dipekerjakan organisasi

t = Saat sekarang

T = Waktu yang paling sering pegawai meninggalkan organisasi

Gi(t) = Nilai jasa yang diberikan oleh seorang i pada waktu t kepada

organisasi

Ei(t) = Semua kompensasi langsung dan tidak langsung yang diberikan

kepada seseorang i pada waktu t oleh organisasi

X(t) = Nilai jasa seluruh individu yang saat ini dipekerjakan bersama kelebihan nilai jasa individu pada saat t

r = tingkat bunga *(time value of money)*

4. Discounted Future Value

Metode ini dikembangkan oleh Brummet, Flamholtz dan Pyle. Mereka menyarankan untuk meramalkan present value dari laba perusahaan pada tingkat rate of return yang normal dan mengalokasikan sebagian dari nilai ekonomis perusahaan sebagai SDM berdasarkan kontribusi relatif dari mereka.

5. Goodwill Methods

Metode ini dikembangkan oleh Hermanson. Dia menyarankan mendiskontokan kelebihan di atas normal *expected earning* berdasarkan perbandingan perusahaan dalam suatu sektor industri dan mengalokasikannya ke aktiva yang belum ada misalnya investasi dalam SDM. Gilbert juga mengusulkan hal yang sama di mana nilai *goodwill* dialokasikan ke aktiva SDM dan non-SDM berdasarkan rasionya terhadap total aktiva.

6. Economic Value Approach

Di sini digunakan penjabaran uang atas expected future services dari service levels dan service group suatu perusahaan. Tingkat gaji dan jabatan merupakan service level. Perbedaan tingkat prestasi menggambarkan service group.

Kalau P(Si) merupakan probabilitas seorang individu menduduki tiap keadaan dalam susunan *service* yang ada, maka:

Nilai *expected service output* = Jumlah produk dari jumlah jasa yang diharapkan diperoleh dari setiap kemungkinan *service x expected* probabilitas terjadi.

Probabilitas ini bisa probabilitas yang lalu yang diperoleh dari perhitungan aktuaris atau probabilitas berdasarkan pertimbangan pribadi.

F. Metode Nonmoneter

Di samping ukuran moneter (unit uang) di atas, sebenarnya ada metode lain untuk mengukur sumber daya manusia dengan menggunakan nonmoneter (*score*, *ranking*, dan lain-lain). Metode ini bisa juga digunakan untuk menilai SDM. Beberapa metode menilai SDM dengan teknik nonmoneter adalah sebagai berikut.

1. Mendaftar keahlian dan kemampuan seseorang. Di sini setiap orang dibuat buku, file atau personal record-nya yang berisi tentang keahliannya, pengalamannya, pendidikan, jabatan yang sudah pernah, pengalaman, dan lain-lain.

2.Pembuatan rating atau ranking atas prestasi seseorang. Dalam menilai prestasi seseorang bisa menggunakan rating, ranking checklist. Hal yang dinilai bisa tingkat pendidikan, tenure atau pengalaman, dan sebagainya.

3. Penilaian terhadap potensi seseorang. Di sini diukur kemungkinan potensi seseorang jika dipromosikan atau dipindahkan sehingga tahu potensinya jika diberikan tugas baru.

4.Pengukuran sikap.

Umumnya di sini digunakan untuk mengetahui informasi mengenai tendensi seseorang untuk menyatakan perasaannya tentang suatu objek. Misalnya ditanya sikapnya terhadap pekerjaan, gaji, kualitas, dan lain-lain. Bisa menggunakan skala misalnya: (1) sangat setuju; (2) setuju; (3) tidak tahu; (4)) tidak setuju (5) sangat tidak setuju.

5.*Subjectived Expected Utility.*

Di sini digabungkan antara nilai subjektif seseorang dan tingkat keyakinan seseorang akan kemungkinan terjadinya suatu kejadian. Metode *psychophysical* dikembangkan untuk mengukur utilitas dan *probability* subjektif dengan menggunakan skala besaran (*magnitude*) subjektif. Bisa juga melakukan perbandingan pasangan, *rating*, dan taksiran *magnitude.*

6.Model Likert-Bowers

Model terakhir ini berupaya mengukur variabel yang menentukan efektivitas SDM dalam suatu organisasi. Kuesioner berdasarkan model teori *survey organizations* didesain untuk mengukur "iklim organisasi." Hasil kuesioner ini dapat dijadikan sebagai dasar dalam membantu mengukur nilai sumber daya manusia dengan menggambarkan persepsi karyawan tentang atmosfer kerja di suatu perusahaan. Kemudian digabungkan pendekatan perilaku dan ekonomi maka lahirlah nilai SDM. Salah satu contoh diberikan oleh Myers dan Flowers. Mereka membuat *dollarized attitudes*. Mereka mengonversi angka sikap ke dalam indikator keuangan atas investasi gaji yang diukur dari laba,*break even*, atau defisit. Untuk memasukkan perilaku dalam penilaian organisasi ini diperlukan tiga kriteria berikut ini.

1. Perilaku harus didefinisikan sehingga secara signifikan dipengaruhi

oleh struktur kerja.

2. Perilaku harus dapat diukur dan dikonversikan ke biaya signifikan

kepada organisasi.

3.Ukuran dan biaya untuk masing-masing perilaku harus *mutually exclusive*

Contoh: Berikut ini disajikan contoh penggunaan *dollarized attitude* sebagai berikut.

no	nama	Gaji/thn ($)	grade	Masa jabatan	Rata sikap	Skor sikap	Rata-rata skor sikap
1	John doe	14.000	28	5	5	1.05	5.25
2	Mary brown	7.000	57	11	5	1.12	5.60
3	Harry smith	9.000	12	22	7	1.21	8.47
4	Bill jones	6.500	72	3	3	1.26	3.78
5	Jim johnson	18.500	30	4	6	1.25	6.90
		55.000			26		30.00

Indeks Sikap = Rata-rata Skor Sikap = $\frac{30}{26} = 1.15$

Rata-rata Sikap

Dollarized Attitude = Indeks Sikap (Gaji per tahun)

= 1.15 (55.000) = $ 63.250

Laba Grup = $63.250 - $ 55.000 = $ 8.250,-

Laba per orang = $ 8.250/5 = $ 1.650,-

Berubah skor maka bisa merupakan laba.

1. Replacement Cost of Human Resource

a. *Positional Replacement Cost*

b. Personal Replacement Cost

c. The Opportunity Human Resource Model

d. The Compensation Model

2.Human Resource Value Accounting

Secara umum terdapat model nilai sumber daya manusia yang masingmasing dirumuskan oleh Flamholtz dan Likert and Bowers. Dalam menentukan nilai sumber daya manusia Flamholtz lebih cenderung memberikan penilaian pada sisi individual, di mana dikelompokkan menjadi dua variabel, yaitu *expected conditional value dan probability* manusia untuk tetap menjadi anggota atau staf perusahaan (probabi litas loyalitas karyawan). Sedangkan Likert dan Bowers menjelaskan model nilai sumber daya manusia secara berkelompok (*determinant of group value).*

G. Contoh Pelaporan Sumber Daya Manusia

Studi Kasus Penggunaan Historical Model dalam ASDM

Pada tahun 1966 R.G Barry Company menerapkan ASDM dengan model Historical Cost. Barry adalah perusahaan TBK di American Stock Exchange memiliki 1700 karyawan omzet pada tahun 1971 mencapai $ 43 Juta. Adapun motivasi mereka untuk menerapkan ASDM adalah karena mereka ini adalah perusahaan *labor intensive*, sesuai dengan filosofi manajemennya. Barry memiliki lima variabel untuk menilai prestasi, yaitu laba, solvensi, reorsis fisik, SDM, dan kesetiaan langganan. Untuk yang kedua terakhir manajemen tidak memiliki indikator objektif. Mulanya penerapan ASDM ini hanya atas 100 orang terapi kemudian melibatkan semua karyawan. Sistem ini dimaksudkan untuk:

1. memberikan informasi yang dibutuhkan untuk membantu pengam

bilan keputusan yang menyangkut SDM;

2. memberikan umpan balik atas prestasi SDM dalam manajemen SDM;

3. memberikan gambaran berapa investasi dalam SDM dalam laporan

keuangan yarig akan disajikan kepada umum.

Dalam pengukuran ini dikembangkan sistem sebagai berikut.

1. Jumlah biaya perusahaan digolongkan dua komponen, yaitu biaya SDM

dan biaya lainnya.

2. Biaya SDM ini dipisahkan menjadi unsur aktiva dan biaya.

3. Aktiva SDM kemudian dikelompokkan menjadi tujuh kategori biaya

fungsional.

4. Biaya fungsional ini ditelusuri ke masing-masing individu.

5. Investasi dalam aktiva SDM ini disusutkan selama taksiran periode

penggunaannya kecuali, biaya rekrutmen yang disusurkan selama pegawai tersebut bekerja dalam perusahaan. Sedangkan biaya training dan pengembangan disusutkan selama periode penggunaannya yang! biasanya lebih kecil dari masa jabatan pegawai tersebut.

Kerugian Aktiva SDM bisa terjadi jika SDM-nya mengalami kemunduran kesehatan, kerugian ini direviu secara periodik. Jika SDM berhenti saldo yang belum disusutkan dihapus dan dibebankan pada laba rugi periode itu.

Beberapa data yang muncul adalah biaya investasi atas SDM dapat dilihat sebagai berikut: Rata-rata investasi per individu:

Supervisor first liner	*$ 3.000*
Engineer	*$ 10.000*
Middle Manager	*$ 15.000*
Top Manager	$ 35.000

Sementara itu, kerugian moneter karena adanya pegawai yang berhenti:

Biaya akuisasi	$ 110.000
Biaya on the job training	$ 120.000
Orientasi/Familiarisasi	$ 155.000
Pengembangan	$ 50.000

Dalam laporan keuangan terlihat informasi sebagai berikut.

Dalam neraca (konvensional) jumlah aktiva/passiva terlalu rendah sebesar

$ 942.194

Dalam laporan laba rugi penurunan bersih dalam aktiva SDM $43.900,yang berasal dari perbedaan antara investasi baru dalam SDM dan biaya penyusutan dan penghapusan aktiva untuk SDM yang berhenti serta kerugian lainnya.

Laba bersih lebih rendah dalam ASDM dibandingkan dengan laba konvensional. Perbedaannya dapat dilihat sebagai berikut.

Metode Akuntansi	Laba bersih	Total aktiva	ROI
Konvensional	$1.274.000	$17.654.000	7,2 %
ASDM	$1.343.000	$19.215.000	6,9 %
Perbedaan	$ 69.000	$ 1.561.000	

Keuntungan ASDM ini bagi perusahaan, tersebut dapat disebutkan sebagai berikut.

1. Metode ini dapat digunakan untuk kegiatan *budget* biaya pegawai.
2. Dapat digunakan untuk *strategic planning* perusahaan secara menye
Luruh
3. Dapat membantu dalam fungsi kontrol.

Keterbatasannya adalah sebagai berikut.

1. Tingkat kepercayaan pada data yang digunakan sebagai input karena
data historis yang lalu tidak ada sehingga perlu ditaksir.
2. Validitas dari pengkategorian tujuh biaya fungsional.
3. Kegunaannya bagi fungsi perencanaan dan kontrol secara empiris
belum bisa dibuktikan.

Setelah mengadakan evaluasi kritis tentang metode *historical cost* dalam ASDM ini, diperoleh beberapa keuntungan dan kekurangannya. Adapun keuntungannya adalah sebagai berikut.

1. Karena *historical cost* sudah lama digunakan, lebih mudah diterapkan.
2. Lebih mudah diterapkan karena konsisten dengan konsep akuntansi
konvensional.
3. Akumulasi biaya historis lebih gampang dan tidak berdampak pada
perilaku individual.
4. Sesuai dengan pencatatan aktiva lainnya.

5. Lebih *fair* dalam melakukan matching antara benefit dan biaya pada periode tertentu.

Sementara itu, kekurangannya adalah sebagai berikut.

1. Data masa lalu dinilai tidak relevan dengan pengambilan keputusan saat ini dan masa depan.
2. Tampaknya kurang pantas dipakai untuk maksud penilaian prestasi karena: (a) harga aktiva berubah terus; (b) benar bahwa pengeluaran untuk SDM akan bermanfaat bagi perusahaan nanti, tetapi bisakah dipastikan kapan manfaat itu diterima perusahaan?
3. Permasalahan pengukuran:
   a. Perlu didefinisikan dan diidentifikasi biaya SDM itu.
   b. Perbedaan antara pengeluaran yang dikapitalisasi dan dibiayakan.
   c. Pemilihan metode amortisasi Aktiva SDM.
4. Model ini hanya mencatat biaya akuisisi dan mengabaikan biaya lain di masa depan yang berkaitan dengan SDM.
5. Apakah biaya penyusutan itu *deductable* atau tidak masih menjadi masalah

Contoh Neraca RG Bary yang memakai ASDM

Neraca	*Konvensional dan Akuntansi SDM*	*Konvensional*
Aktiva Lancar	$ 10.944.693	$ 10.944.693
Aktiva Tetap	1.682.357	1.682.357
Kelebihan Harga Pembelian Subsidiari	1.188.704	1.188.704
Net Investasi Aktiva SDM	942.194	0
Aktiva Lain	166.417	166.417
Total Aktiva	**14.924.365**	**13.982.171**
Utang dan Modal		
Utang Lancar	3.651.573	3.651.573
Utang J, Panjang	2.179.000	2.179.000
Deferred Kompensasi	77.491	77.491
Deferred Income Tax deduksi karena Biaya SDM	471.097	0
Modal Saham	1.087.211	1.087.211
Agio Saham	3.951.843	3.951.843
Laba Ditahan		
Keuangan	3.035.053	3.035.053
SDM	471.097	0
Total Utang dan Modal	**14.924.365**	**13.982.171**

Neraca	*Konvensional dan Akuntansi SDM*	*Konvensional*
Laporan Laba Rugi		
Penjualan Bersih	**$ 28.164.181**	**$ 28.164.181**
Harga Pokok Penjualan	18.252.181	18.252.181
Laba Kotor	9.912.000	9.912.000
Biaya Penjualan dan Umum & Operasi	7.546.118	7.546.118
Laba Operasi	2.365.882	2.365.882
Biaya lain	250.412	250.412
Laba sebelum PPh	2.115.470	2.115.470
Naik (Turun) Aktiva SDM	(43.900)	0
Laba Sebelum PPh	2.071.570	2.115.470
PPh Federal	1.008.050	1.030.000
Laba Bersih	**1.063.520**	**1.085.470**

Soal-soal

1. Mengapa timbul Akuntansi Sumber Daya Manusia (ASDM)?!

2. Hal apa yang menyebabkan ASDM ini belum diterima standar akuntansi yang berlaku?

3. Sebutkan definisi ASDM!

4. Jelaskan tujuan dari ASDM!

5. Apa kelemahan ASDM ini?

6. Sebutkan beberapa metode pengukuran ASDM!!

   a. metode moneter

   b. metode nonmoneter

7. Jelaskan beberapa aspek manajemen SDM!

8. Sebutkan periodesasi perkembangan ASDM!

9. Bagaimana penerapan ASDM di Indonesia?

10. Apakah Anda setuju jika standar akuntansi menerima ASDM? Sebutkan alasannya!

11. Apa perbedaan antara akuntansi konvensional dengan ASDM?!

12. Bagaimana komentar Anda dengan: "Pegawai adalah aset perusahaan yang sangat berharga," sejauh mana respons akuntan?

13. Sebutkan beberapa metode pengukuran Replacement Cost Human Resources!

14. Bagaimana konsep perhitungan Individual's Expected Realizable Value menurut Flamholtz?

15. Bagaimana pula setelah konsep Flamholtz itu direvisi? Apa yang direvisi? Mengapa?

16. Apa unsur conditional value itu?

17. Apa perbedaan antara metode Flamholtz dengan Likert dan Bowers?!

18. Sebutkan pula contoh pengukuran SDM nonmoneter!

19. Mengapa aset ini belum diakui sebagai aset dalam akuntansi konvensional?

20. Apa perbedaan aset SDM dengan aset fisik?

21. Apa kesulitan yang dihadapi dalam ASDM?

22. Jelaskan dengan contoh penerapan ASDM!