

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA

2.1.1. Pengertian

Informasi SDM sebagai suatu aktiva sangat dibutuhkan oleh para pemakai laporan keuangan karena dapat membantu dalam pengambilan keputusan. Menurut Payaman J. Simanjuntak dalam bukunya “Pengantar Sumber Daya Manusia” menjelaskan bahwa *Human Resource* dalam definisinya mengandung dua pengertian, yaitu :

- a. Usaha kerja atau jasa yang dapat diberikan dalam produksi. Hal ini mencerminkan “kualitas” usaha yang diberikan seseorang dalam waktu tertentu. Untuk menghasilkan barang atau jasa.
- b. Manusia yang mampu bekerja untuk memberikan jasa atau usaha kerja tersebut. Hal ini mencerminkan “kuantitas” yaitu jumlah manusia yang bekerja pada suatu perusahaan (Tunggal, 1995:10).

Menurut *The American Accounting Associations Committee in Human Resource accounting*, yang tertulis dalam buku Eric G. Flamholtz "*Human Resource Accounting*", 2rd edition, 1985 dikemukakan sebagai berikut:

The Process of identifying and measuring data about human resources and communicating this information to interested partners.

Artinya:

Proses pengidentifikasian dan pengukuran data mengenai sumber daya manusia dan pengkomunikasian informasi ini terhadap pihak-pihak yang berkepentingan.

Dari definisi di atas tersebut terkandung tiga pengertian HRA, yaitu:

- a. Identifikasi nilai-nilai *human resource*.
- b. Pengukuran cost dan nilai manusia bagi perusahaan itu.
- c. Penyelidikan mengenai dampak kognitif dalam perilaku sebagai akibat dari informasi itu. (Tunggal, 1995:10)

Menurut Eric Flamholtz dalam bukunya "*Human Resource Accounting*" 1997 dikemukakan sebagai berikut:

"Human resource accounting means accounting for people as an organizational resources".

Artinya:

Akuntansi sumber daya manusia berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber dari organisasi.

Di dalamnya terdapat biaya-biaya perekrutan, mempekerjakan, melatih dan mengembangkan *human assets* juga berhubungan dengan pengukuran nilai ekonomis dari pekerja/pegawai suatu organisasi.

2.1.2. Sejarah Perkembangan Akuntansi sumber Daya Manusia

Eric G. Flamholtz (1985:1-4), membagi perkembangan akuntansi sumber daya manusia menjadi 5 (lima) tahap, yaitu:

a. Tahap I (1960 – 1966)

Tahap ini ditandai dengan timbulnya minat terhadap akuntansi sumber daya manusia dan asal mula mengenai konsep-konsep dasar akuntansi sumber daya manusia dan kerangka teori yang berhubungan. Dorongan mula-mula pengembangan akuntansi sumber daya manusia berasal dari berbagai sumber, termasuk teori ekonomi mengenai modal manusia (*human capital*), yaitu teori yang menjelaskan bahwa manusia dalam pengertiannya sebagai tenaga kerja seharusnya diperlakukan sebagai modal (*capital*).

b. Tahap II (1966 – 1971)

Secara umum ada tiga hal penting yang terjadi dalam periode ini. Pertama, tahap ini merupakan periode dimana para pakar melakukan penelitian mendasar secara ilmiah dengan mengembangkan berbagai macam model untuk mengukur biaya-biaya yang termasuk sumber daya manusia (baik dari segi kuantitatif maupun dari segi kualitatif).

Kedua, tahap ini merupakan periode dimana berbagai penelitian dirancang untuk merumuskan kegunaan akuntansi sumber daya manusia bagi para profesional dibidang sumber daya manusia, manajer lini, dan pihak investor.

Ketiga, tahap ini merupakan periode dimana konsep akuntansi sumber daya manusia diterapkan secara nyata dalam perusahaan. Perusahaan yang pertama kali menerapkan akuntansi sumber daya manusia adalah R.G. Barry.

c. Tahap III (1971-1976)

Merupakan suatu periode dengan pertumbuhan yang cepat mengenai minat dalam akuntansi sumber daya manusia. Berbagai penelitian dilakukan di negara-negara barat, Australia, dan di Jepang untuk mengembangkan konsep dan model akuntansi sumber daya manusia dan juga adanya berbagai usaha untuk menerapkan akuntansi sumber daya manusia pada perusahaan-perusahaan bisnis.

d. Tahap IV (1976-1980)

Tahap ini merupakan periode dimana minat para peneliti akuntansi dan para usahawan terhadap akuntansi sumber daya manusia menurun yang disebabkan antara lain karena kebanyakan riset pendahuluan yang relatif mudah telah diselesaikan dan karena kurangnya tenaga ahli untuk mengembangkan penelitian tentang akuntansi sumber daya manusia yang lebih rumit. Alasan lain adalah karena minat perusahaan ditujukan kepada hal-hal yang lebih penting dan mendesak.

e. Tahap V (1980-sekarang)

Periode ini mencakup awal kebangkitan minat dalam teori dan praktek akuntansi sumber daya manusia. Hal ini dapat dibuktikan dengan

penelitian-penelitian dan usaha-usaha yang lebih maju dibidang akuntansi sumber daya manusia pada perusahaan-perusahaan besar.

Beberapa faktor yang turut mempercepat bangkitnya akuntansi sumber daya manusia antara lain adalah timbulnya perhatian untuk meningkatkan produktivitas, terutama untuk kontribusi potensial dari sumber daya manusia.

Faktor kedua adalah perhatian yang meningkat tentang Jepang sebagai pesaing kelas dunia utama dan kesadaran yang berhubungan bahwa organisasi Jepang dikelola manusianya secara berbeda dengan rekannya di Amerika Serikat. Pengetahuan Akuntansi Sumber Daya Manusia didasarkan pada gagasan bahwa manusia adalah sumber daya dan bukannya biaya dan bahwa organisasi Jepang yang memberlakukan falsafah tersebut tampaknya mempunyai tenaga kerja dengan motivasi dan loyalitas korporat yang lebih tinggi.

Faktor ketiga yang cukup menentukan adalah pengakuan bahwa ekonomi Amerika Serikat telah mengalami suatu metamorfosis dari ekonomi industrial menjadi ekonomi jasa yang berteknologi tinggi, yaitu modal manusia merupakan sumber daya yang kritikal.

2.1.3. Konsep Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva

Akuntansi konvensional memperlakukan pengeluaran-pengeluaran untuk *human resources* sebagai *expense*, meskipun menurut sifatnya,

pengeluaran-pengeluaran seperti ini merupakan pembentukan modal manusia (*human capital formation*). Sebenarnya perlakuan yang seharusnya untuk *human capital formation* adalah mengkapitalisasi pengeluaran tersebut.

Perdebatan mengenai apakah sumber daya manusia diperlakukan sebagai aktiva atau beban dapat diakhiri dengan adanya kenyataan bahwa bagi pihak pemakai laporan keuangan internal maupun eksternal akan mendapat keuntungan dari informasi mengenai sumber daya manusia yang dapat membantu dalam membuat keputusan manajemen dan investasi yang lebih efektif.

Adapun definisi aktiva menurut Ikatan Akuntansi Indonesia yang dimuat dalam “Standar Akuntansi Keuangan 1 Oktober 2004” adalah: “sumber daya yang dikuasai oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan (Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan, Par, 49a:9)”.

Financial Accounting Standart Board (FASB) mendefinisikan aktiva sebagai berikut:

“Assets are probably future economic benefits, or are controlled biaya a particular entity as a result of past transaction or events”. (Belkaoui, 1993:393).

Definisi diatas dapat diartikan bahwa aktiva adalah manfaat ekonomi di masa yang akan datang yang mungkin dapat diperoleh atau dikendalikan

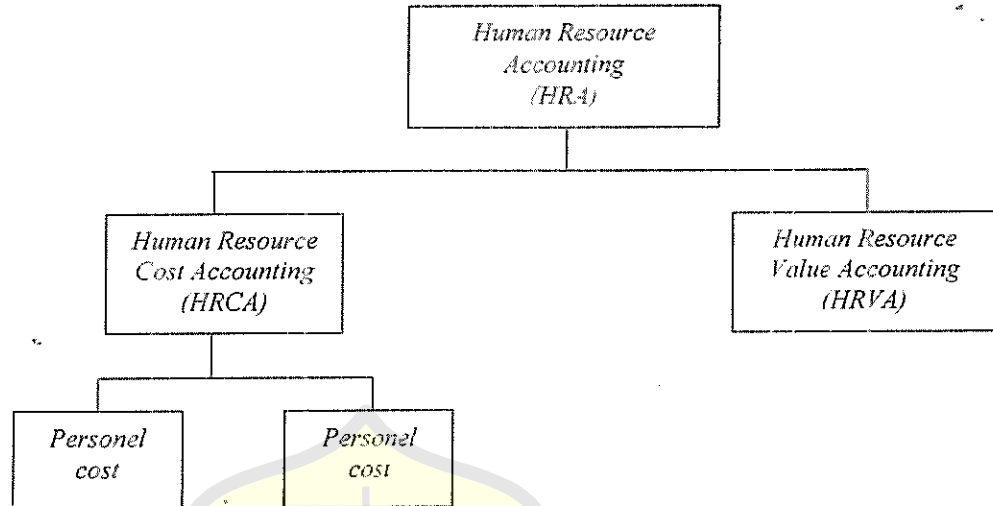
oleh kesatuan ekonomi tertentu sebagai akibat transaksi atau peristiwa masa lalu.

Berdasarkan definisinya, FASB menetapkan beberapa karakteristik aktiva sebagai berikut :

- a. Mempunyai kemampuan untuk memberikan manfaat ekonomi di masa mendatang.
- b. Adanya pengendalian dari perusahaan terhadap aktiva tersebut.
- c. Adanya hak khusus atas manfaat ekonomi masa mendatang.
- d. Hak tersebut harus dimiliki oleh satuan ekonomi (perusahaan).
- e. Harus ada klaim yang dapat dipaksakan secara hukum atas hak yang menunjukkan bahwa penerimaan manfaat di masa yang akan datang adalah memungkinkan.
- f. Manfaat ekonomi haruslah merupakan akibat dari transaksi/peristiwa masa lalu.

2.1.4. Ruang Lingkup Akuntansi SDM

Secara skematis ruang lingkup akuntansi sumber daya manusia (*human resource accounting*) mencakup komponen-komponen sebagai berikut :



a. *Human Resource Cost Accounting* (Akuntansi Biaya Sumber Daya Manusia)

Akuntansi biaya sumber daya manusia ialah pengukuran dan pelaporan biaya yang timbul untuk pencarian, pengembangan, dan penggantian tenaga sebagai sumber daya organisasi. Ada dua jenis biaya yang berkenaan dengan akuntansi biaya sumber daya manusia, yaitu :

1) *Personal Cost Accounting*

Yaitu biaya yang berhubungan dengan fungsi proses manajemen personalia dalam perincian dan pengembangan sumber daya manusia. Hal ini berkenaan dengan akuntansi untuk aktivitas personalia dan fungsi-fungsi seperti : rekrutmen, seleksi, wawancara, penempatan dan pelatihan.

2) *Human Asset Accounting*

Biaya manusi yaitu sendiri dimasukkan sebagai *human resource* dari suatu perusahaan. Hal ini berkenaan dengan akuntansi untuk biaya tenaga kerja sebagai aset. *Human asset accounting* mengukur berbagai usaha pencarian dan pengembangan pada berbagai tingkatan personel.

b. *Human Resource Value Accounting* (Akuntansi Nilai Sumber Daya Manusia)

Akuntansi nilai sumber daya manusia adalah nilai tunai dari jasa-jasa yang diharapkan akan diberikan kepada perusahaan dimasa mendatang. Pada dasarnya ada dua model mengenai sifat dan faktor yang menentukan nilai sumber daya manusia dari suatu perusahaan, yaitu :

1) Menurut Flamholtz

Ukuran nilai seseorang adalah "*expected reliazable value*" orang tersebut. Ukuran ini merupakan hasil interaksi dari dua variable, yaitu :

a) *Expected Condition Value*

Yaitu jumlah yang dapat direalisasikan dari bekerjanya seseorang pada suatu perusahaan. Nilai kondisi ini ditentukan oleh tiga faktor, yaitu :

- *Productivity*, yaitu sekumpulan jasa yang dimiliki oleh suatu individu dan diharapkan akan disumbangkan kepada perusahaan sepanjang mereka menduduki jabatan tersebut.

- *Transferability*, yaitu sekumpulan jasa yang diberikan apabila karyawan tersebut akan pindah ke posisi yang lain pada tingkat yang sama.
- *Promotability*, yaitu sekumpulan jasa yang diharapkan akan diberikan oleh karyawan apabila ia dipindahkan ke posisi yang lebih tinggi.

b) *Probability* orang itu akan tinggal dalam organisasi tersebut.

Hubungan antara *expected conditional value* dan *expected realizable value* dapat dinyatakan dalam rumus berikut :

$$ERV = ECV * P(R)$$

$$P(R) = 1 - P(T)$$

$$OCT = ECV - ERV$$

Dimana :

ERV = *Expected Realizable Value*

ECV = *Expected Conditional Value*

P(R) = *Probability of Maintaining Organization Membership*

P(T) = *Probability of Turnover*

OCT = *Opportunity of Cost Variable*

2) Menurut Likert dan Bowers

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

a) *Casual variables*

Merupakan variabel yang independen yang dapat secara langsung diganti oleh organisasi dan manajemennya yang seterusnya menentukan perkembangan dalam organisasi, tetapi hanya faktor-faktor yang dapat dikontrol saja oleh organisasi dan manajemen.

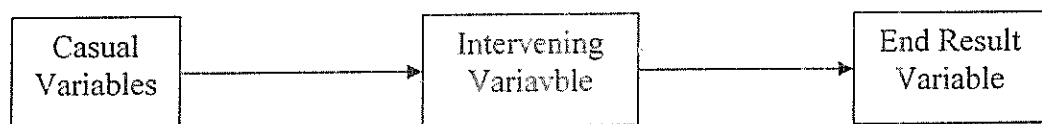
b) *Intervening variables*

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.

c) *End results variables*

Adalah dependen yang mencerminkan hasil yang dicapai organisasi seperti produktivitas, kepuasan, tingkat biaya, kerugian, pertumbuhan, *market share*, *earnings*, dan *financial performance*.

Hubungan antara ketiga variabel ini adalah, *casual variable* tertentu mendorong tingkat *intervening variable* tertentu yang selanjutnya menghasilkan *end result variable*. Hal ini dapat digambarkan sebagai berikut :



2.1.5. Metode Pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia

a. Metode Pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia

Terdapat dua model pengukuran sumber daya manusia berdasarkan biaya, yaitu :

1) *Historical Cost Of Human Resource* (Metode Biaya Historis)

Metode biaya historis mengacu pada pengorbanan yang telah dilakukan dalam rangka memperoleh dan mengembangkan tenaga kerja. Sehingga dalam hal ini akan mencakup biaya perekrutan, penyeleksian, penyewaan, penempatan, orientasi dan latihan di tempat kerja.

Menurut Eric G. Flamholtz, biaya historis terdiri dari dua elemen biaya yang masing-masing mencakup beberapa komponen biaya langsung dan biaya tidak langsung, yaitu ;

a) Biaya Akuisisi

Biaya akuisisi mengacu pada pengorbanan yang harus terjadi dalam memperoleh pemegang posisi baru. Komponen biaya langsung dari biaya perolehan ini adalah :

a).1. Biaya Rekrutmen (*Recruitment Cost*)

Biaya yang dikeluarkan untuk menarik atau memperoleh tenaga kerja, baik yang berasal dari dalam maupun dari luar perusahaan. Contoh biaya ini adalah : biaya iklan, biaya agen tenaga kerja, biaya administrasi untuk

mengurus calon pegawai. Pengalokasian biaya perolehan ini seluruhnya dibebankan pada personil yang diterima saja.

a).2. Biaya Seleksi (*Selection Cost*)

Biaya ini meliputi semua biaya yang terjadi dalam menyeleksi orang untuk menjadi anggota suatu organisasi. Contohnya adalah biaya wawancara, biaya tes, dan biaya administrasi lainnya. Biaya ini terjadi untuk menentukan siapa yang harus menjadi pegawai. Pengalokasian biaya dibebankan hanya pada pelamar yang diterima perusahaan.

a).3. Biaya Penerimaan dan Penempatan (*Hiring and Placement Cost*)

Biaya yang terjadi untuk membawa seorang individu ke dalam organisasi dan menempatkannya dalam pekerjaan. Ukuran dari biaya ini berbeda dalam hubungannya dengan tingkatan posisi dalam organisasi. Contoh biaya penerimaan adalah tunjangan untuk perpindahan dan perjalanan serta biaya yang berhubungan. Contoh biaya penempatan adalah berbagai biaya administrasi yang terjadi untuk menempatkan tenaga kerja pada pekerjaan. Dalam praktek, diinginkan agar biaya-biaya tersebut diperlakukan dalam satu klasifikasi atau digabungkan, dengan maksud membawa tenaga kerja baru ke dalam suatu organisasi dan ke dalam suatu posisi.

Sedangkan komponen biaya tidak langsung dari biaya akuisisi adalah :

a).4. Biaya Promosi atau Penerimaan di Lingkungan Perusahaan
(*Promotion or Hiring from Within Firm*)

Yaitu biaya untuk memindahkan tenaga kerja yang ada di dalam perusahaan dari suatu posisi ke posisi lainnya yang dianggap lebih bermanfaat baik dalam struktur organisasi vertikal maupun horisontal.

b) Biaya Belajar (*Learning Cost*)

Biaya belajar merupakan biaya yang harus dikeluarkan perusahaan untuk melatih dan menyiapkan tenaga kerja pada suatu tingkat performa yang diharapkan dalam suatu posisi tertentu. Komponen biaya langsung dari biaya belajar adalah :

b).1. Biaya Pelatihan Formal dan Biaya Orientasi (*Formal Training and Orientation Cost*)

Biaya-biaya ini adalah biaya yang dikeluarkan untuk latihan dan pengembangan tenaga kerja secara formal. Contohnya adalah biaya orientasi untuk karyawan baru, biaya kursus, biaya seminar, dan biaya pelatihan lainnya.

b).2. Biaya Pelatihan di Tempat Kerja (*On-The-Job Training*)

Biaya ini adalah biaya yang dikeluarkan untuk melatih pegawai baru pada pekerjaan yang akan dihadapinya

sehari-hari. Contohnya adalah biaya gaji untuk pegawai baru selama mereka belum produktif.

Sedangkan komponen biaya tidak langsung dari biaya belajar adalah :

b).3. Biaya Waktu Para Pelatih (*Trainer's Time Cost*)

Biaya ini merupakan biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk membayar gaji pelatih yang ditugaskan untuk memberikan pelatihan. Contohnya adalah gaji para pelatih untuk melatih karyawan baru.

b).4. Biaya Kehilangan Produktivitas Selama Pelatihan (*Lost Productivity During Training Cost*)

Biaya ini merupakan biaya atas produktivitas atau prestasi yang hilang selama tenaga kerja dilatih. Contohnya, seorang karyawan baru dalam tahap belajar mungkin belum terbiasa menggunakan alat-alat, sehingga memperlambat pekerjaan karyawan lainnya yang telah berpengalaman. Akibat selanjutnya perusahaan mengalami penurunan produktivitas selama tahap belajar berlangsung.

Kategori biaya yang dapat dikapitalisir menurut Eric G. Flamholtz tersebut bukanlah suatu kategori yang kaku dan tidak dapat diubah lagi. Biaya-biaya yang dapat dikapitalisir tersebut

bersifat fleksibel, maksudnya dapat ditambah maupun dikurangi menurut biaya aktual yang dikeluarkan.

Metode biaya historis memiliki beberapa kebaikan, antara lain ;

- Metode ini sederhana sehingga mudah untuk dikapitalisasikan.
- Metode ini sesuai/sejalan dengan akuntansi konvensional dan konsisten dengan praktek akuntansi yang berlaku untuk aktiva lainnya.
- Dari segi pengukuran, metode ini dipandang cukup objektif dan dapat diverifikasi.

Kelemahan dari metode biaya historis ini adalah :

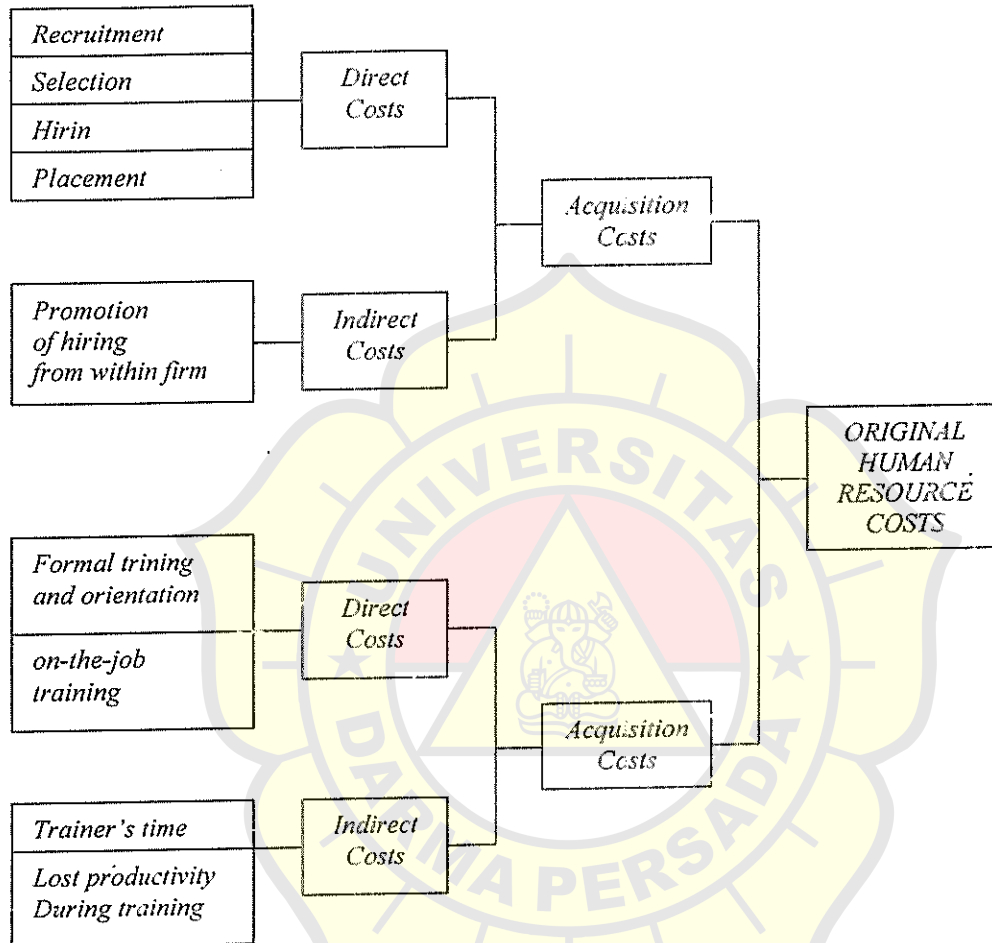
- Estimasi umur manfaat atau estimasi masa kerja seseorang untuk tetap bekerja di suatu perusahaan sangat sulit dilakukan, dan estimasi tersebut sangat subyektif.
- Sulit menentukan tingkat amortisasi untuk biaya-biaya yang telah dikapitalisasi. Metode-metode depresiasi yang lazim untuk aktiva tetap adalah beban yang semakin menurun, secara konstan/garis lurus, atau beban secara variabel. Umumnya tingkat amortisasi terhadap kapitalisasi sumber daya manusia dilakukan secara konstan/garis lurus.
- Berbeda dengan aktiva tetap lainnya, nilai ekonomi *human assets* akan semakin lama semakin meningkat dengan adanya pelatihan dan pengalaman. Dengan demikian informasi yang

diberikan (nilainya semakin menurun) sangat bertolak belakang dengan kenyataan.

- Biaya-biaya yang berkaitan dengan rekrutmen dan seleksi dibebankan kepada jumlah pegawai yang diterima, sehingga biaya-biaya tersebut sulit diperbandingkan untuk periode yang berbeda pada suatu perusahaan, juga tidak bisa diperbandingkan antar perusahaan. Demikian pula tinggi rendahnya biaya per orang tidak menunjukkan kualitas atau keahlian calon karyawan tersebut.
- Metode ini merupakan biaya masa lalu (*past cost*) yang tidak relevan untuk bahan pengambilan keputusan yang optimal terutama yang menyangkut periode yang akan datang.

Ilustrasi 1

Model Pengukuran Biaya Historis



Sumber : Eric G. Flamholtz (1985:63), *Human Resource Accounting*.

2) Replacement Cost Method (Metode Biaya Pengganti)

Model biaya pengganti mengacu pada semua biaya yang akan dikeluarkan perusahaan untuk menggantikan sumber daya manusia yang sekarang diperkerjakan. Jadi disini harus diperhitungkan pula biaya rekrutmen, biaya menunggu, dan biaya untuk melatih tenaga

pengganti, sampai dengan pegawai baru itu diterima dan siap menggantikan tugas pegawai lama.

Ada dua macam tipe biaya pengganti sumber daya manusia, yaitu sebagai berikut :

- Biaya Pengganti Posisional (*Positional Replacement Cost*)

Positional replacement cost mengacu pada biaya yang dikeluarkan perusahaan pada saat ini untuk menggantikan seseorang yang menjabat suatu posisi tertentu, yang telah keluar dari perusahaan, dengan pengganti yang mampu memberikan jasa yang sama dalam posisi yang diberikan.

Terdapat tiga elemen dasar dari biaya pengganti posisional ini, yaitu *acquisition costs*, *learning costs*, dan *separation costs*. Pengertian biaya akuisisi dan biaya belajar telah dibahas pada model biaya historis, sedangkan pengertian *separation costs* (biaya perpisahan) yaitu biaya yang timbul sehubungan dengan keluarnya seorang karyawan dari perusahaan.

Komponen biaya tidak langsung dari biaya perpisahan tersebut adalah antara lain :

- *Loss of Efficiency Prior to Separation*

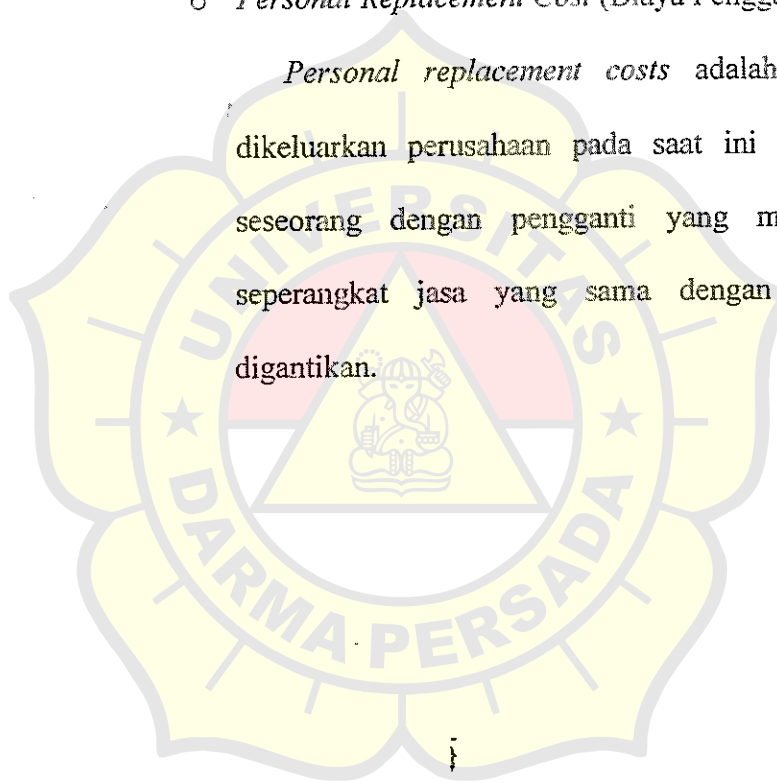
Kerugian yang disebabkan oleh penurunan produktivitas karena karyawan pengganti belum dapat berprestasi sebaik karyawan sebelumnya/terdahulu.

- *Cost of Vacant Position During Search*

Kerugian yang disebabkan karena perusahaan tidak segera mengantisipasi penggantian karyawan lama dengan karyawan baru sehingga kegiatan operasional perusahaan terganggu.

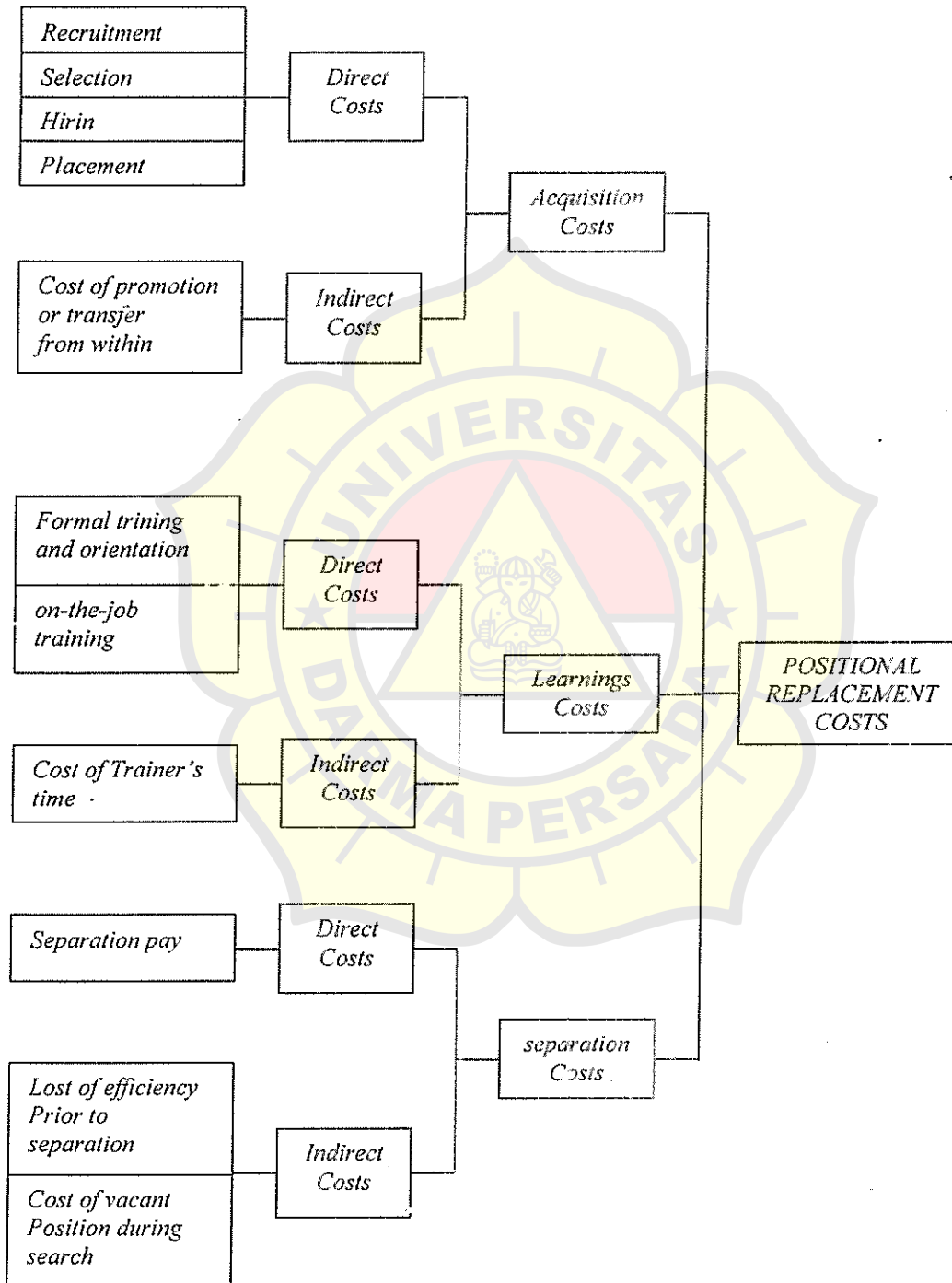
- *Personal Replacement Cost* (Biaya Pengganti Pribadi)

Personal replacement costs adalah biaya yang harus dikeluarkan perusahaan pada saat ini untuk menggantikan seseorang dengan pengganti yang mampu menyediakan seperangkat jasa yang sama dengan orang yang akan digantikan.



Ilustrasi 2

Model Pengukuran Biaya Pengganti



Sumber : Eric G. Flamholtz (1985:68), *Human Resource Accounting*

b. Pandangan Dari Segi Nilai (*Human Resource Value Accounting*)

Manusia memiliki nilai karena manusia dianggap mampu menghasilkan jasa dimasa mendatang. Atau disebut juga memiliki nilai sekarang atau nilai diskonto, yaitu : potensi yang dimiliki oleh obyek tersebut dalam menyumbangkan manfaat atau jasa di masa yang akan datang. Nilai sumber daya manusia tergantung pada kemampuannya dalam memberikan kontribusi jasa. Ukuran nilai SDM tidak hanya terbatas pada ukuran yang bersifat moneter tetapi juga non moneter.

1) Metode Moneter

Metode-metode pengukuran yang menggunakan ukuran-ukuran moneter adalah :

a) *Historical Original Cost Method*

Menaksir nilai atas semua biaya sumber daya manusia yang telah dikeluarkan untuk memperoleh (*acquisition cost*) dan mengembangkan (*development cost*) sumber daya manusia dari suatu organisasi. Dalam hal ini harus kita cari *present valuenya*.

b) *Replacement Cost Method*

Menaksir nilai sekarang atas biaya akuisisi, pengembangan, dan perpindahan dari pegawai. *Replacement cost* merupakan *surrogate* yang baik untuk nilai ekonomi suatu aset, karena pertimbangan mengenai harga pasar sangat penting dalam menentukan hasil akhir. Hasil akhir semacam ini umumnya secara

konseptual dimaksudkan sebagai ekuivalen dengan nilai ekonomis sekarang.

c) *Current Cost Method*

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

d) *Opportunity Cost Method*

Untuk mengatasi keterbatasan *replacement cost method*, Hekmian dan Jones menyarankan *opportunity cost method*. Saran mereka adalah agar nilai sumber daya manusia ditentukan melalui suatu proses *competitive bidding* yang didasarkan atas *opportunity cost method*. Seorang *investment center manager* mengajukan bidang untuk karyawan yang langka saja harus direkrut. Apabila karyawan untuk jenis tugas tertentu tidak langka jumlahnya, ia dapat diabaikan dari *human asset base*. Keuntungan dari metode ini adalah mendorong persaingan di antara *investment center* dapat memberikan sumbangan *income* (ROI) yang paling besar.

e) *Compensation Model*

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

Kelemahan dari metode ini adalah subyektivitas dalam menentukan besarnya gaji di kemudian hari, lamanya orang bekerja dalam perusahaan itu, dan *discount rate*.

f) *Adjusted Discounted Future Wages Method.*

Discounted future wages disesuaikan dengan suatu faktor efisiensi yang dimaksudkan untuk mengukur rasio dari suatu *return of investment* suatu perusahaan terhadap semua perusahaan lain dalam suatu perekonomian untuk suatu periode tertentu.

Rasio ini dihitung dengan mendiskontokan upah dimasa mendatang dengan suatu faktor efisiensi untuk mengukur efektivitas relatif pada manusia dari suatu perusahaan tertentu.

2) Metode Non Moneter

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

- a) Inventarisasi ketrampilan dan kemampuan orang
- b) *Rating* atau ranking hasil kerja karyawan

- c) Pengukuran mengenai sikap/tingkah laku (*measurement of attitudes*)

Pengukuran non moneter nilai *human asset* yang paling sering dipakai adalah model yang dikembangkan oleh Likert dan Bowers mengenai variabel-variabel yang menentukan efektivitas organisasi suatu perusahaan. Kuesioner yang didasarkan atas model teoritis disebut survei organisasi disusun untuk mengatur iklim/suasana organisasi (*organizational climate*). Hasil daftar pertanyaan tersebut dapat berfungsi sebagai ukuran non moneter sumber daya manusia, karena menggambarkan persepsi karyawan mengenai suasana kerja suatu perusahaan.

Beberapa teknik dan konsep yang dapat digunakan sebagai alat ukur non moneter adalah :

- a) *Skill Inventory*

Yaitu pencatatan mengenai keahlian yang dimiliki tenaga kerja yang dapat diberikan kepada perusahaan pada suatu waktu tertentu, misalnya pengalaman kerja, pengetahuan sosial dan pengetahuan manajemen.

- b) *Performance Evaluation Method*

Yaitu penilaian tentang prestasi dan kinerja tenaga kerja yang dinilai dengan menggunakan *rating* dan ranking.

c) *Assesment of Potensial*

Yaitu penentuan mengenai kemampuan seseorang untuk berkembang, misalnya dengan mengidentifikasi sifat-sifat yang perlu dimiliki supaya seseorang dapat sukses pada suatu jabatan tertentu dan menilai apakah sifat-sifat tersebut ada pada orang tersebut.

d) *Attitude Measurement*

Yaitu penilaian mengenai kecenderungan sikap seorang pegawai terhadap beberapa obyek, misalnya sikap terhadap tugas, kondisi pekerjaan ataupun terhadap perusahaan secara keseluruhan.

e) *Subjective Expected Utility*

Konsep ini terdiri dari dua pengertian dasar, yaitu *utility* dan *subjective probability*. *Utility* adalah nilai dari pada sumber daya yang dirasakan oleh pemakainya, sedangkan *subjective probability* merupakan perkiraan subyektif seseorang terhadap kemungkinan terjadinya suatu peristiwa.

2.1.6. Tujuan Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Menurut Flamholtz, dalam bukunya yang berjudul *Human Resource Accounting* 1985, dikatakan bahwa kegunaan dari penerapan akuntansi sumber daya manusia adalah sebagai berikut :

- a. Menyediakan kerangka kerja untuk membantu manajer dalam menggunakan sumber daya manusia secara efektif dan efisien.
- b. Menyediakan informasi yang dibutuhkan bagi pemakai informasi dalam memperoleh, mengembangkan, menempatkan, mengkonversi, menggunakan, mengevaluasi, dan menghargai sumber daya manusia.
- c. Menyediakan alat pengukuran *cost* dan *value* dari manusia bagi organisasi untuk digunakan dalam pengambilan keputusan.
- d. Memotivasi manajer untuk menghargai akibat pengambilan keputusan usaha atas sumber daya manusia.

2.3.7. Nilai Bersih Sumber Daya Manusia di Neraca

Di dalam neraca sumber daya manusia sebagai aset, yaitu termasuk dalam kelompok *fixed asset*, karena itulah maka nilainya harus diamortisasi berdasarkan estimasi umur manfaat.

Di neraca ini kita dapat memasukkan aset ini sebagai *human resource net/human asset net/net investment in human resource*, rumusan dasarnya adalah sebagai berikut :

- a. Menurut Fiamholtz

Untuk menghitung *net investment in human resource* maka kita memasukkan biaya manusia itu sendiri sebagai *human resource* dari suatu perusahaan (*human resource cost*), untuk itu ada dua metode, yaitu *historical* dan *replacement cost*.

b. Menurut WJ. Giles dan DF Robinson

$$(Operating Value) + Cost of Inputs - Cost of Outputs$$

Dimana :

- 1) *Opening Value Balance*, adalah persediaan sumber daya manusia di tangan pada awal tahun.
- 2) *Cost of Inputs*, adalah semua biaya yang telah dikeluarkan perusahaan dalam rangka meningkatkan nilai sumber daya manusianya, termasuk di dalamnya biaya perekrutan, biaya pelatihan, pengenalan, dan pengembangan, biaya transfer masuk pegawai dari unit yang lain, biaya gaji dan upah pegawai baru dan penempatan pegawai.
- 3) *Cost of Outputs*, adalah semua biaya yang dibebankan perusahaan terhadap pegawai, karena menurunnya nilai sumber daya manusia, termasuk di dalamnya rugi karena perpindahan pegawai (baik karena pemecatan atau tidak), *terminal cost*, keluarnya pegawai sebelum masa amortisasinya habis, amortisasi.

2.1.8. Model Pelaporan Investasi dalam Aktiva Manusia

Menurut Eric G. Flamholtz, terdapat empat metode dalam menyajikan investasi dalam aktiva manusia di laporan keuangan perusahaan. Informasi-informasi tersebut mungkin disajikan dalam dokumen-dokumen sebagai berikut :

a. Surat Direksi (*President's Letter*)

Surat direksi berupa laporan tahunan perusahaan biasanya terdiri dari informasi tentang pengeluaran-pengeluaran yang berhubungan dengan sumber daya manusia yang mungkin relatif lebih penting dari informasi tentang pengeluaran-pengeluaran untuk aktiva berwujud. Surat direksi ini memungkinkan untuk melaporkan pengeluaran sebagai investasi dalam aktiva manusia selama periode berjalan.

Informasi ini akan membantu para investor dan pakar analisa keuangan menilai luasnya perhatian manajemen terhadap pengembangan sumber daya manusia, suatu faktor penting bagi kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba jangka panjang.

Penyajian dengan cara ini merupakan salah satu jajan keluar dalam hal investasi sumber daya manusia belum atau tidak diakui sebagai aktiva perusahaan, sedangkan informasi tersebut dianggap penting bagi para pemegang saham.

b. Laporan Mengenai Aktiva Berwujud (*Statement of Intangibles*)

Laporan ini menyajikan informasi tentang investasi dalam sumber daya manusia dalam suatu laporan aktiva tak berwujud. Pendekatan ini dianjurkan oleh Arthur Andersen & Co. dengan anggapan bahwa pengeluaran-pengeluaran untuk aktiva tak berwujud, termasuk sumber daya manusia, seharusnya disajikan sebagai bagian terpisah dalam laporan laba-rugi. Menurutnya, pengeluaran-pengeluaran untuk sumber daya

manusia, sebagaimana aktiva tak berwujud lainnya, dapat dikategorikan sebagai aktiva.

Kekurangan dari pendekatan ini adalah bahwa laporan keuangan akan tetap mengalami distorsi. Neraca mengalami distorsi karena total aktiva perusahaan akan terlalu kecil (*understated*). Pengukuran pendapatan akan mengalami distorsi karena semua pengeluaran untuk sumber daya manusia dibebankan pada periode berjalan (*overstated*). Selanjutnya, pengukuran terhadap tingkat pengembalian investasi (*return of investment*) perusahaan juga akan mengalami distorsi.

c. Laporan Tambahan Yang Tidak Diperiksa Oleh Akuntan Publik (*unaudited proforma supplementary financial statement*)

Pendekatan ini dilakukan dengan cara menyajikan satu set laporan keuangan tambahan yang mencerminkan investasi dalam sumber daya manusia. Laporan keuangan tambahan ini merupakan bagian terpisah dari laporan keuangan dan tidak diperiksa oleh akuntan publik. Laporan ini harus mencantumkan catatan-catatan khusus yang menjelaskan bahwa :

- 1) Laporan ini harus dianggap sebagai bagian yang terpisah dari laporan keuangan konvensional.
- 2) Laporan ini tidak disusun berdasarkan standar akuntansi yang berlaku umum,
- 3) Laporan ini disusun menurut rasionalitas manajemen untuk perlakuan akuntansi yang berbeda, dan

4) Laporan ini tidak diaudit.

d. Laporan Keuangan Konvensional (*Conventional Financial Statement*)

Pendekatan ini mengikutsertakan investasi dalam sumber daya manusia di dalam laporan keuangan perusahaan. Metode ini mencakup kapitalisasi atas investasi sumber daya manusia dan amortisasi terhadap investasi tersebut selama masa manfaat yang diperkirakan.

Penyajian perkiraan-perkiraan yang berhubungan dengan informasi sumber daya manusia dalam laporan keuangan seperti yang diatas adalah sama bentuknya dengan penyajian dalam laporan keuangan tambahan seperti cara ketiga. Perbedaannya adalah, penyajian dengan cara keempat ini tercakup di dalam ruang lingkup pemeriksaan akuntan karena tercakup di dalam laporan keuangan pokok.

2.1.9. Keuntungan dan Kelemahan Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

a. Keuntungan Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Keuntungan konsep akuntansi sumber daya manusia yang dapat diperoleh perusahaan ialah :

- 1) Akuntansi sumber daya manusia akan memotivasi manajer untuk menghargai akibat pengambilan keputusan usaha atas sumber daya manusia. Penghargaan terhadap sumber daya manusia juga diberikan dalam bentuk pendidikan dan pelatihan karyawan. Dengan adanya

penghargaan tersebut, berarti perusahaan tidak bertindak sewenang-wenang dalam memperlakukan karyawan, sehingga dengan sendirinya akan menyebabkan peningkatan loyalitas, mutu kerja dan produktivitas karyawan perusahaan, dan pada akhirnya akan mempengaruhi kinerja perusahaan secara keseluruhan.

- 2) Dengan akuntansi sumber daya manusia laba dan aktiva perusahaan akan lebih besar, karena semua beban yang berkaitan dengan biaya sumber daya manusia akan diperlakukan sebagai aktiva.
- 3) Akuntansi sumber daya manusia menyajikan informasi mengenai dampak ekonomis dari perputaran karyawan dibandingkan dengan akuntansi konvensional yang hanya menyajikan informasi mengenai jumlah karyawan yang keluar dari perusahaan.
- 4) Dengan adanya akuntansi sumber daya manusia, semua data mengenai jumlah dan biaya sumber daya manusia dapat diperoleh oleh pihak-pihak yang berkepentingan untuk digunakan dalam pengambilan keputusan. Data ini dapat digunakan oleh baik pihak manajemen perusahaan untuk mengelola karyawan secara lebih efektif dan efisien, maupun pihak investor untuk menganalisis kemungkinan penanaman modal di perusahaan berdasarkan penilaian atas jumlah karyawan dan usaha pengembangan karyawan tersebut.

b. Kelemahan Penerapan Konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia

Dengan berbagai keuntungan yang ada, penerapan akuntansi sumber daya manusia di suatu perusahaan tidak terlepas dari kelemahan-kelemahan seperti :

- 1) Pencantuman gaji untuk pewawancara dan pelatih. Padahal biaya gaji merupakan rahasia perusahaan, yang bila diketahui oleh publik mungkin dapat merugikan perusahaan.
- 2) Model pengukuran dan pencatatan biaya sumber daya manusia dalam akuntansi sumber daya manusia lebih kompleks dan rumit.
- 3) Perlunya modal yang besar untuk memperoleh karyawan, mendidik dan melatih karyawan, menggaji pelatih, apabila perusahaan ingin menerapkan konsep akuntansi sumber daya manusia di perusahaannya.
- 4) Lamanya masa manfaat yang digunakan untuk amortisasi aktiva sumber daya manusia merupakan pertimbangan dan kebijaksanaan dari perusahaan. Namun pada kenyataannya, lamanya seseorang meduduki posisi tertentu tidak dapat ditentukan secara pasti.

2. PELATIHAN DAN PENGEMBANGAN KARYAWAN

Proses manajemen sumber daya manusia yang akan dibahas, sebagaimana disampaikan oleh Pigors dan Myers (1961) yaitu menekankan pada; *recruitment* (pengadaan), *maintenance* (pemeliharaan) dan *development* (pengembangan).¹

¹latihan Ketrampilan Manajerial SPMK, Januari 2003 : terhubung dengan situs Web <http://google.com>

Beberapa pengertian tentang manajemen sumber daya manusia, antara lain :

- Manajemen sumber daya manusia adalah perencanaan, pengorganisasian, pengarahan dan pengawasan kegiatan-kegiatan, pengadaan, pengembangan, pemberian kompensasi, pengintegrasian, pemeliharaan dan pelepasan sumber daya manusia agar tercapai berbagai tujuan individu, organisasi, dan masyarakat. (Flipo, 1989)
- Manajemen sumber daya manusia adalah sebagai penarikan, seleksi, pengembangan, penggunaan dan pemeliharaan sumber daya manusia oleh organisasi. (French dalam Soekidjo, 1991)

2.2.1. Proses Manajemen SDM

a. Pengadaan Sumber Daya Manusia (*Human Resource Recruitment*)

Recruitment disini diartikan pengadaan, yaitu suatu proses kegiatan mengisi formasi yang lowong, mulai dari perencanaan, pengumuman, pelamaran, penyaringan sampai dengan pengangkatan dan penempatan. Pengadaan yang dimaksud disini lebih luas maknanya, karena pengadaan dapat merupakan salah satu upaya dari pemanfaatan. Jadi pengadaan disini adalah upaya penemuan calon dari dalam organisasi maupun dari luar untuk mengisi jabatan yang memerlukan SDM yang berkualitas. Jadi bisa berupa *recruitment from outside* dan *recruitment from within*.

Recruitment from within merupakan bagian dari upaya pemanfaatan SDM yang sudah ada, antara lain melalui pemindahan dengan promosi

atau tanpa promosi. Untuk pengadaan pekerja dari luar tahapan seleksi memegang peran penting. Seleksi yang dianjurkan bersifat terbuka (*open competition*) yang didasarkan kepada standar dan mutu yang sifatnya dapat diukur (*measurable*). Pada seleksi pekerja baru maupun perpindahan baik promosi dan tanpa promosi, harus memperhatikan unsur-unsur antara lain; kemampuan, kompetensi, kecakapan, pengetahuan, keterampilan, sikap dan kepribadian.

Tahapan pemanfaatan SDM ini sangat memegang peranan penting, dan merupakan tugas utama dari seorang pimpinan. Suatu hal yang penting disini adalah memanfaatkan SDM atau pekerja secara efisien, atau pemanfaatan SDM secara *optimal*, artinya pekerja dimanfaatkan sebesar-besarnya namun dengan tetap memperhatikan dan mempertimbangkan batas-batas kemungkinan pemanfaatan yang wajar. Orang tidak merasa diperas karena secara wajar pula orang tersebut menikmati kemanafaatannya.

Prinsip pemanfaatan SDM yang terbaik adalah prinsip *satisfaction* yaitu tingkat kepuasan yang dirasakan sendiri oleh pekerja yang menjadi pendorong untuk berprestasi lebih tinggi, sehingga makin bermanfaat bagi organisasi dan pihak-pihak lain. Pemanfaatan SDM dapat dilakukan dengan berbagai cara, mulai dari yang paling mudah dan sederhana sampai cara yang paling canggih. Pemanfaatan SDM perlu dimulai dari tahap pengadaan, dengan prinsip *the right man on the right job*.

b. Pemeliharaan Sumber Daya Manusia (*Human Resource Maintenance*)

Pemeliharaan atau *maintenance* merupakan tanggung jawab setiap pimpinan. Pemeliharaan SDM yang disertai dengan ganjaran (*reward system*) akan berpengaruh terhadap jalannya organisasi. Tujuan utama dari pemeliharaan adalah untuk membuat orang yang ada dalam organisasi betah dan bertahan, serta dapat berperan secara optimal. Sumber daya manusia yang tidak terpelihara dan merasa tidak memperoleh ganjaran atau imbalan yang wajar, dapat mendorong pekerja tersebut keluar dari organisasi atau bekerja tidak optimal.

Pemeliharaan SDM pada dasarnya untuk memperhatikan dan mempertimbangkan secara seksama hakikat manusianya. Manusia memiliki persamaan disamping perbedaan, manusia mempunyai kepribadian, mempunyai rasa, karya, karsa dan cipta. Manusia mempunyai kepentingan, kebutuhan, keinginan, kehendak dan kemampuan, dan manusia juga mempunyai harga diri. Hal-hal tersebut di atas harus menjadi perhatian pimpinan dalam manajemen SDM. Pemeliharaan SDM perlu diimbangi dengan sistem ganjaran (*reward system*), baik yang berupa finansial, seperti gaji, tunjangan, maupun yang bersifat material seperti; fasilitas kendaraan, perubahan, pengobatan, dan lain-lain dan juga berupa immaterial seperti ; kesempatan untuk pendidikan dan pelatihan, dan lain-lain. Pemeliharaan dengan sistem ganjaran ini diharapkan dapat membawa pengaruh terhadap tingkat prestasi dan produktivitas kerja.

c. Pengembangan Sumber Daya Manusia (*Human Resource Development*)

Sumber daya manusia yang ada didalam suatu organisasi perlu pengembangan sampai pada taraf tertentu sesuai dengan perkembangan organisasi. Apabila organisasi ingin berkembang seyogyanya diikuti oleh pengembangan sumber daya manusia. Pengembangan sumber daya manusia ini dapat dilaksanakan melalui pendidikan dan pelatihan yang berkesinambungan.

Pendidikan dan pelatihan merupakan upaya untuk pengembangan SDM, terutama untuk pengembangan kemampuan intelektual dan kepribadian. Pendidikan pada umumnya berkaitan dengan mempersiapkan calon tenaga yang digunakan oleh suatu organisasi, sedangkan pelatihan lebih berkaitan dengan peningkatan kemampuan atau keterampilan pekerja yang sudah menduduki suatu jabatan atau tugas tertentu.

Untuk pendidikan dan pelatihan ini, langkah awalnya perlu dilakukan analisis kebutuhan atau *need assessment*, yang menyangkut tiga aspek, yaitu :

- (1) Analisis organisasi, untuk menjawab pertanyaan : “Bagaimana organisasi melakukan pelatihan bagi pekerjanya”,
- (2) Analisis pekerjaan, dengan pertanyaan : “Apa yang harus diajarkan atau dilatihkan agar pekerja mampu melaksanakan tugas atau pekerjaannya”, dan

(3) Analisis pribadi, menekankan “Siapa membutuhkan pendidikan dan pelatihan apa”.

Hasil analisis ketiga aspek tersebut dapat memberikan gambaran tingkat kemampuan atau kinerja pegawai yang ada di organisasi tersebut. Kinerja atau *performance* dipengaruhi oleh beberapa faktor yang disingkat "ACIEVE" yaitu :

- a) *Ability* (kemampuan pembawaan).
- b) *Capacity* (kemampuan yang dapat dikembangkan),
- c) *Incentive* (insentif material dan non-material),
- d) *Environment* (lingkungan tempat kerja),
- e) *Validity* (pedoman, petunjuk dan uraian kerja) dan
- f) *Evaluation* (umpan balik hasil kerja).

Dari beberapa faktor di atas, yang dapat diintervensi dengan pendidikan dan pelatihan adalah *capacity* atau kemampuan pekerja yang dapat dikembangkan, sedangkan faktor lainnya diluar jangkauan pendidikan dan pelatihan.

2.2.2. Metode Pelatihan

a. Metode Di Luar Pekerjaan (*Off The Job Side*)

Pada metode ini pegawai yang mengikuti pendidikan atau pelatihan keluar sementara dari pekerjaannya, mengikuti pendidikan dan pelatihan secara intensif. Metode ini terdiri dari 2 teknik, yaitu :

1) Teknis Presentasi Informasi.

yaitu menyampaikan informasi yang tujuannya mengintroduksikan pengetahuan, sikap dan keterampilan baru kepada peserta. Antara lain melalui: ceramah biasa, teknik diskusi, teknik pemodelan perilaku (*behavioral modelling*), model kelompok T, yaitu mengirim pekerja ke organisasi yang lebih maju untuk mempelajari teori dan mempraktekkannya.

2) Teknik Simulasi.

Simulasi adalah meniru perilaku tertentu sedemikian rupa sehingga peserta pendidikan dan latihan dapat merealisasikan seperti keadaan sebenarnya. Teknik ini seperti; simulator alat-alat kesehatan, studi kasus (*case study*), permainan peran (*role playing*), dan teknik dalam keranjang (*in basket*), yaitu dengan cara memberikan bermacam-macam masalah dan peserta diminta untuk memecahkan masalah tersebut sesuai dengan teori dan pengalamannya.

b. Metode Di Dalam Pekerjaan (*On The Job Side*)

Pelatihan ini berbentuk penugasan pekerja baru, yang dibimbing oleh pegawai yang berpengalaman atau senior. Pekerja yang senior yang bertugas membimbing pekerja baru diharapkan memperlihatkan contoh-contoh pekerjaan yang baik, dan memperlihatkan penanganan suatu pekerjaan yang jelas.