

AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA SEBAGAI ALTERNATIF DALAM PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN

Suwarto

Fakultas Ekonomi Universitas Slamet Riyadi Surakarta

ABSTRACT

Conventional accounting journal human resource us expenses not as assets. While human resource accounting journal human resource as assets in order to appraisal it's monetary value. Present and tomorrow, potential of human resource can give advantages at business. At tomorrow, it's advantages will give economy value for enterprise in planning and give economy value for enterprise in planning and control human resource.

Keywords: *Accounting human resource, expense, assets advantage.*

A. PENDAHULUAN

Pegawai atau tenaga kerja terampil dan memiliki kemampuan yang memadai serta diteliti diyakini sebagai sumber daya organisasi yang paling penting. Banyak perusahaan yang bersedia mengeluarkan sejumlah besar dana untuk merekrut, memilih, mempekerjakan (menempatkan), melatih dan mengembangkan tenaga kerja yang dimiliki agar memenuhi kualifikasi tertentu sesuai tuntutan pekerjaan. Terhadap biaya-biaya yang telah dikeluarkan perusahaan tersebut, selayaknya dilakukan pencatatan yang memadai agar nantinya tersedia data-data yang lengkap dan teliti tentang sumberdaya manusia yang dimiliki perusahaan.

Gagasan mengenai akuntansi sumberdaya manusia (*human resource accounting*) berawal dari pandangan mengenai peran sumber daya manusia yang mendukung kelangsungan hidup perusahaan dan pentingnya modal manusia terhadap perekonomian. Gagasan-gagasan tersebut dilatar belakangi oleh faktor-faktor sebagai berikut (Brummet, R. Lee, 1995: 3).

1. Konsep teori ekonomi modern yang menganggap bahwa manusia adalah *human capital* yang mempunyai keahlian, pengetahuan dan pengalaman.
2. Peram sumber daya manusia yang semakin dibutuhkan dan berkembang dengan pesat.

Berdasarkan kedua faktor tersebut para ilmuwan dan pakar di bidang akuntansi dan manajemen tertarik untuk melakukan riset atau penelitian untuk mengembangkan konsep, modal, prinsip dan metode-metode

akuntansi yang bertujuan untuk mengukur dan menganalisis biaya dan nilai sumber daya manusia yang ada di perusahaan.

Informasi tentang sumber daya manusia (SDM) ini digunakan baik oleh pihak intern maupun pihak ekstern perusahaan. Selain itu, informasi tentang sumber daya manusia dapat pula dimanfaatkan oleh pihak-pihak lain seperti investor maupun pihak kreditor. Informasi tentang sumber daya manusia juga dapat digunakan oleh manajemen perusahaan sebagai bahan pertimbangan dalam membuat keputusan mengenai pengembangan perusahaan, perencanaan dan pengendalian sumber daya manusia serta kebijakan-kebijakan lain tentang alokasi, pemeliharaan dan kompensasi ketenagakerjaan.

Penilaian terhadap sumber daya manusia agar dapat disajikan dalam laporan keuangan adalah dengan mengakui sumber daya manusia tersebut sebagai aktiva sehingga dapat ditentukan nilai moneterinya. Selain itu informasi-informasi tentang sumber daya manusia ini harus disajikan dalam suatu sistem atau metode pencatatan transaksi yang berkaitan dengan sumber daya manusia. Dasar pemikiran inilah yang melahirkan gagasan tentang perlunya diselenggarakan akuntansi sumber daya manusia. Namun konsep akuntansi sumber daya manusia ini dalam praktek dan pengembangannya masih menghadapi beberapa persoalan seperti :

1. Persoalan pengakuan sumber daya manusia sebagai aktiva milik perusahaan.
2. Pengukuran sumber daya manusia dalam satuan moneter.
3. Keterbatasan akuntansi konvensional tentang penilaian sumber daya manusia (Andres Lako, 1995: 47)

Akuntansi konvensional memperlakukan pengeluaran-pengeluaran untuk sumber daya manusia hanya sebagai beban (*expense*), tanpa memisahkannya menjadi komponen aktiva atau biaya. Perlakuan ini tidak terlepas dari konsep konvensional dari suatu aktiva. Kriteria penting untuk menentukan apakah suatu biaya itu merupakan aktiva atau beban sangat berhubungan dengan potensi atau nilai manfaat yang diberikan pada masa yang akan datang. Sebenarnya biaya yang dikorbankan oleh perusahaan terhadap sumber daya manusia (untuk memperoleh manfaat) dapat dikualifikasikan sebagai aktiva dan beban. Biaya-biaya tersebut harus diperlakukan sebagai beban dalam periode dihasilkannya manfaat tersebut. Tetapi apabila manfaat tersebut dapat dinikmati pada masa sekarang maupun periode yang akan datang, maka biaya-biaya yang dikeluarkan guna pengembangan sumber daya manusia tersebut harus diperkirakan sebagai aktiva.

Dasar pemikiran dari pengukuran sumber daya manusia adalah manusia merupakan sumber daya perusahaan yang dapat dimiliki dan dinilai sebagaimana sumber daya perusahaan lainnya. Hal ini berarti manusia mempunyai kemampuan untuk memberikan manfaat pada masa sekarang dan pada masa yang akan datang pada perusahaan. Manfaat pada masa yang akan datang, yang diharapkan ini mempunyai nilai ekonomis bagi perusahaan dan harus dipertimbangkan dalam pembuatan keputusan manajemen terutama yang berkaitan dengan perencanaan dan pengendalian sumber daya manusia (SDM).

Tujuan utama dari pelatihan pegawai ini adalah untuk meningkatkan nilai sumber daya manusia perusahaan. Tujuan lebih lanjut adalah untuk meningkatkan kemampuan pegawai dimana dengan peningkatan ini diharapkan dapat meningkatkan perolehan laba bagi perusahaan. Perusahaan masih menggunakan akuntansi konvensional untuk pelaporan keuangannya, sehingga pengeluaran-pengeluaran untuk merekrut maupun mengadakan program pelatihan pegawai dicatat sebagai biaya (*expense*) dan digolongkan sebagai biaya administrasi umum (*general administration expense*), hal ini mengakibatkan laba perusahaan terlalu rendah pada setiap periodenya.

Selain hal-hal yang berhubungan dengan pendapatan (laba) yang akan diperoleh perusahaan, ROI (*Return On Investment*) merupakan variabel yang dipandang krusial dalam pengambilan sebuah keputusan oleh pihak manajemen perusahaan maupun oleh para investor. Hal ini lebih disebabkan karena ROI merupakan rasio laba bersih terhadap total aktiva yang dimiliki perusahaan.

Perusahaan yang mengadakan pengeluaran-pengeluaran untuk peningkatan kemampuan sumber daya manusia yang dimiliki perusahaan dalam pandangan akuntansi sumber daya manusia dianggap telah mendistorsi pengukuran ROI suatu perusahaan. Hal ini didasarkan pada anggapan sebagian besar perusahaan, bahwa investasi dalam bidang sumber daya manusia masih dipandang sebagai biaya dari pada sebagai aktiva. Sehingga ROI perusahaan yang menerapkan akuntansi sumber daya manusia memiliki kecenderungan yang lebih tinggi bila dibandingkan dengan ROI perusahaan yang masih menggunakan metode akuntansi konvensional. Perbedaan ini disebabkan karena perusahaan yang menerapkan akuntansi sumber daya manusia tidak memandang seluruh biaya-biaya yang dikeluarkan untuk pengembangan sumber daya manusia sebagai beban atau biaya yang harus dibayarkan perusahaan, sehingga meminimalkan jumlah biaya yang harus ditanggung perusahaan dalam suatu periode akuntansi.

B. SISTEM AKUNTANSI

Suatu kegiatan akuntansi pada dasarnya tidak bisa terlepas dari sistem dan prosedur. Antara sistem dan prosedur terdapat hubungan yang sangat erat. Prosedur merupakan bagian dari sistem yang disebut sub sistem. Dalam pembahasan dan pemahaman sistem akuntansi perlu dibedakan antara pengertian sistem dan prosedur. Salah satu pendapat yang menjelaskan definisi dari sistem adalah sebagai berikut : “Suatu kesatuan atau *entity* yang terdiri dari bagian-bagian yang disebut sub sistem yang saling berkaitan dengan tujuan untuk mencapai tujuan tertentu”. (Steve A. Nioscove dalam Zaki Baridwan, 1996: 4)

Selanjutnya beberapa definisi tentang prosedur adalah sebagai berikut : Prosedur adalah suatu urutan kegiatan klerikal yang melibatkan beberapa orang dalam suatu departemen yang dibuat untuk menjamin penanganan secara seragam atas transaksi perusahaan yang terjadi berulang-ulang (Mulyadi, 1997: 6)

Definisi lain mengenai prosedur yang dikemukakan oleh para ahli ekonomi yaitu : Prosedur adalah suatu urutan pekerjaan kerani (klerikal), biasanya melibatkan beberapa orang dalam suatu bagian atau lebih disusun untuk menjamin adanya perlakuan yang seragam terhadap transaksi-transaksi dan perubahan-perubahan yang sering terjadi (Zaki Baridwan, 1997: 3)

Dari beberapa definisi di atas dapat diambil kesimpulan bahwa sistem adalah suatu kesatuan atau *entity* dari beberapa sub sistem atau prosedur, dimana prosedur itu sendiri terdiri dari suatu urutan kegiatan klerikal yang biasanya melibatkan beberapa orang untuk menjamin adanya perlakuan yang sama terhadap transaksi-transaksi dan perubahan-perubahan yang sering terjadi agar tujuan yang diharapkan dapat tercapai.

Sementara itu bila dikaitkan dengan ilmu akuntansi, maka kita perlu mengetahui apakah sebenarnya definisi dari sistem akuntansi itu sendiri. Adapun definisi sistem akuntansi adalah sebagai berikut :

Sistem akuntansi adalah organisasi formulir, catatan dan laporan yang dikoordinasikan sedemikian rupa untuk menyediakan informasi keuangan yang dibutuhkan oleh manajemen guna memudahkan pengelolaan dan pengoperasian perusahaan (Mulyadi, 1997: 3)

Definisi lain mengenai sistem akuntansi yang dikemukakan oleh para ahli ekonomi adalah sebagai berikut : Sistem akuntansi adalah formulir-formulir, catatan-catatan, prosedur-prosedur dan alat-alat yang digunakan untuk mengolah data mengenai usaha suatu kesatuan ekonomis dengan tujuan untuk menghasilkan umpan balik dalam bentuk laporan-laporan yang diperlukan manajemen untuk mengawasi usahanya, dan bagi pihak-pihak

lain yang berkepentingan seperti pemegang saham, kreditur dan lembaga-lembaga pemerintah untuk menilai hasil operasi (Zaki Badidwan, 1994: 4)

Berdasarkan pengertian-pengertian di atas, maka dapat disimpulkan bahwa pengertian sistem akuntansi adalah gabungan atau kumpulan dari berbagai formulir, catatan dan laporan keuangan yang dikoordinasikan untuk menyediakan informasi keuangan yang dibutuhkan oleh manajemen dan pihak-pihak lain yang berkepentingan seperti pemegang saham, kreditur dan lembaga-lembaga pemerintah untuk menilai hasil operasional perusahaan.

Sistem akuntansi sebuah perusahaan akan berada dengan sistem akuntansi perusahaan lainnya. Sistem akuntansi ini disusun berdasarkan kondisi dan keadaan dari perusahaan yang bersangkutan. Dalam melakukan penyusunan suatu sistem akuntansi, menurut Zaki Baridwan langkah-langkah yang dapat ditempuh adalah sebagai berikut :

1. Analisa sistem yang ada, untuk mengetahui kebaikan dan kelemahan sistem yang ada.
2. Merencanakan sistem akuntansi, adalah pekerjaan penyusunan sistem yang baru dengan tujuan agar kelemahan-kelemahan sistem lama dapat diperbaiki. Ini dapat dilakukan dengan dua pendekatan yaitu pendekatan *Top Down Approach* adalah penyusunan sistem yang dimulai dengan identifikasi informasi dan pengumpulan alat-alat yang menghasilkan informasi, sedangkan pendekatan lainnya yaitu pendekatan *Bottom Up Approach* adalah penyusunan sistem yang dimulai dari struktur terbawah dilanjutkan sampai pada tingkatan teratas.
3. Menerapkan sistem akuntansi, merupakan penerapan sistem yang baru untuk menggantikan sistem akuntansi yang lama.
4. Pengawasan sistem baru, adalah pengawasan dalam penerapan sistem baru untuk mengecek apakah sistem yang bsru dapat berjalan atau tidak.

Proses penyusunan kembali sistem akuntansi yang ada dalam perusahaan yang harus dilakukan dengan pertimbangan-pertimbangan yang mendalam, agar tujuan yang diharapkan dapat tercapai yaitu berusaha untuk memperbaiki kelemahan-kelemahan yang ada pada sistem yang lama. Adapun faktor-faktor yang harus dipertimbangkan dalam penyusunan sistem akuntansi yaitu :

- a. Sistem akuntansi yang disusun harus memenuhi prinsip yang cepat.
Sistem akuntansi yang harus mampu menyediakan informasi yang diperlukan tepat pada waktunya, dapat memenuhi kebutuhan dan dengan kualitas yang sesuai.
- b. Sistem akuntansi yang disusun harus memenuhi prinsip aman.
Sistem akuntansi yang disusun harus dapat menjaga keamanan harta kekayaan milik perusahaan.

- c. Sistem akuntansi yang disusun harus memiliki prinsip murah.
Biaya untuk menyelenggarakan sistem akuntansi harus dapat ditekan sehingga dan tidak mahal. (Zaki Badidwan, 1996: 7)

C. PENGERTIAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA (HUMAN RESOURCE ACCOUNTING)

Sumber daya manusia yang terampil, cekatan dan memenuhi tuntutan kriteria pekerjaan merupakan suatu hal yang diharapkan oleh setiap perusahaan. Banyak perusahaan yang rela mengeluarkan sejumlah besar dana untuk meningkatkan kemampuan, ketrampilan ataupun keahlian dari sumber daya manusia yang mereka miliki. Pengakuan baik dari segi pencatatan dan pelaporan terhadap biaya-biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk meningkatkan kemampuan sumber daya manusia yang dimiliki perusahaan ini seringkali dihadapkan pada persoalan, apakah biaya-biaya tersebut tergolong ke dalam kelompok biaya/beban atau termasuk ke dalam kelompok aktiva. Hal mendasar inilah yang merupakan penyebab munculnya gagasan atau pemikiran tentang konsep akuntansi sumber daya manusia.

Beberapa pendapat yang mencoba menjelaskan tentang konsep akuntansi sumber daya manusia adalah sebagai berikut : Akuntansi sumber daya manusia (*Human Resource Accounting*) meliputi konsep sumber daya manusia sebagai aktiva, penentuan biaya yang diinvestasikan dan hubungannya dengan biaya-biaya hasil pakai, estimasi dan menyediakan ketelitian ekonomi tentang nilai sumber daya manusia dalam organisasi (Brummed, R. Lee, 1995: 2)

Sumber yang berbeda menyebutkan bahwa pengertian dari akuntansi sumber daya manusia adalah : Akuntansi sumber daya manusia adalah sebuah proses pengidentifikasi dan pengukuran data tentang sumber daya manusia dan pengomunikasiannya atas informasi-informasi yang termasuk di dalamnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Andreas Lako, 1995: 5)

Berdasarkan pendapat tersebut dapat disimpulkan bahwa akuntansi sumber daya manusia dapat diartikan sebagai suatu proses pengukuran dan pelaporan biaya serta nilai manusia sebagai sumber daya organisasi dan pelaporan hasil-hasilnya kepada pihak yang berkepentingan. Dengan demikian pada proses akuntansi sumber daya manusia terkadang unsur pengukuran, pelaporan, data tentang manusia dan organisasi. Data tentang manusia dalam hal ini berupa biaya-biaya untuk seleksi, penerimaan, pelatihan dan pengembangan kemampuan pegawai serta informasi lainnya yang berupa tingkat pendidikan, pengalaman, usia, keadaan kesehatan dan lain sebagainya.

Agar dapat diakui sebagai salah satu aset dalam laporan keuangan, sumber daya manusia harus memenuhi kriteria-kriteria tertentu yang dimiliki oleh aktiva, yaitu :

1. Memiliki sifat ekonomi yang potensial.
2. Diperoleh dan dikendalikan oleh entitas tertentu
3. Sebagai akibat dari transaksi atau kejadian masa lalu.

D. ASUMSI YANG MENDASARI AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA

Akuntansi sumber daya manusia tidak timbul dengan sendirinya atau tanpa suatu hal yang melatar balakangi. Pada dasarnya ada beberapa asumsi yang mendasari munculnya konsep akuntansi sumber daya manusia. Asumsi-asumsi tersebut adalah sebagai berikut : “Manusia adalah sumber daya organisasi yang sangat bernilai, nilai sumber daya manusia dipengaruhi oleh gaya manajemen dalam sebuah organisasi, dan kebutuhan akan pentingnya informasi-informasi tentang sumber daya manusia” (Amin Widjaja Tunggal, 1994: 7).

Berdasarkan pendapat yang dikemukakan oleh Amin Widjaja Tunggal tersebut, maka asumsi-asumsi yang mendasari munculnya konsep akuntansi sumber daya manusia tersebut dapat dijelaskan secara lebih rinci, yaitu :

1. Manusia adalah sumber daya organisasi yang sangat bernilai.
Asumsi pertama akuntansi sumber daya manusia adalah bahwa manusia adalah sumber daya organisasi yang sangat bernilai. Hal ini berarti bahwa manusia mampu memberikan jasa-jasa pada masa sekarang dan pada masa yang akan datang kepada organisasi/perusahaan, dan jasa-jasa tersebut mempunyai arti ekonomis bagi perusahaan.
2. Nilai sumber daya manusia dipengaruhi oleh gaya manajemen dalam sebuah organisasi.
Asumsi ini menilai bahwa sumber daya manusia dapat dipengaruhi oleh cara-cara mereka dikelola. Sikap/gaya tertentu dari manajemen dapat meningkatkan motivasi karyawan dan produktivitas mereka, gaya manajemen yang lain mungkin akan menurunkan motivasi dan produktivitas karyawan.
3. Kebutuhan akan pentingnya informasi-informasi tentang sumber daya manusia, artinya :

Akuntansi sumber daya manusia dan nilai-nilainya diperlukan untuk mengelola agar manusia (tenaga kerja) lebih efektif dan efisien. Informasi ini sangat berguna dalam berbagai aspek dari proses manajemen sumber daya manusia, termasuk proses perencanaan dan pengendalian dalam akuisisi,

pengembangan, pengalokasian, konservasi dan kualitas manusia. Hal ini berarti akuntansi sumber daya manusia dimaksudkan sebagai suatu komponen dari sistem informasi akuntansi manajemen secara keseluruhan.

E. TUJUAN DAN MANFAAT PERLAKUAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA

1. Tujuan Perlakuan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Perlakuan akuntansi sumber daya manusia menurut Brummet, (R. Lee, 1995: 12), ditujukan :

- a. Informasi Kuantitatif.
- b. Metode penelitian dan
- c. Teori dan Model

2. Manfaat Perlakuan akuntansi Sumber Daya Manusia

Manfaat yang diperoleh dari perlakuan akuntansi sumber daya manusia dapat dilihat dari dua pihak, yaitu pihak intern maupun pihak ekstern perusahaan.

a. Pihak Intern Perusahaan, akan memperoleh manfaat dalam :

- 1) Perencanaan Sumber Daya Manusia
- 2) Pengendalian Sumber Daya Manusia
- 3) Perolehan Sumber Daya Manusia
- 4) Pengembangan Sumber Daya Manusia
- 5) Alokasi Sumber Daya Manusia

b. Pihak Ekstern Perusahaan

- 1) Dengan perlakuan akuntansi sumber daya manusia, pemerintah diharapkan dapat memberikan kebijaksanaan pajak dengan mempertimbangkan faktor kebijaksanaan kerja perusahaan.
- 2) Sebagai bahan pertimbangan pemerintah dalam kemudahan pemberian kredit investasi bagi perusahaan
- 3) Perlakuan akuntansi sumber daya manusia diperlukan juga oleh pihak investor dalam memprediksi kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba.

Akhirnya dapat dikatakan bahwa kebutuhan akan akuntansi sumber daya manusia lebih didorong oleh kebutuhan untuk kepentingan bisnis. Dalam hal ini keefektifan perusahaan, pengakuan akan arti penting faktor manusia telah mendorong pengakuan faktor manusia ini dalam proses pembuatan keputusan oleh manajemen, meskipun masih memerlukan dukungan informasi lain yang relevan. Dari sudut informasi

yang dihasilkan, informasi akuntansi sumber daya manusia dapat memberikan manfaat antara lain :

1. Untuk mengevaluasi biaya-biaya yang dikeluarkan dan keefektifan usaha-usaha perekrutan pegawai demi tercapainya usaha perekrutan yang optimal.
2. Untuk menentukan jalan biaya-biaya *training* yang dibutuhkan dan menyiapkan anggaran yang realistis mengenai biaya-biaya tersebut.
3. Untuk mengevaluasi keefektifan program-program *training* dan untuk menyesuaikan program-program tersebut jika diperlukan untuk mengoptimalkan manfaatnya.

F. PENYAJIAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA DALAM LAPORAN KEUANGAN

Laporan keuangan merupakan salah satu bentuk informasi keuangan yang disajikan perusahaan kepada pihak-pihak yang berkepentingan, baik yang ada di dalam maupun di luar perusahaan. Akuntansi sumber daya manusia dalam laporan keuangan disajikan dalam sisi aktiva pada pos investasi sumber daya manusia dan pada sisi kewajiban dan modal pada pos modal sumber daya manusia sebesar nilai total investasi sumber daya manusia. Sedangkan nilai amortisasi sumber daya manusia masuk ke dalam Laporan Laba Rugi perusahaan sebagai pengurang biaya operasional perusahaan yang diakui sebesar jumlah biaya untuk pengembangan sumber daya manusia dibagi taksiran umur ekonomis sumber daya manusia pada periode bersangkutan.

Tidak dapat dipungkiri bahwa terdapat suatu tingkatan ketidakpastian yang berkaitan sejauh mana "*future service potensial*" dari seorang karyawan akan benar benar direalisasi. Masalah akuntansi yang timbul adalah bagaimana caranya mengukut tingkat ketidakpastian dari realisasi jasa karyawan tersebut dalam laporan keuangan. Alternatif yang diusulkan untuk menghitung tingkat ketidakpastian realisasi jasa investasi sumber daya manusia ini adalah dengan menggunakan akuntansi untuk piutang dagang.

G. INVESTASI SUMBER DAYA MANUSIA MENURUT STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN (SAK)

Pengeluaran untuk penelitian, pendidikan dan pengembangan sumber daya manusia pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) diatur pada PSAK No. 22 tahun 2002. kegiatan pengembangan sumber daya manusia merupakan tindak lanjut dalam kegiatan riset dan pengembangan. Alokasi biaya riset dan biaya pengembangan sumber daya manusia pada periode yang berbeda ditentukan dengan melihat biaya dan

manfaat ekonomi yang diharapkan perusahaan akan diperoleh dari kegiatan riset dan pengembangan tersebut. Bila besar kemungkinan biaya tersebut akan meningkatkan manfaat ekonomi di masa yang akan datang dan biaya tersebut dapat diukur secara andal, maka biaya-biaya tersebut memenuhi syarat untuk diakui sebagai aktiva.

Biaya pengembangan diakui sebagai aktiva bila memenuhi kriteria-kriteria yang mengindikasikan bahwa biaya-biaya tersebut akan meningkatkan manfaat ekonomis dari sumber daya manusia di masa yang akan datang. Selain itu kegiatan tersebut juga bertujuan untuk meningkatkan kualitas sumber daya manusia atau karyawan perusahaan secara khusus dan kualitas perusahaan pada umumnya. Kualitas perusahaan yang dimaksud disini adalah peningkatan kualitas produk yang dihasilkan. Adapun biaya riset dan pengembangan karyawan tersebut meliputi :

1. Gaji dan biaya pegawai lainnya yang terlibat dalam kegiatan riset dan pengembangan
2. *Acquisition Cost*, merupakan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk merekrut atau mendapatkan tenaga kerja baru sebagai pengganti tenaga kerja yang sudah tidak produktif lagi, biaya ini mengarah pada peningkatan kualitas SDM yang dimiliki perusahaan.
3. *development Cost*, adalah biaya pengembangan sumber daya manusia yang telah menjadi milik perusahaan dengan jalan memberikan atau mengirimkan karyawan kepelatihan-pelatihan yang bersifat khusus.
4. *Out of Pocket Cost*, adalah biaya-biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk mengadakan kegiatan-kegiatan untuk meningkatkan kemampuan dan wawasan karyawan yang dapat berupa seminar, sarasehan dan kegiatan-kegiatan lainnya.
5. Biaya bahan dan jasa yang digunakan dalam kegiatan riset dan pengembangan.
6. Penyusunan properti, pabrik dan pelatihan dalam kegiatan riset dan pengembangan
7. Biaya overhead diluar biaya administrasi umum yang berkaitan dalam kegiatan riset dan pengembangan.
8. biaya-biaya seperti amortisasi paten dan lisensi apabila aktiva-aktiva tersebut digunakan dalam kegiatan riset dan pengembangan.

Jumlah biaya pengembangan yang diakui sebagai aktiva harus diamortisasi dan diakui sebagai beban pada periode dimana manfaat ekonomis diakui. Menurut PSAK No 20 tahun 2002 periode amortisasi biaya pendidikan dan pelatihan tidak lebih dari lima tahun.

H. PROSPEK DAN KENDALA PENERAPAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA

Usaha penerapan akuntansi sumber daya manusia pada dasarnya merupakan pembangunan sistem akuntansi yang berkaitan dengan SDM. Sementara itu tipe sistem akuntansi sumber daya manusia yang akan dikembangkan dalam perusahaan tergantung pada jenis dan ukuran perusahaan, tipe dan tingkat kemampuan sumber daya manusia dalam perusahaan dan tingkat pengalaman para pegawai yang termasuk dalam jajaran manajemen sistem itu sendiri.

Pada dasarnya hampir semua perusahaan dapat menerapkan akuntansi sumber daya manusia dan untuk tiap jenis perusahaan sistem yang dibutuhkan akan berbeda satu sama lainnya. Namun apabila dikaji lebih jauh sebenarnya metode akuntansi sumber daya manusia paling sesuai apabila diterapkan di perusahaan yang bergerak dibidang jasa, dimana diperlukan relatif banyak tenaga yang terampil dan berkemampuan tinggi.

Keberhasilan usaha pemasyarakatan atau penerapan akuntansi sumber daya manusia dipengaruhi oleh beberapa faktor antara lain :

1. Kemampuan manajemen perusahaan untuk menerapkannya
2. Kemampuan akuntansi untuk mendalami dan memasyarakatkan
3. Ketersediaannya konsep/teknik yang memadai untuk mendukung pengembangannya
4. Keikutsertaan lembaga-lembaga akuntansi untuk mempelajari, menemukan konsep dan teknik pengukuran yang diperlukan

Sementara itu kendala atau masalah yang mungkin ditemui dalam penerapan akuntansi sumber daya manusia dapat berupa masalah teknis dan masalah konsep. Masalah teknis, berupa akuntansi sumber daya manusia berdasar nilai boleh dikatakan lebih berpotensi karena aspek teknis penilaian akuntansi sumber daya manusia berdasarkan penilaian para ahli dari luar profesi akuntan, seperti, Psikolog, Psikometrisian, dan lain sebagainya.

Sedangkan hambatan dari segi konsep yang ditemukan antara lain :

1. Hambatan budaya, yang menganggap tabu penilaian manusia dengan rupiah/dollar
2. Adanya pendapat dikalangan akuntan bahwa hak kepemilikan secara hukum merupakan syarat mutlak untuk menganggap sesuatu sebagai aset dan menuntut tingkat kepastian yang tinggi mengenai manfaat dimasa mendatang.
3. Akuntan cenderung merekapitalisasi aset-aset yang bersifat memiliki wujud nyata. Akibatnya mereka mengabaikan perlakuan yang sama terhadap biaya-biaya sumber daya manusia
4. Keharusan untuk melibatkan berbagai disiplin ilmu merupakan suatu penghalang juga untuk menerapkan sistem akuntansi sumber daya manusia ini.

I. ILUSTRASI LAPORAN KEUANGAN METODE KONVENSIONAL DAN METODE AKUNTANSI SDM

TABEL I

PERBANDINGAN LAPORAN KEUANGAN (NERACA)
PT. GAJAH JAYA MANDIRI TAHUN 2003

Metode Konvensional	Metode Akuntansi SDM
AKTIVA	AKTIVA
Aktiva Lancar	Aktiva Lancar
Kas 223.337.500	Kas 223.337.500
Piutang 84.610.000	Piutang 84.610.000
Sewa dibayar dimuka <u>19.973.500</u> +	Sewa dibayar dimuka <u>19.973.500</u> +
Total Aktiva Lancar 327.921.000	Total Aktiva Lancar 327.921.000
Aktiva Tetap	Aktiva Tetap
Gedung 210.000.000	Gedung 210.000.000
Akml. Peny. Gedung <u>(47.250.000)</u>	Akml. Peny. Gedung <u>(47.250.000)</u>
Kendaraan 100.000.000	Kendaraan 100.000.000
Ak. Peny. Kendaraan <u>(9.500.000)</u>	Ak. Peny. Kendaraan <u>(9.500.000)</u>
90.500.000	90.500.000
Peralatan 45.000.000	Peralatan 45.000.000
Ak. Peny. Peralatan <u>(20.250.000)</u>	Ak. Peny. Peralatan <u>(20.250.000)</u>
24.750.000	24.750.000
Inv. Kantor 107.000.300	Inv. Kantor 107.000.300
Ak. Peny. Inv. Kantor <u>(24.750.000)</u>	Ak. Peny. Inv. Kantor <u>(24.750.000)</u>
82.250.300	82.250.300
Total Aktiva Tetap <u>360.250.300</u>	Total Aktiva Tetap <u>360.250.300</u>
Total Aktiva 688.171.300	Total Aktiva 714.171.300
PASIVA	PASIVA
Hutang Lancar	Hutang Lancar
Hutang lain-lain 90.168.500	Hutang lain-lain 90.168.500
H. Sewa <u>8.130.000</u> +	H. Sewa <u>8.130.000</u> +
Total Hutang Lancar 98.298.500	Total Hutang Lancar 98.298.500
H. Jangka Panjang	H. Jangka Panjang
Hutang Sewa 73.896.200	Hutang Sewa 73.896.200
Hutang Bank <u>100.425.500</u> +	Hutang Bank <u>100.425.500</u> +
Total H. Jgk. Panjang <u>174.321.700</u>	Total H. Jgk. Panjang <u>174.321.700</u>
Total Hutang 272.620.200	Total Hutang 272.620.200
Modal	Modal
Modal Saham 415.551.100	Modal Saham 415.551.100
	Penyisihan untuk SDM <u>26.000.000</u> +
Total Modal <u>415.551.100</u>	Total Modal <u>415.551.100</u>
Total Pasiva 688.171.300	Total Pasiva 714.171.300

TABEL II

PERBANDINGAN LAPORAN KEUANGAN (NERACA)
PT. GAJAH JAYA MANDIRI TAHUN 2004

Metode Konvensional		Metode Akuntansi SDM	
AKTIVA		AKTIVA	
Aktiva Lancar		Aktiva Lancar	
Kas	287.031.920	Kas	287.031.920
Piutang	97.000.500	Piutang	97.000.500
Sewa dibayar dimuka	<u>19.973.500</u> +	Sewa dibayar dimuka	<u>19.973.500</u> +
Total Aktiva Lancar	404.005.920	Total Aktiva Lancar	404.005.920
Aktiva Tetap		Aktiva Tetap	
Gedung	210.000.000	Gedung	210.000.000
Akml. Peny. Gedung	<u>(47.250.000)</u>	Akml. Peny. Gedung	<u>(47.250.000)</u>
Kendaraan	100.000.000	Kendaraan	100.000.000
Ak. Peny. Kendaraan	<u>(9.500.000)</u>	Ak. Peny. Kendaraan	<u>(9.500.000)</u>
	90.500.000		90.500.000
Peralatan	45.000.000	Peralatan	45.000.000
Ak. Peny. Peralatan	<u>(22.500.000)</u>	Ak. Peny. Peralatan	<u>(22.500.000)</u>
	22.500.000		22.500.000
Inv. Kantor	107.000.300	Inv. Kantor	107.000.300
Ak. Peny. Inv. Kantor	<u>(25.500.000)</u>	Ak. Peny. Inv. Kantor	<u>(25.500.000)</u>
	<u>82.500.300</u>		<u>82.500.300</u>
Total Aktiva Tetap	<u>358.250.300</u>	Total Aktiva Tetap	<u>358.250.300</u>
Total Aktiva	762.256.220	Investasi Bersih SDM	<u>29.800.000</u>
		Total Aktiva	792.056.220
PASIVA		PASIVA	
Hutang Lancar		Hutang Lancar	
Hutang lain-lain	78.550.600	Hutang lain-lain	78.550.600
Hutang Sewa	<u>9.105.900</u> +	Hutang Sewa	<u>9.105.900</u> +
Total Hutang Lancar	87.656.500	Total Hutang Lancar	87.656.500
H. Jangka Panjang		H. Jangka Panjang	
Hutang Sewa	64.790.300	Hutang Sewa	64.790.300
Hutang Bank	<u>150.750.300</u>	Hutang Bank	<u>150.750.300</u>
Total H. Jgk. Panjang	<u>215.540.600</u>	Total H. Jgk. Panjang	<u>215.540.600</u>
Total Hutang	303.197.100	Total Hutang	303.197.100
Modal		Modal	
Modal Saham	459.059.120	Modal Saham	459.059.120
		Penyisihan untuk SDM	<u>29.800.000</u>
Total Modal	<u>459.059.120</u>	Total Modal	488.859.120
Total Pasiva	762.256.220	Total Pasiva	792.056.220

Berdasarkan laporan keuangan (neraca) tersebut dapat diketahui bahwa terjadi penambahan jumlah aktiva perubahan dan jumlah modal yang dimiliki perusahaan berupa modal sumber daya manusia untuk

tahun 2003 berjumlah sebesar Rp 26.000.000,00 dan tahun 2004 sebesar Rp 29.800.000,00. Selanjutnya penulis sajikan perbandingan laporan laba rugi antara akuntansi konvensional yang digunakan perusahaan dan akuntansi sumber daya manusia untuk tahun 2003 dan 2004.

TABEL III
PERBANDINGAN LAPORAN LABA RUGI
PT. GAJAH JAYA MANDIRI TAHUN 2003
(dalam Rp)

Keterangan	Metode Konvensional	Metode Akuntansi SDM
Pendapatan :		
Pendapatan Usaha	397.750.000	397.750.000
Biaya Usaha :		
Biaya Gaji	150.250.000	150.250.000
Biaya Penyusutan Gedung	5.250.000	5.250.000
Biaya Pemeliharaan Gedung	3.538.700	3.538.700
Biaya Asuransi	5.018.700	5.018.700
Biaya Administrasi Umum	30.050.000	30.050.000
Biaya Peny. Kendaraan Sewa	9.500.000	9.500.000
Biaya Inventaris Kantor	7.600.000	7.600.000
Biaya Telepon Kantor	1.500.000	1.500.000
Biaya Listrik Kantor	1.620.000	1.620.000
Biaya Pempl. Kendaraan Sewa	2.000.000	2.000.000
Biaya Iklan dan Promosi	3.150.000	3.150.000
Biaya lain-lain	1.980.000	1.980.000
Biaya Bunga Sewa	<u>8.843.200</u>	<u>8.843.200</u>
Total Biaya Usaha	230.300.600	230.300.600
Biaya SDM		<u>26.000.000</u>
(Total Biaya Usaha – Biaya SDM)	<u>230.300.600</u>	<u>204.300.600</u>
Laba Kotor	167.449.400	193.449.400
Amortisasi SDM		<u>5.200.000</u>
Laba Usaha Sebelum Pajak & Bunga	167.449.400	188.249.400
Beban Bunga	<u>3.645.500</u>	<u>3.645.500</u>
Laba Sebelum Pajak	163.803.900	184.603.900
Laba Kena Pajak	<u>31.641.170</u>	<u>37.881.170</u>
Laba Bersih	132.162.730,0	146.722.730

Penghitungan Pajak Penghasilan (PPh Pasal 21) tahun 2003 untuk masing-masing metode adalah sebagai berikut :

- a. PPh Pasal 21 untuk metode konvensional :
- 10% x 50.000.000,00 = 5.000.000,00
 - 15% x 50.000.000,00 = 7.500.000,00
 - 30% x 63.803.900,00 = 19.141.170,00 +
31.641.170,00

- b. PPh Pasal 21 untuk metode akuntansi SDM
- 10% x 50.000.000,00 = 5.000.000,00
 - 15% x 50.000.000,00 = 7.500.000,00
 - 30% x 84.603.900,00 = 25.381.170,00 +
37.881.170,00

TABEL IV

PERBANDINGAN LAPORAN LABA RUGI
PT. GAJAH JAYA MANDIRI TAHUN 2003
(dalam Rp)

Keterangan	Metode Konvensional	Metode Akuntansi SDM
Pendapatan :		
Pendapatan Usaha	399.500.000	399.500.000
Biaya Usaha :		
Biaya Gaji	152.450.000	152.450.000
Biaya Penyusutan Gedung	5.250.000	5.250.000
Biaya Pemeliharaan Gedung	5.250.000	5.250.000
Biaya Asuransi	3.350.000	3.350.000
Biaya Administrasi Umum	33.800.000	33.800.000
Biaya Peny. Kendaraan Sewa	9.500.000	9.500.000
Biaya Inventaris Kantor	7.000.000	7.000.000
Biaya Telepon Kantor	1.750.000	1.750.000
Biaya Listrik Kantor	1.900.000	1.900.000
Biaya Pempl. Kendaraan Sewa	2.000.000	2.000.000
Biaya Iklan dan Promosi	3.000.000	3.000.000
Biaya Lain-lain	2.100.000	2.100.000
Biaya Bunga Sewa	<u>9.843.200</u> +	<u>9.843.200</u> +
Total Biaya Usaha	236.962.750	236.962.750
Biaya SDM	- -	<u>29.800.000</u> -
(Total Biaya Usaha–Biaya SDM)	236.962.750 -	207.162.750 -
Laba Kotor	162.537.250	192.337.250
Amortisasi SDM	- -	<u>5.960.000</u> -
Laba Usaha Sbl Pajak & Bunga	162.537.250	186.377.250
Beban Bunga	- <u>3.645.500</u> -	<u>3.645.500</u> -
Laba Sebelum Pajak	158.891.750	182.731.750
Laba Kena Pajak	<u>30.167.525</u> -	<u>37.319.525</u> -
Laba Bersih	128.724.225	145.412.225

Penghitungan Pajak Penghasilan (PPh Pasal 21) tahun 2004 untuk masing-masing metode adalah sebagai berikut :

- a. PPh Pasal 21 untuk metode konvensional :
- 10 % x 50.000.000,00 = 5.000.000,00
 - 15 % x 50.000.000,00 = 7.500.000,00
 - 30 % x 58.891.750,00 = 17.667.525,00 +
30.167.525,00
- b. PPh Pasal 21 untuk metode akuntansi SDM :
- 10 % x 50.000.000,00 = 5.000.000,00
 - 15 % x 50.000.000,00 = 7.500.000,00
 - 30 % x 82.731.750,00 = 24.819.525,00 +
37.319.525,00

Berdasarkan laporan laba rugi tersebut dapat diketahui bahwa terjadi penambahan jumlah laba bersih yang diterima perusahaan, dimana untuk tahun 2003 penambahan laba bersih yang diterima adalah sebesar (Rp 146.722.730,00 – Rp132.162.730,00 = Rp 14.560.000,00) dan untuk tahun 2004 sebesar (Rp145.412.225,00 – Rp 128.724.525,00 = Rp 16.688.000,00).

Menghitung tingkat profitabilitas perusahaan melalui ROI, baik secara konvensional maupun berdasarkan akuntansi sumber daya manusia ROI (*Return On Investment*) merupakan salah satu alat ukur kinerja perusahaan dengan cara menentukan besarnya rasio laba dari investasi yang telah dilakukan perusahaan. ROI lebih bermanfaat untuk penganalisaan prestasi yang berhasil diraih sebuah perusahaan, karena dapat memusatkan perhatian kepada faktor-faktor yang menyebabkan perubahan ROI itu sendiri. Adapun faktor-faktor yang dapat mempengaruhi perubahan ROI di antara sebagai berikut :

- 1) Perubahan hasil penjualan
- 2) Perubahan biaya penjualan
- 3) Perubahan investasi

Hasil pengukuran ROI ini banyak digunakan oleh perusahaan dalam rangka mengukur prestasi yang telah berhasil dicapai, meskipun pengukuran dengan menggunakan model ini memiliki beberapa keterbatasan, seperti :

- 1) ROI terlalu menitikberatkan pada hasil jangka pendek
- 2) ROI menitikberatkan pada perolehan laba dan mengabaikan kondisi dan perkembangan karyawan (tenaga kerja)
- 3) Banyak pengeluaran yang tidak terkait dalam investasi meskipun pengeluaran tersebut memberikan kontribusi laba di masa yang akan datang.

Keterbatasan-keterbatasan ini dapat teratasi dengan penerapan konsep akuntansi sumber daya manusia, di mana biaya-biaya yang

berhubungan dengan pengembangan karyawan yang nyata-nyata memberikan kontribusi di masa yang akan datang dapat diperhitungkan dengan lebih rinci. Dengan demikian terdistorsinya tingkat ROI suatu perusahaan dapat teratasi, sehingga informasi yang disajikan dapat lebih relevan dalam rangka pengambilan keputusan baik oleh pihak manajemen perusahaan, investor maupun kreditor.

Berikut akan penulis sajikan proses penghitungan tingkat ROI PT. Gajah Jaya Mandiri Salatiga, baik dengan menggunakan metode konvensional maupun dengan menggunakan metode akuntansi sumber daya manusia.

TABEL V

PERBANDINGAN ROI PT. GAJAH JAYA MANDIRI SALATIGA
DENGAN MENGGUNAKAN METODE AKUNTANSI
KONVENSIONAL DAN METODE AKUNTANSI SDM
UNTUK TAHUN 2003 – 2004

Tahun	Metode Konvensional	Metode Akuntansi SDM
2003	$\text{ROI} = \frac{132.162.730,00}{688.171.300,00} \times 100\%$ ROI = 19,20 %	$\text{ROI} = \frac{146.722.730,00}{714.171.300,00} \times 100\%$ ROI = 20,54 %
2004	$\text{ROI} = \frac{128.724.225,00}{762.256.220,00} \times 100\%$ ROI = 16,89 %	$\text{ROI} = \frac{145.412.225,00}{792.056.220,00} \times 100\%$ ROI = 18,36 %

Dari tabel di atas dapat dijelaskan bahwa terjadi peningkatan rasion ROI perusahaan apabila didasarkan pada proses penghitungan dengan metode akuntansi sumber daya manusia, dimana untuk tahun 2003 terjadi selisih sebesar 1,34%, sedangkan untuk tahun 2004 terjadi selisih sebesar 1,47%. Perbedaan ini akan menguntungkan perusahaan, karena semakin tinggi tingkat ROI yang dimiliki perusahaan maka semakin baik pula prestasi perusahaan dalam menghasilkan laba atau dengan kata lain tingkat profitabilitas yang dimiliki perusahaan akan semakin baik.

Berdasarkan proses analisis data yang telah dilakukan maka dapat diambil suatu kesimpulan, sebaiknya perusahaan memilih alternatif untuk menggunakan metode akuntansi sumber daya manusia di dalam penghitungan biaya sumber daya manusia yang dikeluarkan perusahaan.

Hal ini dimungkinkan karena tidak semua biaya sumber daya manusia yang dikeluarkan perusahaan dapat dibebankan sebagai biaya, melainkan ada beberapa komponen biaya sumber daya manusia yang seharusnya diakui sebagai aktiva perusahaan.

Ini didasarkan pada pertimbangan bahwa nilai aktiva yang dimiliki perusahaan untuk tahun 2003 dengan menggunakan metode konvensional sebesar Rp 688.171.300,00 ternyata lebih kecil dari nilai aktiva dengan menggunakan metode akuntansi sumber daya manusia yaitu sebesar Rp 714.171.300,00. Demikian pula untuk nilai aktiva yang dimiliki perusahaan untuk tahun 2004 dengan menggunakan metode konvensional sebesar Rp 762.256.220,00 ternyata lebih kecil dari nilai aktiva dengan menggunakan metode akuntansi sumber daya manusia yaitu sebesar Rp 792.056.220,00. Dilihat dari segi laba usaha yang diperoleh perusahaan, laba yang diperoleh dengan menggunakan metode konvensional untuk tahun 2003 sebesar Rp 132.162.730,00 ternyata juga lebih kecil bila dibandingkan dengan laba usaha yang diperoleh perusahaan bila menggunakan metode akuntansi sumber daya manusia yaitu sebesar Rp 146.722.730,00. Hal ini tidak jauh berbeda untuk tahun 2004, laba yang diperoleh dengan menggunakan metode konvensional sebesar Rp 128.724.225,00 ternyata lebih kecil bila dibandingkan dengan laba usaha yang diperoleh perusahaan bila menggunakan metode akuntansi sumber daya manusia yaitu sebesar Rp 145.412.225,00.

DAFTAR PUSTAKA

- Andreas Loko, 1995, *Akuntansi Sumber Daya Manusia: Pengakuan dan Pelaporan Sumber Daya Manusia Sebagai Asset Organisasi*, UPP – AMP YKPN, Yogyakarta.
- Belkaouani, 1996, *Akuntansi Sumber Daya Manusia*, edisi Bahasa Indonesia, PT. Prehallindo, Jakarta.
- Brummet, R. Lee, 1995, *Human Resource Accounting : Modern Accounting*, Alih Bahasa Tim penerjemah CV. Alfa Beta, Bandung
- Mulyadi, 1994, *Pemeriksaan Akuntansi*, Bagian Penerbit STIE – YKPN, Yogyakarta
- Zaki Baridwan, 1996, *Sistem Akuntansi, Penyusunan Prosedur dan Metode*, Edisi ke 5, BPFE – UGM, Yogyakarta