

AKUNTANSI SUMBERDAYA MANUSIA: ANTARA HIDUP DAN MATI

Rispantyo

Fakultas Ekonomi Universitas Slamet Riyadi Surakarta

ABSTRACT

The practice accounting expands along with blooming economics. One of the existences of growth of practice accounting is human resource accounting. There are some logical reason able to be used as basis for apply the human resource accounting. The reason for example, that to form the resource human having membership coasted money big, individual value in organization, or as walking of era of information technology in this time, human resource become the its top attention. On the applying, human resource accounting experience of the resistance. The resistance especially it him because do not of is existence of agreement in measurement assess the human resource, what later will be mentioned in balance. Till now, this human resource accounting not yet been applied, so that its status we can say " between this and dead". The writing life try to give the brain-storming for the can "to living of" human resource accounting, what is expected can improve the quality of financial statement in the case of economic decision making. Besides, do not theory development ought to "dead", but continued useful till and can answer the new question of arising out.

Keywords: *human resource accounting, financial statement*

PENDAHULUAN

Jauh sebelum Masehi, praktik akuntansi telah berkembang. Pada awalnya, sekitar tahun 1775 telah dikenal metode *single entry* dan *double entry* (Herbert dalam Harahap, 1993: 26). Penggunaan *double entry* terus berkembang. Kemudian muncul teori akuntansi normatif. Dalam penerapannya, timbul ketidakpuasan terhadap teori normatif. Sebagai akibatnya muncul teori akuntansi positif. Setelah itu, akuntansi terus berkembang, sampai pada hipotesis pasar efisien, teori keagenan, teori

keperilakuan akuntansi, hingga akuntansi sumberdaya manusia (Baridwan, 2000: 486 – 493).

Gagasan tentang akuntansi sumberdaya manusia muncul pada tahun 1960-an. Pencetusnya adalah Rensis Likert. Gagasan tersebut menekankan pada pengakuan sumberdaya manusia sebagai aktiva (asset) suatu organisasi. Likert mengatakan bahwa akuntansi sumberdaya manusia berhubungan erat dengan kegiatan yang diarahkan untuk menentukan penaksiran nilai uang dari nilai sumberdaya manusia dan *goodwill* para pelanggannya. Keputusan para manajer sering kali keliru mengabaikan faktor yang paling vital, yaitu sumberdaya manusia (Likert dalam Lako, 1995: 6).

Setelah akuntansi sumberdaya manusia dicetuskan oleh Likert, kemudian para ilmuwan mulai berusaha melakukan berbagai penelitian untuk mengembangkan model, prinsip dan metode akuntansi untuk mengukur kos dan nilai sumberdaya manusia yang ada dalam suatu organisasi. Akan tetapi usaha ini ternyata pada tahun 1970-an banyak dipandang tidak menarik lagi, sehingga sampai saat ini tidak ada perkembangan yang berarti dalam akuntansi sumberdaya manusia (Baridwan, 2000: 492). Berdasarkan uraian tersebut, penulis akan mencoba membahas kemungkinan untuk “menghidupkan” akuntansi sumberdaya manusia sejalan dengan bergulirnya jaman teknologi informasi. Tidak seharusnya pengembangan teori itu “mati”. Akan tetapi perlu diteruskan hingga teori tersebut bermanfaat. Tulisan ini akan diawali dengan literatur review tentang akuntansi sumberdaya manusia, alasan yang memperkuat penerapan akuntansi sumberdaya manusia, akuntansi sumberdaya manusia: antara hidup dan mati, dan diakhiri dengan kesimpulan

AKUNTANSI SUMBERDAYA MANUSIA

Definisi

Pada tahun 1993, *American Accounting Association* (AAA) melalui *Committee on Human Resource Accounting*, mendefinisikan Akuntansi Sumberdaya Manusia sebagai berikut: “proses mengidentifikasi dan mengukur data tentang Sumberdaya Manusia dan mengkomunikasikan informasi itu kepada pihak-pihak yang berkepentingan”.

Definisi lain dikemukakan oleh *Work Institute of America* (WIA) pada tahun 1978 sebagai berikut (Mathews dan Perera dalam Baridwan, 2000: 492): Akuntansi Sumberdaya Manusia adalah pengembangan perspektif teoritis untuk menjelaskan sifat dan penentu nilai manusia ke dalam organisasi formal ; pengembangan metode yang valid dan dapat dipercaya untuk mengukur kos dan nilai orang pada organisasi; dan

merancang sistem operasional untuk mengimplementasi metode pengukuran yang diusulkan”.

Ruang Lingkup

Ruang lingkup akuntansi sumberdaya manusia mencakup komponen-komponen sebagai berikut (Tunggal, 1995: 11 – 12):

1. *Human Resource Cost Accounting* (HRCA) adalah pengukuran dan pelaporan biaya yang timbul untuk pencarian, pengembangan dan penggantian tenaga sebagai sumberdaya organisasi.

Dalam hal ini terdapat dua jenis kos berkenaan dengan HRCA ini, yaitu:

- a. *Personal Cost Accounting*

Adalah biaya yang berhubungan dengan fungsi proses manajemen personalia dalam pencarian dan pengembangan sumberdaya manusia.

- b. *Human Assets Accounting*

Kos manusia itu sendiri dimasukkan sebagai human resource dari suatu perusahaan

2. *Human Resource Value Accounting* (HRVA)

Pengertian *value* di sini adalah *present value of future service*. Sedangkan HRV adalah: *present worth of future service that people are expected to provide*.

Metode Pengukuran

Human Resource Cost Accounting:

Terdapat dua metode pengukuran untuk *Human Resource Cost Accounting:*

1. *Historical Cost of Human Resource*

Menurut metode ini, yang dicatat adalah sumber-sumber yang telah dikeluarkan dalam rangka memperoleh dan mengembangkan tenaga kerja. Termasuk didalamnya adalah biaya rekrutmen, *selection, hiring and placement*.

2. *Replacement Cost of Human Resource*

Menurut metode ini, yang dicatat adalah semua biaya yang akan dikeluarkan perusahaan untuk menggantikan sumberdaya manusia yang sekarang dipekerjakan. Dalam hal ini diperhitungkan pula biaya menunggu dan lain-lain sampai pegawai baru tersebut diterima dan siap menggantikan tugas pegawai lama.

Human Resource Value Accounting:

Dalam hal mengukur *Human Resource Value Accounting*, juga terdapat dua metode, yaitu:

1. *Metode Monetary*

Termasuk dalam metode monetary ini adalah:

- a. *Historical (Original Cost Method)*.

Dilakukan penaksiran terhadap nilai semua biaya sumberdaya manusia yang telah dikeluarkan untuk memperoleh (*acquisition cost*) dan mengembangkan (*development*) sumberdaya manusia dari suatu organisasi. Dalam hal ini harus dihitung terlebih dahulu *present value*-nya.

b. *Replacement Cost Method*

Dalam metode ini dilakukan penaksiran nilai sekarang atas biaya *acquisition*, *development*, dan *separation* dari pegawai.

c. *Current Cost Method*

Menghitung nilai manusia berdasarkan nilai yang sekarang, dengan jalan mengalikan nilai human asset yang telah diperoleh dengan suatu multiplier untuk menyesuaikan nilai historis yang telah dikeluarkan dengan nilai sekarang. Khusus mengenai multiplier ini, besarnya dapat berbeda-beda, tergantung pada *level of management*.

d. *Opportunity Cost*

Dalam metode ini, nilai sumberdaya manusia ditentukan melalui suatu proses kompetitif bidang yang didasarkan atas *opportunity cost method*. Seorang *investment center manager* mengajukan bidang untuk karyawan yang langka yang harus direkrut. Apabila semua karyawan untuk jenis tugas tertentu tidak langka jumlahnya, ia dapat diabaikan dari human *asset base*.

e. *Compensation Model*

Metode ini muncul karena adanya ketidakpastian dan kesulitan yang berhubungan dengan penentuan nilai *human capital*. Dalam hal ini disarankan untuk menggunakan sistem balas jasa dikemudian hari sebagai *surrogate* mengenai nilai orang tersebut.

f. *Adjusted Discounted Future Wages Method*

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

2. *Metode Non Monetary*

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.

Pengukuran dilakukan dengan menyebar kuesioner yang didasarkan atas model teoritis untuk mengukur iklim / suasana organisasi. Hasil pengolahan kuesioner tersebut dapat berfungsi sebagai ukuran non

moneter human resource, karena menggambarkan persepsi karyawan mengenai suasana kerja dalam suatu perusahaan.

Sumberdaya Manusia sebagai Aktiva

Untuk dapat dikategorikan sebagai aktiva, suatu item harus memenuhi beberapa syarat. Demikian pula untuk akuntansi sumberdaya manusia. Persyaratan tersebut adalah:

Definisi. Menurut FASB, definisi asset adalah sebagai berikut: “*asset are probable future economic benefit obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events*”

Berdasarkan definisi tersebut dapat diperoleh tiga hal penting mengenai pengakuan suatu item sebagai aktiva, yaitu:

- a. Mempunyai manfaat di masa mendatang yang cukup pasti untuk dapat menghasilkan aliran kas di masa mendatang, baik secara langsung maupun tidak langsung.

Jika dihubungkan untuk menghasilkan aliran kas di masa mendatang, maka biaya sumberdaya manusia secara tidak langsung menghasilkan kas.

- b. Unit usaha dapat menggunakan manfaat tersebut dan mengendalikan akses dari pihak lain terhadap manfaat tersebut.

Dalam hal ini jelas bahwa karyawan bekerja memberikan manfaat bagi perusahaan dimana mereka bekerja.

- c. Akibat transaksi atau peristiwa masa lalu

Biaya-biaya yang dikeluarkan untuk sumberdaya manusia merupakan biaya masa lalu. Oleh karena itu bukan masalah untuk mengakui biaya sumberdaya manusia sebagai aktiva.

Measurement. FASB No. 5 menjelaskan bahwa terdapat lima metode yang dapat digunakan dalam mengukur suatu aktiva, yaitu:

- a. *Historical Cost*
- b. *Current Cost*
- c. *Current Market Value*
- d. *Net Realizable Value*
- e. *Present (or Discounted) Value of Future Cash Flow*

Dari metode pengukuran tersebut di atas konsep pengukuran *human resource* telah memenuhi kriteria seperti telah dijelaskan dalam metode pengukuran pada bagian sebelumnya, tetapi *human resource* mempunyai kendala berupa kelemahan-kelemahan yang ada pada masing-masing metode pengukurannya. Disamping itu *human resource* juga berbeda dengan sumberdaya fisik lainnya. Kalaupun *human resource* diakui sebagai aktiva,

akan mengalami kesulitan dalam pengamortisasian secara rasional dalam penyajian laporan keuangan.

Masalah pengukuran inilah yang menjadi isu sentral yang belum terpecahkan pada HRA, karena *human resouce* mempunyai karakteristik yang berbeda dengan aktiva lain, seperti masalah kepemilikan, amortisasi, perputaran dan lain-lain.

Relevance. (IAI, 1999: 5) Agar bermanfaat, informasi harus relevan untuk memenuhi kebutuhan para pemakai dalam proses pengambilan keputusan. Informasi memiliki kualitas relevan kalau dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pemakai dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu, masa kini atau masa depan, menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu.

Peran informasi dalam peramalan (*predictive*) dan penegasan (*confirmatory*) berkaitan satu sama lain. Misalnya informasi struktur dan besarnya aktiva yang dimiliki bermanfaat bagi pemakai ketika berusaha meramalkan kemampuan perusahaan dalam memanfaatkan peluang dan bereaksi terhadap situasi yang merugikan. Informasi yang sama juga berperan dalam memberikan penegasan (*confirmatory role*) terhadap prediksi masa lalu, misalnya tentang bagaimana struktur keuangan perusahaan diharapkan tersusun atau tentang hasil dari operasi yang direncanakan.

Menurut penulis sumberdaya manusia telah dapat memenuhi kriteria relevan. Dalam mengambil keputusan, unsur sumberdaya manusia tidak dapat diabaikan. **Reliability.** Informasi yang dapat diandalkan merupakan informasi yang harus memenuhi sifat dapat diperiksa (*verifiability*), netral (*neutral*), dan menyajikan yang sebenarnya (*representationally faithful*). Informasi akuntansi data dikatakan andal, jika pengaruh penyajiannya bebas dari kesalahan dan bias yang digunakan para pengambil keputusan yang lain. Hal inilah yang dirasakan sebagai kendala karena sumberdaya manusia pengukurannya banyak menggunakan estimasi yang bersifat subyektif.

ALASAN YANG MEMPERKUAT PENERAPAN AKUNTANSI SUMBERDAYA MANUSIA

Terdapat beberapa alasan yang dapat memperkuat penerapan akuntansi sumberdaya manusia, antara lain (Sugiri dan Nursasmita, 1994: 124):

1. Untuk membentuk sumberdaya manusia yang memiliki keahlian memerlukan biaya yang besar.

Biaya-biaya tersebut dikeluarkan untuk kegiatan-kegiatan yang berhubungan dengan tenaga kerja manusia, mulai dari pemasangan iklan lowongan kerja, proses penarikan, penempatan, pelatihan, pemeliharaan

sampai dengan pemberian pensiun bagi yang telah dipensiun. Selama ini biaya-biaya tersebut diperlakukan sebagai biaya periode.

2. Konsep teori ekonomi.

Menurut konsep teori ekonomi, yang dapat dikategorikan sebagai aktiva adalah seluruh sumber untuk memperoleh pendapatan atau jasa yang dapat dikonsumsi. Kapasitas produktif manusia merupakan salah satu sumber tersebut. Oleh karena itu, sumberdaya manusia merupakan kekayaan perusahaan yang digunakan untuk memperoleh pendapatan.

3. Nilai Individu dalam Organisasi

Individu dalam organisasi memiliki “nilai” atau “harga”, artinya individu mempunyai potensi jasa yang dikontribusikan ke perusahaan. Dengan demikian gagasan bahwa sumberdaya manusia merupakan aktiva bagi perusahaan dapat diyakinkan dengan adanya konsep nilai individu ini.

4. Bergulirnya Jaman Teknologi Informasi

Zaman teknologi informasi ditandai oleh lima trend (Mulyadi, 1999: 18 – 19) yaitu:

- a. Trend pergeseran dari *hard automation technology* ke *smart technology*
- b. Trend pergeseran ke *knowledge-based works*
- c. Trend pergeseran ke *responsibility-based organization*
- d. Perdagangan berjalan melalui jalan raya elektronik
- e. Kekayaan lebih banyak dihasilkan melalui *human assets* daripada *financial assets*

Dengan bergulirnya jaman teknologi informasi yang ditandai dengan lima tren tersebut, semakin menjadikan sumberdaya manusia suatu hal yang teramat penting untuk dikelola. Hal ini akan menambah motivasi untuk dapat menerapkan akuntansi sumberdaya manusia.

AKUNTANSI SUMBERDAYA MANUSIA: Antara Hidup dan Mati

Pada bagian ini penulis akan memberikan analisis bagaimana “menghidupkan” akuntansi sumberdaya manusia yang selama ini boleh dikatakan berstatus “antara hidup dan mati”.

Penerapan akuntansi sumberdaya manusia pada dasarnya adalah pengakuan sumberdaya manusia sebagai aktiva. Untuk dapat dikategorikan sebagai aktiva, sumberdaya manusia harus memenuhi beberapa persyaratan terlebih dahulu. Persyaratan yang dimaksud adalah:

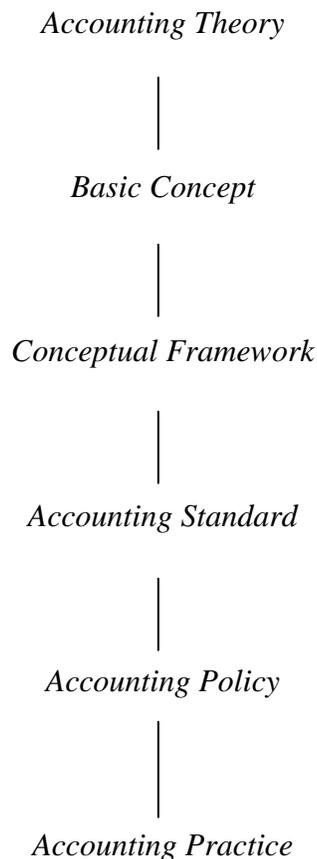
1. *Definition*
2. *Measurement*
3. *Relevance*
4. *Reliability*

Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan sebelumnya, nampaknya sumberdaya manusia telah dapat memenuhi persyaratan *definition*, *relevance* dan *reliability*. Akan tetapi untuk syarat *measurement*, belum ada kesepakatan. Hal inilah yang menjadikan akuntansi sumberdaya manusia belum dapat diterapkan sampai saat ini.

Berdasarkan beberapa alasan yang memperkuat diterapkannya akuntansi sumberdaya manusia, maka sangat dimungkinkan untuk “menghidupkan” akuntansi sumberdaya manusia. Ada beberapa langkah yang menurut penulis dapat dijalankan untuk maksud tersebut:

1. Menyusun standar akuntansi sumberdaya manusia.

Pada buku Standar Akuntansi Keuangan edisi revisi Juni 1999 terdapat 55 PSAK. Dari ke-55 PSAK tersebut belum tercantum Akuntansi Sumberdaya Manusia. Untuk itu perlu disusun standarnya. Akan tetapi terlebih dahulu sudah ada praktik yang menerapkan akuntansi sumberdaya manusia. Penyusunan standar dapat mengikuti bagan seperti tersebut di bawah ini:



Berdasarkan bagan tersebut, lembaga yang berwenang membuat standar (di Indonesia adalah IAI), dapat menyusun standar berdasarkan praktik yang ada. Kemudian ditentukan *Accounting Policy*-nya, untuk selanjutnya ditentukan standar yang dibutuhkan (dalam hal ini adalah standar akuntansi sumberdaya manusia). Tentu saja dalam menyusun standar tersebut harus didasarkan pada *Conceptual Framework*, dan juga *Basic Concep*. Dan lebih penting lagi, didasarkan pada teori yang cukup kuat.

Dalam situasi tertentu, penyusunan standar dimungkinkan untuk mengadopsi dari negara lain yang sudah menerapkan standar serupa. Akan tetapi karena akuntansi sumberdaya manusia ini belum diterapkan di mana pun, maka judgement akuntan sangat diperlukan.

Catatan:

Penyusunan standar ini terlebih dahulu harus ada kesepakatan tentang pengukuran nilai sumberdaya manusia.

2. Penelitian berkelanjutan

Setelah dianggap tidak menarik, maka sejak tahun 1970-an tidak ada / jarang sekali ada peneliti yang memfokuskan pada masalah akuntansi sumberdaya manusia. Untuk “menghidupkan”, maka perlu digalakkan penelitian-penelitian yang memfokuskan pada akuntansi sumberdaya manusia, baik tingkat lokal maupun pada tingkat dunia. Mungkin memerlukan waktu yang lama untuk dapat menarik suatu kesimpulan yang diharapkan yang didukung dengan bukti-bukti empiris, serta diterima umum.

3. Mengadakan Pertemuan Ilmiah

Perlu kiranya mengadakan pertemuan ilmiah, semacam seminar dan lain-lain, dengan mengundang pembicara baik itu dari kalangan akademisi maupun dari kalangan praktisi. Dari pertemuan tersebut diharapkan diperoleh masukan –masukan yang mendukung diterapkannya akuntansi sumberdaya manusia.

Dengan adanya tulisan ini, penulis berharap dapat memotivasi pihak-pihak yang berkepentingan untuk “menghidupkan” akuntansi sumberdaya manusia. Selain itu ingin menunjukkan pula bahwa pengembangan teori tidak seharusnya terhenti, namun tetap diteruskan hingga mempunyai manfaat baik untuk pengembangan teori itu sendiri, maupun pada praktiknya.

KESIMPULAN

Akuntansi sumberdaya manusia adalah salah satu bentuk dari perkembangan praktik akuntansi. Pada dasarnya akuntansi sumberdaya

manusia adalah pengakuan sumberdaya manusia sebagai aktiva. Akuntansi sumberdaya manusia ini diperkenalkan sekitar tahun 1960-an. Akan tetapi dalam perkembangannya dinilai kurang menarik, dan sampai saat ini belum ada kesepakatan untuk menerapkannya, sehingga boleh dikatakan statusnya adalah “antara hidup dan mati”.

Belum adanya kesepakatan tersebut dikarenakan untuk dapat dikategorikan sebagai aktiva, maka sumberdaya manusia harus memenuhi syarat: *definition, measurement, relevan* dan *reliability*. Dari beberapa syarat tersebut, hanya *measurement* yang menjadi permasalahan utama untuk dapat menerapkan akuntansi sumberdaya manusia.

Untuk dapat “menghidupkan” akuntansi sumberdaya manusia, perlu dilakukan langkah-langkah sebagai berikut:

1. Menyusun standar khusus tentang akuntansi sumberdaya manusia
2. Menggalakkan penelitian-penelitian
3. Mengadakan pertemuan ilmiah

Untuk dapat “menghidupkan” akuntansi sumberdaya manusia, mungkin memerlukan waktu yang lama. Namun mengingat arti pentingnya pencantuman sumberdaya manusia dalam neraca, serta adanya alasan-alasan yang memperkuat, maka penulis berpendapat perlu melakukan langkah-langkah seperti yang telah dikemukakan sebelumnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Baridwan, Zaki. 2000. Perkembangan Teori dan Penelitian Akuntansi. JEBI Vol. 15, nomor 4.
- Harahap, Sofyan Syafei. 1999. Teori Akuntansi. Raja Grafindo Persada, Jakarta.
- IAI. 1999. Standar Akuntansi Keuangan: buku satu dan dua. Salemba Empat, Jakarta
- Lako, Andreas. 1995. Akuntansi Sumberdaya Manusia: Pengakuan dan Pelaporan sumberdaya manusia sebagai aset organisasi (konsep dan telaah). Jurnal Akuntansi dan Manajemen edisi Agustus 1995.
- Mulyadi. 1999. Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen: Sistem Pelipatganda kinerja perusahaan. Aditya Media, Yogyakarta.
- Sugiri, Slamet dan Irfan Nursasmito. 1994. Dapatkah SDM di-neraca-kan ?. Kelola Nomor 6/III/Mei.
- Tunggal, Amin Wijaya. 1995. Akuntansi Sumberdaya Manusia. Rineka Cipta, Jakarta.