

ANALISIS NILAI SDM DAN AKUNTANSI SDM: STUDI KASUS PT X

Irta Chrisyanti Dewi

Program Studi D3 Komputerisasi Perkantoran dan Kesekretariatan STIKOM Surabaya
irracdewi@stikom.edu

Abstrak: Bagi suatu perusahaan secara keseluruhan SDM merupakan kekayaan yang sangat berharga. Kehilangan atau kepindahan SDM yang profesional bagi suatu perusahaan merupakan suatu kerugian yang besar karena hal tersebut akan membuang biaya yang telah dikeluarkan oleh perusahaan untuk membina atau mendidik SDM yang diperolehnya itu. Kerugian lainnya adalah hilangnya kesempatan memanfaatkan SDM tersebut untuk meningkatkan keuntungan yang bisa diperoleh perusahaan, yang mungkin dapat juga mengancam kelangsungan hidup perusahaan yang belum mempunyai sistem perekrutan serta pendidikan SDM yang baik. Penelitian ini dilakukan di PT X bulan Maret – April tahun 2009, sampel penelitian berjumlah 46 responden yaitu sebagian karyawan yang bekerja di perusahaan tersebut. Selanjutnya data yang telah dikumpulkan dengan *check lists* yang terdiri dari analisis univariat dan analisis bivariat dilakukan uji statistik *Chi-Square*. Penelitian ini hanya membahas variabel biaya SDM dan pengukuran nilai SDM. Dari hasil penelitian yang dilakukan terdapat analisis univariat dari 46 responden. Pada hasil analisis bivariat tidak terdapat hubungan yang signifikan antara biaya SDM dengan pelaporan akuntansi SDM dengan nilai X^2 hitung = 37,8 > X^2 tabel = 3,481. Agar menyediakan biaya SDM yang cukup untuk meningkatkan mutu SDM dan melakukan pencatatan serta pengukuran nilai SDM lebih ditingkatkan untuk memperoleh laporan akuntansi SDM yang akurat.

Kata kunci: biaya SDM, nilai SDM, akuntansi SDM

Pada perusahaan jasa dan industri yang berskala besar, SDM merupakan salah satu faktor penting dalam proses pencapaian tujuan perusahaan yaitu menghasilkan laba maksimum untuk jangka panjang. SDM yang berkualitas sangat berperan dalam menjalankan kegiatan operasional perusahaan, mendayagunakan sumber daya-sumber daya lain dalam perusahaan, dan menjalankan strategi bisnis secara optimal (Amin Widjaja, 1995). Bagi suatu perusahaan secara keseluruhan SDM merupakan kekayaan yang sangat berharga. Kehilangan atau kepindahan SDM yang profesional bagi suatu perusahaan merupakan suatu kerugian yang besar karena hal tersebut akan membuang biaya yang telah dikeluarkan oleh perusahaan untuk membina atau mendidik SDM yang diperolehnya itu. Kerugian lainnya adalah hilangnya kesempatan memanfaatkan SDM tersebut untuk meningkatkan keuntungan yang bisa diperoleh perusahaan yang mungkin dapat juga mengancam kelangsungan hidup perusahaan yang belum mempunyai sistem perekrutan serta pendidikan SDM yang baik. Apalagi dalam situasi dan kondisi perekonomian sekarang ini, SDM merupakan *asset* yang paling penting bagi kemajuan usaha perusahaan. Banyak sekali karyawan yang berhenti bekerja dan terpaksa menganggur akibat keadaan ekonomi yang sulit karena manajemen yang ada pada perusahaan itu tidak baik. Pada kondisi seperti inilah, suatu perusahaan membutuhkan SDM yang berkualitas, guna menunjang kelangsungan

hidup perusahaan. Dengan perencanaan dan pengendalian SDM akan membantu pihak manajemen untuk: 1) mengembangkan, mengalokasikan, menghemat, memanfaatkan, dan mengevaluasi SDM dengan baik dan apakah sudah sesuai dengan tujuan yang hendak dicapai; 2) memudahkan pengambilan keputusan yang berkaitan dengan SDM. Untuk memamanajementi SDM secara baik maka diperlukan informasi tentang SDM yang akurat dan relevan. Akuntansi SDM memberikan informasi kuantitatif maupun kualitatif kepada manajemen mengenai pemenuhan, pengembangan, pengalokasian, kapitalisasi, evaluasi, dan penghargaan atas SDM. Sebagai faktor penting dalam pencapaian tujuan perusahaan, pengembangan mutu SDM dan kesejahteraan karyawan menjadi perhatian utama perusahaan.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan, maka permasalahannya adalah sebagai berikut: 1) Apakah ada hubungan antara biaya SDM dan pengukuran nilai SDM secara simultan terhadap pelaporan akuntansi SDM pada PT X ? ; 2) Apakah ada hubungan antara biaya SDM secara parsial terhadap pelaporan akuntansi SDM pada PT X ? ; 3) Apakah ada hubungan antara pengukuran nilai SDM secara parsial terhadap pelaporan akuntansi SDM pada PT X ? Dilatarbelakangi permasalahan tersebut, penelitian ini dimaksudkan untuk mengetahui hubungan biaya SDM dan pengukuran nilai SDM secara simultan terhadap pelaporan akuntansi SDM,

untuk mengetahui hubungan biaya SDM secara parsial terhadap pelaporan akuntansi SDM dan untuk mengetahui hubungan pengukuran nilai SDM secara parsial terhadap pelaporan akuntansi SDM. Signifikansi praktis yang diharapkan adalah untuk memberikan kontribusi positif bagi praktisi mengenai bentuk pelaporan atas biaya-biaya SDM dan pengukuran nilai SDM.

Akuntansi Sumber Daya Manusia (ASDM)

Menurut *The American Association Committee in Human Resource* dalam bukunya Amin W. Tunggal (1995) ASDM adalah *the process of identifying and measuring data about human resource and communicating this information to interest parties*. Dari definisi tersebut, terkandung tiga pengertian *Human Resource Accounting* (HRA) sebagai berikut: 1) mengidentifikasi nilai manusia; 2) mengukur *cost* dan *value* SDM; 3) penyelidikan mengenai dampak kognitif dalam perilaku sebagai akibat dari informasi itu. Perkembangan akuntansi SDM tidak lepas dari dukungan para ilmuwan yang mengkapitalisasikan investasi SDM dan mengelompokkannya pada pos aktiva. Sementara itu, banyak pihak yang masih meragukan konsep akuntansi SDM bahkan menentang dikelompokkannya akuntansi SDM sebagai aktiva. Hal ini terlihat dari praktek pelaporan keuangan selama ini yang mengabaikan informasi yang sangat penting yaitu informasi tentang aktiva manusia (*human assets*). Perlakuan akuntansi konvensional terhadap pengeluaran-pengeluaran untuk SDM selalu dianggap sebagai beban. Berikut ini akan disajikan beberapa pendapat dari pakar akuntansi yang mendefinisikan akuntansi SDM, yaitu:

1. *The process of developing financial assessments of people or groups of people within organization and society and of monitoring of these assessments over time. It deals with the value of investments in human beings and with the related economic results* (Matz & Usry, 1991).
2. *We may define human resource accounting as the recording, management, and reporting of personel costs* (Matz & Usry, 1991).
3. *Human resource accounting means accounting for people as an organizational resource. It involves measuring the costs incurred by business firms and other organizations to recruit, select, hire, train, and develop human assets* (Eric Flamholtz, 1989).

Disimpulkan bahwa akuntansi SDM adalah proses pengidentifikasian, pengukuran, penafsiran, pencatatan, dan pelaporan data tentang SDM yang ada dalam perusahaan, untuk kemudian diinformasikan kepada pihak yang berkepentingan. Data yang diukur, dicatat, dan dilaporkan itu adalah data mengenai pengeluaran untuk SDM yang ada dalam organisasi. Keberadaan akuntansi SDM sangat diperlukan bagi pengambilan keputusan terutama

tentang SDM itu sendiri. Dengan akuntansi SDM, keberadaan manusia di dalam perusahaan merupakan *human assets*, bukan hanya sebagai salah satu faktor produksi saja, tetapi juga sebagai modal dasar yang sangat penting bagi kelangsungan hidup perusahaan. Sederhananya, akuntansi SDM mencakup akuntansi untuk manusia sebagai sumber daya organisasi untuk tujuan akuntansi manajerial dan keuangan.

SDM Sebagai Aktiva

Salah satu masalah pokok dalam akuntansi SDM adalah masalah pengakuan SDM. Sejak awal mula dilontarkannya gagasan akuntansi SDM, sejak itu pula perdebatan tentang akuntansi SDM tidak pernah selesai. Topik perdebatan terutama menyangkut masalah apakah SDM dicatat sebagai aktiva ataukah sebagai beban periodik. Praktek akuntansi konvensional memperlakukan investasi dalam SDM langsung diakui sebagai beban pada periode terjadinya pengeluaran-pengeluaran itu. Para pendukung akuntansi SDM menganggap investasi SDM mempunyai dua komponen yaitu komponen beban dan komponen investasi yang harus dikapitalisasi. Anggapan ini didasarkan pada pandangan mereka bahwa investasi SDM mempunyai manfaat tidak hanya pada periode terjadinya pengeluaran saja, tetapi juga untuk masa yang akan datang. Dari beberapa artikel yang membahas masalah akuntansi SDM, dapat diketahui bahwa banyak penulis yang mendukung maupun beralasan terhadap pengkapitalisasian investasi SDM serta mengelompokkannya sebagai aktiva. Dengan demikian, perlu diketahui landasan yang digunakan oleh para pendukung akuntansi SDM dalam mengelompokkan investasi pada SDM sebagai aktiva.

Menurut pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (1994), aktiva 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. Ada beberapa kriteria yang harus diperhatikan apabila suatu objek dapat disebut sebagai aktiva yaitu: 1) memberi manfaat atau jasa ekonomis pada masa yang akan datang; 2) hak menguasai manfaat ekonomi tersebut ada pada perusahaan; 3) berasal dari transaksi atau peristiwa masa lalu; 4) dinyatakan dalam satuan moneter.

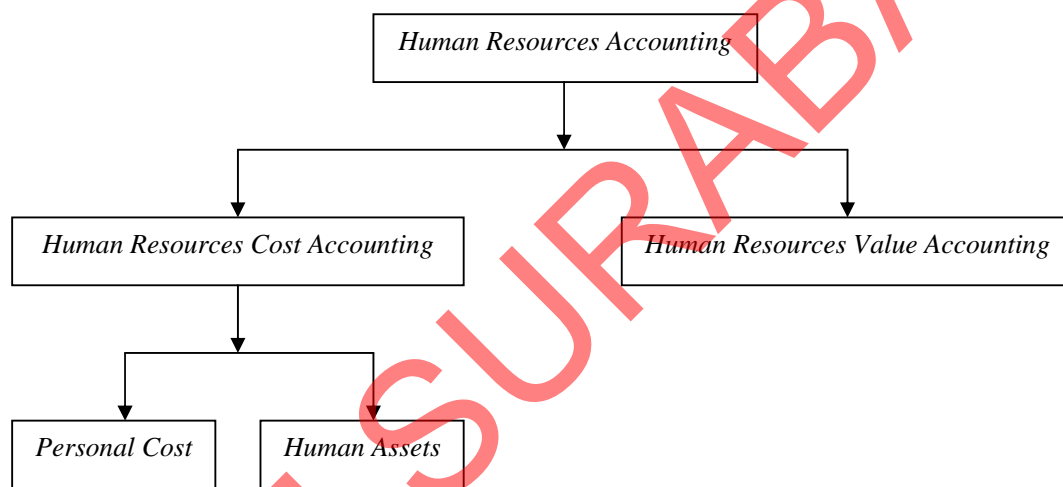
Agar investasi SDM dapat dikelompokkan sebagai aktiva maka keempat kriteria di atas harus dapat diterapkan pada SDM. Untuk kriteria yang pertama tidak menjadi masalah. Pengeluaran-pengeluaran untuk SDM yaitu pengeluaran untuk perolehan dan pengembangan SDM mempunyai manfaat tidak hanya dalam periode terjadinya pengeluaran saja, tetapi juga memberikan manfaat untuk beberapa periode. Demikian juga kriteria ketiga dan keempat, pengeluaran-pengeluaran untuk SDM tersebut memang telah terjadi dalam periode yang lalu dan dinyatakan dalam satuan uang/moneter. Yang menjadi masalah adalah kriteria kedua, ada anggapan bahwa SDM tidak termasuk sebagai aktiva

karena manusia tidak dimiliki oleh perusahaan. Anggapan tersebut tidak benar, maksud dari kata "dimiliki" pada kriteria kedua yaitu bahwa secara hukum SDM memang tidak dapat dimiliki oleh perusahaan, tetapi perusahaan mempunyai hak untuk memperoleh kerja sama dari kemampuan SDM itu untuk memberikan jasa dalam proses kegiatan produksi sesuai dengan biaya yang telah dikorbankan untuk SDM itu pada masa yang lalu atau lebih merupakan hak operasional yang dimiliki oleh perusahaan untuk memperoleh keuntungan dan manfaat dari SDM. Secara hukum, perusahaan tidak dapat memiliki aktiva tersebut karena SDM dapat melakukan pemutusan hubungan kerja dengan perusahaan di tempat ia bekerja, dengan syarat tidak

melanggar perjanjian kontrak kerja yang telah ditetapkan oleh perusahaan. Pemilikan SDM secara ekonomis dapat dilihat pada perekonomian modern seperti sekarang ini yaitu sering dilakukannya jual beli antar perusahaan.

Ruang Lingkup SDM

Secara skematis, ruang lingkup akuntansi SDM mencakup komponen-komponen sebagai berikut :



Sumber: Amin Widjaja T. (1995)

1. *Human Resource Cost Accounting* (HRCA)
Merupakan pengukuran dan pelaporan biaya yang timbul untuk pencarian, pengembangan, dan penggantian tenaga kerja sebagai sumber daya organisasi. Ada dua jenis biaya yang berkepentingan dengan HRCA yaitu :
 - a. *Personal Cost Accounting*, adalah biaya yang berhubungan dengan fungsi proses manajemen personalia dalam pencarian dan pengembangan SDM.
 - b. *Human Assets Accounting*, adalah biaya yang berkaitan dengan berbagai usaha pencarian dan pengembangan pada bagian tingkatan personel.
2. *Human Resource Value Accounting*
Merupakan pengukuran terhadap nilai sekarang dari manfaat yang diharapkan akan diperoleh dari SDM.

Tujuan Akuntansi SDM

Menurut Thomas Mc.Rae sebagaimana dikutip oleh Amin W. Tunggul (1995), tujuan akuntansi SDM sebagai berikut: 1) meningkatkan manfaat laporan keuangan karena memberikan informasi kuantitatif atas SDM bagi pemakainya yang bervariasi (tujuan kuantitatif); 2) memberikan metode penilaian terhadap utilisasi SDM (metode penilaian); 3) memberikan teori dari variabel-variabel yang relevan untuk menjelaskan nilai manusia terhadap organisasi formal, untuk mengidentifikasi variabel-variabel yang relevan, dan untuk mengembangkan model yang ideal untuk pengelolaan SDM (teori & model). Sedangkan menurut Flamholtz sebagaimana dikutip oleh Amin W. Tunggul (1995), tujuannya adalah: 1) menyediakan informasi yang dibutuhkan manajer dalam menggunakan *human resource* secara efektif dan efisien; 2) menyediakan informasi yang dibutuhkan manajemen dalam memperoleh, menempatkan, melatih, mengembangkan, mengkonversi, mengevaluasi, menilai, dan

menghargai *human resource*; 3) menyediakan alat pengukuran *cost* dan *value* dari manusia bagi organisasi untuk digunakan dalam pengambilan keputusan; 4) memotivasi manajer untuk mempertimbangkan akibat pengambilan keputusan usaha atas *human resource*.

Disimpulkan bahwa tujuan akuntansi SDM adalah memberikan informasi tentang SDM dalam suatu perusahaan yang berguna dalam pengambilan keputusan. Tujuan utamanya adalah membantu manajer perusahaan dalam mengukur efektivitas dan efisiensi SDM. Hal ini semakin penting terutama dalam bisnis yang semakin kompetitif sehingga diperlukan *management strategy* yang tepat dalam mengelola SDM. Akuntansi SDM merupakan suatu pengakuan yang tegas atas dasar pemikiran manusia yang merupakan sumber daya organisasi yang sangat berharga dan merupakan bagian integral dari perpaduan sumber daya.

Hambatan-Hambatan Dalam Penerapan Akuntansi SDM

Akuntansi SDM sebagai konsep yang sampai saat ini belum dapat diterima sebagai suatu GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) atau prinsip yang berlaku umum. Hal ini disebabkan karena adanya syarat pengukuran suatu item tertentu sebagai suatu *asset* yang diatur (Amin W. Tunggal, 1995) yaitu:

1. *Measurement* (dapat diukur)

Ada lima atribut yang dapat digunakan dalam mengukur suatu aktiva yaitu: a) *historical cost*; b) *current cost*; c) *current market value*; d) *net realizable (settlement) value*; e) *Present (or discounted) value of future cash flow*. Dari atribut pengukuran tersebut, konsep pengukuran *human resource* telah memenuhi kriteria, namun memiliki kelemahan yang ada pada masing-masing metode pengukurannya. Walaupun *human resource* diakui sebagai suatu *asset* akan mengalami kesulitan dalam pengamortisasian secara rasional dalam penyajian laporan keuangan.

2. *Relevance* dan *reliability*

Suatu informasi dikatakan relevan jika informasi itu dapat memiliki kapasitas untuk membuat suatu perbedaan keputusan antara para investor, kreditor, dan pengambil keputusan lainnya. Agar informasi itu relevan, maka harus memenuhi tiga sifat yang merupakan kualitas utama relevan, yaitu mempunyai nilai prediksi, nilai umpan balik (*feedback value*), dan tepat waktu. Informasi yang dapat diandalkan merupakan informasi yang harus memenuhi sifat dapat diperiksa (*verifiability*), netral, dan menyajikan hal yang sebenarnya (*representationally faithful*). Informasi akuntansi dapat dikatakan andal jika pengaruh penyajiannya bebas dari kesalahan dan bias yang digunakan para pengambil keputusan lain. Dalam hal ini, *human resource* mengalami kendala berupa

subjektivitas dalam pengukuran nilai prediksi serta *estimated useful life*.

Di samping kendala-kendala di atas, ada juga beberapa ahli yang tidak menyetujui diterapkannya konsep HRA, di antaranya:

- a. Menurut Gambling (1976) dalam jurnal *Accounting for The Human Factor*, bahwa tidak mungkin untuk memasukkan SDM ke dalam neraca seperti gedung dan bangunan pabrik. Ia juga berpendapat bahwa kapitalisasi atas biaya rekrut dan pelatihan termasuk dalam problema pengalokasian *overhead*.
- b. Menurut Hendrick James (1976) dalam jurnal *Accounting for The Human Factor*, bahwa *human asset* tidak dapat diuraikan dari elemen-elemen yang lain dari suatu organisasi yaitu pegawai berinteraksi dan mencapai efektivitas. Ia juga menambahkan bahwa suatu organisasi tidak dapat mengontrol manusia sama halnya dengan mengontrol *asset* fisik.

Biaya SDM

Biaya SDM adalah biaya yang terjadi untuk mendapatkan atau mengganti karyawan. Biaya-biaya ini terbagi atas :

1. Biaya orisinal dari SDM

Biaya orisinal dari ASDM merupakan pengorbanan yang terjadi untuk memperoleh dan mengembangkan manusia. Terdiri dari :

- a. Biaya akuisisi, biaya yang harus terjadi untuk mendapatkan seorang karyawan yang tujuannya untuk mengisi suatu jabatan atau posisi tertentu. Biaya akuisisi terdiri dari biaya pencarian, biaya seleksi, biaya penerimaan dan penempatan, serta *promotion or hiring from within firm* (biaya untuk memindahkan tenaga kerja dari suatu tingkatan ke tingkatan lain dalam struktur organisasi baik secara vertikal maupun horizontal).
- b. Biaya belajar, merupakan pengorbanan yang harus terjadi untuk melatih seseorang dan membawa orang tersebut ke tingkat performa dan produktivitas yang secara normal diharapkan dari seorang individual dalam suatu posisi tertentu. Biaya belajar terdiri dari pelatihan formal dan biaya orientasi, biaya pelatihan di tempat kerja, *trainer's time cost*, dan kehilangan produktivitas selama pelatihan.

2. Biaya pengganti dari SDM

Biaya ini merupakan biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk menggantikan SDM yang sekarang sedang dipekerjakan. Biaya ini mempunyai suatu pengertian yang ganda yaitu :

- a. Biaya pengganti posisional, merupakan biaya untuk menggantikan sekumpulan jasa yang dipegang oleh seorang pemegang jabatan dalam suatu posisi khusus.
- b. Biaya pengganti pribadi, merupakan pengorbanan yang seharusnya terjadi

sekarang untuk menggantikan seseorang yang pada saat ini dipekerjakan dengan suatu substitusi yang mampu untuk memberikan sekumpulan jasa yang sama pada semua posisi yang dijabat si pendahulu.

Pengukuran Nilai SDM

Untuk mengukur nilai SDM, para peneliti telah mencoba merumuskannya dengan dua metode yaitu:

1. Metode Pengukuran Moneter

Ukuran moneter dalam menilai SDM dapat dilakukan dengan lima model yaitu :

a. Metode historis/harga perolehan (*the historical cost model*), mengukur nilai SDM berdasarkan akumulasi biaya yang telah dikeluarkan untuk melakukan penarikan tenaga kerja, seleksi, *hiring*, pelatihan, penempatan, dan pembinaan personalia yang bersangkutan. Akumulasi ini merupakan harga *cost* yang akan diamortisasi selama masa kerja yang bersangkutan. Dengan demikian, perlakuannya sama dengan aktiva tetap lainnya. Perlakuan untuk metode ini bersifat praktis dan objektif karena datanya dapat diuji kebenarannya. Kelemahan metode ini adalah: 1) nilai ekonomi suatu aktiva yang berupa SDM tidak perlu sesuai dengan biaya historisnya; 2) setiap apresiasi atau amortisasi kemungkinan akan bersifat subjektif karena tidak menghubungkannya pada setiap kenaikan atau penurunan apapun dalam produktivitas aktiva yang berupa SDM; 3) biaya historis tidak menghasilkan nilai SDM yang dapat diperbandingkan karena biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk setiap SDM itu berbeda-beda.

b. Metode biaya pengganti (*the replacement cost model*), mengukur nilai tenaga kerja dengan menaksir berapa biaya yang akan dikeluarkan untuk mendapatkan pegawai yang sama atau dapat juga dihitung dengan menaksir biaya yang akan dikeluarkan untuk merekrut, *hiring*, melatih, menempatkan, dan mengembangkan pegawai yang sama kualitasnya dengan yang ada sekarang. Keuntungan utama metode ini adalah metode ini merupakan suatu pengganti yang baik bagi nilai ekonomi aktiva dalam arti pertimbangan pasar adalah esensial dalam rangka mencapai suatu bilangan akhir. Bilangan akhir ini umumnya dimaksudkan secara konseptual menjadi ekuivalen dengan suatu pengertian tentang nilai ekonomi seseorang. Kelemahan metode ini adalah: 1) perusahaan mungkin memiliki seorang karyawan tertentu yang nilainya lebih besar daripada nilai pengganti relevannya; 2) kemungkinan tidak ada pengganti yang

sepadan bagi aktiva yang berupa SDM tertentu; 3) adanya kesulitan untuk menaksir biaya pengganti seluruh SDM karena setiap SDM itu mempunyai taksiran yang berbeda-beda.

c. Metode biaya kesempatan (*the opportunity cost model*), mengukur nilai SDM melalui proses penawaran yang bersifat kompetitif yang dilakukan secara intern dengan didasarkan pada konsep "opportunity cost". Di sini *investment centre manager* menawarkan pegawai langka yang ingin direkrut. Penawaran hanya kepada pegawai yang dianggap dan dinilai langka karena hanya mereka yang menjadi dasar pengukuran. Dengan kata lain, karyawan yang tidak dianggap langka tidak dimasukkan ke dalam dasar aktiva sumber daya manusia suatu perusahaan. Keuntungan metode ini adalah mendorong persaingan di antara *investment centre* agar dapat memberikan sumbangan *income* (ROI) yang paling besar. Letak kelemahan model ini adalah: 1) pemilihan atas kriteria langka dinilai bersifat subjektif dan diskriminatif; 2) pembagian yang kurang menguntungkan dapat dikatakan tidak mampu menawarkan penarikan karyawan yang lebih baik.

d. Metode kompensasi (*the compensation model*), dikemukakan oleh Lev dan Schwartz (Belkaoui, 1985). Metode ini mengukur nilai SDM dengan melihat nilai kompensasinya di masa yang akan datang. Rumus menghitungnya adalah sebagai berikut :

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

Keterangan :

V_t : Nilai sumber daya seseorang pada usia

$I(t)$: Pendapatan yang bersangkutan sampai saat pensiun

r : Tingkat diskon/diskonto untuk seseorang

T : Umur pensiun

Oleh karena V_t merupakan suatu nilai eks jabatan dengan anggapan $I(t)$ diperoleh hanya dengan pengunduran diri dan oleh V_t mengabaikan kemungkinan kematian sebelum pengunduran diri, maka Lev dan Schwartz menyempurnakan rumusnya sebagai berikut:

$$E(V^*t) = \sum_{t=\tau}^T P\tau(t+1) \sum_{i=t}^T \frac{I^* I}{t-\tau} (1+r)$$

Keterangan :

- I * I : Penghasilan dimasa datang
E (V*t) : Nilai yang diharapkan dari human resources
P τ (t) : Probabilitas kematian seseorang pada umur (t)

Kelemahan utama dari metode ini adalah sifatnya yang subjektif sehubungan dengan penentuan tingkat gaji di masa datang, jangka waktu yang diharapkan dalam perusahaan dan tingkat diskonto.

- e. Metode penyesuaian upah di masa yang didiskontokan (*the adjusted discounted future wages method*), dikemukakan oleh Hermanson (Belkaoui, 1985). Dilakukan dengan penyesuaian terhadap nilai kompensasi yang akan diterima oleh pegawai. *Discounted* dari gaji yang akan datang disesuaikan dengan *efficiency factor* yang dimaksudkan untuk mengukur efektifitas relatif dari nilai sumber daya manusia suatu perusahaan. *Efficiency factor* yang merupakan ROI perusahaan tertentu dibandingkan dengan keseluruhan perusahaan dalam suatu ekonomi pada saat tertentu dihitung dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{Efficiency Ratio} = 5 \frac{RF}{RE} + 4 \frac{RF}{RE} + 3 \frac{RF}{RE} + 2 \frac{RF}{RE} + \frac{RF}{RE}$$

15

Keterangan :

RF : tingkat laba akuntansi *asset* yang dimiliki oleh perusahaan pada tahun ke-i

RE : tingkat laba akuntansi *asset* yang dimiliki oleh keseluruhan perusahaan pada tahun ke-i

i : tahun (0-4)

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

2. Metode Pengukuran Non Moneter

Di samping ukuran kuantitatif atau moneter di atas, sebenarnya masih ada beberapa metode yang dapat digunakan untuk menilai SDM misalnya menggunakan metode non moneter. Beberapa metode menilai SDM dengan teknik non moneter adalah sebagai berikut :

- a. Mendaftar kemampuan dan keahlian seseorang, Di sini setiap sumber daya manusia dibuat buku, file, atau *personal recordnya* yang berisi tentang keahlian, pengalaman, pendidikan, jabatan yang sudah pernah dicapai, dan lain-lain.

- b. Pembuatan rating atau ranking atas prestasi seseorang, dalam menilai prestasi seseorang dapat menggunakan rating, ranking, atau *checklist*. Yang dijadikan nilai bisa tingkat pendidikan, tenure atau pengalaman, dan sebagainya.
- c. Penilaian terhadap potensi seseorang, yang diukur adalah potensi seseorang apabila seseorang itu dipromosikan atau dipindahkan ke bagian lain sehingga perusahaan akan mengetahui mengenai potensinya jika diberikan tugas baru.
- d. Pengukuran sikap, umumnya yang digunakan untuk mengetahui informasi mengenai tendensi seseorang untuk menyatakan perasaannya tentang suatu objek. Misalnya yang ditanyakan adalah sikap mereka terhadap pekerjaan, gaji, kualitas, dan lain-lain.
- e. *Subjective expected utility*, di sini digabungkan nilai antara nilai subjektif seseorang dengan tingkat keyakinannya mengenai akan terjadinya suatu kejadian. Metode *Psychophysical* dikembangkan untuk mengukur utilitas dan *probability subjective* dengan menggunakan skala besaran.
- f. Model *Likert-Bowers*, model ini berupaya mengukur variabel yang menentukan efektivitas organisasi personalia suatu perusahaan. Kuisioner dibuat berdasarkan *survey organization* yang didesain untuk mengukur iklim organisasi. Hasilnya dapat digunakan sebagai dasar untuk mengukur *asset* sumber daya manusia dari segi persepsi karyawan tentang situasi kerja di suatu perusahaan. Kemudian digabungkan pendekatan perilaku dan ekonomi maka lahirlah nilai sumber daya manusia. Untuk memasukkan perilaku dalam penilaian organisasi ini maka diperlukan tiga kriteria yaitu: 1) perilaku harus didefinisikan sehingga secara signifikan dipengaruhi oleh struktur kerja; 2) perilaku harus dapat diukur dan dikonversi ke biaya signifikan kepada organisasi; 3) ukuran dan biaya untuk masing-masing perilaku tanpa harus *mutually exclusive*.

Pelaporan Akuntansi SDM

Ada empat metode yang dapat digunakan dalam melaporkan investasi SDM:

1. Surat untuk Direksi

Dalam surat direksi dapat dilaporkan pengeluaran yang dilakukan sebagai investasi dalam SDM selama periode berjalan. Informasi ini akan membantu investor dan analis keuangan menilai sejauhmana manajemen memberi perhatian pada pengembangan SDM, suatu faktor kritikal dalam kemampulabaan organisasi dalam jangka panjang.

2. Laporan aktiva tidak berwujud
Laporan tersebut harus menunjukkan pengeluaran yang dilakukan untuk berbagai kelompok aktiva tidak berwujud untuk periode berjalan maupun periode sebelumnya. Laporan ini untuk mendeskripsikan sifat pengeluaran dan informasi lain yang relevan. Laporan ini memberikan informasi kepada investor tentang investasi dalam SDM, tetapi meninggalkan kesulitan yang melekat di dalam masalah mengamortisasi aktiva. Keterbatasan utama dari laporan ini adalah masih terdistorsi. Neraca dapat terdistorsi karena aktiva total perusahaan (manusia, keuangan, dan fisik) kerendahan.

Pengukuran pendapat terdistorsi karena semua pengeluaran untuk aktiva manusia dibiayai dalam periode terjadi. Dengan demikian, pengukuran ROI perusahaan tetap terdistorsi.

3. Laporan Keuangan Konvensional
Laporan ini mencakup kapitalisasi dan amortisasi dari investasi SDM selama masa manfaat yang diharapkan walaupun perlakuan investasi dalam SDM ini tidaklah umum. Namun, beberapa perusahaan telah mengikuti cara ini (seperti perusahaan penerbangan, elektronik, dan olahraga profesional di Amerika Serikat). Berikut ini contoh perbandingan bentuk laporan keuangan laba rugi dan neraca berdasarkan akuntansi SDM dan akuntansi konvensional :

Tabel 1. Perbandingan Laporan Laba Rugi berdasarkan Akuntansi SDM dengan Akuntansi Konvensional

| Keterangan | Konvensional | ASDM |
|-------------------------|---------------|---------------|
| Penjualan bersih | \$ 28.164.181 | \$ 28.164.181 |
| Harga pokok penjualan | (18.252.181) | (18.252.181) |
| Laba kotor | 9.912.000 | 9.912.000 |
| Biaya penjualan & umum | (7.546.118) | (7.546.118) |
| Laba operasi | 2.365.882 | 2.365.882 |
| Biaya lain | (250.412) | (250.412) |
| Laba sebelum PPh | 2.115.470 | 2.115.470 |
| Naik (turun) aktiva SDM | 0 | (43.900) |
| Laba sebelum PPh | 2.115.470 | 2.071.570 |
| PPh | (1.030.000) | (1.008.050) |
| Laba bersih | 1.085.470 | 1.063.520 |

Tabel 2. Perbandingan Neraca berdasarkan Akuntansi SDM dengan Akuntansi Konvensional

| Keterangan | Konvensional | ASDM |
|--|---------------|---------------|
| Aktiva lancar | \$ 10.944.693 | \$ 10.944.693 |
| Aktiva tetap | 1.682.357 | 1.682.357 |
| Kelebihan harga pembelian subsidiary | 1.188.704 | 1.188.704 |
| Net Investasi Aktiva SDM | 0 | 942.194 |
| Aktiva Lain | 166.417 | 166.417 |
| Total Aktiva | 13.982.171 | 14.924.365 |
| Utang dan Modal | | |
| Utang lancar | 3.651.573 | 3.651.573 |
| Utang jangka panjang | 2.179.000 | 2.179.000 |
| Deffered kompensasi | 77.491 | 77.491 |
| Deffered income tax deduksi karena biaya SDM | 0 | 471.097 |
| Modal saham | 1.087.211 | 1.087.211 |
| Agio saham | 3.951.843 | 3.951.843 |
| Keuangan | 3.035.053 | 3.035.053 |
| SDM | 0 | 471.097 |
| Total Utang dan Modal | 13.982.171 | 14.924.365 |

Sumber : Sofyan Safri Harahap (1993)

4. Laporan Keuangan Tambahan
Laporan yang diusulkan oleh Dr. Jaka Isgiyarta menyajikan informasi mengenai investasi SDM dalam laporan keuangan tambahan. Perusahaan

dapat menyusun sekumpulan laporan keuangan yang menunjukkan investasi SDM dengan konvensi akuntansi SDM yang diusulkan dan memasukkan laporan ini sebagai informasi

tambahan dalam laporan keuangan tahunan mereka. Laporan ini akan memberikan catatan bahwa laporan keuangan tersebut sebenarnya perlu dipertimbangkan secara terpisah dari laporan keuangan konvensional. Laporan ini bukan untuk menggantikan informasi laporan keuangan selama ini, tetapi lebih bersifat melengkapi atau menambah informasi laporan keuangan selama ini dan bersifat wajib (*mandatory disclosure*). Sedangkan informasi SDM yang bersifat bukan kuantitatif-keuangan akan menjadi bagian yang tak terpisahkan dari catatan atas laporan keuangan. Laporan kuantitatif keuangan tersebut tidak mengubah komposisi informasi laporan keuangan menurut

Standar Akuntansi Keuangan (1994). Adapun item-item informasi akuntansi SDM sebagai berikut:

1. Informasi yang berkaitan dengan loyalitas dan dedikasi karyawan kepada perusahaan, meliputi: pengeluaran penghasilan kepada karyawannya, seperti gaji, tunjangan atau penerimaan lain.
2. Informasi yang berkaitan dengan pembelajaran berkelanjutan kepada karyawan, meliputi: pengeluaran untuk pelatihan, studi lanjut, kursus, *workshop*, dan lain-lain.

Berikut ini bentuk laporan SDM sebagai suplemen laporan:

Tabel 3. Laporan SDM Selama Tahun 199X dan 199X+1

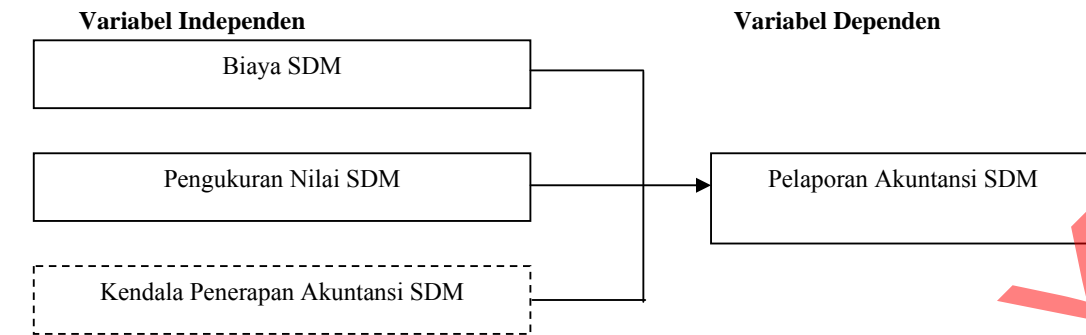
| No | Keterangan | Th 199x | Th 199x+1 |
|----|---|---------|-----------|
| I | Penghasilan yang diterima karyawan | | |
| | 1. Gaji pokok | Rp xxx | Rp xxx |
| | 2. Tunjangan keluarga (istri dan anak) | xxx | xxx |
| | 3. Tunjangan kesehatan | xxx | xxx |
| | 4. Tunjangan transportasi | xxx | xxx |
| | 5. Tunjangan sekolah untuk anak-anak | xxx | xxx |
| | 6. Tunjangan inflasi/kemahalan | xxx | xxx |
| | 7. Tunjangan perumahan | xxx | xxx |
| | 8. Bonus | xxx | xxx |
| | 9. Penghasilan yang diterima lainnya | xxx | xxx |
| | Jumlah penghasilan yang diterima karyawan | Rp xxx | Rp xxx |
| II | Pengeluaran pembelajaran berkelanjutan | | |
| | 1. Pengeluaran pendidikan lanjut (S1, S2, S3) | Rp xxx | Rp xxx |
| | 2. Pengeluaran untuk peningkatan keterampilan | | |
| | 3. Pengeluaran untuk studi banding | xxx | xxx |
| | 4. Pengeluaran lain-lain | xxx | xxx |
| | Jumlah pengeluaran pembelajaran berkelanjutan | xxx | xxx |
| | | xxx | xxx |
| | Total pengeluaran pengembangan SDM | Rp xxx | Rp xxx |

Sumber: Jaya Isgiyarta (2004)

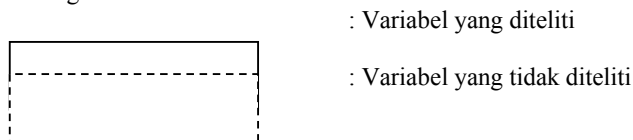
Metode Penelitian

Jenis penelitian ini adalah survey analitik menggunakan pendekatan *cross sectional* tentang *variable independent* dan *dependent* diukur dalam waktu bersamaan. Adapun faktor yang berhubungan dengan pelaporan akuntansi SDM adalah biaya SDM, pengukuran nilai SDM, dan kendala penerapan akuntansi SDM. Namun tidak semua variabel diteliti

dalam penelitian ini, dengan pertimbangan kepentingan peneliti di lapangan, keterbatasan kemampuan dan waktu peneliti. Peneliti hanya meneliti beberapa variabel saja yaitu biaya SDM dan pengukuran nilai SDM, maka kerangka konsep serta variabel dalam penelitian ini secara sistematis dapat digambarkan sebagai berikut :



Keterangan :



Variabel independen

1. Biaya SDM

Pengertian : Biaya-biaya yang terjadi untuk mendapatkan atau mengganti karyawan.

Cara Ukur : Wawancara

Alat Ukur : Kuesioner

Hasil Ukur : Dikapitalisir : adalah dilaporkan dalam neraca.
 Dibiayakan : adalah dilaporkan dalam laba rugi.

Skala Ukur : Ordinal

2. Pengukuran nilai SDM

Pengertian : Menghitung nilai SDM sebagai aset perusahaan untuk dilaporkan dalam neraca.

Cara Ukur : Wawancara

Alat Ukur : Kuesioner

Hasil Ukur : Pengukuran moneter : adalah pengukuran berdasarkan akumulasi biaya yang telah dikeluarkan untuk melakukan penerimaan tenaga kerja pelatihan dan penempatan.
 Pengukuran non moneter : adalah berdasarkan manfaat yang diperoleh oleh karyawan, seperti menjadi lebih mampu dan lebih ahli.

Skala Ukur : Ordinal

Variabel dependen

1. Pelaporan akuntansi SDM

Pengertian : Laporan yang mencakup kapitalisasi dan amortisasi dari investasi SDM, dan pembebanan dalam laba rugi.

Cara Ukur : Wawancara

Alat Ukur : Kuesioner

Hasil Ukur : Biaya SDM dilaporkan sebagai investasi dalam neraca.
 Biaya SDM dilaporkan sebagai beban dalam laporan laba rugi.

Skala Ukur : Cardinal

Populasi penelitian ini adalah seluruh pegawai PT X 50 orang. Pengambilan sampel penelitian menggunakan metode random dimana sampel diambil dari jumlah populasi yang diperlukan 46 orang. Pengumpulan data dengan prosedur sebagai berikut : 1) wawancara; 2) observasi; 3) *library research*. Sedangkan pengolahan data, dengan teknik sebagai berikut: 1) *coding*; 2) *editing*; 3) *entry data*; 4) *cleaning data*.

Teknik analisis datanya, sebagai berikut:

1. Analisa *Univariat*

Menggunakan analisa data univariat, guna mengetahui hubungan biaya SDM dan pengukuran nilai SDM pada PT X bulan Maret 2009.

2. Analisa *Bivariat*

Data hubungan antara biaya SDM dan pengukuran nilai SDM pada PT X bulan Maret 2009 dengan menggunakan statistik *Chi Square*. Dengan menggunakan rumus (Iqbal Hasan, 2005):

$$n = \frac{[(AD - BC) - n / 2]^2}{(A + B)(C + D)(A + C)(B + D)}$$

Dimana :

X² = Nilai X² hitung

n = Jumlah Populasi

df = [baris - 1] [kolom - 1]

α = 5 %

Hasil dan Pembahasan

Analisis univariat ini dilakukan untuk mengetahui distribusi frekuensi dan persentase dari variabel independen (biaya SDM dan pengukuran nilai SDM) dengan variabel dependen (pelaporan akuntansi SDM). Jumlah sampel yang diambil dalam

penelitian ini sebanyak 46 orang, data ini disajikan dalam bentuk tabel dan teks.

a. Biaya SDM

Pada penelitian ini Biaya SDM dikategorikan menjadi dua yaitu cukup dan tidak cukup yang akan diuraikan pada tabel dibawah ini:

Tabel 4. Distribusi Frekwensi Responden Berdasarkan Biaya SDM di PT X
Bulan Maret 2009

| Biaya SDM | Jumlah | Presentase |
|-------------|--------|------------|
| Cukup | 26 | 54,5 |
| Tidak Cukup | 20 | 45,5 |
| Jumlah | 46 | 100 |

Dari tersebut diketahui biaya SDM mendapat 54,5% dibandingkan tidak mendapat biaya SDM 45,5%.

Pengukuran nilai SDM ini dikategorikan dalam dua kelompok yaitu cukup dan tidak cukup yang akan diuraikan pada tabel dibawah ini:

b. Pengukuran Nilai SDM

Tabel 5. Distribusi Frekwensi Responden Berdasarkan Pengukuran Nilai SDM di PT X
Bulan Maret 2009

| Pendidikan | Jumlah | Presentase |
|-------------|--------|------------|
| Tepat | 22 | 48,4 |
| Tidak Tepat | 24 | 51,6 |
| Jumlah | 46 | 100 |

Dari tabel tersebut diketahui bahwa pengukuran nilai SDM dengan mendapat 48,4% dibandingkan tidak mendapat pengukuran nilai SDM 51,6%.

bila X^2 hitung $\geq x^2$ tabel yang berarti ada hubungan yang signifikan dan apabila X^2 hitung < dari X^2 tabel maka tidak ada hubungan yang signifikan.

Analisis Bivariat dilakukan untuk mengetahui hubungan antara variabel independen (biaya SDM dan pengukuran nilai SDM) dengan variabel dependen (pelaporan akuntansi SDM). Penelitian ini menggunakan uji statistik *Chi-square* pada $\alpha=0,05$ dan $df=1$ dengan batas kemaknaan X^2 tabel > 3,841

a. Hubungan Biaya SDM dengan Pelaporan Akuntansi SDM

Biaya SDM dengan kejadian pelaporan akuntansi SDM dapat di kategorikan menjadi dua kelompok yaitu cukup dan tidak cukup dengan jumlah responden 46 orang dapat dilihat pada tabel 6 di bawah ini:

Tabel 6. Hubungan Antara Biaya SDM Dengan Pelaporan Akuntansi SDM PT X
Bulan Maret 2009

| Biaya SDM | Pelaporan Akuntansi SDM | | | | Jumlah | Kemaknaan |
|-------------|-------------------------|------|--------------|------|--------|--------------|
| | Akurat | | Tidak Akurat | | | |
| | n | % | n | % | | |
| Cukup | 24 | 94,5 | 2 | 5,5 | 26 | $X^2 = 37,8$ |
| Tidak Cukup | 5 | 16,7 | 15 | 83,3 | 20 | Signifikan |
| Jumlah | 29 | | 17 | | 46 | |

Dari tabel tersebut diketahui bahwa proporsi karyawan yang mengatakan pelaporan akuntansi SDM tepat yang mendapat biaya SDM 9,4% dibandingkan dengan karyawan yang tidak cukup mendapat biaya SDM 16,7% yang mengalami pelaporan akuntansi tidak tepat. Dari hasil uji *Chi-Square* pada $\alpha=0,05$ dan $df=1$ dimana X^2 hitung = 37,8 lebih besar dari X^2 tabel = 3,841 ini berarti ada hubungan yang signifikan

antara biaya SDM dengan pelaporan akuntansi SDM.

b. Hubungan Pengukuran Nilai SDM dengan Pelaporan Akuntansi SDM

Pengukuran nilai SDM dengan kejadian pelaporan akuntansi SDM dikategorikan menjadi dua kelompok yaitu cukup dan tidak cukup dengan jumlah responden 46 orang dapat dilihat pada tabel 7 di bawah ini:

Tabel 7. Hubungan Antara Pengukuran Nilai SDM Dengan Pelaporan Akuntansi SDM PT X Bulan Maret 2009

| Pengukuran Nilai SDM | Pelaporan Akuntansi SDM | | | | Jumlah | Kemaknaan |
|----------------------|-------------------------|------|---------------------------|------|--------|--------------|
| | Terjadi Peningkatan | | Tidak Terjadi Peningkatan | | | |
| | n | % | n | % | | |
| Tepat | 20 | 93,8 | 2 | 6,2 | 22 | $X^2 = 38,2$ |
| Tidak Tepat | 5 | 14,7 | 19 | 85,3 | 24 | Signifikan |
| Jumlah | 25 | | 21 | | 46 | |

Dari tabel tersebut diketahui bahwa proporsi karyawan yang mengatakan pelaporan akuntansi SDM tepat yang mengukur nilai SDM dengan tepat 93,8% dibandingkan dengan karyawan yang tidak mengukur nilai SDM tepat 14,7% yang mengatakan pelaporan akuntansi SDM tepat. Dari hasil uji *Chi-Square* pada $\alpha=0,05$ dan $df=1$ dimana X^2 hitung = 38,2 lebih besar dari X^2 tabel = 3,841 ini berarti ada hubungan yang signifikan antara pengukuran nilai SDM dengan pelaporan akuntansi SDM yang tepat.

Selanjutnya data yang telah dikumpulkan dengan *check lists* yang terdiri dari analisis univariat dan analisis bivariat dilakukan uji statistik *Chi-Square*. Pada penelitian yang dilakukan di PT X bulan Maret – April tahun 2009 peneliti hanya membahas variabel:

1. Biaya SDM

Dari hasil penelitian ini, pada analisis bivariat tidak terdapat hubungan yang signifikan antara biaya SDM dengan pelaporan akuntansi SDM dengan nilai X^2 hitung = 37,8 > X^2 tabel = 3,481. Dengan demikian hipotesa yang menyatakan bahwa ada hubungan yang signifikan antara biaya SDM dengan pelaporan akuntansi SDM yang tepat terbukti.

2. Pengukuran Nilai SDM

Dari hasil penelitian ini, pada analisis bivariat terdapat hubungan yang signifikan dengan nilai X^2 hitung = 38,2 > X^2 tabel = 3,841. Dengan demikian hipotesa yang menyatakan bahwa ada hubungan antara pengukuran nilai SDM dengan pelaporan akuntansi SDM yang tepat terbukti.

Simpulan

Secara umum dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Karyawan yang menyatakan biaya SDM cukup maka layanan akuntansi SDM akurat 94,5 % dan biaya SDM cukup maka laporan akuntansi tidak akurat.
2. Karyawan yang menyatakan biaya SDM tidak cukup maka laporan akuntansi SDM akurat 16,7% dan biaya SDM tidak cukup maka laporan akuntansi SDM tidak akurat 83,3%.
3. Karyawan yang menyatakan pengukuran nilai SDM tepat maka laporan akuntansi SDM akurat 93,8 % dan pengukuran nilai SDM tepat maka laporan akuntansi SDM tidak akurat 6,2%.

4. Karyawan yang menyatakan pengukuran nilai SDM tidak tepat maka laporan akuntansi SDM akurat 14,7% dan pengukuran SDM tidak tepat maka laporan akuntansi SDM tidak akurat 85,3%.

5. Adanya hubungan yang signifikan antara biaya SDM dengan akurasi pelaporan akuntansi SDM di PT X tahun 2009 dengan $X^2 = 37,8$.

6. Adanya hubungan yang signifikan antara pengukuran nilai SDM dengan akurasi pelaporan akuntansi SDM di PT X tahun 2009 dengan $X^2 = 38,2$.

Adapun beberapa saran yang dapat diberikan peneliti kepada para praktisi SDM dan akuntansi, terutama dalam mengkaitkan hubungannya, yakni:

1. Agar menyediakan biaya SDM yang cukup untuk peningkatan mutu SDM.
2. Agar pencatatan dan pengukuran nilai SDM lebih ditingkatkan untuk memperoleh laporan akuntansi SDM yang akurat.
3. Pada penelitian yang akan datang agar dapat meneliti variabel-variabel yang belum diteliti, agar disesuaikan dengan kondisi perusahaan yang diteliti.

Daftar Rujukan

Flamholtz, Erick G. 1989. *Human Resources Accounting: An Overview of Behavioural Accounting*. Ohio Cincinnati. South Western Pub. Co.

Gambling, Trevor. 1976. *Accounting for The Human Factor. A Counting, Organizations and Society*, Vol. 1 issue 2-3, pp 281.

Harahap, Sofyan Syafri. 1993. *Teori Akuntansi*. Jakarta. PT Raja Grafindo Pustaka.

Hendrick, James. 1976. *The Impact of Human Resources Accounting on Financial Decisions Accounting Review*. April. Pp 292-305.

Ikatan Akuntan Indonesia. 1994. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta. Salemba Empat.

Iqbal, Hasan. 2005. *Pokok-Pokok Materi Statistik I (Statistik Deskriptif)*. Jakarta. Bumi Aksara.

Isgiyarta, Jaya. 2004. *Akuntansi Sumber Daya Manusia: Bagaimana Bentuk Pengembangan Informasi*. Usahawan, no 09, pp 31-36.

Mazt, Milton & Usry, Lawrence H., Hammer. 1991. *Cost Accounting: Planning and Control*. Ohio. South Western Pub. Co.

Tunggal, Amin Widjaja. 1992. *Activity Based Costing: Suatu Pengantar*. Jakarta. Rineka Cipta.

-----, 1995. *Akuntansi Sumber Daya Manusia*. Jakarta. Rineka Cipta.

STIKOM SURABAYA