

# AKUNTANSI SUMBERDAYA MANUSIA: PERLAKUAN DAN PENGUKURAN

Sudarno\*

## *Abstract*

*The objective of this study is to examine the accounting treatment for human resource, whether human resource is recognized as an asset or as a periodical expense. Conventional accounting believe that investment on human resources is recognized as cost as its occurred. However, investment on human resources meets criteria as an expense and also as an investment which need to be capitalized.*

*From various measurement method on human resource, the writer believe that human resources should be recognize as an asset and the best measurement method is historical cost since this method is more reliable and objective method.*

*Keywords: human resources accounting, measurement of HRA*

## **1. Pendahuluan**

Perkembangan dalam bidang ekonomi membawa dampak perubahan yang cukup signifikan terhadap pengelolaan suatu bisnis dan penentuan strategi bersaing, para pelaku bisnis mulai menyadari bahwa kemampuan bersaing tidak hanya terletak pada kepemilikan aktiva berwujud, tetapi lebih pada inovasi, sistem informasi, pengelolaan organisasi dan sumber daya manusia yang dimilikinya.

Pada beberapa dasa warsa terakhir, telah terjadi perkembangan pemikiran yang luar biasa dalam bidang manajemen sumberdaya manusia (SDM). Para pakar banyak yang menganjurkan, agar SDM suatu organisasi perusahaan tidak lagi dipandang sebagai faktor produksi yang bisa dieksploitasi sedemikian rupa sebagaimana mesin atau faktor produksi lain. Hal ini karena SDM mempunyai karakteristik yang berbeda dengan faktor produksi lain. Karakteristik yang menjadikan SDM berbeda adalah karena SDM secara kodrati dilengkapi dengan perasaan dan harapan-harapan. Oleh karenanya, para pakar Manajemen SDM menyarankan agar setiap pemimpin/manajer organisasi perusahaan dapat mengubah paradigma terhadap SDMnya yaitu, SDM harus disikapi sebagai aset yang harus diberdayakan, dikembangkan dan dijaga perasaan serta harapan-harapannya, maksudkan, agar SDM selalu dapat meningkatkan motivasi kerja dan kinerjanya.

Pada perusahaan jasa dan industri yang berskala besar, sumber daya manusia merupakan salah satu faktor yang sangat penting dalam proses pencapaian tujuan perusahaan, sumber daya manusia yang berkualitas sangat berperan dalam menjalankan kegiatan operasional perusahaan, mendayagunakan sumber daya-sumber daya lain dalam perusahaan, dan menjalankan strategi bisnis secara optimal, hal ini diperkuat dengan kenyataan bahwa beberapa saat yang lalu

isu mengenai bajak-membajak manajer ramai dimuat di berbagai media cetak di Indonesia bahkan tidak jarang adanya kontrak manajer yang nilainya sampai mencapai milyaran rupiah. Fenomena ini menunjukkan kecenderungan meningkatnya kesadaran pemilik perusahaan tentang pentingnya peranan sumber daya manusia dalam mengembangkan perusahaannya. Hal ini juga menunjukkan bahwa ternyata sumber daya manusia yang berkualitas masih merupakan barang langka di Indonesia (Riyanto, 1990:11).

Tidak berlebihan jika dikatakan bahwa untuk sebagian besar perusahaan, sumber daya manusia merupakan suatu aset yang sangat berharga, yang bisa melebihi aset-aset lain milik perusahaan. Henry Ford dalam Ratnawati (2000:1), raja mobil Amerika Serikat pernah mengatakan, bahwa: “Anda boleh ambil alih perusahaan-perusahaanku, hancurkan pabrik-pabrikku, tapi kembalikan orang-orangku, maka aku akan membangun lagi bisnisku”. Pernyataan tersebut sungguh merupakan suatu pengakuan seorang usahawan besar, bahwa sumber daya manusia adalah hal yang sangat berharga, karena jika perusahaan kehilangan sumber daya manusia yang berkualitas maka perusahaan harus mengeluarkan biaya lagi untuk proses perekrutan, seleksi, pelatihan dan pengembangan dan sebagainya, selain itu diperlukan waktu yang lama untuk bisa mendapatkan SDM yang setara. Kerugian lainnya adalah hilangnya kesempatan memanfaatkan sumber daya manusia tersebut untuk meningkatkan keuntungan yang bisa diperoleh perusahaan dan bahkan mungkin dapat juga mengancam kelangsungan hidup perusahaan yang belum mempunyai sistem perekrutan serta pendidikan sumber daya manusia yang baik.

Sayangnya, revolusi pemikiran dan perlakuan terhadap SDM tersebut masih belum diikuti oleh perkembangan pemikiran yang sepadan pada bidang Akuntansi, khususnya Akuntansi Sumberdaya Manusia (ASDM). Pada akuntansi konvensional, nilai dari sumber daya manusia ini tidak tampak dalam laporan keuangan, pengeluaran untuk sumber daya manusia, misalnya perekrutan, seleksi, pelatihan dan sebagainya langsung dibebankan ke dalam laporan laba rugi pada periode terjadinya pengeluaran tersebut, padahal pengeluaran tersebut merupakan pembentukan kapital manusia karena akan memberikan manfaat bagi perusahaan di masa yang akan datang. Hingga kini metode akuntansi yang ada tidak memperlakukan baik manusia atau investasi dalam manusia sebagai aktiva (kecuali budak, yang dipandang sebagai properti). Akuntansi konvensional yang digunakan sebagai dasar pembuatan laporan keuangan dirasa gagal dalam memberikan informasi mengenai sumberdaya manusia yang sangat penting ini, karena pengguna laporan keuangan membutuhkan informasi baik kuantitatif maupun kualitatif sebagai dasar evaluasi kinerja perusahaan serta informasi mengenai sumberdaya manusia yang dimiliki perusahaan. Bagi perusahaan yang sebagian besar asetnya dalam bentuk sumberdaya manusia seperti kantor akuntan publik, kantor pengacara, perserikatan sepak bola dsb, dengan tidak adanya informasi ini dalam laporan keuangan tentunya akan bisa sangat menyesatkan, karena informasi SDM tersebutlah yang sangat mempengaruhi kebijakan perusahaan.

Dengan semakin pentingnya kapital manusia pada tingkat perekonomian secara keseluruhan, serta pada tingkatan perusahaan individual, sejumlah besar riset telah dirancang untuk mengembangkan konsep dan metode akuntansi bagi manusia sebagai aktiva. Perkembangan akuntansi sumber daya manusia tidak

lepas dari dukungan para ilmuwan untuk mengkapitalisasikan investasi sumber daya manusia dan mengelompokkannya pada pos aktiva. Tetapi sementara itu, banyak pihak yang masih meragukan konsep akuntansi sumber daya manusia dan bahkan menentang dikelompokkannya akuntansi sumber daya manusia sebagai aktiva. Hal ini terlihat dari praktek pelaporan keuangan selama ini yang mengabaikan informasi yang sangat penting yaitu informasi tentang aktiva manusia (*human assets*) dan perlakuan akuntansi konvensional terhadap pengeluaran-pengeluaran untuk sumber daya manusia selalu dianggap sebagai beban.

Dalam beberapa dasawarsa terakhir, konsep akuntansi sumberdaya manusia telah mendapatkan perhatian besar berbagai kalangan terutama para akuntan. Fenomena ini menuntut mereka untuk mencari informasi yang lebih rinci mengenai hal-hal yang berkaitan dengan pengelolaan sumberdaya manusia mulai dari cara pengidentifikasian, pengukuran sampai dengan pengungkapannya dalam laporan keuangan perusahaan. Gagasan mengenai akuntansi sumberdaya manusia sebenarnya telah muncul sekitar tahun 1960-an, yang dikemukakan oleh Rensis Linkert, direktur Institut for Social Research of the University of Michigan (Bambang Riyanto, 13). Sejauh ini para pemikir akuntansi nampaknya sependapat bahwa sumberdaya manusia merupakan bagian dari aset perusahaan, namun demikian, gagasan mengenai akuntansi sumber daya manusia masih banyak menimbulkan permasalahan, terutama pada masalah pengukuran dan penguasaannya. Kesulitan mengukur nilai sumberdaya manusia secara obyektif merupakan salah satu sebab belum dikeluarkannya satandar akuntansi yang mengatur perlakuan akuntansi sumberdaya manusia ini, meskipun berbagai riset tentang alternatif pengukuran sumberdaya manusia ini sudah banyak dilakukan oleh para akademisi, namun tampaknya masih belum ada kesepakatan mengenai kriteria pengukuran yang obyektif dari sumberdaya manusia

Berdasarkan latar belakang masalah tersebut, maka penulisan ini merupakan upaya untuk turut memberikan sumbangan pemikiran tentang sumberdaya manusia dan bagi perkembangan akuntansi khususnya akuntansi sumberdaya manusia dalam hal perlakuan dan pengukurannya

## 2. Karakteristik Sumberdaya Manusia

Dalam Memperlakukan sesuatu, kita harus mengetahui apa yang akan kita perlakukan tersebut, demikian juga halnya dengan sumberdaya manusia, bagaimana seharusnya sumberdaya manusia didefinisikan.

Menurut Simanjuntak (1998:1), sumber daya manusia mengandung dua pengertian:

1. Usaha kerja atau jasa yang dapat diberikan dalam produksi. Hal ini mencerminkan kualitas yaitu usaha yang diberikan seseorang dalam waktu tertentu untuk menghasilkan barang dan jasa.
2. Manusia yang mampu bekerja untuk memberikan jasa atau usaha kerja tersebut. Hal ini mencerminkan kuantitas yaitu jumlah manusia yang bekerja pada suatu perusahaan, dalam arti jasa kerja yang tersedia dan diberikan untuk produksi.

Sedangkan menurut Sawajuwono (2003) *human capital* mencerminkan kemampuan kolektif perusahaan untuk menghasilkan solusi terbaik berdasarkan pengetahuan yang dimiliki oleh karyawannya. (Brinker 2000) memberikan

beberapa karakteristik dasar yang dapat diukur dari kapital ini, yaitu *training program, credential, experience, competence, recruitment, mentoring, learning programs, individual potential and personality*.

Dari kedua pengertian tersebut sudah tidak disangsikan lagi bahwa sumberdaya manusia memiliki manfaat ekonomi masa datang, seperti halnya dengan aset-aset yang lain yang dikuasai entitas. Jadi dengan demikian dapat disimpulkan bahwa sumberdaya manusia adalah aset perusahaan, dan bahkan untuk perusahaan tertentu SDM merupakan aset yang paling berharga dalam hal memberi manfaat ekonomiknya dibanding aset-aset yang lain.

### 3. Pengakuan Sumberdaya Manusia Sebagai Aset

Secara konseptual, pengakuan adalah penyajian suatu informasi melalui statemen keuangan, dan secara teknis, pengakuan berarti pencatatan secara resmi (penjurnalan) suatu kuantitas (jumlah rupiah) hasil pengukuran ke dalam sistem akuntansi sehingga jumlah rupiah tersebut akan mempengaruhi suatu pos dan terefleksi dalam statemen keuangan (Suwardjono:195)

Sampai saat ini masih terdapat perbedaan di kalangan akuntan bahwa sumberdaya manusia merupakan bagian dari aset perusahaan yang harus dilaporkan di neraca, meskipun mereka telah sepakat bahwa sumberdaya manusia merupakan aset perusahaan yang sangat besar kontribusinya dalam memberikan manfaat ekonomis masa depan ke perusahaan. Upaya memasukkan sumberdaya manusia sebagai aset dalam neraca terganjal karena harus memenuhi kriteria pengakuan sebagai aset perusahaan. Kriteria pengakuan aset seperti dalam Statement of Financial Accounting Concept No. 5 prg. 63 adalah:

1. *Definition* – suatu pos harus memenuhi definisi elemen statemen keuangan
2. *Measurability* – suatu pos harus mempunyai atribut yang berpaut dengan keputusan dan dapat diukur dengan tingkat keandalan yang cukup
3. *relevance* – informasi yang dikandung suatu pos mempunyai daya untuk membuat perbedaan dalam keputusan pemakai
4. *reliability* – informasi yang dikandung suatu pos secara tepat menyimpulkan fenomena, teruji (terverifikasi) dan netral.

#### Definisi

FASB mendefinisikan aset dalam rangka konseptualnya sebagai berikut (SFAC No. 6, prg. 25) *Assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events* (aset adalah manfaat ekonomis masa datang yang cukup pasti yang diperoleh atau dikuasai/dikendalikan oleh suatu entitas sebagai akibat transaksi atau kejadian masa lalu). Dengan makna yang sama IASC dan IAI mendefinisikan aset sebagai berikut : *An asset is a resource controlled by the enterprise as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the enterprise.*

Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa untuk bisa diakui sebagai aset harus memenuhi kriteria sebagai berikut :

1. Manfaat ekonomi masa datang  
untuk memenuhi definisi aset, suatu obyek harus mengandung manfaat ekonomi di masa datang yang cukup pasti (*probable*), ini mengisyaratkan

bahwa manfaat tersebut terukur dan dapat dikaitkan dengan kemampuannya untuk mendatangkan pendapatan atau aliran kas di masa datang. FASB mengajukan dua hal yang harus dipertimbangkan dalam menilai apakah pada saat tertentu suatu pos atau obyek masih dapat disebut aset yaitu :

- a) Apakah suatu pos yang dikuasai oleh suatu kesatuan usaha pada mulanya mengandung manfaat ekonomik masa datang
- b) Apakah semua atau sebagian manfaat ekonomik tersebut masih tetap ada pada saat penilaian? (manfaat mula-mula dapat berkurang karena pemakaian, dapat juga manfaat berkurang karena penyusutan secara alami)

Dari kriteria tersebut jelas kalau sumberdaya manusia telah memenuhi definisi sebagai aset, karena sumberdaya manusia memiliki manfaat ekonomi masa datang sama seperti halnya aset-aset yang lain, bahkan untuk beberapa perusahaan sumberdaya manusia merupakan aset yang memiliki manfaat ekonomi masa datang yang paling besar, dan semakin lama semakin dirasakan bahwa aset yang paling berharga dalam perusahaan adalah sumberdaya manusia. Sikap ini sudah dibuktikan dari berbagai perkembangan ilmiah dan literatur dalam manajemen terutama dalam manajemen sumberdaya manusia.

## 2. Dikuasai oleh entitas

Untuk dapat disebut sebagai aset, suatu obyek atau pos tidak harus dimiliki oleh entitas tetapi cukup dikuasai oleh entitas. Konsep penguasaan lebih penting daripada konsep pemilikan, hal ini dilandasi oleh konsep dasar substansi mengungguli bentuk. Penguasaan di sini berarti kemampuan entitas untuk mendapatkan, memelihara/menahan, menukarkan, menggunakan manfaat ekonomik dan mencegah akses pihak lain terhadap manfaat tersebut. Lebih lanjut, pendefinisian aset lebih difokuskan pada manfaat ekonomik masa datang yang dikuasai oleh entitas dan baru kemudian pada obyek fisis dan pihak yang menyediakan manfaat. Karena pemilikan bukan bagian dari definisi aset, tetapi manfaat ekonomi yang dikuasai oleh entitas, dan pengertian yang dikuasai disini tidak harus mencakupi seluruh obyek fisis atau seluruh manfaat yang dimiliki/dikuasai pihak lain.

Dengan kriteria tersebut, menyiratkan kalau sumberdaya manusia dapat memenuhi definisi sebagai aset perusahaan, karena meskipun tidak ada bukti kepemilikannya namun manfaat atau sebagian manfaat sumberdaya manusia tersebut dikuasai oleh perusahaan selama dia menjadi karyawan perusahaan

## 3. Akibat Kejadian masa lalu

FASB memasukkan transaksi atau kejadian sebagai kriteria aset karena transaksi atau kejadian tersebut dapat menimbulkan (menambah) atau meniadakan (mengurangi) aset. Aset atau nilainya dapat dipengaruhi oleh kejadian atau keadaan yang sebagian atau seluruhnya diluar kemampuan kesatuan usaha atau manajemennya untuk mengendalikan. Berbagai transaksi atau kejadian atau keadaan pada akhirnya akan memicu pengakuan atau penghapusan manfaat ekonomik suatu obyek (aset). Aset harus timbul akibat transaksi atau kejadian masa lalu adalah kriteria untuk memenuhi definisi tetapi bukan kriteria untuk pengakuan.

Kriteria ini juga bisa dipenuhi oleh sumberdaya manusia untuk bisa memenuhi definisi sebagai aset, karena untuk bisa menguasai sumberdaya manusia telah terjadi peristiwa atau kejadian yang menyebabkannya, misalnya seleksi, pengangkatan, pelatihan, pengembangan dsb.

Dari penjelasan tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa sumberdaya manusia telah memenuhi definisi sebagai aset, baik dilihat dari manfaat ekonomik masa datang, dikuasai oleh entitas maupun akibat kejadian masa lalu. Meskipun demikian, tidak berarti sumberdaya manusia langsung bisa diakui sebagai aset dalam statemen keuangan, karena untuk bisa diakui sebagai aset dalam statemen keuangan masih harus dilihat kriteria berikutnya yaitu. **keterukuran, relevan dan reliabel**

### **Pengukuran**

Pengukuran (*measurement*) adalah penentuan besarnya unit pengukur (jumlah rupiah) yang akan dilekatkan pada suatu obyek (elemen atau pos) yang terlibat dalam suatu transaksi, kejadian, atau keadaan untuk merepresentasi makna atau atribut (*attribute*) obyek tersebut (Suwardjono). Dengan makna yang sama menurut Stevens, sebagaimana dikutip oleh Vernon Kam, pengukuran merupakan pemberian angka-angka terhadap obyek-obyek atau kejadian-kejadian. Dalam akuntansi, agar data-data yang akan disampaikan mempunyai kegunaan, pengukuran dinyatakan dalam moneter.

Menurut FASB pos-pos yang sekarang dilaporkan dalam statemen keuangan diukur dengan berbagai atribut pengukuran bergantung pada ciri pos tersebut, kerelevanan dan keterandalan atribut pos-pos yang diukur. FASB juga mengidentifikasi atribut pengukuran yang sekarang diterapkan dan masih dapat dilanjutkan penggunaannya (SFAC Nol 5 pfg. 67) yaitu : (1) *historical cost atau proceeds*, (2) *current cost*, (3) *current market value*, (4) *net realizable/settlement value* dan (5) *present or discounted value of future cash flows*).

Pendekatan pengukuran untuk sumberdaya manusia sebenarnya telah banyak dikembangkan baik untuk kepentingan informasi akuntansi maupun untuk kepentingan lain, baik dengan pendekatan pengukuran moneter maupun non moneter. Dalam tulisan ini kami hanya akan membahas beberapa metode pengukuran yang bisa diterapkan yaitu metode pengukuran dengan menggunakan ukuran-ukuran moneter. Pendekatan pengukuran yang bersifat moneter ini dibagi menjadi dua yaitu : pendekatan kos (*cost approach*) dan pendekatan nilai (*value approach*). Pendekatan kos bisa dengan menggunakan *historical cost*, *replacement cost* dan *opportunity cost*. Sedangkan untuk pendekatan nilai bisa dengan menggunakan *compensation model*, *adjusted discounted future wages method*, *present monetary value method*, *unpurchased goodwill method*, *discounted future value*, dan *economic value approach*

Penjelasan dari setiap pendekatan tersebut adalah sebagai berikut :

#### ***Historical Cost,***

Dalam metode ini nilai sumberdaya manusia dihitung dengan mengkapitalisasi biaya yang telah dikeluarkan untuk melakukan rekrutment, seleksi, hiring, pelatihan, penempatan, dan pembinaan personil yang bersangkutan. Akumulasi ini merupakan harga kos yang akan diamortisasikan selama masa kerja personil yang bersangkutan dengan memperhatikan *loss* yang timbul waktu menghasupkan aset ini atau kenaikan nilai karena adanya tambahan biaya yang meningkatkan potensi mafaat aset tersebut.

Menurut Flamholtz, seperti yang dikutip oleh Harahap bahwa biaya awal sumberdaya manusia ini terdiri dari *acquisition cost*, dimana termasuk di dalamnya biaya rekrutment, seleksi, biaya wawancara, penempatan dan *learning cost*, termasuk didalamnya training dan orientasi, *on-the-job training*, *trainer's time*, kerugian produktivitas selama masa training.

Dengan demikian perlakuannya sama seperti aset tetap lainnya, dan perlakuan *historical cost* ini disamping bersifat **praktis** (mudah diterapkan dan konsisten dengan akuntansi konvensional), **verifiable** (karena berdasarkan apa yang benar-benar terjadi) juga lebih **obyektif** (sesuai dengan kejadian yang sesungguhnya), tetapi disamping itu penggunaan metode ini juga memiliki kelemahan antara lain : nilai ekonomis suatu sumberdaya manusia tidaklah musti bertalian dengan *historical costnya* (tidak selalu sepadan antara kos dengan nilai SDM tersebut), setiap peningkatan nilai SDM atau amortisasi bersifat subyektif (tanpa mesti ada hubungannya dengan naik turunnya produktifitas SDM) dan karena kos yang berhubungan dengan rekrutment, seleksi, hiring, pelatihan, penempatan, dan pembinaan personil berbeda antara satu pegawai dengan pegawai yang lain, maka *historical cost* ini tidak dapat memberikan nilai SDM yang dapat dibandingkan.

### ***Replacement Cost***,

Dalam metode ini nilai SDM diukur dengan menaksir kos yang harus dikeluarkan untuk mengganti SDM yang sekarang ada dalam perusahaan. Artinya, nilai dari sumber daya manusia adalah sebesar taksiran seluruh pengeluaran yang terjadi apabila para karyawan yang ada sekarang digantikan dengan karyawan-karyawan baru sampai mencapai tingkat kecakapan dan keterampilan yang sama dengan para karyawan lama tersebut. Pengeluaran-pengeluaran ini meliputi taksiran pengeluaran yang diandaikan terjadi sekarang untuk perekrutan, penyeleksian, penggajian, pelatihan, penempatan dan pengembangan para karyawan baru tersebut sampai mereka mencapai tingkat kecakapan dan keterampilan yang sama dengan karyawan yang digantikan.

Keuntungan utama metode ini adalah karena *replacement cost* merupakan *surrogate* yang baik untuk nilai ekonomis aset tersebut. Karena pertimbangan-pertimbangan mengenai harga pasar sangat penting dalam menentukan hasil akhir, dimana hasil akhir ini umumnya, secara konseptual dimaksudkan sebagai ekuivalen dengan gagasan manajemen nilai ekonomis seseorang. Metode ini juga memiliki kelemahan yakni: perusahaan mungkin mempunyai pegawai yang nilainya dianggap lebih besar daripada *replacement cost*-nya, untuk sebagian aset sumber daya manusia mungkin tidak ada *ekuivalen replacement cost*-nya, para manajer yang diminta menaksir biaya untuk menggantikan seluruh bawahannya mungkin akan mengalami kesulitan untuk memberikan taksiran biaya dalam hal penggantian seluruh organisasi mereka, dan manajer yang satu dengan manajer yang lain mungkin dapat memberikan taksiran biaya yang berbeda-beda.

### ***Opportunity Cost***

Untuk mengatasi keterbatasan-keterbatasan *replacement cost* Hekimian dan Jones seperti yang dikutip oleh Tuanakota (1984) menyarankan *Opportunity*

*cost*. Metode ini digunakan agar nilai sumber daya manusia ditentukan melalui suatu proses penawaran yang bersifat kompetitif yang dilakukan secara intern dan didasarkan pada konsep *opportunity cost*. Seorang *investment center manager* mengajukan *bid* untuk karyawan yang langka yang harus di *recruit*, harga penawaran maksimum terhadap karyawan yang berkualitas tersebut dianggap sebagai nilai sumber daya manusia dalam perusahaan tersebut dan dimasukkan sebagai basis investasi jika perusahaan tersebut merupakan sebuah *investment center*. Apabila karyawan untuk jenis tugas tertentu tidak langka jumlahnya, ia dapat diabaikan dari *human asset base*.

Keuntungan dari metode ini adalah dapat mendorong persaingan di antara *investment center* agar dapat memberikan sumbangan pendapatan *income* (ROI) yang paling besar, tetapi metode ini juga memiliki kelemahan yang mendasar, yakni: dengan dimasukkannya karyawan yang langka saja dalam *asset base* dapat diinterpretasikan sebagai diskriminasi terhadap karyawan yang lain, *Investment center* yang tingkat keuntungannya kurang menjadi korban karena tidak mampu memenangkan *bid* untuk dapat merekrut karyawan yang lebih baik, dan metode ini dapat dipandang sebagai mengada-ada dan bahkan tidak bermoral.

### ***Compensation Model***

Model kompensasi didasari oleh teori konsep ekonomi *human capital*, yaitu bahwa sumber daya manusia merupakan sumber arus pendapatan dan nilainya adalah sebesar nilai sekarang manfaat masa datang yang didiskonto dengan *rate* tertentu bagi pemilik sumber daya tersebut. Lev dan Schwartz (1971:103) menyarankan penggunaan pembayaran balas jasa atau kompensasi seseorang karyawan di masa depan sebagai *surrogate* mengenai nilai orang tersebut. Nilai sumber daya manusia yang terkandung dalam seorang karyawan yang berumur  $x$  tahun adalah nilai sekarang (*present value*) dari sisa penghasilan yang akan diterimanya dari pekerjaannya sampai pensiun.

Kelemahan dari metode ini terletak pada subjektivitas dalam menentukan besarnya penghasilan seorang karyawan di kemudian hari, lamanya orang bekerja dalam perusahaan itu dan *discount rate*.

### ***Adjusted Discounted Future Wages Method***

Metode ini juga disarankan oleh Hermanson, seperti yang ditulis Tuanakota (1984). Saran Hermanson didasarkan pada asumsi bahwa ada hubungan antara gaji seseorang dengan nilai orang tersebut bagi organisasi. Menurut metode ini, nilai seorang individu bagi organisasi adalah nilai sekarang dari aliran gaji/upah di masa depannya, yang disesuaikan dengan suatu rasio efisiensi. Rasio efisiensi merupakan rata-rata tertimbang dari rasio ROI (*Return On Investment*) suatu perusahaan terhadap ROI seluruh perusahaan yang ada dalam ekonomi untuk suatu periode tertentu.

Pengakuan akan perlunya rasio ini, didasarkan pada thesis bahwa perbedaan dalam tingkat profitabilitas pada dasarnya disebabkan oleh perbedaan dalam *human asset performance*. Oleh karena itu maka *compensation value* harus di-adjust dengan suatu faktor efisiensi



Kelemahan dari metode ini terletak pada subjektivitas dalam menentukan besarnya gaji di kemudian hari, lamanya orang bekerja dalam perusahaan itu dan *discount rate* serta dalam penentuan faktor efisiensinya

### ***Present Monetary Value Method***

Dalam metode ini akan dihitung *present value* dari sumber daya manusia dengan mempertimbangkan faktor nilai jasa baik secara total maupun individu, waktu, kompensasi baik langsung maupun tidak langsung, dan tingkat bunga. Nilai yang didapatkan dari perhitungan ini adalah nilai total sumber daya manusia bagi suatu organisasi.

Kelemahan dari metode ini terletak pada subjektivitas dalam menentukan besarnya nilai jasa dan kompensasi di kemudian hari baik total maupun individual, lamanya orang bekerja dalam perusahaan itu dan *discount rate*.

### ***Goodwill Method***

Hermanson seperti yang ditulis oleh Brummet (1978:37-12) menyatakan bahwa: *value of human resources of an organization may be assessed by capitalizing earning in excess of normal earning for industry or group of companies of which is a part.* Dalam metode ini disarankan untuk mendiskontokan kelebihan diatas normal *expected earning* berdasarkan perbandingan perusahaan dalam suatu sektor industri dan mengalokasikannya ke aset yang belum ada misalnya pada aset sumber daya manusia. Atau dengan kata lain nilai *goodwill* dialokasikan pada aset sumber daya manusia dan aset non-sumber daya manusia berdasarkan rasionya terhadap total aset.

Brummet menjelaskan metode ini dengan contoh sebagai berikut : Tingkat hasil pengembalian rata-rata dari *owned assets* (aset yang dimiliki, maksudnya aset yang tercantum dalam neraca) untuk industri selama 5 tahun terakhir adalah sebesar 12%. Suatu perusahaan menikmati tingkat hasil pengembalian dari *owned asset*-nya sebesar 15%, yaitu sebesar Rp. 6.000.000,-. Maka *unowned asset* (aset yang tidak tercantum dalam neraca), yaitu nilai sumber daya manusia dapat dihitung. Laba adalah sebesar Rp. 900.000,- yaitu 15% dari Rp. 6.000.000. Diasumsikan bahwa ini adalah laba yang diperoleh dari total aset (*owned assets* dan *unowned assets*) pada tingkat hasil pengembalian industri. Berarti total aset adalah sebesar Rp. 7.500.000 (yaitu Rp. 900.000 : 12%). Maka, nilai sumber daya manusia (selisih antara total aset dan *owned assets*) adalah sebesar Rp. 1.500.000.

Kelemahan metode ini juga terletak pada subyektifitas dalam menentukan *expected earning*, dan perbandingan aset sumberdaya manusia dan non sumberdaya manusia.

### ***Discounted Future Value***

Metode ini dikembangkan oleh Brummer, Flamholtz, dan Pyle (Harahap: 2007). Mereka menyarankan untuk meramalkan *present value* dari laba perusahaan pada tingkat *rate of return* yang normal dan mengalokasikan sebagian dari nilai ekonomis perusahaan sebagai sumber daya manusia berdasarkan kontribusi relatif dari mereka.

Kelemahan metode ini juga terletak pada subyektifitas dalam meramalkan *present value* dari laba dan juga penentuan besarnya kontribusi relatif serta *discount rate*-nya

### ***Economic Value Approach***

Dalam metode ini akan digunakan nilai masa depan yang diharapkan dari *service levels* dan *service group*. Tingkat gaji dan jabatan merupakan *service level* sedangkan perbedaan tingkat prestasi menggambarkan *service group*. Dengan mempertimbangkan probabilitas individu untuk menduduki tiap keadaan dalam susunan *service* yang ada maka

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

Probabilitas ini juga dapat dihitung dengan probabilitas masa lalu yang diperoleh dari perhitungan aktuaris atau probabilitas berdasarkan pertimbangan pribadi. Kelemahan metode ini juga terletak pada subyektifitasnya dalam menentukan jasa yang diharapkan dan probabilitas terjadinya.

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa suatu pos atau obyek untuk bisa diakui dalam arti dilaporkan dalam statemen keuangan harus memenuhi kriteria definisi, keterukuran, relevan dan reliable. Dari aspek definisi SDM sudah dapat dikatakan memenuhi syarat sebagai aset, sedangkan untuk keterukuran, seperti yang telah dibahas sebelumnya bahwa sebenarnya telah cukup banyak upaya yang telah dilakukan untuk mencari cara atau metode pengukuran yang dapat diterapkan dalam menilai SDM sebagai aset perusahaan, yang menjadi pertanyaan adalah apakah alternatif pengukuran tersebut ada yang dapat memenuhi kriteria reliable dan relevan?

Meskipun telah banyak usulan alternatif pengukuran atas SDM sebagai aset, kalau kita kaji dari bergai alternatif pengukuran tersebut tidak satupun yang dapat memenuhi pengukuran yang benar-benar reliable dan relevan.

Dalam metode *historical cost*, harga kos sumber daya manusia yang akan diamortisasikan selama masa kerja yang bersangkutan digunakan biaya historis sebagai dasar pencatatannya, perlakuannya sama dengan aset tetap lainnya, metode ini mengkapitalisasi seluruh biaya yang berkaitan dengan proses perekrutan, seleksi, pendidikan dan pelatihan, sedangkan gaji, tunjangan dan bonus tidak termasuk dalam kelompok biaya yang dikapitalisasi, karena ketiganya merupakan pengeluaran untuk mempertahankan atau memelihara pegawai agar tetap bekerja dan berprestasi seperti yang diharapkan perusahaan. Tetapi metode ini tidak bisa menggambarkan nilai manfaat ekonomi masa datang yang akan dapat disumbangkan ke perusahaan, padahal informasi inilah yang sebenarnya dibutuhkan oleh *stakeholders*.

Pada metode *replacement cost* kerumitannya terletak pada biaya pengganti dari masing-masing individu akan berbeda, adanya unsur persepsi yang menjadikan penilaiannya masih subyektif, dan biaya yang dikeluarkan untuk mencapai suatu keterampilan tertentu akan berbeda dari satu orang dengan lainnya. Metode *opportunity cost* terlalu diskriminatif dan apabila tidak disikapi dengan baik akan menimbulkan suasana yang negatif dan persaingan yang tidak sehat serta kesulitannya dalam menaksir harga pasar. Dalam *discounted certainty equivalent net benefit model* dari penggunaan rumus yang ada untuk diaplikasikan masih terlalu rumit dan adanya faktor probabilitas menunjukkan penilaian yang subyektif. Demikian juga metode-metode yang lain memiliki kerumitan dan subyektifitas dalam penilaiannya.

Menurut penulis yang paling memenuhi kriteria, dalam arti tidak bertentangan dengan konsep yang digunakan dalam kerangka kerja akuntansi yang diterapkan saat ini adalah metode *historical cost*. *Historical Cost* sebagai nilai masukan merupakan pengukur potensi jasa yang paling obyektif untuk pos aset yang baru diperoleh. Kos ini menunjukkan harga pertukaran pada saat terjadinya, salah satu keunggulan *historical cost* dari sudut penilaian adalah dapat diujinya hasil penilaian tersebut (*verifiable*) karena *historical cost* terjadi dari hasil kesepakatan dua pihak yang independen. Karena dapat diuji validitas penilaiannya, *historical cost* dapat diandalkan sebagai informasi (*reliable*)

*Historical cost method* penulis anggap sebagai metode yang paling memungkinkan dan mudah untuk diterapkan karena :

1. Adanya bukti pendukung atas pengeluaran sumber daya manusia.  
Dalam proses perekrutan, seleksi, pendidikan dan pelatihan semua biaya-biaya yang dikeluarkan dicatat berdasarkan bukti transaksi yang jelas dan lengkap. Jumlahnya akan digunakan sebagai dasar pencatatan.
2. Kemudahan penelusuran biaya-biaya yang dikapitalisasi  
Biaya-biaya sumber daya manusia yang telah dicatat kemudian akan dikapitalisasi sesuai dengan konsep akuntansi sumber daya manusia dengan menggunakan jurnal kapitalisasi. Penelusuran atas biaya-biaya ini mudah dilakukan karena mengacu pada adanya bukti transaksi.
3. Penilaian yang cukup obyektif  
Peneliti anggap cukup obyektif karena pengukurannya tidak hanya berdasarkan pada persepsi tertentu dan dapat diperoleh jumlah yang jelas dari bukti transaksi yang ada.
4. Dapat dipertanggungjawabkan  
Dengan dasar pencatatan yang jelas dan berasal dari bukti transaksi yang sah, maka jumlahnya dapat dipertanggung jawabkan. Hal ini dibuktikan dengan adanya bukti transaksi yang mempunyai kekuatan hukum yang jelas.

Jadi dapat disimpulkan bahwa metode ini lebih realistis dengan adanya bukti transaksi, lebih aplikatif karena tidak hanya berdasarkan persepsi yang bersifat subyektif, lebih mudah diterapkan karena bagian akuntansi dapat menerapkan konsep ini hanya dengan menggunakan jurnal kapitalisasi, dan nilainya dapat dipertanggungjawabkan apabila kita bandingkan dengan metode-metode pengukuran lain metode ini juga merupakan suatu ukuran untuk menghitung nilai individual yang konsisten dengan penerapan akuntansi konvensional.

#### 4. Simpulan

Salah satu masalah pokok dalam akuntansi sumber daya manusia adalah masalah pengakuan sumber daya manusia, topik perdebatan terutama menyangkut masalah apakah sumber daya manusia dicatat sebagai aktiva ataukah sebagai beban periodik. akuntansi konvensional memperlakukan investasi dalam sumber daya manusia langsung diakui sebagai beban pada periode terjadinya tetapi penulis menganggap bahwa investasi sumber daya manusia mempunyai dua komponen yaitu komponen beban dan komponen investasi yang harus dikapitalisasi.

Dari beberapa metode penilaian SDM sebagai aset yang paling mungkin untuk diterapkan adalah metode *historical cost* karena *reliabilitas* dan

obyektivitasnya, meskipun kurang relevan karena masih tidak mampu memberikan informasi tentang berapa manfaat ekonomi masa depan dari SDM yang dapat diperoleh perusahaan yang menguasainya (informasi ini yang sebenarnya dibutuhkan oleh pengguna informasi).

### Daftar Pustaka

- Brinker, Barry (2000), "Intellectual Capital: Tomorrows Assets, Today's Challenge" <http://www.cpavision.org/vision/wpaper05b.cfm>.
- Brummet, R.L, E. Flamholtz & W.C Pyle.1969. *Human Resource Accounting*. Ann Arbor, Michigan. Foundation for research on human behaviour.
- ,1991, *Statement of Financial Accounting Concepts*. Homewood, IL: Irwin.
- Harahap, Sofyan Safri.2007.*Teori Akuntansi Edisi Revisi*. Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada
- Ikatan Akuntansi Indonesia.2007. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat
- Kam, Vernon. 1990, *Accounting Theory*, New York: John Wiley & Sons.
- Lev B, & Schwartz BA.1971. *On the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements*. *The Accounting Review*, January.
- Ratnawati, Yohana D.2000.*Pengukuran dan Pengakuan Manajer sebagai Aktiva*. Malang : Universitas Merdeka Malang.
- Riyanto, Bambang dkk.1990.*Teori Akuntansi: Isu-Isu Kontemporer*. Yogyakarta: Andi Offset Yogyakarta.
- Sawarjuwono & Kadir. 2003. *Intellectual Capital: Perlakuan, Pengukuran, dan Pelaporan*. Surabaya : Universitas Airlangga
- Simanjuntak, Pajaman J.1998.*Pengantar Ekonomi Sumber Daya Manusia*. LPFE UI, Jakarta
- Suwardjono, 2006, *Teori Akuntansi Perekayasaan Pelaporan Keuangan*. Yogyakarta: BPFE
- Tuanakota, Theodorus M, 1984, *Teori Akuntansi*, LPFE UI, Jakarta