

Penyajian Sumber Daya Manusia dalam Laporan Keuangan (Neraca)

Oleh : Neni Meidawati

Pendahuluan

Pada saat ini perkembangan IPTEK sangat pesat sekali. Hal tersebut juga berpengaruh terhadap perkembangan dunia usaha. Oleh karena itu peran akuntansi sebagai sistem informasi keuangan menjadi semakin penting dalam kehidupan perekonomian, khususnya dunia usaha tersebut. Sejalan dengan perkembangan dunia usaha Ikatan akuntan Indonesia (IAI) sebagai wadah profesi akuntan di Indonesia telah memutuskan untuk mengadaptasi Internatioal Accounting Standards sebagai dasar acuan standar akuntansi keuangan yang berlaku di Indonesia.

Terjadinya globalisasi ekonomi yang melanda dunia termasuk Indonesia, menyebabkan Prinsip Akuntansi Indonesia 1984, Pernyataan PAI dan Interpretasi PAI yang berlaku tidak dapat menampung dan menjawab permasalahan yang timbul dalam praktek akuntansi di masa yang akan datang. Oleh karena itu Komite PAI IAI dengan berlandaskan pada Strategi Perkembangan Akuntansi di masa yang akan datang, memutuskan untuk mendukung program harmonisasi yang diprakarsai International Accounting Standars Commitee (IASC) dengan mengharmonisasikan Prinsip Akuntansi Indonesia dengan International

Accounting Standars dan memberlakukan "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements" yang disusun IASC sebagai Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Informasi Keuangan di Indonesia.

Dalam Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan yang telah disetujui dalam Rapat Komite Prinsip Akuntansi Keuangan pada tanggal 24 Agustus 1994 dan disahkan oleh Pengurus Pusat Ikatan Akuntan Indonesia pada tanggal 7 September 1994 tersirat perkembangan akuntansi yang berkaitan dengan pelaporan Sumber Daya Manusia dalam laporan keuangan yang dituangkan dalam Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan pada No. 53 : "*Manfaat ekonomi masa depan yang terwujud dalam aktiva adalah potensi dari aktiva tersebut untuk memberikan sumbangan, baik langsung maupun tidak langsung, Potensi tersebut dapat berbentuk sesuatu yang produktif dan merupakan bagian dari aktivitas operasional perusahaan*" dan pada No. 57 : "*..... Meskipun kemampuan perusahaan untuk mengendalikan manfaat biasanya berasal*

dari hak menurut hukum, suatu barang atau jasa dapat memenuhi definisi aktiva jika, dengan merahasiakan pengetahuan tersebut, perusahaan menikmati manfaat yang diharapkan dari pengetahuan tersebut. Dari hal tersebutlah kita dapat mempersepsikan bahwa pengeluaran-pengeluaran untuk "human resources" yang menurut sifatnya pengeluaran-pengeluaran tersebut merupakan pembentukan modal manusia (human capital formation), dapat dikelompokkan kedalam kelompok aktiva. Perlakuan akuntansi yang berhubungan dengan cost atau value dari human resources (sumber daya manusia) berkembang menjadi apa yang dikenal dengan "Akuntansi Sumber Daya Manusia" (human resource accounting). Namun permasalahannya sampai saat ini dunia akuntansi belum melaporkan biaya pembentukan Sumber Daya Manusia dalam laporan keuangan (neraca).

Pengertian Manajemen Sumberdaya Manusia

Sebagaimana kita ketahui Manajemen disebut sebagai "seni untuk menyelesaikan pekerjaan melalui orang lain", definisi tersebut dikemukakan oleh Mary Parker Follett, dalam definisi tersebut mengandung arti bahwa para manajer untuk mencapai tujuan-tujuan organisasi melalui pengaturan orang-orang lain untuk melaksanakan berbagai pekerjaan yang diperlukan. Dari definisi tersebut memberikan kenyataan kepada kita bahwa dalam Manajemen terutama mengelola "sumberdaya manusia". Sedangkan di lain pihak Manajemen mencakup fungsi-fungsi perencanaan, pengorganisasian, penyusunan personalia, pengarahan dan

pengawasan. Dari hal tersebut akan timbul pertanyaan "apa definisi sumber daya manusia?". Beberapa ilmuwan mendefinisikan Manajemen Personalia atau yang sekarang disebut dengan nama "Manajemen Sumberdaya manusia", dengan definisi yang berbeda-beda. Berdasarkan bukunya T Hani Handoko mendefinisikan sebagai berikut : "Manajemen sumberdaya manusia adalah penarikan, seleksi, pengembangan, pemeliharaan, dan penggunaan sumberdaya manusia untuk mencapai baik tujuan-tujuan individu maupun organisasi"¹⁾

Istilah "personalia" masih banyak digunakan untuk menyebut nama departemen yang menangani kegiatan-kegiatan yang menyangkut masalah penarikan, seleksi, pemberian kompensasi dan pelatihan karyawan, namun diharapkan secara cepat Istilah Manajemen Sumberdaya Manusia dapat menggantikannya. Dalam masa peralihan istilah yang digunakan adalah "manajemen personalia dan sumberdaya manusia".

Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia

Tujuan akuntansi keuangan adalah menyediakan informasi kuantitatif yang bersifat keuangan suatu badan usaha atau perusahaan tertentu kepada para pemakai laporan keuangan, khususnya kepada pemilik dan kreditur, untuk pembuatan keputusan ekonomi tertentu. Pemakai laporan keuangan salah satunya memerlukan informasi mengenai asset (aktiva) suatu perusahaan. Hal yang selama ini diabaikan adalah aktiva dalam bentuk human asset (Sumber Daya Manusia). Sebagaimana kita ketahui bersama dalam

era globalisasi dengan adanya perkembangan IPTEK yang sangat pesat, maka sumber daya manusia merupakan aset yang sangat penting bagi perusahaan. Oleh karena itu akuntansi sumber daya manusia perlu dikembangkan, untuk mengantisipasi perkembangan dunia usaha. Perlakuan akuntansi yang berhubungan dengan cost atau value dari sumber daya manusia di kenal dengan "Akuntansi SumberDaya Manusia". Adapun pengertian dari "Akuntansi Sumber Daya Manusia" adalah sebagai berikut :

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

Tujuan akuntansi sumber daya manusia adalah :

- 1) Identifikasi nilai-nilai sumber. daya manusia.
- 2) Pengukuran cost dan nilai manusia bagi organisasi yang bersangkutan.
- 3) Penyelidikan mengenai dampak kognitif dan perilaku sebagai akibat dari informasi tersebut.

Pada saat ini aplikasi akuntansi sumber daya manusia di Indonesia belum ada, namun dengan adanya Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan diharapkan akuntansi sumber daya manusia ini dapat berkembang di Indonesia.

Konsep Sumber Daya Manusia

Dalam menentukan nilai sumber daya manusia kita harus mengetahui tentang teori nilai sumber daya manusia. Konsep nilai manusia yang berbentuk sumber daya yang dimiliki dapat atau mungkin berasal dari teori nilai ekonomi umum. Seperti

aktiva tetap, pribadi-pribadi atau kelompok-kelompok manusia dapat diberikan nilai karena kemampuan mereka untuk memberikan jasa-jasa ekonomis dikemudian hari. Sehingga berdasarkan hal tersebut maka sumberdaya manusia dapat dinilai dalam satuan unit moneter, yang di Indonesia dalam bentuk rupiah. Jadi menurut konsep teori ekonomi yang dapat dikategorikan sebagai aktiva adalah seluruh sumber untuk memperoleh pendapatan atau jasa yang dapat dikonsumsi atau sesuatu yang dianggap sebagai ECONOMIC RESOURCES. Dan kapasitas produktif manusia merupakan salah satu sumber tersebut, karena sumber daya manusia merupakan salah satu kekayaan yang dimiliki perusahaan untuk memperoleh pendapatan.

Hal tersebut mendukung tentang masalah penilaian efektivitas Manajemen sumberdaya manusia. Untuk menilai efektivitas kerja manajemen sumberdaya manusia melalui perbandingan biaya dan manfaat berbagai kegiatan mereka. Adapun kriteria manfaat (benefit criteria) atau kriteria biaya (cost criteria) dapat diuraikan sebagai berikut :

- Kriteria manfaat, adalah berbagai indikator dengan mana perbandingan-perbandingan dapat dilakukan untuk menunjukkan berbagai peningkatan, perbaikan dan manfaat bagi organisasi. Adapun sebagian indikator tersebut adalah :
 - Produktivitas :
 - Peningkatan prestasi kerja.
 - Penurunan absensi karyawan
 - Penurunan perputaran tenaga kerja
- Kualitas kehidupan kerja :
 - Peningkatan keterlibatan kerja

- Peningkatan kepuasan kerja
- Penurunan stress
- Penurunan jumlah kecelakaan kerja dan jumlah karyawan sakit
- Kriteria biaya, adalah berbagai indikator yang digunakan untuk menentukan biaya kegiatan-kegiatan personalia.

Penerapan kriteria manfaat diterapkan pada kegiatan-kegiatan personalia secara keseluruhan, sedangkan kriteria biaya lebih spesifik untuk setiap kegiatan. Sebagai contoh kriteria biaya yang sesuai dengan kegiatan keamanan dan kesehatan personalia adalah berjud biaya-biaya pelatihan, pembelian peralatan pengamanan, perancangan kembali pekerjaan, pemindahan sumber bahaya dan bahan-bahan yang terbuang dan lain sebagainya. Dalam mengukur efektivitas sumberdaya manusia akan sangat membantu apabila berbagai biaya dan manfaat dapat diukur dalam unit moneter, sehingga akan mudah untuk membandingkan antara Cost (biaya) dan Benefit (manfaat).

Dalam akuntansi sumberdaya manusia, dibahas tentang bagaimana pengukuran data mengenai sumberdaya manusia dan pengkomunikasian informasinya terhadap pihak-pihak yang berkepentingan, dalam hal ini adalah manajemen. Sehingga bagaimana kita dapat menentukan nilai sumberdaya manusia dan melaporkannya dalam neraca suatu unit usaha sangatlah penting sekali. Karena selama ini biaya-biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk membiayai sumber daya manusia yang dimiliki diperlakukan sebagai expense, yang sebenarnya menurut sifatnya biaya-biaya tersebut dapat dipandang sebagai pembentukan modal manusia dan

dianggap sejenis dengan pengeluaran untuk barang modal, sehingga dimungkinkan untuk disajikan di neraca sebagai aktiva.

Pengukuran Sumber Daya Manusia

Dalam akuntansi ada beberapa metode pengukuran yang didasarkan kepada ukuran unit moneter yaitu harga pokok historis atau harga perolehan (historical/acquisition cost), harga pokok pengganti (replacement cost), biaya kesempatan (opportunity cost), model kompensasi, dan penyesuaian upah di masa yang akan datang yang didiskonto (adjusted discounted future wages). Sedangkan pengukuran yang bersifat non moneter yang pokok adalah suvery organisasi. Berikut adalah uraian tentang masing-masing metode pengukuran aktiva yang berupa manusia (sumberdaya manusia) :

1) Metode Harga Pokok Historis/Harga Pokok Perolehan.

Dalam metode ini manusia dinilai dengan cara mengkaitkan pengeluaran-pengeluaran yang berhubungan dengan penerimaan tenaga kerja baru (recruiting), penyeleksian (selecting), penggajian, pendidikan dan pelatihan. Pengeluaran-pengeluaran tersebut diperlakukan sebagai asset, yang akan diamortisasi selama taksiran umur aktiva yang berupa sumber daya manusia dengan memperhatikan loss yang timbul waktu menghapuskan asset atau kenaikan nilai karena adanya tambahan biaya/pengeluaran yang meningkatkan potensi manfaat dari aktiva tersebut. Perlakuan metode ini bersifat praktis, karena biaya-biaya yang berkaitan dengan sumberdaya manusia dicatat sebagai harga perolehan, yang selanjutnya dapat dikapitalisasi seperti perlakuan aktiva yang

lain. Dan pengklasifikasian dalam penyajian laporan keuangan dapat dikelompokkan dalam kelompok "aktiva tetap tak berwujud (intangible assets).

2) Metode Harga Pokok Pengganti (REPLACEMENT COST)

Dalam metode ini menggunakan cara yaitu menaksir biaya-biaya yang harus dikeluarkan untuk mengganti sumberdaya manusia yang sekarang ada dalam perusahaan. Biaya ini meliputi, recruiting, selecting, hiring, training, placing, dan developing pegawai baru untuk mencapai tingkat kompetensi pegawai yang sekarang ada. Keuntungan metode ini adalah bahwa metode harga pokok pengganti merupakan pengganti yang baik bagi nilai ekonomi aktiva dalam arti bahwa pertimbangan harga pasar sangat penting dalam menentukan suatu bilangan akhir untuk menilai sumberdaya manusia/nilai ekonomi seseorang.

3) Metode Biaya Kesempatan (OPPORTUNITY COST)

Metode ini dikemukakan oleh Hekimian dan Jones, untuk mengatasi keterbatasan-keterbatasan dalam penggunaan metode replacement cost. Mereka menyarankan nilai sumberdaya manusia ditetapkan melalui suatu proses tawar menawar yang kompetitif dalam perusahaan, dengan mendasarkan pada konsep opportunity cost. Dengan metode ini para manajer pusat investasi akan mengajukan penawaran karyawan langka yang mereka butuhkan untuk direkrut. Karyawan yang direkrut tersebut adalah karyawan dalam perusahaan sendiri, dan sasarannya hanya pada permohonan penarikan tenaga kerja baru menurut manajer pusat investasi. Sehingga karyawan

yang tidak dianggap langka tidak dimasukkan dalam kelompok aktiva manusia suatu organisasi.

4) Model Kompensasi

Metode ini diusulkan oleh Lev dan Schwartz. Dengan adanya ketidakpastian dan kesulitan yang berhubungan dengan penentuan nilai sumberdaya manusia yaitu asset manusia yang dimiliki perusahaan mereka menyarankan bahwa dalam menilai sumberdaya manusia dengan cara penggunaan kompensasi seseorang di masa yang akan datang sebagai suatu pengganti nilai mereka. Nilai modal yang berupa manusia yang terkandung dalam manusia berumur adalah nilai tunai penghasilannya yang masih tersisa dimasa yang akan datang dari pekerjaannya. Model ini dinyatakan sebagai berikut :

$$V^* = \sum_{t=0}^T \frac{I(t)}{(1+r)^{t+1}}$$

- V* = Nilai modal berupa manusia dari seorang berumur *tahun.
- I(t) = Penghasilan tahunan orang tersebut sampai pensiun
- r = Discount rate yang khusus berlaku bagi orang tersebut
- T = Umur pada saat pensiun

Rumus tersebut disempurnakan menjadi :

$$E(V^*_r) = \sum_{l=0}^T P^*(t+1) \sum_{i=0}^t \frac{I^*_i}{(1+r)^{i+1}}$$

- I* = Penghasilan tahunan di masa yang akan datang
- E(V*^T) = Nilai yang diharapkan dari

modal berupa manusia
 $P^*(t)$ = Probabilitas kematian
 seseorang pada umur t

5) Metode Menyesuaikan Upah Di Masa Mendatang Yang Didiskontokan

Metode ini diusulkan oleh Hermanson. Dalam metode ini menyarankan penggunaan suatu nilai kompensasi yang disesuaikan sebagai suatu wakil nilai seseorang bagi perusahaan. Upah dimasa yang akan datang yang didiskontokan disesuaikan dengan faktor efisiensi dengan maksud untuk mengukur efektifitas relatif modal manusia suatu perusahaan tertentu. Faktor efisiensi tersebut diukur dengan rasio hasil investasi (ROI) perusahaan tertentu terhadap seluruh perusahaan lainnya dalam periode ekonomi tertentu.

Rasio ini dapat dihitung sebagai berikut :

$$\text{Rasio efisiensi} = \frac{5 \frac{RF}{RE} + 4 \frac{RF}{RE} + 3 \frac{RF}{RE} + 2 \frac{RF}{RE} + \frac{RF}{RE}}{15}$$

RF = Tingkat pendapatan akuntansi atas aktiva yang dimiliki perusahaan untuk tahun i

RE = Tingkat pendapatan akuntansi atas aktiva yang dimiliki seluruh perusahaan dalam perekonomian tahun i .

i = tahun (0 sampai 4)

Peneracaan Sumber Daya Manusia

Sebagaimana kita ketahui dalam perkembangan faktor produksi yang semula didominasi tenaga kerja setelah adanya revolusi industri digeser oleh kapital, sehingga faktor kapital yang merupakan faktor yang terpenting. Akan tetapi dengan perkembangan IPTEK dalam era globalisasi

bukan kapital lagi yang dominan, akan tetapi sumber daya manusia yang dimiliki oleh perusahaan yang lebih berperan dalam perkembangan dunia usaha. Oleh karena itu dunia akuntansi harus dapat mengikuti perkembangan tersebut. Karena sampai saat ini sumber daya manusia yang memegang peranan penting dalam perkembangan dunia usaha yang nilainya sangat besar belum tampak penyajiannya dalam laporan keuangan khususnya di neraca.

Dengan diberlakukannya "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements", yang disusun IASC sebagai Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Informasi Keuangan di Indonesia, dapat digunakan sebagai acuan untuk memecahkan masalah-masalah yang timbul dalam penyusunan laporan keuangan yang belum diatur dalam Standar Akuntansi Keuangan.

Kerangka dasar tersebut dapat digunakan sebagai rujukan untuk perlakuan akuntansi untuk sumber daya manusia, karena didalamnya ada pernyataan bahwa *pengetahuan yang diperoleh melalui aktivitas pengembangan dapat memenuhi definisi aktiva jika dengan merahasiakan pengetahuan tersebut perusahaan menikmati manfaat yang diharapkan dari pengetahuan tersebut*. Sehingga berdasarkan hal tersebut maka biaya-biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan yang berkaitan dengan sumber daya manusia yang dimiliki dapat diperlakukan sebagai aktiva (dianggap sebagai pengeluaran modal). Apabila sumber daya manusia dianggap sebagai aktiva maka harus ada kesepakatan tentang dasar pengukuran SDM, yaitu berkaitan dengan bagaimana kita menilai SDM, yang nantinya nilai

tersebutlah yang akan disajikan dalam neraca sebagai aktiva.

Berdasarkan hal-hal tersebut, yaitu apabila SDM dianggap sebagai Economic Resources, ada kesepakatan tentang pengukurannya, mempunyai relevansi dalam pengambilan keputusan oleh manajemen atau pihak-pihak lain yang berkepentingan, serta memenuhi daya uji dan netral, maka SDM dimungkinkan untuk disajikan dalam Neraca sebagai aktiva tetap tak berwujud yang dapat dikapitalisasi, walaupun sampai saat ini penyajian SDM sebagai aktiva di neraca belum diterapkan di Indonesia. Semoga dengan adanya Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan dapat digunakan sebagai dasar acuan untuk mengantisipasi semakin berkembangnya IPTEK yang berpengaruh pula di bidang akuntansi.

Daftar Pustaka

- Ahmed Belkaoui, ACCOUNTING THEORY, Terjemahan Erwan Dukat, Akt; dkk, Ak Group, Yogyakarta, 1986.
- Gunawan Jiwanto, Drs, MANAJEMEN PERSONALIA DAN SUMBER DAYA MANUSIA, Andi Offset, Yogyakarta, 1985.
- Ikatan Akuntan Indonesia, STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN, Salemba Empat, Jakarta, 1994.
- Sugiri dan Nursasmito, DAPATKAH SDM DI-NERACA-KAN?, Kelola Gajah Mada University Business Review, No. 6/III/ Mei 1994.
- Theodorus M. Tuanakotta, TEORI AKUNTANSI, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta, 1986.
- T. Hani Handoko, MANAJEMEN PERSONALIA DAN SUMBERDAYA MANUSIA, BPFE, Yogyakarta, 1988.