BAB III
Akuntansi Sumber Daya Manusia

A. Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia

Akuntansi merupakan bidang ilmu yang sangat luas jangkauannya. Pada dasarnya akuntansi adalah suatu sistem yang dapat menghasilkan informasi keuangan melalui proses pencatatan, pelaporan dan penginterpretasian data-data ekonomi yang bermanfaat dalam pengambilan keputusan. Melalui informasi tersebut dapat memberikan petunjuk pada aktivitas bisnis untuk melakukan tindakan paling efektif dalam mengalokasikan sumber daya yang langka.[13]

Di bidang ekonomi, akuntansi sumber daya manusia sudah sejak lama diperkenalkan oleh para ekonom dan akuntan. Ilmu akuntansi terus berubah seiring dengan kemajuan zaman. Sekarang akuntansi tidak hanya menyajikan informasi terkait kekayaan perusahaan yang berupa modal dan sumber daya alam saja, tetapi ilmu akuntansi harus mampu beradaptasi dan menyesuaikan kembali dengan kebutuhan informasi yang dibutuhkan saat ini. Salah satunya kebutuhan informasi terkait sumber daya manusia sebagai kekayaan yang perusahaan miliki dan perlu disajikan pada laporan keuangan. Berdasarkan sejarahnya perkembangan akuntansi sumber daya manusia terbagi menjadi lima tahap, yaitu:[14]

1. Tahap pertama (Tahun 1960 – 1966)
   Tahap ini dikenal pertama kali melalui teori ekonomi modal manusia sebagai faktor produksi. Tahap ini juga muncul gagasan untuk mempertimbangkan sumber daya manusia sebagai aset dan penilaiannya.

---

[13] Arfan Ikhsan, *Akuntansi Sumberdaya Manusia (suatu tinjauan penilaian modal manusia)*, (Yogyakarta: Graha Ilmu,2008), hlm.33

[14] *Ibid.*, hlm.55

2. Tahap kedua (Tahun 1966 – 1971)
   Tahap ini adalah tahap penelitian dalam rangka pengembangan dan penilaian validasi model pengukuran sumber daya manusia. Penelitian ini bertujuan menentukan aplikasi akuntansi sumber daya manusia saat ini dan masa depan sebagai alat manajerial.
3. Tahap Ketiga (Tahun 1971 – 1976)
   Pada tahap ini riset tentang akuntansi sumber daya manusia mengalami peningkatan, riset diselenggarakan di berbagai negara, khususnya Amerika, Jepang dan Australia. Riset ini mencakup penilaian dan dampak potensial informasi akuntansi sumber daya manusia pada pengambilan keputusan yang dilakukan manajer serta pihak berkepentingan.
4. Tahap keempat (Tahun 1976 – 1980)
   Pada tahap ini terjadi penurunan minat riset akuntansi sumber daya manusia yang disebabkan riset terdahulu relative sederhana sehingga mudah terselesaikan dan riset yang tersisa lebih rumit karena membutuhkan kerjasama dengan organisasi yang bersedia memberi pelayanan serta memerlukan biaya yang cukup besar.
5. Tahap kelima (Tahun 1980-Sekarang)
   Tahap ini riset baru tentang pengembangan dan penerapan akuntansi sumber daya manusia mengalami peningkatan. Banyak organisasi terkenal mulai menerapkan akuntansi sumber daya manusia. Kebangkitan minat baru pengaplikasian akuntansi sumber daya manusia dikarenakan terjadinya perkembangan ekonomi yang berbasis oleh produksi ke ekonomi berorientansi pada jasa dan berbasis pengetahuan. Sehingga keberhasilan perusahaan tidak hanya dipengaruhi modal dan aset fisik, tapi juga dipengaruhi modal intelektual. Di Indonesia akuntansi sumber daya manusia masih jarang diterapkan, tapi minat terhadapnya cukup besar.

Kemunculan konsep ini dikarenakan prinsip akuntansi konvensional dianggap belum mampu menyajikan informasi biaya sumber daya manusia secara relevan kepada manajemen dan investor. Akuntansi konvensional dinilai memiliki beberapa kelemahan seperti pengabaian biaya-biaya sumber daya manusia dalam jangka panjang karena tidak terdapat informasi yang memadai dan tidak memperhitungkan investasi sumber daya manusia. Kelemahan akuntansi konvensional lainnya yaitu kekurangan data perencanaan manajemen sumber daya manusia sedangkan data ini sangatlah diperlukan untuk menentukan ketepatan perencanaan dan pengendalian. Akuntansi sumber daya manusia memiliki banyak istilah dari sisi pengertian maupun kegunaannya.

Secara harfiah, akuntansi sumber daya manusia adalah akuntansi yang menjadikan manusia menjadi sumber daya dalam perusahaan. Akuntansi sumber daya manusia bukan hanya tentang mengukur biaya dan menilai manusia dalam suatu organissasi, tetapi juga cara berfikir mengenai pengelolaan manusia.

Menurut *American Accounting Association Committee* akuntansi sumber daya manusia adalah identifikasi sumber daya manusia, proses mengukur dan sebagai alat komunikasi terhadap berbagai kepentingan.[15]

Sedangkan menurut Harahap, akuntansi sumber daya manusia adalah suatu proses mengidentifikasi, mengukur serta mengkomunikasikan data terkait sumber daya manusia kepada pemangku kepentingan.

Dari beberapa pengertian diatas, dapat disimpulkan akuntansi sumber daya manusia merupakan pengakuan manusia sebagai sumber daya yang berharga bagi perusahaan dengan mengukur dan menyajikan biaya sumber daya manusia pada laporan keuangan.

---

[15] Amin Widjaja Tunggal, *Akuntansi Sumber Daya Manusia"*, (Jakarta: Rineka Cipta, 1995), hlm.10

Akuntansi sumber daya manusia mencakup pengukuran biaya untuk memperoleh, melatih dan menggantikan sumber daya manusia dari suatu perusahaan. Pengeluaran biaya perusahaan untuk memperoleh sumber daya manusia dapat diakui sebagai aktiva atau beban. Biaya ini akan diperlakukan sebagai beban untuk periode dimana biaya dikeluarkan. Namun, jika manfaat tersebut bisa dirasakan saat ini dan di masa mendatang, maka biaya sumber daya manusia dapat diperlakukan sebagai aktiva.

Menurut PSAK No.19, aktiva merupakan sumber daya yang dapat perusahaan kendalikan sebagai akibat peristiwa di masa lalu dengan harapan memiliki manfaat ekonomi untuk perusahaan di masa mendatang. Hanya saja untuk diakui sebagai aktiva, sumber daya manusia harus dapat memenuhi kriteria seperti berikut:

1. Dapat memberikan manfaat ekonomi dan jasa potensial di masa mendatang.
2. Dapat dikuasai/dimiliki oleh perusahaan.
3. Sebagai akibat transaksi di masa lalu.
4. Dapat dinyatakan dengan satuan moneter.

Berdasarkan kriteria dan pengertian aktiva diatas, sumber daya manusia sudah memenuhi tiga kriteria sebagai aktiva, yaitu *Pertama,* sumber daya manusia diperoleh melalui pengorbanan yang besar dari transaksi masa lalu untuk memperoleh sumber daya manusia dari proses perekrutan atau memperkerjakan dengan kontrak kerja yang mempunyai jaminan hukum. *Kedua,* Sumber daya manusia memiliki manfaat jangka panjang serta berkontribusi untuk meningkatkan nilai perusahaan. Bahkan untuk beberapa perusahaan sumber daya manusia mempunyai manfaat ekonomi paling besar dan paling berharga. *Ketiga,* pengeluaran terkait sumber daya manusia dapat dinyatakan dengan satuan uang/moneter.

Namun permasalahan sumber daya manusia belum dapat diakui sebagai aktiva dikarenakan perusahaan tidak dapat menguasai dan memiliki sumber daya manusia dalam bentuk fisik. Tapi sebenarnya perusahaan mempunyai hak kepemilikan dan hak operasional atas

sumber daya manusia melalui penggunaan jasa mereka dalam aktivitas perusahaan sehingga dapat memperoleh keuntungan. Hak kepemilikan ini berlaku sepanjang karyawan masih bekerjasama dengan perusahaan. Sulitnya mengukur atau menilai aset sumber daya manusia merupakan kendala belum diterbitkan standar akuntansi yang mengatur secara khusus perlakuan akuntansi sumber daya manusia. Hal ini didasari oleh pendapat bahwa sumber daya manusia bukanlah aset yang mampu bertahan dalam jangka panjang dan memungkinkan sekali untuk berpindah yang menyebabkan munculnya kesulitan untuk pelaksanaan proses evaluasi.

B. Unsur-Unsur Pembentuk Akuntansi Sumber Daya Manusia

Terdapat beberapa unsur penting yang membentuk akuntansi sumber daya manusia:

1. Aktiva Tak Berwujud sebagai Sumber Daya Manusia

   Aktiva tak berwujud merupakan aktiva yang tidak berbentuk material dan tidak terlihat dalam bentuk fisik, tidak dapat diukur tapi diciptakan melalui suatu usaha dan waktu. Aktiva tak berwujud adalah sesuatu yang sangat berharga nilainya meskipun wujudnya tidak terlihat. Aktiva tak berwujud yang tak terukur memilki dua bentuk utama, yaitu: Pertama, aktiva tak berwujud tidak bisa diukur secara hukum yang terdiri dari hak cipta, paten, merek dagang dan *goodwill*. Aktiva ini akan menciptakan hak milik yang dapat dipertahankan secara hukum di pengadilan. Kedua, aktiva tak berwujud yang tak terukur persaingan, yang meliputi aktivitas-aktivitas perusahaan seperti aktivitas pengetahuan, aktivitas kerjasama, aktivitas utang dan aktivitas struktural. Aktiva ini memberikan dampak langsung pada perusahaan terutama terkait efektivitas, produktivitas, dan

biaya-biaya alternatif perusahaan.[16] Berikut ini cara mengukurnya:[17]

a. Pengukuran atas dasar biaya historis
   GAAP (*General Accepted Accounting Principle*) mensyaratkan bahwa biaya atau prinsip peristiwa masa lalu yang akan mengarahkan penilaian. Hal ini sehubungan dengan kerangka kerja GAAP terhadap konservatisme. Apabila aktiva tak berwujud dinilai dengan pengukuran dimasa depan akan bertentangan dengan unsur-unsur lain dari GAAP. Karena proyeksi nilai dapat dimanipulasi untuk menciptakan pengaruh tertentu. Terdapat tiga pendekatan untuk melakukan penilaian-penilaian tersebut yaitu dari biaya, perbandingan pasar atau pendapatan.
b. Pengukuran berdasarkan pendekatan appraisal yaitu mengestimasi metode biaya dari nilai aktiva selama periode transaksi.
c. Pengukuran berdasarkan model nilai perorangan
   Dalam model nilai perorangan sering digunakan asumsi bahwa pelaporan non-keuangan lebih mendekati akuntansi biaya.
d. Pengukuran berdasarkan attribusi pendapatan
   Aktiva tak berwujud dapat diidentifikasi dengan pengukuran pendapatan dari hasil operasi normal dan mengurangkan sebagian dari pendapatan yang terkait dengan klasifikasi aktiva lainnya.

2. *Goodwill* sebagai Sumber Daya Manusia

Pengertian tentang *goodwill* dapat ditinjau melalui perspektif ekonomi dan akuntansi. Dari perspektif ekonomi, *goodwill* digunakan untuk menjelaskan alasan terbentuknya *goodwill*,

[16] *Ibid.*, hlm.107
[17] *Ibid.*, hlm.110

mengapa *goodwill* ada. *Goodwill* dinilai sama seperti aktiva lainnya dan tergantung dengan *return* yang dihasilkan di masa depan. Dengan demikian, individu dapat dianggap sebagai aktiva modal manusia berdasarkan pendapatannya. Melalui modal manusia diharapkan dapat memberikan keuntungan di masa mendatang. Modal manusia merupakan nilai yang dikapitalisasi dari proses yang dilakukan terhadap individu untuk meningkatkan laba sebagai bentuk investasi dalam skill dan pengetahuan. Apabila *goodwill* dilihat dari perspektif akuntansi, dua kriteria yang harus diperhatikan dalam mengukur *goodwill*, yaitu:

a. Akses pembayaran dari nilai yang dibentuk pada sumber daya

   Pendekatan ini berhubungan langsung dengan nilai aktiva dari *goodwill*. *Goodwill* adalah aktiva unik untuk setiap perusahaan, kalkulasi paling akurat saat terjadi penjualan pasar. Selisih nilai pasar jika perusahaan tersebut dijual, dapat digunakan untuk melakukan identifikasi aktiva dan menetapkan harga jual aktiva tak berwujud.

b. Tingkat kekuatan pendapatan

   Pendekatan ini lebih tepat untuk menangani kasus dalam perusahaan dengan memperhitungkan keberlanjutan perusahaan yang tidak untuk dijual. Penyesuaian neraca diperlukan agar mengambarkan nilai pasar saat ini dari aktiva berwujud milik perusahaan dan aktiva tak berwujud harus dipertimbangkan. Kemudian, tingkat *return* dari setiap hasil normal *return* aktiva berwujud dapat dihubungkan dengan aktiva tak berwujud.

3. Merek Dagang (*Trade Mark*) sebagai Sumber Daya Manusia

Merek dagang adalah nama atau simbol yang bermanfaat untuk mengidentifikasi sebuah produk. Agar merek dagang tidak diakui oleh pihak lainnya perusahaan harus mengurus lisensi (perizinan). Lisensi merupakan kegiatan bisnis dengan

melibatkan pengalihan sementara hak demi mempergunakan sebuah nama, citra, merek dagang atau logo secara resmi terdaftar serta mendapat perlindungan hukum. Lisensi terjadi jika perusahaan mengambil keputusan untuk mewarisi lisensi yang dapat digunakan sebagai merek dagang di berbagai produk. Lisensi terjadi dalam tahap pengenalan setelah jangka waktu tertentu, produk sudah dikenal, perusahaan terkenal atau saat perusahaan menciptakan tokoh terkenal.

4. Hak Cipta (*Copy Right*) sebagai Sumber Daya Manusia

   Hak cipta adalah sarana bagi pemilik hak untuk membatasi penyalinan yang tidak sah dari bajakan seperti musik, perangkat lunak dan film. Hak cipta termasuk langkah pencegahan. Hak ini berbeda dengan hak paten yang memonopoli penggunaan suatu penemuan. Hak cipta (*copy right*) dianggap sebagai sumber daya manusia karena merupakan bagian kekayaan intelektual ciptaan manusia yang memerlukan perlindungan.

5. Hak Paten sebagai Sumber Daya Manusia

   Hak paten merupakan hak ekslusif yang negara berikan kepada inventor atas penemuannya berupa teknologi dalam jangka waktu tertentu. Konsep hak paten mendorong inventor untuk mengembangkan pengetahuan untuk kepentingan masyarakat, dan sebagai imbalannya inventor diberikan hak ekslusif untuk jangka waktu tertentu. Hak paten tidak mengatur pihak yang berhak melaksanakan suatu invensi yang dipatenkan. Oleh kerena itu, hak paten tidak dianggap sebagai hak monopoli. Terdapat tiga kategori yang bisa dipatenkan. Yatu proses, mesin dan komoditas yang diproduksi dan digunakan. Hak paten dianggap sebagai sumber daya manusia karena manusialah yang menciptakan invensi. Invensi adalah ide yang mengarah pada aktivitas pemecahan masalah tertentu di bidang teknologi.

C. Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Akuntansi memiliki peran menjadi penyedia informasi perusahaan, melalui akuntansi akan diketahui kondisi perusahaan. Menurut Flamholtz akuntansi sumber daya manusia memiliki beberapa tujuan yaitu:[18]

1. Menyediakan kerangka kerja yang efektif dan efesien sehingga dapat digunakan manajer memanfaatkan sumber daya manusia.
2. Memberi informasi kepada pengguna tentang pengadaan, pengembangan, pengunaan, evaluasi dan apresiasi sumber daya manusia.
3. Menyediakan alat untuk mengukur biaya dan nilai sumber daya manusia yang bermanfaat untuk pengambilan keputusan.
4. Memberi motivasi kepada manajer untuk menghargai sumber daya manusia akibat keputusan yang diambil.

Sedangkan menurut Icha Fauziah dkk, tujuan akuntansi sumber daya manusia yaitu:[19]

1. Menyediakan informasi terkait sumber daya manusia.
2. Mengetahui nilai sumber daya manusia.
3. Mengukur nilai dan biaya sumber daya manusia yang telah dikorbankan.
4. Membantu manajer mengukur efektivitas dan efesiensi sumber daya manusia.

Berdasarkan beberapa uraian diatas dapat disimpulkan tujuan akuntansi sumber daya manusia adalah menyediakan informasi dalam bentuk kualitatif dan kuantitatif terkait pemenuhan, pengembangan, alokasi, evaluasi dan apresiasi sumber daya manusia kepada

---

[18] Amin Widjaja Tunggal, *Akuntansi Sumber Daya Manusia"*, (Jakarta: Rineka Cipta, 1995), hlm.30

[19] Icha Fauziah dkk, "Analisis Penerapan Akunatansi Sumber Daya Manusia Pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang", *Jurnal Penelitian hdan Pengembangan Akuntansi,* Vol.7 No.2 (Juli,2013), hlm.142

manajemen yang dapat dijadikan sebagai alat pertimbangan untuk mengambil keputusan.

D. Fungsi Akuntansi Sumber Daya Manusia

Akuntansi sumber daya manusia mempunyai fungsi beragam tergantung dari penggunanya.

1. Bagi manajemen
   Menyedikan informasi yang akurat, relevan dan lengkap terkait nilai sumber daya manusia. Informasi tersebut berguna untuk manajemen personalia sebagai bahan pertimbangan mengambil keputusan terkait pengembangan, perencanaan dan pengelolaan sumber daya manusia serta menentukan kebijakan dalam alokasi, pemeliharaan, kompensasi karyawan. Sehingga perusahaan dapat memanfaatkan sumber daya manusia secara optimal untuk memenangkan persaingan dunia usaha yang semakin ketat. Penerapan akuntansi sumber daya manusia berdampak pada aspek keuangan yang mampu mendorong pengembangan prinsip manajemen.
2. Bagi investor
   Sebagai penyedia informasi terkait aset organisasi yang dapat membantu para investor membuat keputusan Investasi.
3. Bagi Masyarakat
   Akuntansi sumber daya manusia dapat memberikan informasi berharga dan memfasilitasi akuntabilitas sosial perusahaan.[20]

Secara garis besar dalam perusahaan akuntansi sumber daya manusia memiliki fungsi yaitu:

1. Membantu pengambilan keputusan dalam sumber daya manusia sebagai kerangka kerja.
2. Menyediakan informasi terkait biaya dan nilai manusia.

[20] Warno,"Pencatatan Dan Pengakuan Sumberdaya Manusia Dalam Akuntansi", *Jurnal STIE Semarang*, Vol 3 No.2, (Juni 2011), hlm.6.

3. Memotivasi manajer dalam pengambilan keputusan, karena dengan menerapkan informasi diatas akan diketahui kondisi sumber daya manusia apakah mengalami kenaikan atau penurunan nilai.

Tujuan dan fungsi lainnya yaitu dapat menutupi perlakuan akuntansi konvensional terhadap pengeluaran terkait pembentukan modal manusia. Pengeluaran sumber daya manusia tidak semua merupakan beban, karena sebagian pengeluaran memiliki tujuan meningkatkan kualitas sumber daya manusia. Apabila seluruh pengeluaran disebut beban maka akan berdampak pada berkurangnya laba perusahaan. Sedangkan, pengeluaran terkait sumber daya manusia merupakan pengeluaran yang menguntungkan di masa mendatang. Sehingga pengeluaran ini seharusnya dikapitalisasi dan didistribusikan sepanjang masa produktif karyawan, supaya perusahaan mengetahui aset sesungguhnya yang dimiliki lebih besar. Melalui kapitalisasi pengeluaran-pengeluaran sumber daya manusia akan memperoleh tiga kebutuhan dasar informasi yaitu informasi tentang pengembangan dan akuisisi, informasi terkait pemeliharaan serta informasi penggunaan sumber daya manusia. Informasi-informasi ini sangat bermanfaat untuk manajemen dalam melaksanakan tugas-tugasnya.

Selain berkaitan dengan laba, akuntansi sumber daya manusia juga mempengaruhi tingkat ROI (*Retrun On Investment*) suatu perusahaan.[21] ROI adalah indeks pengukuran profitabilitas dan kinerja perusahaan dari investasi yang telah dilakukan. ROI bukan hanya sekedar analisia keuangan yang bersifat komprehensif tetapi suatu konsep yang dapat dimanfaatkan untuk menjustifikasi semua pengeluaran terkait kegiatan operasional perusahaan sehingga memberikan kemudahan dalam mengambil keputusan.

---

[21] Suwarto,"Akuntansi Sumber Daya Manusia Sebagai Alternatif Dalam Penyusunan Laporan Keuangan", *Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi*, Vol.5 No.1, (April, 2006), 119.