

## Human Capital dan Kendala Penerapannya dalam Laporan Keuangan

Syakieb Arsalan

Universitas Widyatama, Bandung

### ABSTRACT

*Human Capital has been examined in several countries. Financial statement users require information to hit an asset because it is important. However, in another hand, it is frequently to be ignored. Financial statement of human resources is supposed to get rendered in deep numeral. However, there is a problem of it. The problem is that making financial statement for intangible assets is not easy. Accounting scholars are dealing with new challenges on how to report this human resource capability proportionately and informatively to ensure the users of financial statement in order to get informed pretty well. Accounting conventionally treats expenditures for human resources as expense. Even the terminological character of the expenditures are kind of its unmitigated constitute human capital forming (human capital). By pinching it necessarily in capitalization accounting is treated to engage cost or value of human resources. This amends as human resource accounting or human resource accounting (HRA). This paper is aimed to discuss this issue by using the concept of human capital as an approach. The conclusion of this research is that the disclosure of the information in financial statement is the most possible way to be taken.*

**Keywords:** Human Capital, Financial Statement.

### 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. Oleh karena itu, organisasi bisnis semakin menitik beratkan akan pentingnya knowledge asset (asset pengetahuan) sebagai salah satu bentuk aset tak berwujud.

Pengetahuan diakui sebagai komponen esensial bisnis dan sumber daya strategis yang lebih sustainable (berkelanjutan) untuk memperoleh dan mempertahankan competitive advantage. Bahkan Starovic et.al. (2003) menemukan bahwa pengetahuan telah menjadi mesin baru dalam pengembangan suatu bisnis.

Nilai suatu perusahaan dapat tercermin dari harga yang dibayar investor atas sahamnya dipasar. Semakin meningkatnya perbedaan antara harga saham dengan nilai buku aktiva yang dimiliki perusahaan menunjukkan adanya hidden value. Penghargaan lebih atas suatu perusahaan dari para investor tersebut diyakini disebabkan oleh modal intelektual yang dimiliki perusahaan (Chen et.al, 2005). Berkurangnya atau bahkan hilangnya aktiva tetap dalam neraca perusahaan tidak menyebabkan hilangnya penghargaan pasar terhadap perusahaan, hal tersebut tercermin dari banyaknya perusahaan yang memiliki aktiva berwujud yang tidak signifikan dalam laporan keuangan namun penghargaan pasar atas perusahaan perusahaan tersebut sangat tinggi (Roos et al., 1997). Oleh karena itu *Human Capital* telah menjadi aset yang sangat bernilai dalam dunia bisnis modern. Hal ini menimbulkan tantangan bagi para akuntan untuk mengidentifikasi, mengukur dan mengungkapkannya dalam laporan keuangan.

Selama ini, metode dan teori akuntansi atau akuntansi keuangan tidak memperlakukan manusia sebagai aktiva atau investasi. Keputusan-keputusan sumber daya manusia yang penting, yang mencakup pengarahan, pengadaan staf, pelatihan, kompensasi, produktivitas dan masalah-masalah lain sering dilakukan tanpa informasi yang memadai mengenai biaya dan manfaat.

Akuntansi keuangan bertujuan memberikan informasi keuangan yang relevan bagi pembuat keputusan. Pemakai laporan keuangan memerlukan informasi mengenai suatu *asset* penting tetapi yang sering diabaikan yaitu *human asset*. Perlakuan akuntansi konvensional atas pengeluaran sumber daya manusia dianggap merupakan pembiayaan atas seluruh pengeluaran untuk pembentukan modal yang berupa manusia tapi tidak dikapitalisir, sedangkan pengeluaran atas modal fisik dikapitalisasi. Hal ini menunjukkan bahwa tanggapan perusahaan terhadap akuntansi sumber daya manusia tidak begitu besar.

Akuntansi tradisional yang digunakan sebagai dasar pembuatan laporan keuangan dirasa gagal dalam memberikan informasi mengenai *HC*. Dilain pihak, para pengguna laporan keuangan membutuhkan

informasi kuantitatif dan kualitatif sebagai evaluasi kinerja perusahaan serta informasi mengenai *HC* yang dimiliki perusahaan. Praktik akuntansi tradisional hanya mampu mengakui intellectual property sebagai aset tak berwujud dalam laporan keuangannya, seperti paten, merk dagang dan goodwill (Starovic et.al, 2003). Intangible baru seperti kompetensi staf, hubungan pelanggan, model simulasi, sistem komputer dan administrasi tidak memperoleh pengakuan dalam model keuangan tradisional, ungkap Stewart (1997).

Pengakuan terhadap *HC* yang merupakan penggerak nilai perusahaan dan keunggulan kompetitif makin meningkat, meskipun demikian pengukuran yang tepat atas modal intelektual masih terus dicari dan dikembangkan (Chen et.al, 2005).

## PEMBAHASAN

Akuntansi keuangan memperlakukan pengeluaran-pengeluaran untuk *human resources* sebagai *cost* atau *expense*, meskipun menurut sifatnya pengeluaran-pengeluaran semacam ini merupakan pembentukan modal manusia (*human capital formation*). Padahal pengeluaran semacam ini untuk barang-barang modal, dikapitalisasi. Perlakuan akuntansi yang berhubungan dengan *cost* dan *value* dari *human resources* ini berkembang dan menimbulkan suatu masalah baru mengenai pengukuran harga pokok atau nilai sumber daya manusia bagi suatu perusahaan. Bila pengeluaran ini tetap diakui sebagai *cost* atau *expense*, maka terdapat distorsi dari pengukuran pendapatan, karena tidak akan ada perusahaan yang melakukan investasi substansial demikian dalam manusia apabila orang tersebut bukan merupakan modal manusia yang dianggap suatu aktiva dengan harapan mempunyai manfaat pada masa yang akan datang. Bila akuntansi tidak diukur dan dinilai dengan tepat akan mengakibatkan pengambilan kesimpulan yang salah tentang laba jangka panjang perusahaan, kurangnya motivasi dan efektivitas manajemen. Sebenarnya perlakuan yang seharusnya untuk *human capital formation* adalah mengkapitalisasi pengeluaran tersebut, agar dapat menghasilkan faedah di masa mendatang.

### *Human Capital Theory*

*Human capital theory* dikembangkan oleh Becker (1964) yang mengemukakan bahwa investasi dalam pelatihan dan untuk meningkatkan *human capital* adalah penting sebagai suatu investasi dari bentuk-bentuk modal lainnya. Tindakan strategis membutuhkan seperangkat sumber daya fisik, keuangan, *human* atau organisasional khusus, sehingga keunggulan kompetitif ditentukan oleh kemampuannya untuk memperoleh dan mempertahankan sumber daya (Wernerfelt, 1984). *Human capital* merupakan pengetahuan, *skill*, dan pengalaman yang dibawa pegawai ketika meninggalkan perusahaan (Starovic & Marr, 2004) yang meliputi pengetahuan individu suatu organisasi yang ada pada pegawainya (Bontis, Crossan & Hulland, 2001) yang dihasilkan melalui kompetensi, sikap dan kecerdasan intelektual (Roos, Roos, Edvinsson & Dragonetti, 1997).

Pfeffer dan Salancik (1978) mengemukakan bahwa hubungan simbiotik antara organisasi dan sumber daya lingkungannya. Suatu perusahaan merespon dan menjadi tergantung terhadap pelaku, organisasi atau perusahaan lain dimana pengendalian sumber daya secara kritis ditujukan ke operasi, dan dimana perusahaan telah membatasi pengendaliannya.

### *Customer Capital*

Konsep penting *customer capital* adalah pengetahuan yang dibentuk dalam *marketing channels* dan hubungan konsumen bahwa organisasi berkembang dengan menjalankan bisnis. Sebagai contoh adalah *image*, loyalitas konsumen, kepuasan konsumen, hubungan dengan supplier, kekuatan komersial, kapasitas negosiasi dengan entitas keuangan dan lingkungan aktivitas (Starovic & Marr, 2004). *Customer capital* menunjukkan potensi yang dimiliki perusahaan karena *ex-firm intangible* (Bontis, 1999).

### **Hubungan *Human Capital* dan *Customer Capital***

*Human capital* perusahaan memiliki potensi untuk membangun orientasi pasar bagi konsumen. Semakin baik kompetensi pegawai, maka akan semakin baik pegawai memahami kebutuhan konsumen dan akan semakin mampu pula mengembangkan *customer capital* untuk menahan loyalitas konsumen. Hal ini sesuai dengan Bontis (1998), Bontis et al (2000) dan Partiwati (2004) yang menemukan hubungan positif dan signifikan antara *human capital* dan *customer capital*.

***Personal Controls (PC)*** Kemampuan pegawai untuk berubah ditentukan oleh tingkat pendidikan dan pelatihan karyawan (Mulyadi dan Setiawan, 2001). Oleh karena itu, fungsi kontrol manajemen dalam

perusahaan-perusahaan yang menghadapi lingkungan bisnis dengan tingkat ketidakpastian yang tinggi dapat dilakukan secara efektif melalui *personal controls* (Mulyadi dan Setiawan, 2001) yaitu :

1. Peningkatan kompetensi melalui seleksi personal, pendidikan dan pelatihan, dan penugasan personel
2. Peningkatan komunikasi melalui perumusan dan pengkomunikasian misi, visi, core beliefs dan core values, penyediaan informasi untuk koordinasi
3. Peningkatan pengendalian oleh sejawat melalui kelompok kerja yang kohesif, berbagi tujuan (*shared goals*).

**Traditional Controls (TC)** Dalam manajemen tradisional, ukuran kinerja yang biasa digunakan adalah ukuran keuangan, karena pengukuran ukuran keuangan mudah untuk dideteksi, sehingga pengukuran kinerja pegawai diukur dengan dasar keuangan. Pengukuran kinerja dilakukan dengan menetapkan secara tegas tindakan tertentu yang diharapkan akan dilakukan oleh pegawai dan melakukan pengukuran kinerja untuk memastikan bahwa pegawai melakukan tindakan sebagaimana yang diharapkan, disitu aliran informasi dikontrol secara ketat. Dengan cara ini sistem pengukuran kinerja mencoba untuk mengendalikan perilaku pegawai melalui ukuran kinerja keuangan. Ittner dan Larcker (1995) menyatakan bahwa perusahaan-perusahaan mempertimbangkan sistem-sistem akuntansi manajerial tradisional sebagai sistem yang memberikan informasi keuangan yang relatif tidak sering, kontrol operasional berdasarkan pada varians dari standar-standar yang dianggarkan, dan sistem-sistem reward yang terutama dikaitkan dengan kinerja keuangan. Dilain pihak ukuran fisik yang lebih tepat waktu mengenai kinerja operasional, meningkatnya informasi pemecahan masalah bagi para pekerja yang melakukan pekerjaan, dan sistem-sistem reward yang lebih difokuskan pada ukuran-ukuran non keuangan. Pengukuran kinerja harus bergeser dari *action control* menjadi pemicu timbulnya motivasi karyawan untuk mewujudkan visi dan misi organisasi ( Mulyadi dan Setyawan, 2001).

Salah satu sistem pengukuran kinerja yang komprehensif dalam manajemen modern yang lebih dikenal dengan menggunakan pendekatan *balanced scorecard* yang terdiri dari empat perspektif yaitu : 1. perspektif financial; 2. perspektif pelanggan, 3. perspektif proses internal dan perspektif pembelajaran dan pertumbuhan (Kaplan dan Norton, 1992). Konsep pengukuran ini dipandang lebih komprehensif karena tidak hanya mengukur kinerja dari perspektif keuangan saja, tapi lebih luas lagi yaitu termasuk aspek non keuangan. Ukuran non keuangan ini pada dasarnya mendukung tercapainya kinerja keuangan. Menurut Kaplan (1983), perspektif finansial pada organisasi bisnis dapat diukur dengan melihat ROA, ROI dari perusahaan bisnis tersebut.

Pengukuran kinerja tradisional yang hanya mengukur kinerja manajemen dari aspek keuangan saja dinilai sudah tidak relevan, karena hal tersebut hanya menyebabkan perhatian manajemen hanya terfokus pada pencapaian kinerja keuangan dan cenderung mengabaikan kinerja non keuangan. Pengukuran kinerja yang hanya memandang dari aspek finansial saja tidak relevan dalam pengambilan keputusan, karena ukuran-ukuran (indikator-indikator) keuangan dianggap tidak proaktif terhadap masalah-masalah potensial seperti masalah operasional nonkeuangan. Ukuran keuangan dan nonkeuangan sangat penting dan merupakan satu kesatuan yang saling mendukung serta dapat mencerminkan kinerja organisasi secara keseluruhan.

### Metode Pengukuran Human Capital

#### 1. Human Resources Value Accounting (HRVA)

Ada 2 (dua) metode pengukuran HRVA, yaitu: (a) *Metode Monetary*. Tujuan utama metode ini adalah menyediakan sebuah cara untuk pengukuran dua dimensi utama dari harga perseorangan pada suatu organisasi perusahaan (*expected conditional value* dan *realizable value*). (b) *Metode Non Monetary*. Dalam HRA pengukuran *non monetary* mempunyai kegunaan yang penting, yaitu: Inventarisasi keterampilan dan kemampuan orang; *Rating* atau *ranking* hasil kerja karyawan; Pengukuran mengenai sikap/tingkah laku (*measurement of attitudes*).

#### 2. Human Resources Cost Accounting (HRCA)

Pada dasarnya ada 2 (dua) metode pengukuran HRCA, yaitu: (a) *Historical Cost of HR*, yaitu sumber-sumber yang telah dikeluarkan dalam rangka memperoleh dan mengembangkan tenaga kerja. Sehingga akan mencakup biaya rekrutmen, seleksi, *hiring and placement*. (b) *Replacement Cost of HR*, yaitu meliputi biaya-biaya yang akan dikeluarkan perusahaan untuk menggantikan SDM yang sekarang dipekerjakannya. Jadi di sini diperhitungkan pula biaya menunggu dan lain-lain sampai dengan pegawai pegawai baru itu diterima dan siap digantikan pegawai baru.

**Historical (Original Cost Method)**. Metode yang menaksir nilai atas semua biaya SDM yang telah dikeluarkan untuk memperoleh (*acquisition cost*) dan mengembangkan (*development*) SDM dari suatu

organisasi. Keuntungan dari metode ini: Dasar ukuran untuk menghitung nilai individual yang konsisten dengan penerapan akuntansi konvensional; Memungkinkan untuk menghitung biaya yang sebenarnya termasuk dalam usaha perolehan pegawai; Perlakuan *historical cost* ini bersifat praktis dan *verifiable*. Kelemahannya: Biaya perolehan pegawai dihitung berdasarkan jumlah pada saat terjadinya, sehingga tidak memperlihatkan nilai yang sekarang (*Current cost*); Nilai ekonomis suatu *HA* tidaklah mesti bertalian dengan *historical cost*nya; Setiap *appreciation* (peningkatan nilai) *amortization* bersifat subjektif, tanpa mesti ada hubungannya dengan naik turunnya produktivitas *HA*; Karena *cost* yang berhubungan dengan *recruiting*, *hiring*, *training*, *planning*, *placing*, dan *developing* berbeda antara satu pegawai dengan pegawai lain, maka *historical cost* tidak memberikan nilai *human resource* yang dapat dibandingkan.

**Replacement Cost Method.** Menaksir nilai sekarang atas biaya *acquisition*, *development*, dan *separation* dari pegawai:

**Replacement Value of Human Resource.** Keuntungan dari metode ini: *Replacement cost* merupakan *sourrogate* yang baik untuk nilai ekonomis suatu aktiva, karena pertimbangan mengenai harga pasar sangat penting dalam menentukan hasil akhir. Hasil akhir semacam ini umumnya secara konseptual dimaksudkan sebagai ekuivalen dengan nilai ekonomis seseorang. Kelemahannya adalah perusahaan mungkin mempunyai pegawai yang nilainya dianggap lebih besar dari *replacement cost*nya. Untuk *human asset* tertentu mungkin tidak *equivalent replacement*nya.

Seperti yang disebutkan Likert dan Bowers, para manajer yang diminta menaksir biaya untuk menggantikan seluruh *human organization* mereka, mungkin akan mengalami kesulitan untuk berbuat demikian dan manajer yang berbeda mungkin memberikan taksiran yang berbeda pula.

**Current Cost Method.** Menghitung nilai manusia berdasarkan nilai yang sekarang, hal ini dilakukan dengan jalan mengalikan nilai *human asset* yang telah diperoleh dengan suatu *multiplier* untuk menyesuaikan nilai historis yang telah dikeluarkan dengan nilai sekarang. Besarnya *multiplier* ini berbeda-beda, bergantung dari kebijakan perusahaan dan nilainya ditentukan oleh *level of management*.

**Opportunity Cost Method.** Untuk mengatasi keterbatasan *replacement cost method*. Hekemian dan Jones menyarankan *opportunity cost method*. Saran mereka adalah agar nilai sumber daya manusia ditentukan melalui suatu proses *competitive bidding* yang didasarkan atas *opportunity cost method*. Seorang *investment center manager* mengajukan bidang untuk karyawan yang langka saja yang harus direkrut. Apabila karyawan untuk jenis tugas tertentu tidak langka jumlahnya, ia dapat diabaikan dari *human asset base*.

Kebaikan dari metode ini: Mendorong persaingan di antara *investment center* agar dapat memberikan sumbangan *income (ROI)* yang paling besar. Kelemahannya adalah: Dimasukkannya karyawan yang langka saja dalam *asset base* dapat diinterpretasikan sebagai diskriminasi terhadap karyawan lain.

**Compensation Model.** Karena adanya ketidakpastian dan kesulitan yang berhubungan dengan penentuan nilai *human capital*. Lev dan Schwartz menyarankan penggunaan balas jasa di kemudian hari, sebagai *surrogate* mengenai nilai orang tersebut.

**Adjusted Discounted Future Wages Method.** *Discounted future wages* disesuaikan dengan suatu faktor efisiensi yang dimaksudkan untuk mengukur rasio dari suatu *return on investment* suatu perusahaan terhadap semua perusahaan lain dalam suatu perekonomian untuk suatu periode tertentu. Rasio ini dihitung dengan mendiskontokan upah di masa mendatang dengan suatu faktor efisiensi untuk mengukur efektivitas relatif pada manusia dari suatu perusahaan tertentu.

### Pelaporan Investasi dalam *Human Capital*.

Terdapat empat pendekatan yang memungkinkan menyajikan investasi dalam aktiva manusia di laporan keuangan korporat (Tunggal, 1994: 34-36), yaitu:

1. Surat direksi (*President's letter*) dari laporan tahunan perusahaan sering termasuk informasi mengenai pengeluaran-pengeluaran dalam SDM yang mungkin cukup signifikan dan mungkin (terutama dalam industri jasa) secara relatif lebih penting daripada pengeluaran untuk aktiva fisik (*physycal assets*). Sebagai suatu tolak ukur intern terhadap akuntansi penuh untuk aktiva manusia, surat direksi dapat melaporkan pengeluaran-pengeluaran yang dilakukan sebagai investasi dalam aktiva manusia selama periode yang berjalan.
2. Menyajikan informasi mengenai investasi dalam aktiva manusia dalam suatu laporan aktiva tak berwujud (*a statement of intangibles*). Pendekatan ini diusulkan oleh kantor akuntan Arthur Anderson & Co sebagai suatu metode yang berkaitan dengan semua yang dinamakan *intangibles*, termasuk aktiva manusia (*human assets*). Arthur Anderson & Co (Flamholtz, 1985: 44-45), mengusulkan bahwa pengeluaran-pengeluaran utama untuk *intangibles*, termasuk SDM, harus disajikan sebagai klasifikasi

yang terpisah dalam perhitungan rugi laba. Lebih lanjut, perusahaan tersebut “Perusahaan yang melakukan pengeluaran yang besar untuk penciptaan *intangibles*”, terutama perusahaan yang berorientasi teknologi dan perusahaan jasa dengan investasi yang besar dalam personil, ditambah perusahaan-perusahaan yang tumbuh dengan cara merger dan akuisisi, dan mengeluarkan jumlah yang besar untuk *goodwill* dan usaha yang ada, harus menyajikan suatu *Statement of Intangibles*.

Laporan tersebut harus menunjukkan pengeluaran yang dilakukan untuk berbagai kelompok aktiva tidak berwujud (*classes of intangibles*) untuk periode yang berjalan ataupun untuk periode sebelumnya. Catatan (*notes*) dapat digunakan untuk mendeskripsikan sifat dan pengeluaran, status proyek, dan informasi lain yang relevan. Ia memberikan informasi kepada investor tentang investasi dalam SDM, tetapi meninggalkan kesulitan yang melekat di dalam masalah mengamortisasi aktiva demikian. Keterbatasan utamanya adalah bahwa laporan keuangan masih terdistorsi. Neraca dapat terdistorsi karena aktiva total perusahaan (manusia, keuangan dan fisik) kerendahan. Pengukuran terdapat distorsi karena semua pengeluaran untuk aktiva manusia dibiayakan dalam periode terjadi. Dengan demikian, pengukuran *ROI* perusahaan tetap terdistorsi (Islahuzzaman, 2006).

1. Pendekatan ketiga terhadap masalah ini adalah menyajikan informasi mengenai investasi dalam SDM dalam laporan keuangan proforma yang belum diaudit. Perusahaan dapat menyusun sekumpulan laporan keuangan yang menunjukkan investasi dalam aktiva manusia dengan konvensi akuntansi SDM yang diusulkan dan memasukkan laporan ini sebagai informasi tambahan dalam laporan tahunan mereka. Laporan ini akan memberi catatan bahwa laporan tersebut seharusnya dipertimbangkan secara terpisah dari laporan keuangan konvensional. Juga perlu diberi catatan bahwa laporan-laporan tambahan tidak disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku pada saat sekarang, dengan menyajikan rasionalitas manajemen untuk perlakuan akuntansi yang berbeda dan memberi catatan bahwa laporan-laporan tersebut tidak diaudit.
2. Pendekatan dengan metode yang menyajikan investasi dengan aktiva manusia dalam laporan tahunan perusahaan dengan mencatatnya ke dalam laporan keuangan konvensional. Metode ini mencakup kapitalisasi investasi dalam aktiva manusia dan mengamortisasi dari investasi tersebut selama masa manfaat yang diharapkan. Walaupun perlakuan investasi dalam manusia ini sudah tentu tidak umum, namun beberapa perusahaan luar negeri telah mengikuti praktik demikian.

### **Penggunaan *Human Capital* dalam Pelaporan Keuangan Perusahaan.**

Investor mempunyai kepentingan untuk mengetahui nilai aktiva manusia suatu perusahaan. Dan mereka ingin mengetahui mengenai investasi organisasi dalam SDM. Informasi ini akan membantu investor dalam membuat keputusan untuk memperoleh, mempertahankan, atau menjual saham-saham yang mereka pegang.

Sayangnya, informasi demikian tidak tersedia bagi investor. Pada saat sekarang ini, laporan yang disusun sesuai dengan akuntansi yang berlaku umum (*GAAP/Accepted Accounting Principles*, yang di Indonesia dinamakan Standar Akuntansi Keuangan/SAK) tidak menunjukkan nilai manusia dalam aktiva organisasi; laporan keuangan melaporkan biaya yang didepresiasi dari aktiva sebagai suatu pengganti untuk nilai. Lagi pula, laporan keuangan tidak memberikan informasi kepada investor mengenai investasi dalam aktiva manusia suatu organisasi; akuntansi konvensional memperlakukan investasi dalam SDM sebagai biaya (*expenses*) bukan sebagai aktiva (*assets*).

Praktik akuntansi untuk investasi dalam SDM sebagai biaya, daripada sebagai aktiva berakibat pada perhitungan rugi laba, dan neraca terdistorsi (Islahuzzaman, 2006). Dalam perhitungan rugi laba, angka yang disajikan sebagai laba bersih terdistorsi, karena akuntansi memperlakukan semua pengeluaran yang dilakukan untuk memperoleh atau mengembangkan SDM sebagai biaya selama periode terjadi, daripada mengkapitalisir dan mengamortisasi biaya-biaya tersebut selama umur jasa mereka yang diharapkan. Neraca terdistorsi karena angka yang diberi nama “aktiva total” tidak termasuk aktiva manusia organisasi dalam aktiva manusia. Sebab itu, tidak ada indikasi dari investasi aktual organisasi dalam aktiva manusia.

Akuntansi konvensional memperlakukan setiap rupiah yang dikeluarkan oleh manajemen untuk mendapatkan aktiva manusia sebagai biaya pada tahun terjadinya, walaupun pengeluaran telah melebihi periode sekarang.

Walaupun metode dasar untuk membiayakan aktiva manusia adalah amortisasi, mungkin terdapat situasi di mana akuntansi untuk aktiva manusia (*human asset account*) harus disesuaikan. Misalnya, aktiva manusia dapat dihapus karena perputaran atau perubahan dalam estimasi masa manfaat. Perputaran mungkin

terjadi karena secara sukarela, ataupun karena pemecatan, terminasi, dan sebagainya. Pada setiap kasus tersebut, saldo aktiva yang belum diamortisasi harus diberlakukan sebagai suatu kerugian pada periode terjadi. Masa manfaat yang diharapkan dari seseorang dapat berubah karena akibat dari banyak faktor. Kesehatan yang memburuk, rencana untuk pensiun yang lebih dini; keusangan teknologi semuanya dapat memperpendek masa manfaat yang akan datang dari suatu aktiva.

Apabila terjadi suatu perubahan yang besar dalam masa manfaat yang diharapkan dari seseorang, maka aktiva tersebut harus disesuaikan. Penyesuaian aktiva manusia analog dengan penyesuaian pada aktiva fisik.

### Penyajian *Human Capital* dalam Laporan Keuangan

Terdapat beberapa kebaikan dalam pandangan ini. Keputusan untuk mengkapitalisir suatu investasi dalam aktiva manusia bergantung pada tingkat ketidakpastian dalam situasi tertentu. Di bawah keadaan tertentu, mungkin tidak berguna mengkapitalisir aktiva manusia, karena manfaat manusia, di masa yang akan datang mungkin sangat tidak meyakinkan, namun keadaan demikian seharusnya dipandang sebagai aksepsi dan bukan sebagai aturan umum.

Di dalam Neraca, SDM diakui sebagai *asset*, yaitu termasuk dalam kelompok *fixed asset*, karena itulah maka nilainya harus diamortisasi berdasarkan estimasi umur manfaat.

Di Neraca kita dapat memasukkan *asset* ini sebagai *HR Net/HA Net/Ne Investment in HR*, sebagai berikut:

1. Untuk menghitung *NI in HR* maka kita memasukkan biaya manusia itu sendiri sebagai *HR* dari suatu perusahaan (*HR cost*) untuk itu ada 2 metode, yaitu *historical* dan *replacement cost* (Flamholtz), atau
2. Menurut W.J. Giles dan D.F. Robinson  
 $(Opening Value) + Cost of Inputs - Cost of Outputs = HA$

Keterangan;

- a. *Opening Value/Balance* ialah persediaan SDM di tangan pada awal tahun.
- b. *Cost of Inputs* adalah semua biaya yang telah dikeluarkan perusahaan dalam rangka meningkatkan nilai SDMnya, termasuk di dalamnya:
  - Biaya rekrut
  - Biaya pelatihan, pengenalan, dan pengembangan
  - Biaya transfer masuk pegawai dari unit yang lain
  - Biaya gaji dan upah pegawai baru dan penempatan pegawai
- c. *Cost of Outputs* adalah semua biaya yang dibebankan perusahaan terhadap pegawai, karena menurunnya nilai sumber daya manusia, termasuk di dalamnya:
  - Rugi karena perpindahan pegawai (baik karena pemecatan atau tidak)
  - *Terminal cost*
  - Keluarnya pegawai sebelum masa amortisasinya habis
  - Amortisasi

Di dalam SAK disebutkan bahwa:

“Pada dasarnya akuntansi keuangan dan laporan keuangan dimaksudkan untuk menyediakan informasi keuangan mengenai suatu bahan usaha yang akan dipergunakan sebagai bahan pertimbangan di dalam pengambilan keputusan ekonomi”.

Untuk dapat menyusun laporan keuangan dengan mempergunakan *HR*, maka kita harus menghitung investasi dalam SDM di perusahaan.

Sesuai dengan SAK pengeluaran SDM di perusahaan dibebankan pada saat terjadinya, karena pencatatan laporan keuangan untuk pihak ekstern haruslah sesuai SAK. Namun dalam hal ini perusahaan dapat membuat laporan keuangan yang memuat data lain yang tidak disusun berdasarkan SAK, untuk tujuan pengambilan keputusan bagi pihak-pihak yang membutuhkan, khususnya manajemen.

Tipe dari sistem yang akan ditetapkan perusahaan bergantung dari beberapa faktor termasuk sifat organisasi, besarnya organisasi, tipe dan tingkat kemampuan SDM, dan juga tingkat kemahiran pegawai dalam sistem organisasi.

Dalam menyajikan laporan keuangan dengan *HRA*, dapat menggunakan metode historis.

Baik dari pandangan manajemen ataupun investor, praktik akuntansi sekarang ini untuk aktiva manusia menyebabkan masalah lain, yaitu ia mendistorsi pengukuran *ROI* (*Return on Investment*). Konsep *ROI* adalah variabel yang krusial dalam keputusan manajemen dan investor. Karena *ROI* merupakan rasio laba bersih terhadap aktiva total, *ROI* menjadi terdistorsi, karena distorsi dalam komponen. Investor yang ingin mendasari keputusan mereka atas *ROI* suatu organisasi harus berusaha melakukan penyesuaian dalam aktiva manusia.

### Kendala-kendala Penerapan *Human Capital*

*HC* sebagai suatu konsep sampai dengan sekarang ini belum dapat diterima sebagai suatu *generally accepted accounting principles* (*GAAP*). Hal ini disebabkan karena adanya syarat untuk pengukuran suatu item tertentu sebagai suatu *asset* yang diatur dalam *FASB* No. 5, seperti yang diungkapkan oleh *FASB*:

1. *Asset* adalah sebagai berikut: *asset are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events.*

Tiga unsur penting dari suatu *asset*, yaitu: (a) manfaat ekonomi masa mendatang yang mungkin (*probable future economic benefits*). (b) diperoleh atau dikendalikan oleh kesatuan usaha tertentu (*obtained or controlled by particular entry*) (akibat transaksi atau peristiwa masa lalu (*a result of past transaction or events*)).

Dengan demikian *AHR* telah memenuhi syarat pertama dan ketiga, tapi syarat yang kedua tidak dapat terpenuhi, karena *HR* tidak dapat diperoleh atau dikendalikan oleh suatu perusahaan. Artinya bahwa *asset* tersebut tidak dapat dimiliki oleh perusahaan. Hal inilah yang disadari oleh beberapa ahli seperti A. Belkoui, Lev & Schwarz, Yuri Ijiri, dan Lee Brumet, sebagai suatu kelemahan mengapa *HR* belum dapat diterima sebagai suatu *asset*.

2. *Measurement* (Dapat Diukur)

Hal ini juga diungkapkan oleh *FASB* No 5, mengukur suatu aktiva dapat dilakukan dengan yaitu: *Historical Cost, Current Cost, Current Market Value, Net Realizable (Settlement) Value.* Dan *Present (or Discounted) Value of Future Cash Flow.*

Berdasarkan atribut tersebut di atas, konsep pengukuran *HR* dengan demikian telah memenuhi kriteria seperti telah diuraikan dalam metode pengukuran, namun demikian *HR* tetap mempunyai kendala berupa kelemahan-kelemahan yang ada pada masing-masing metode pengukurannya. Di samping itu *HR* juga berbeda dengan sumber daya fisik lainnya dari sudut penilaian, karena perusahaan tidak dapat memiliki sumber daya ini. Walaupun *HR* diakui sebagai suatu *asset* akan mengalami kesulitan dalam pengamortisasian secara rasional dalam penyajian laporan keuangan.

Masalah pengukuran inilah yang menjadi isu sentral yang belum terpecahkan pada *HRA*, karena *HR* mempunyai karakteristik yang berbeda dengan aktiva lainnya, seperti masalah kepemilikan, amortisasi, perputaran (*rall over*), pengukuran dan penilaian secara moneter tingkat kemampuan manusia yang *notabene* sering berubah-ubah, dan lain-lain. Yuri Ijiri mencoba memberikan pemecahan dengan sudut pandang yang berbeda, yaitu:

*The Central problem in human resource accounting is not what kind of resources should be treated, but rather than when the resource be organized. This timing issue is particularl important because human resource are not owned by the firm, while many physical resource*

1. *Relevance*

Tahun 1980 telah mengeluarkan pernyataan mengenai karakteristik kualitas informasi dalam *SFAC* No. 2. Karakteristik ini ditujukan kepada para pemakai informasi akuntansi, terutama investor dan kreditor untuk pedoman dalam pengambilan keputusan. Agar dapat berguna informasi harus mempunyai sifat utama, yaitu *relevance* dan *reliability* (relevan dan keandalan)

Suatu informasi dikatakan relevan, jika informasi itu dapat memiliki kapasitas untuk membuat suatu perbedaan keputusan antara para investor, kreditor, dan pengambilan keputusan lainnya. Agar informasi itu relevan, maka harus memenuhi tiga sifat yang merupakan kualitas utama relevansi, yaitu mempunyai nilai

prediksi, mempunyai nilai umpan balik (*feedback value*), dan tepat waktu. Dalam hal ini HR mengalami kendala berupa subjektivitas dalam pengukuran nilai prediksi serta *estimated useful life*.

## 2. Reability

Informasi yang dapat diandalkan merupakan informasi yang harus memenuhi sifat dapat diperiksa (*verifiability*), netral (*neutral*), dan menyajikan yang sebenarnya (*representationally faithful*).

Informasi akuntansi dapat dikatakan andal, jika pengaruh penyajiannya bebas dari kesalahan dan bias yang digunakan para pengambil keputusan yang lain. Hal inilah yang dirasakan sebagai kendala karena HR pengukurannya banyak menggunakan estimasi yang bersifat subyektif.

Di samping kendala-kendala di atas ada juga beberapa ahli yang menyetujui diterapkannya konsep HRA, di antaranya: (a) Gambling (1976) dalam buku *Accounting for the Human Factor*. Ia berargumentasi 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) Mee (1982) dalam buku *Accounting for the Human Factor*. Ia berargumentasi bahwa HR tidak dapat diuraikan dari unsur-unsur yang lain dari suatu organisasi yaitu pegawai berinteraksi dan mencapai efektivitas. Ia juga menambahkan bahwa suatu organisasi tidak dapat mengontrol manusia seperti mengontrol *asset* fisik.

## KESIMPULAN

Perhatian akan HR meningkat sejalan dengan berkembangnya akuntansi manajemen, dan kebutuhan untuk menggunakan sumber-sumber daya perusahaan secara efisien. Perusahaan mulai memikirkan untuk mengelola semua sumber daya yang dimilikinya secara efisien, termasuk SDM.

Dengan konsep HR akan memungkinkan bagi perusahaan yang telah mengeluarkan sejumlah besar dana bagi sumber daya manusianya untuk memasukkannya sebagai suatu aktiva, karena selain hal ini dianggap lebih efisien juga dapat berfungsi sebagai suatu alat yang membantu manajemen dalam mengambil suatu keputusan. Apabila perusahaan mempergunakan akuntansi konvensional, maka pengeluar untuk HR ini akan dimasukkan sebagai suatu *expense* yang secara langsung dihapuskan pada periode yang bersangkutan, sehingga hal ini tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya.

Penyajian informasi akuntansi sudah dirasakan perlu dimasukkannya informasi mengenai HR, karena sumber daya ini dianggap penting bagi suatu perusahaan dalam pencapaian tujuannya, yaitu menghasilkan laba maksimum bagi perusahaan untuk jangka panjang. Hal ini didukung pula dengan kenyataan bahwa pihak pemegang saham dan investor tertarik dengan semua faktor yang relevan yang berhubungan dengan pendapatan perusahaan.

Dana yang dikeluarkan perusahaan untuk HR itu ditujukan agar investasi yang ditanamkan akan dapat memberikan sumbangan bagi perusahaan berupa pemasukan *income*. Karena HR dimiliki perusahaan tidak untuk jangka pendek, tetapi jangka panjang (biasanya lebih dari satu tahun), maka sudah seyogyanya biaya yang dikeluarkan perusahaan dimasukkan sebagai suatu *Human Capital Investment* di sebelah *assets* yang akan diamortisasi. Namun demikian pelaksanaannya masih terdapat banyak kendala dan kelemahannya.



- Kaplan, R.S.(1983). Measuring Manufacturing Performance : A New Challenge For Managerial Accounting Research. *The Accounting Review*, 58, 686-705.
- Likert R. and Bowers D.G., *Improving the Accuracy of P/L Reports*. Dalam Theodorus Tuanakotta. M. 1983. *Teori Akuntansi*. Buku dua.
- \_\_\_\_\_, *Organizational Theory and Human Resource Accounting*, *American Psychologist*, 24, No. 6. 1969. Dalam, Theodorus Tuanakotta. M. 1983. *Teori Akuntansi*. Buku satu dan dua.
- Lev B. and Schwart A., *On The Use The Economic Concept of Human Capital in Financial Statement*. *Accounting Review*. Januari. 1971.
- Mulyadi dan Johny Setyawan. 2001. “*Sistem Perencanaan & Pengendalian Manajemen*”. Edisi 2. Salemba Empat. Jakarta.
- Olve, N.E., Roy, J and Wetter, M. 1999. “*A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard-Performance Drivers*”. John Wiley & Sons. Chichester.
- Partiwi Dwi Astuti. 2004. “*Hubungan Intellectual Capital dan Business Performance*”.
- Pfeffer, J. and Salancik, G.R. 1978. “The External Control of Organizations : A Resource-Dependence Perspective”. *Harper and Row, New York*. New York, NY.
- Pike, S., Rylander, A and Roos, G. 2002. “*Intellectual Capital Management and Disclosure*”, dalam Choo, C.W. & Bontis, N (Eds) “The Strategic Management of Intellectual Capital and Organizational Knowledge”.Oxford University Press. New York.
- Pulic, A. 1998. “Managing the Performance of Intellectual Potential in Knowledge Economy”.  
<http://www.measuringip.at/Opapers/Pulic/Vaictxt.vaictxt.html>.
- Roos, G., Roos, J., Edvinsson, L., and Dragonetti, N.C. 1997. “*Intellectual Capital- Navigating in the New Business Landscape*”. New York University Press. New York, NY.
- Starovic, D. and Marr, B. 2004. “*Understanding Corporate Value : Managing and Reporting Intellectual Capital*”. Chartered Institute of Management Accountants.
- Stewart, T. A. 1997. “*Intellectual Capital : The New Wealth of Organizations*”. Doubleday. New York.
- The International Federation of Accountants. 1998. “Measurement and Management of Intellectual Capital”.  
<http://www.ifac.org/>
- Thomas Mc Rae, 1974, dikutip dalam. *Akuntansi Sumber Daya Manusia Suatu Pengantar*, Amin. W. Tunggal,1994
- Tunggal, Amin. W. 1994. *Akuntansi Sumber Daya Manusia Suatu Pengantar*.  
\_\_\_\_\_,1995. *Akuntansi Sumber Daya Manusia*. Cetakan pertama, PT. Rineka Cipta, Jakarta.
- Tesis. Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro. Semarang.
- Uriich, Dave (1998). Intellectual Capital Competence x Commitment, *Management Review*, Winter Edition
- Wernerfelt, B. 1984. “A Resource-Based View of the Firm”. *Strategic Management Journal*. Vol. 5, pp. 171-180.