

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Persaingan dalam dunia usaha yang menjadi semakin ketat dewasa ini menyebabkan sebagian besar perusahaan saling berlomba untuk menarik perhatian para konsumen/masyarakat. Konsumen selaku individu yang berbeda memiliki selera dan keinginan yang dapat berubah-ubah tak mengenal waktu merupakan pemegang peranan terpenting dalam kelangsungan hidup suatu perusahaan. Kebutuhan ekonomis disini antara lain sandang, pangan, papan, dan kesenangan.

Usaha untuk memuaskan segala selera dan permintaan itu serta dapat bersaing dengan perusahaan lainnya, suatu perusahaan sangat dituntut agar dapat selalu menemukan hal yang baru dan membenahi seluruh sistem yang ada sesuai dengan keadaan yang sesungguhnya terjadi di masyarakat. Apabila sistem tersebut telah dibenahi dengan benar sehingga dapat digunakan dengan seefektif dan seefisien mungkin, maka sesungguhnya suatu sistem dalam organisasi tersebut akan sangat berguna apabila dapat dilaksanakan secara tepat sasaran, oleh karenanya perusahaan tersebut akan dapat bertahan dalam kerasnya persaingan dunia usaha.

Tujuan akhir suatu usaha yang dilakukan oleh sebagian besar perusahaan tidak lain untuk memperoleh laba yang maksimal. Laba merupakan salah satu faktor terpenting dalam rangka mempertahankan hidupnya suatu usaha, sebab bila laba suatu perusahaan tidak sesuai dengan tujuan tersebut maka hampir dapat dipastikan perusahaan itu akan mengalami kemunduran dalam setiap usahanya.

Laba merupakan selisih positif atas pendapatan dari biaya-biaya yang terjadi dalam usaha untuk memperoleh pendapatan itu sendiri. Dari pengertian laba tersebut

maka untuk mendapatkan laba atas suatu usaha, perusahaan harus memperoleh pendapatan melebihi biaya yang dikeluarkan. Pendapatan dapat diperlakukan berbeda-beda sesuai dengan dasar kegiatan utama perusahaan. Pada perusahaan dagang, pendapatan diakui saat barang sudah berpindah tangan atau terjual sedangkan pada perusahaan jasa pendapatan diakui saat jasa selesai diberikan. Pada perusahaan jasa sendiri, walau permintaan atas jasa sudah diterima pada suatu periode akuntansi tapi bila penyelesaiannya terjadi pada periode berikutnya maka pendapatan itu dapat diakui pada periode selesainya pemberian jasa sehingga secara langsung pengakuan atas pendapatan akan sangat mempengaruhi laba perusahaan jasa tersebut pada periode sebelumnya.

Ada beberapa upaya yang dapat dilakukan untuk meningkatkan pendapatan salah satunya untuk meningkatkan produktivitas. Produktivitas perusahaan dapat dilihat dari hasil usahanya berupa barang atau jasa. Bila hasil usaha suatu perusahaan memiliki kualitas yang baik, maka hasil usaha tersebut akan dapat bersaing dengan perusahaan lain yang sejenis. Kemampuan untuk bersaing tersebut dapat meningkatkan pendapatan suatu perusahaan yang cukup signifikan.

Manusia sebagai sumber daya penting merupakan *asset* utama suatu perusahaan. Produktivitas manusia yang berkualitas sebagai sumber daya perusahaan akan dapat menghasilkan barang dan jasa yang mempunyai kualitas yang baik. Bila kinerja manusia atau karyawan tidak efektif dan efisien maka perusahaan harus mengeluarkan biaya lebih banyak untuk mengoreksi segala kesalahan yang mungkin terjadi sehingga akan mengurangi laba secara tidak langsung. Jadi manusia merupakan salah satu faktor yang menentukan keberhasilan usaha organisasi untuk mencapai tujuan organisasi dalam rangka mencapai profitabilitas di masa yang akan datang.

Seiring derasnya arus informasi oleh kemajuan ilmu pengetahuan dan teknologi serta kebutuhan untuk menciptakan laba yang sebesar-besarnya mengakibatkan semua aktivitas usaha tidak bisa berdiri atau jalan sendiri-sendiri baik aktivitas ekonomi maupun disiplin ilmu. Disiplin ilmu akuntansi, yang dahulunya hanya memberikan informasi tentang kekayaan perusahaan berupa sumber daya alam dan modal saja, sekarang dirasakan masih kurang karena masih ada kekayaan perusahaan yang belum tersajikan yaitu kekayaan sumber daya manusia.

Akuntansi sumber daya manusia merupakan disiplin ilmu baru yang mencoba menjawab permasalahan tersebut. Akuntansi sumber daya manusia sangat berguna untuk memberikan informasi yang diperlukan untuk memperoleh, mengembangkan, mengalokasikan, menghemat, menggunakan, menilai sumber daya manusia dari suatu perusahaan. Oleh sebab itu yang sangat dibutuhkan bagi suatu perusahaan dalam mengembangkan usahanya antara lain sumber daya manusia yang bermutu, berpotensi serta mampu bersaing untuk menciptakan inovasi dan strategi yang sangat dibutuhkan agar dapat bertahan dalam ketatnya persaingan dunia usaha..

Peningkatan kualitas atas sumber daya manusia yang sudah dimiliki perusahaan dan perekrutan atas tenaga kerja baru tentu saja membutuhkan biaya yang tidak sedikit. Berbagai pengeluaran untuk kepentingan tersebut pada akuntansi konvensional akan diperlakukan sebagai "*expense*" yang akan ditutup pada periode yang bersangkutan. Hal tersebut menjadi salah satu penyebab laporan keuangan tidak menggambarkan kondisi yang semestinya, karena tidak semua biaya tersebut boleh ditutup pada periode bersangkutan. Ada beberapa biaya atas sumber daya manusia yang nilai atau manfaatnya tidak habis dalam satu periode tertentu dan akan tetap memberikan manfaat untuk beberapa periode akuntansi berikutnya yang termasuk dalam *asset* perusahaan.

Seharusnya suatu perusahaan mengklasifikasikan biaya atau pengeluaran yang berhubungan dengan sumber daya manusia ke dalam dua pos yang berbeda yaitu pos aktiva dan beban. Kenyataannya banyak sekali perusahaan yang menganut akuntansi konvensional yang meletakkan semua biaya sumber daya manusia ke dalam satu pos yaitu pos beban. Bila hal ini dilakukan, maka keadaan tersebut tidak menunjukkan hal yang sebenarnya dan akan menyebabkan membengkaknya jumlah pos beban yang berakibat memperkecil besarnya jumlah laba usaha perusahaan.

Akibat kejadian yang sering terjadi dalam kehidupan sehari-hari di atas, laporan keuangan yang seharusnya menjadi informasi penting dalam proses pengambilan keputusan akan menjadi sebuah informasi yang akan menyesatkan khususnya bagi pihak manajemen perusahaan yang bertugas untuk membuat kebijakan-kebijakan guna peningkatan nilai perusahaan di masa depan.

Apabila didasarkan atas kegiatan utama yang dijalankan secara garis besar jenis perusahaan dapat dibedakan menjadi tiga kelompok perusahaan yaitu perusahaan dagang, perusahaan pabrik (manufaktur), dan perusahaan jasa. Bila dilihat dari definisi masing-masing jenis perusahaan tersebut, kelompok pertama yaitu perusahaan dagang sendiri mempunyai arti sebagai perusahaan yang kegiatannya membeli barang jadi dan menjualnya kembali tanpa melakukan pengolahan lagi seperti *dealer* atau toko kelontong sedangkan untuk kelompok kedua yaitu perusahaan pabrik atau manufaktur adalah perusahaan yang kegiatan utamanya mengolah bahan baku menjadi barang jadi dan kemudian menjual barang jadi tersebut seperti pabrik sepatu, roti dan lain-lain.

Kelompok ketiga adalah perusahaan jasa, yaitu perusahaan yang kegiatan utamanya menjual jasa kepada para pembeli jasa. Jasa merupakan output atau hasil kerja dari manusia berupa pelayanan seorang ahli dalam suatu bidang tertentu baik dalam bentuk informasi maupun dalam bentuk tindakan nyata untuk memecahkan atau

menyelesaikan masalah yang terjadi dalam suatu masyarakat, seperti dalam bidang akuntansi jasa yang dihasilkan berupa informasi keuangan suatu perusahaan yang sangat berguna dalam proses pengambilan keputusan.

Apabila dilihat perbandingan besarnya pengeluaran atas biaya sumber daya manusia dengan pengeluaran atas biaya sumber daya atau kegiatan lain dalam perusahaan seperti peralatan, pembelian barang dagang, bahan baku atau proses produksi, maka diantara tiga jenis perusahaan tersebut perusahaan jasa merupakan perusahaan yang pengeluarannya sebagian besar dihabiskan untuk membiayai sumber daya manusia. Oleh sebab itu perusahaan jasa yang dipilih peneliti untuk penelitian ini adalah perusahaan jasa yang bernama PT. Radio Nada Komunikasi Utama atau biasa dikenal dengan Radio Dakta 107 FM. Perusahaan ini seluruh kegiatan usahanya sangat dipengaruhi oleh sumber daya manusia yang berkualitas sehingga bila perusahaan dapat memperlakukan sumber daya manusianya secara tepat, maka dampak perbedaan perlakuan terhadap biaya sumber daya manusia serta dampaknya pada laba usaha perusahaan bila diterapkan pola perlakuan yang berbeda akan semakin terasa manfaatnya bagi perusahaan di masa yang akan datang. Dari beberapa alasan tersebut menyebabkan peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul “Analisis Perlakuan Biaya Sumber Daya Manusia Terhadap Laba Usaha Pada Perusahaan Jasa (Studi Kasus Pada Radio Dakta 107 FM)”.

B. Identifikasi Masalah

Berdasarkan penjelasan yang telah diuraikan sebelumnya dalam latar belakang maka peneliti mengidentifikasikan beberapa faktor yang dapat mempengaruhi laba usaha suatu perusahaan, antara lain:

1. Pengakuan atas pendapatan

2. Usaha peningkatan pendapatan
3. Kinerja karyawan sebagai *asset* perusahaan
4. Perlakuan biaya sumber daya manusia

C. Pembatasan Masalah

Tujuan akhir suatu usaha yang dilakukan oleh sebagian besar perusahaan adalah untuk memperoleh laba yang maksimal. Laba adalah suatu ukuran nilai yang merefleksikan hasil dari penggunaan sumber daya perusahaan dan biaya adalah sumber daya yang dikorbankan untuk mencapai suatu sasaran atau tujuan tertentu (laba usaha). Berdasarkan hal tersebut serta karena beragamnya faktor-faktor permasalahan yang mempengaruhi laba usaha suatu perusahaan yang telah disebutkan sebelumnya dan keterbatasan peneliti dalam hal waktu, biaya serta tenaga saat ini menyebabkan peneliti membatasi masalah yang dibahas hanya pada perlakuan biaya sumber daya manusia terhadap laba usaha perusahaan yang diteliti dengan akuntansi sumber daya manusia.

D. Perumusan Masalah

Berdasarkan pembatasan masalah di atas, maka masalah yang dapat peneliti rumuskan, yaitu:

“Bagaimana dampak perlakuan biaya sumber daya manusia terhadap laba usaha pada perusahaan yang diteliti?”

E. Kegunaan Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat:

1. Bagi peneliti, untuk memperkaya pengetahuan dan pengalaman peneliti dalam bidang akuntansi sumber daya manusia terutama dampaknya terhadap laba usaha dan bidang penyiaran.

2. Bagi perusahaan, untuk memberi gambaran kepada pihak manajemen tentang pentingnya pengetahuan tentang biaya sumber daya manusia terhadap laba usaha agar dapat mengambil kebijakan yang tepat untuk perusahaan di masa yang akan datang.
3. Bagi Fakultas Ekonomi dan Universitas Negeri Jakarta, sebagai bahan referensi untuk pihak lain yang akan mengadakan penelitian dan penulisan ilmiah selanjutnya.

BAB II

ACUAN TEORITIK

A. Deskripsi Biaya

2.1. Pengertian Biaya

Bagi sebagian besar orang awam atau masyarakat biasa yang tidak mendalami bidang akuntansi akan menganggap istilah biaya (*cost*) dan beban (*expense*) memiliki arti yang sama, tapi menurut pandangan ahli akuntansi; setiap *expense* adalah *cost*, namun tidak setiap *cost* merupakan *expense*¹. *Cost* adalah pengorbanan sumber daya ekonomis tertentu untuk memperoleh sumber daya ekonomi lainnya, seperti sejumlah kas yang dikeluarkan (dikorbankan) untuk membeli peralatan atau barang dagangan perusahaan². Pada saat seperti apa *cost* dapat diakui sebagai *expense*? *Cost* dapat diakui sebagai *expense* bila pada saat *cost* dapat dikaitkan atau dihubungkan dengan manfaat sesuai dengan prinsip '*matching*' (dapat saling dibandingkan antara pengorbanan dengan manfaat)³. Hal tersebut dikarenakan beban atau *expense* itu sendiri memiliki arti pengorbanan sumber daya ekonomis untuk memperoleh penghasilan (*revenue*)⁴, dimana jika peralatan yang dibeli terpakai untuk kegiatan usaha atau barang dagangan yang telah dibeli terjual kembali maka pengeluaran yang terjadi setelah pembelian tersebut dikatakan sebagai *expense* atau beban.

¹ Armanto Witjaksono, *Akuntansi Biaya* (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2006), p.3

² Slamet Sugiri, *Akuntansi Pengantar 2* (Yogyakarta: UPP AMP YKPN, 2002), p.267

³ Armanto Witjaksono, *op. cit.*, p.4

⁴ Slamet Sugiri, *loc. cit.*

Committe On Terminology mendefinisikan bahwa beban adalah semua biaya yang telah dikenakan dan dapat dikurangkan pada penghasilan⁵. Menurut *Statement of Financial Accounting Concepts* yang dikutip Smith dan Skousen dalam bukunya *Akuntansi Intermediate* mendefinisikan;

Biaya/ongkos sebagai arus keluar atau penggunaan harta lainnya atau terjadinya hutang (atau ombinasi dari keduanya) dalam suatu periode akibat dari penyerahan atau produksi barang-barang, penyerahan jasa-jasa, atau pelaksanaan aktivitas-aktivitas lainnya yang membentuk operasi-operasi utama atau sentral yang berlanjut terus dari satuan-satuan tersebut⁶.

Warren, Reeve, dan Fess berpendapat bahwa beban (*expense*) adalah aktiva atau jasa yang digunakan dalam menghasilkan pendapatan⁷. Definisi biaya menurut Sophar Lumbantoruan; biaya ialah pengorbanan yang dinyatakan dalam rupiah untuk memperoleh barang dan jasa⁸. Sedangkan menurut APB (*Accounting Principle Board*) *Statement*;

Biaya merupakan penurunan gross dalam asset atau kenaikan gross dalam kewajiban yang diakui dan dinilai menurut prinsip akuntansi yang diterima yang berasal dari kegiatan mencari laba yang dilakukan perusahaan⁹.

Lili M. Sadeli dalam bukunya *Dasar-Dasar Akuntansi* berpendapat bahwa biaya adalah pengeluaran atau beban yang timbul akibat digunakannya sumber dana dalam rangka usaha memperoleh penghasilan¹⁰. Definisi lain mengenai

⁵ Sofyan Syafri Harahap, *Teori Akuntansi, Edisi revisi 9* (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2007), p.59

⁶ Jay M. Smith dan K. Fred Skousen, *Akuntansi Intermediate; Volume Komprensif Jilid I* (Jakarta: Erlangga, 1992), p.122-123

⁷ Carl S. Warren, James M. Reeve, dan Philip E. Fess, *Pengantar Akuntansi*, Edisi 21 (Jakarta: Salemba Empat, 2005), p.63

⁸ Sophar Lumbantoruan, *Akuntansi Pajak* (Jakarta: Grasindo, 1996), p.120

⁹ Sofyan Syafri Harahap, *loc. cit.*

¹⁰ Lili M. Sadeli, *Dasar-Dasar Akuntansi* (Jakarta: Bumi Aksara, 2006), p.24

biaya menurut pendapat Horngren dan Foster yaitu biaya merupakan sumber daya yang dikorbankan untuk mencapai suatu sasaran atau tujuan tertentu¹¹.

Berdasarkan beberapa pengertian dari biaya yang telah dijelaskan sebelumnya, maka dapat disimpulkan bahwa biaya adalah pengorbanan sumber daya yang dikeluarkan oleh suatu perusahaan dalam usaha pencapaian sasaran tertentu yakni baik untuk memperoleh laba maupun untuk memperoleh pendapatan atau penghasilan.

2.2. Klasifikasi Biaya

Pengklasifikasian atau Penggolongan atas biaya sangat penting dalam menentukan apakah metode pengumpulan dan pengalokasian yang tepat untuk data biaya. Ada berbagai jenis penggolongan biaya, salah satunya yaitu penggolongan biaya yang dikemukakan Sophar Lumbantoruan yang membedakan empat biaya menjadi biaya berdasarkan (a) fungsi pokok; (b) sifat; (c) departemen; dan (d) pembebanan terhadap penghasilan¹².

Bila dilihat pembagian biaya berdasarkan fungsi pokok dalam perusahaan maka akan biaya akan terbagi lagi atas biaya pabrikasi, biaya pemasaran, biaya administrasi dan biaya keuangan. Sementara berdasarkan sifatnya biaya dapat terbagi menjadi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead*. Departemen sendiri mengeluarkan biayanya sendiri seperti departemen produksi mempunyai biaya produksi dan departemen jasa memiliki biaya pelayanan. Biaya produk, biaya periode, biaya rutin, dan biaya modal akan muncul apabila akan dilakukan perhitungan pembebanan atas penghasilan.

¹¹ Charles T. Horngren, George Foster dan Srikant M. Datar, *Akuntansi Biaya: Penekanan Manajeria. Jilid 1*, Edisi 8 (Jakarta: Salemba Empat, 1994), p.28

¹² Sophar Lumbantoruan, *op. cit.*, p.427-431

Klasifikasi biaya menurut Charles T. Horngren dalam bukunya akuntansi biaya dibedakan atas lima basis antara lain (a) basis fungsi bisnis; (b) basis pembagian ke objek biaya; (c) basis pola perilaku; (d) basis agregat; dan (e) basis aktiva atau beban¹³.

Basis biaya yang didasarkan atas fungsi bisnis akan terbagi ke dalam biaya-biaya seperti riset dan pengembangan, perancangan produk, jasa, serta proses, produksi, pemasaran, distribusi, pelayanan konsumen, strategi dan administrasi. Sedangkan biaya langsung dan biaya tidak langsung merupakan bagian dari basis pembagian ke obyek biaya. Jika pola perilaku dihubungkan dengan perubahan pemicu biaya maka biaya yang timbul ialah biaya variabel dan biaya tetap. Biaya total dan biaya unit merupakan bagian dari basis agregat atau rata-rata.

Slamet Sugiri menggolongkan biaya atas delapan jenis biaya yang berbeda antara lain:

Berdasarkan (a) fungsi perusahaan; (b) perioda mempertemukannya dengan pendapatan; (c) dapat ditelusurinya ke objek biaya; (d) hubungannya dengan perubahan volume kegiatan; (e) kemampuan manajer untuk mengendalikannya; (f) pengambilan keputusan; (g) dampak keputusan terhadap kas keluar; dan (h) klasifikasi lain¹⁴.

Pengelompokkan biaya berdasarkan fungsi perusahaan yakni terbagi atas biaya produksi, biaya penjualan, dan biaya administrasi. Biaya produk dan biaya perioda merupakan biaya perioda mempertemukannya dengan pendapatan. Jika ditelusuri ke obyek biayanya, Sugiri membedakannya menjadi biaya langsung dan biaya tidak langsung. Biaya tetap dan biaya variabel merupakan biaya yang terjadi bila dilihat hubungannya dengan perubahan volume kegiatan. Kemampuan manajer untuk mengendalikan biaya-biaya yang

¹³ Charles T. Horngren, George Foster dan Srikant M. Datar, *op. cit.*, p.53

¹⁴ Slamet Sugiri, *op. cit.*, p.266-277

terjadi membuat biaya terbagi atas biaya terkendali dan biaya tak terkendali. Pengambilan keputusan yang baik akan dapat dilakukan bila biaya-biaya yang terjadi dibedakan menjadi biaya relevan, biaya tak relevan, biaya terhindarkan dan biaya tak terhindarkan. *Sunk cost* dan *out-of pocket cost* merupakan biaya yang timbul akibat dampak keputusan terhadap kas keluar dalam perusahaan. Biaya kesempatan atau *opportunity cost* merupakan klasifikasi lain dari biaya-biaya yang mungkin terjadi dalam perusahaan.

Kamaruddin Ahmad dalam bukunya akuntansi manajemen menggolongkan biaya berdasarkan atas metode pengumpulan biaya yang dapat terbagi menjadi delapan jenis biaya yang berbeda seperti berdasarkan (a) fungsi; (b) unsur-unsur; (c) produk; (d) departemen; (e) saat dibebankan kepada pendapatan; (f) kaitannya dengan volume; (g) periode yang dicakup; dan (h) tingkat rata-rata¹⁵.

Jenis biaya berdasarkan fungsi sama seperti para ahli yang lain yang membagi menjadi biaya produksi, biaya pemasaran, biaya administrasi; dan biaya keuangan. Sementara berdasarkan unsur-unsur yang terdapat dalam biaya sendiri akan terbagi lagi menjadi biaya bahan langsung, biaya upah langsung dan biaya umum pabrik. Jika dilihat dari produk yang dihasilkan akan terlihat terdapat biaya langsung dan biaya tidak langsung. Departemen sendiri umumnya terdiri atas dua biaya yaitu biaya produksi dan biaya pelayanan/jasa. Saat dibebankan kepada pendapatan biaya yang akan muncul adalah biaya produk dan biaya periode. Bila dikaitkan dengan volume biaya terbagi atas biaya variabel dan biaya tetap. Periode yang dicakup oleh jenis biaya dapat terbagi menjadi biaya untuk pengeluaran modal dan pengeluaran pendapatan.

¹⁵ Kamaruddin Ahmad, *Akuntansi Manajemen; Dasar-dasar Konsep Biaya dan Pengambilan Keputusan* (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2007), p.34-44

Biaya total dan biaya satuan merupakan biaya yang terjadi jika biaya didasarkan atas tingkat rata-rata.

Berdasarkan beberapa klasifikasi atau pengolongan atas biaya yang telah dijelaskan sebelumnya, maka dapat disimpulkan bahwa pengolongan atas biaya pada dasarnya sama, seperti terdapat biaya produksi, biaya langsung, biaya tetap pada setiap penggolongan tersebut. Hal yang berbeda dari pengklasifikasian biaya tersebut hanya pada saat penempatan jenis biaya yang ada pada kategori tertentu. Kamaruddin Ahmad menggolongkan biaya berdasarkan metode pengumpulan biaya, sedangkan Sophar membedakan biaya ke dalam empat biaya. Charles T. Horngren membedakan biaya atas lima basis langsung dan Slamet Sugiri langsung menggolongkan biaya atas delapan jenis biaya yang berbeda.

B. Pengertian Sumber Daya Manusia

Secara harfiah sumber daya manusia memiliki pengertian; semua orang yang terdapat dalam suatu masyarakat ekonomi yang siap menyumbangkan tenaga mereka di berbagai bidang pekerjaan¹⁶. Pandangan yang cukup berbeda diungkapkan Jusuf Suit dalam bukunya *Aspek Sikap Mental dalam Manajemen Sumber Daya Manusia* yang menyebutkan bahwa;

Sumber daya manusia adalah kekuatan daya pikir dan berkarya manusia yang masih tersimpan dalam dirinya yang perlu dibina dan digali serta dikembangkan untuk dimanfaatkan sebaik-baiknya bagi kesejahteraan kehidupan manusia¹⁷.

¹⁶ Peter Salim dan Yenny Salim, *Kamus Bahasa Indonesia Kontemporer*, Edisi 2 (Jakarta: Modern English Press, 1995), p.1478

¹⁷ Jusuf Suit, *Aspek Sikap Mental dalam Manajemen Sumber Daya Manusia* (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1996), p.32

Arfan Ikhsan berpandangan bahwa sumber daya manusia adalah faktor sentral dalam suatu organisasi¹⁸. Sumber daya manusia yang dikemukakan oleh Malayu S. P. Hasibuan berarti kemampuan terpadu dari daya pikir dan daya fisik yang dimiliki individu¹⁹, dimana daya pikir tersebut merupakan kecerdasan yang dibawa lahir (modal dasar) sedangkan kecakapan dapat diperoleh dari usaha belajar dan pelatihan. Pendapat lain dari Jusuf Suit mengenai sumber daya manusia mengartikan bahwa;

Sumber daya manusia adalah tempat menyimpan daya. Daya dalam hal ini ialah daya pikir atau daya cipta manusia yang tersimpan dalam dirinya, dimana besarnya daya yang tersimpan itu tidak dapat diketahui secara pasti²⁰.

Definisi sumber daya manusia yang dapat disimpulkan dari berbagai sudut pandang yang telah dikemukakan sebelumnya yaitu sumber daya manusia adalah kekuatan daya pikir, daya fisik, dan berkarya manusia yang siap menyumbangkan tenaga mereka di berbagai bidang pekerjaan yang masih tersimpan dalam dirinya yang perlu dibina dan digali serta dikembangkan untuk dimanfaatkan sebaik-baiknya bagi kesejahteraan kehidupan suatu organisasi dan manusia itu sendiri.

C. Deskripsi Akuntansi Biaya Sumber Daya Manusia

2.3. Sejarah Perkembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Perkembangan akuntansi sumber daya manusia, menurut Flamholtz ada lima tahap perkembangan akuntansi sumber daya manusia yaitu:

¹⁸ Arfan Ikhsan, *Akuntansi Sumber Daya Manusia: Suatu Tinjauan Penilaian Modal Manusia* (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2008), p.10

¹⁹ Malayu S. P. Hasibuan, *Manajemen Sumber Daya Manusia*, Edisi Revisi (Jakarta: Bumi Aksara, 2002), p.244

²⁰ Jusuf Suit, *loc. cit.*

1. Tahap pertama (1960-1966) mulai timbulnya minat terhadap akuntansi sumber daya manusia dan awal perkembangan akuntansi sumber daya manusia,
2. Tahap kedua (1966-1971) telah banyak dilakukan riset akademik dari beberapa ahli seperti Roger Harmanson, Rensis Likert, R. Lee Brummet, William C. Pyle, dan Eric G. Flamholtz mengenai model dan teori mengenai akuntansi sumber daya manusia,
3. Tahap ketiga (1971-1976) mulai meluasnya riset terhadap akuntansi sumber daya manusia ke belahan dunia timur,
4. Tahap keempat (1976-1980) pengembangan riset akuntansi sumber daya manusia mengalami titik kemunduran, dan
5. Tahap kelima (1980-sekarang) awal kebangkitan minat dalam teori dan praktik dari studi akuntansi sumber daya manusia ²¹.

Tahap pertama ini ditandai dengan timbulnya minat terhadap akuntansi sumber daya manusia dan awal perkembangan akuntansi sumber daya manusia bermula dari semakin berkembangnya teori akuntansi itu sendiri, selain itu juga dipengaruhi oleh perkembangan model organisasi, model dan gaya manajerial di dalam organisasi, keperluan atas informasi sumber daya manusia dan perkembangan teori ekonomi mengenai modal, manusia, perhatian ahli jiwa organisasional terhadap efektifitas kepemimpinan, perspektif sumber daya manusia serta perhatian terhadap sumber daya manusia sebagai komponen dan goodwill bagi perusahaan.

Pada periode kedua perkembangan akuntansi sumber daya manusia ini merupakan waktu dimana telah banyak dilakukan riset akademik dari beberapa model dan teori mengenai akuntansi sumber daya manusia untuk menilai validitas model dan teori serta pengukuran terhadap biaya sumber daya manusia (biaya historis, biaya pengganti, atau biaya kesempatan) dan nilai (moneter dan non moneter). Salah satu teori yang dikembangkan adalah teori biaya sumber daya manusia penggunaan sekarang dan potensial. Tujuan yang diharapkan dari biaya sumber daya manusia sebagai alat di dalam

²¹ Sofyan Syafri Harahap, *op. cit.*, p.422

mengukur kinerja perusahaan dan berguna bagi pemakai eksternal dari laporan keuangan perusahaan. Roger Harmanson merupakan salah satu peneliti dalam studi akuntansi sumber daya manusia pada tahap kedua ini. Studi yang dikembangkannya adalah bagaimana mengukur nilai aktiva manusia sebagai salah satu unsur goodwill perusahaan pada masa produktif atau saat manusia tersebut dipekerjakan. Serangkaian proyek yang didesain untuk mengembangkan konsep-konsep dan metode akuntansi sumber daya manusia dilakukan oleh Rensis Likert, R. Lee Brummet, William C. Pyle, dan Eric G. Flamholtz di awal tahun 1967.

Pada tahap ketiga, riset akuntansi sumber daya manusia mengalami kemajuan dimana pelaku riset terhadap akuntansi sumber daya manusia tidak hanya dilakukan oleh para peneliti di belahan dunia barat dan Australia tetapi juga dilakukan oleh para peneliti di kawasan timur asia yang diawali oleh Jepang. Ciri yang menonjol dalam fase perkembangan akuntansi sumber daya manusia ini terjadi peningkatan usaha untuk menerapkan akuntansi sumber daya manusia dalam dunia organisasi yang lebih teraplikasikan dan dilakukan oleh organisasi wirausaha yang relatif masih kecil. Selama tahap ketiga ini riset meliputi penilaian pengaruh potensial dari informasi akuntansi sumber daya manusia atas keputusan yang diambil oleh profesional sumber daya manusia, manajer lini, dan investor. Dalam dunia akademik hasil riset yang telah dilakukan mencakup keberlanjutan pengembangan mengenai konsep-konsep serta model-model untuk mengukur dan mempertanggung jawabkan biaya dan nilai dari sumber daya manusia yang telah dipublikasikan dan hasilnya dapat dipertimbangkan, aktivitas seminar dan dibentuknya Komite

Akuntansi Sumber Daya Manusia oleh *American Accounting Association* pada tahun 1971-1972 dan 1972-1973.

Tahap keempat perkembangan akuntansi sumber daya manusia banyak kalangan yang menilai bahwa akuntansi sumber daya manusia merupakan suatu hal yang utopis atau suatu teori yang sulit diaplikasikan dalam dunia usaha. Gambling dalam bukunya *Accounting for Human Factor* menyebutkan bahwa adalah tidak mungkin untuk memasukan sumber daya manusia ke dalam neraca seperti *asset* yang lain. Ia juga berpendapat bahwa kapitalisasi atas biaya rekrut dan pelatihan termasuk dalam masalah pengalokasian *overhead*. Dari pesimistis beberapa pemikir ini, pengembangan riset akuntansi sumber daya manusia mengalami titik kemunduran. Beberapa alasan yang mengakibatkan stagnasi riset adalah kebanyakan riset pendahuluan yang relatif mudah telah diselesaikan, riset yang diperlukan untuk mengembangkan akuntansi sumber daya manusia relatif rumit, kurangnya lahan atau organisasi yang memberikan pelayanan sebagai tempat riset untuk studi riset lapangan, biaya riset yang relatif besar sedangkan hasil dan manfaat dari penelitian kurang pasti.

Walaupun pada tahap sebelumnya perkembangan akuntansi sumber daya manusia mengalami kemunduran, tidak berarti bahwa penelitian yang dilakukan berhenti begitu saja. Tahun 1980 menjadi awal kebangkitan minat dalam teori dan praktik dari studi akuntansi sumber daya manusia dan sejak saat itulah terjadi peningkatan sejumlah riset baru yang signifikan terkait dengan pengembangan dan penerapan akuntansi sumber daya manusia pada sejumlah kecil organisasi terkemuka. Hal ini disebabkan oleh bergesernya paradigma ekonomi industrial menjadi ekonomi jasa yang berteknologi tinggi

dimana kualitas kritis dan adaptif sumber daya manusia yang tinggi. Peningkatan ini tidak terlepas pula dari unsur politis persaingan terbuka antara dunia akademik dan usaha di Amerika dan di Jepang. Jepang dalam pengelolaan sumber daya manusia memandang manusia sebagai aset dan membangun loyalitas karyawan terhadap perusahaan sehingga pengaruh pada meningkatnya produktivitas karyawan perusahaan. Dalam masyarakat Jepang seorang insinyur akan lebih bangga dengan status insiyur PT. X, daripada kebanggaan status sosial pendidikannya.

2.4. Konsep dan Asumsi Dasar Akuntansi Sumber Daya Manusia

Manusia merupakan sumber daya penting dan menentukan dalam perkembangan tehnologi, sosial budaya dan pertumbuhan ekonomi suatu negara. Sejalan dengan hal tersebut terjadi peningkatan atas peran manusia dalam organisasi yaitu dari hanya sekedar alat bantu dalam proses produksi menjadi suatu *asset* dalam perusahaan. Jadi manusia adalah salah satu faktor yang menentukan keberhasilan usaha organisasi untuk mencapai tujuan organisasi dalam rangka mencapai protitabilitas di masa yang akan datang.

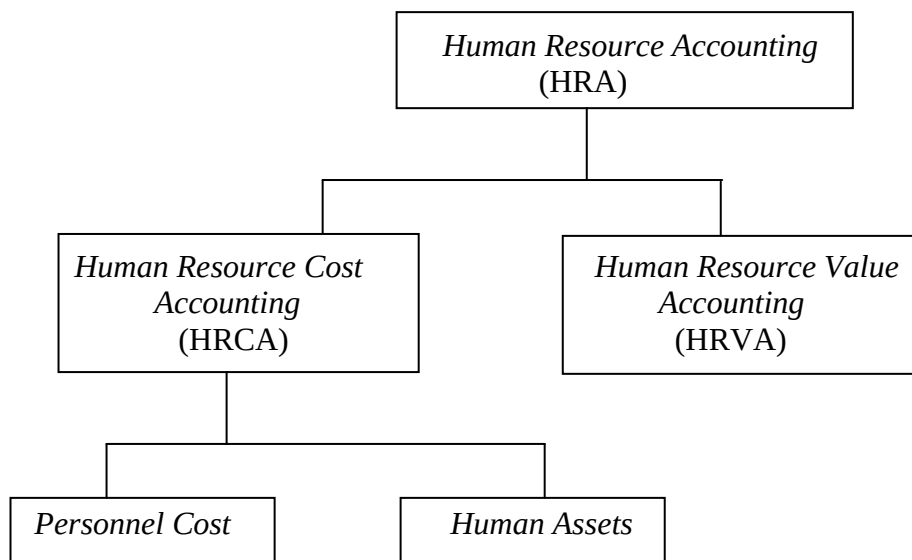
Manusia sebagai komponen dari aktiva tetap tak berwujud sesuai dengan prinsip akuntansi sumber daya manusia yang secara harfiah berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber daya organisasional²². *The Committe on Human Resources Accouning* dan AAA (Belkaoui,1985) yang dikutip oleh Sofyan Syafri Harahap dalam bukunya Teori Akuntansi mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia sebagai proses mengidentifikasi dan

²² Arfan Ikhsan dan Muhammad Ishak, *Akuntansi Keperilakuan* (Jakarta: Salemba Empat, 2005), p.349

mengukur data tentang sumber daya manusia dan menyampaikan informasi ini kepada mereka yang berkepentingan²³.

Menurut Flamholtz yang dikutip oleh Amin Widjaja Tunggal secara skematis ruang lingkup yang terdapat dalam akuntansi sumber daya manusia (*Human Resource Accounting*) mencakup komponen-komponen yang dapat dilihat dalam Gambar 2.1. sebagai berikut:

Gambar 2.1. Ruang Lingkup HRA



Sumber: Amin Widjaja Tunggal (1995:11)

Berdasarkan gambaran yang terlihat di atas biaya sumber daya manusia merupakan salah satu bagian dalam ruang lingkup akuntansi sumber daya manusia, dimana menurut Amin Widjaja Tunggal dalam bukunya akuntansi sumber daya manusia, akuntansi biaya sumber daya manusia sendiri mempunyai arti pengukuran dan pelaporan biaya yang timbul untuk pencarian, pengembangan dan penggantian tenaga sebagai sumber daya organisasi²⁴.

²³ Sofyan Syafri Harahap, *Teori Akuntansi*, p.418

²⁴ Amin Widjaja Tunggal, *Akuntansi Sumber Daya Manusia* (Jakarta: Rineka Cipta, 1995), p.12

Menurut Flamholtz dalam bukunya *Human Resource Accounting*, 1977 disebutkan bahwa: “*Human Resource Cost Accounting is costs incurred to acquire or replace people*”, yaitu biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh dan menempatkan tenaga kerja²⁵.

Ada dua hal yang perlu diperhatikan berkenaan dengan akuntansi biaya sumber daya manusia, diantaranya:

(1) *Personnel Cost Accounting*, merupakan biaya yang berhubungan dengan fungsi manajemen personalia dalam pencarian dan pengembangan sumber daya manusia, dimana fungsi-fungsinya adalah sebagai rekrutmen, seleksi, wawancara, penempatan dan pelatihan; (2) *Human Assets Accounting*, merupakan pengukuran berbagai usaha pencarian dan pengembangan pada berbagai tingkat personil²⁶.

Berdasarkan penggolongan biaya berdasarkan saat pembebanan terhadap penghasilan terdapat dua pengeluaran utama biaya berdasar periode terjadinya biaya yaitu pengeluaran modal (*capital expenditure*) dan pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*). Pengeluaran atas sumber daya manusia memiliki konsep serupa dengan penggolongan biaya tersebut yaitu terdiri dari dua komponen pengeluaran seperti *human resource asset (capital expenditure)* dimana pengeluaran jenis ini akan memiliki manfaat lebih dari satu tahun dan *human resource expense (revenue expenditure)* yang masa manfaatnya habis saat periode terjadinya biaya tersebut. Lingkup kegiatan dari akuntansi sumber daya manusia melibatkan pengukuran biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan-perusahaan untuk merekrut, menyeleksi, memperkerjakan, melatih, dan mengembangkan aktiva manusia²⁷. Dengan demikian, akuntansi sumber daya manusia berarti mengukur investasi, biaya pengganti, dan nilai dari manusia bagi perusahaan tersebut.

²⁵ *Ibid.*, p.11-12

²⁶ *Ibid.*, p.12

²⁷ Arfan Ikhsan dan Muhammad Ishak, *loc. cit.*

2.5. Tujuan dan Manfaat Akuntansi Sumber Daya Manusia

Belkaoui (1995) mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia sebagai suatu proses mengidentifikasi, mengukur data tentang sumber daya manusia dan mengkomunikasikan informasi ini kepada pihak yang berkepentingan²⁸.

Dari definisi yang dikemukakan Belkaoui tersebut terdapat tiga tujuan akuntansi sumber daya manusia, yaitu:

1. Mengidentifikasikan nilai sumber daya manusia;
2. Mengukur biaya dan nilai manusia yang berkontribusi kepada perusahaan;
3. Mengkaji pengaruh pemahaman informasi ini dan dampaknya pada perilaku manusia.

Tujuan dari akuntansi sumber daya manusia menurut Mc rae (1974) adalah sebagai informasi kuantitatif, metode penilaian, teori dan model²⁹. Arfan Ikhsan dalam bukunya Akuntansi Sumber Daya Manusia mengutip pendapat Marques (1976) yang memberikan tiga jawaban fundamental tentang dilakukannya penilaian atas modal manusia (*human capital*), penilaian tersebut didasarkan pada alasan:

- (1) untuk memberikan informasi dalam istilah keuangan yang dapat dimasukkan dalam laporan keuangan seperti yang telah dilakukan untuk aktiva fisik, agar dapat memberi informasi kepada investor, karyawan, dan pemberi pinjaman. (2) untuk mengidentifikasi kontribusi masing-masing dari modal dan tenaga kerja terhadap performa organisasi secara keseluruhan. (3) untuk memberikan suatu dasar dalam pengelolaan organisasi dengan rasionalitas ekonomi yang lebih besar melalui persediaan informasi yang diperbaiki untuk fungsi personil³⁰.

²⁸ Sofyan Syafri Harahap, *op. cit.*, p.418

²⁹ Arfan Ikhsan, p.66

³⁰ *Ibid.*, p.67

Akuntansi sumber daya manusia dapat memberikan informasi kuantitatif atas sumber daya manusia dalam suatu organisasi yang dapat digunakan manajemen dan investor dalam pengambilan keputusan. Metode penilaian dalam mencari keuntungan sumber daya manusia. Suatu teori dan variabel-variabel yang relevan untuk menjelaskan nilai manusia terhadap organisasi formal dalam mengidentifikasi variabel-variabel yang relevan serta mengembangkan model yang ideal dalam pengelolaan sumber daya manusia.

Arfan Ikhsan dalam bukunya Akuntansi Sumber Daya Manusia mengutip pendapat Marques (1976) yang memberikan tiga jawaban fundamental tentang dilakukannya penilaian atas modal manusia (*human capital*), penilaian tersebut didasarkan pada alasan:

(1) untuk memberikan informasi dalam istilah keuangan yang dapat dimasukkan dalam laporan keuangan seperti yang telah dilakukan untuk aktiva fisik, agar dapat memberi informasi kepada investor, karyawan, dan pemberi pinjaman. (2) untuk mengidentifikasi kontribusi masing-masing dari modal dan tenaga kerja terhadap performa organisasi secara keseluruhan. (3) untuk memberikan suatu dasar dalam pengelolaan organisasi dengan rasionalitas ekonomi yang lebih besar melalui persediaan informasi yang diperbaiki untuk fungsi personal³¹.

Sementara itu, Flamholtz (1985) mengatakan bahwa kegunaan penerapan akuntansi sumber daya manusia adalah menyediakan kerangka kerja, informasi, alat pengukuran serta memberi motivasi³². Kerangka kerja yang ada digunakan untuk membantu manajer dalam menggunakan sumber daya manusia secara efektif dan efisien. Informasi sendiri dibutuhkan bagi pengguna dalam memperoleh, mengembangkan, menempatkan, mengkonversi, menggunakan, mengevaluasi, dan menghargai sumber daya manusia. Adanya alat pengukuran atas biaya dan nilai dari manusia bagi

³¹ *Ibid.*, p.67

³² *Ibid.*

organisasi dapat digunakan untuk pengambilan keputusan. Motivasi disini ditujukan untuk manajer agar dapat lebih menghargai akibat pengambilan keputusan usaha atas sumber daya manusia. Arfan Ikhsan dalam bukunya Akuntansi Sumber Daya Manusia mengutip pendapat Marques (1976) yang memberikan tiga jawaban fundamental tentang dilakukannya penilaian atas modal manusia (*human capital*), penilaian tersebut didasarkan pada alasan:

(1) untuk memberikan informasi dalam istilah keuangan yang dapat dimasukkan dalam laporan keuangan seperti yang telah dilakukan untuk aktiva fisik, agar dapat memberi informasi kepada investor, karyawan, dan pemberi pinjaman. (2) untuk mengidentifikasi kontribusi masing-masing dari modal dan tenaga kerja terhadap performa organisasi secara keseluruhan. (3) untuk memberikan suatu dasar dalam pengelolaan organisasi dengan rasionalitas ekonomi yang lebih besar melalui persediaan informasi yang diperbaiki untuk fungsi personil³³.

Berdasarkan penjelasan sebelumnya dapat terlihat bahwa informasi yang dihasilkan dari penerapan akuntansi sumber daya manusia dalam suatu perusahaan akan sangat berguna bagi para pemakai laporan keuangan baik investor maupun manajemen untuk tujuan agar dapat mengambil segala keputusan yang tidak merugikan bagi perusahaan.

2.6. Jenis-Jenis Biaya Sumber Daya Manusia

Biaya sumber daya manusia menurut Sudarmanto dibedakan menjadi dua komponen pengeluaran yaitu *Human Resource Asset* dan *Human Resource Expense*³⁴. Salah satu bagian dari *human resource cost* (biaya sumber daya manusia) yang diperkirakan masih mempunyai manfaat dimasa yang akan datang, dimana pengeluaran ini dapat dimasukkan dalam *human resource asset* terbagi lagi atas biaya awal (*Initial cost*) seperti biaya perolehan/rekuitment

³³ *Ibid.*

³⁴ R. Gunawan Sudarmanto, “Dampak Pengakuan Biaya Sumber Daya Manusia Terhadap Laba (Studi Kasus Pada Perusahaan Industri Di Bandar Lampung)”, JMK, Vol. 3 No. 1, Maret 2005, p.18

serta biaya pengembangan (*Maturing cost*) seperti biaya untuk menghadiri seminar, biaya pelatihan, biaya dinas luar, pertemuan ilmiah, dan pertemuan lain yang berkaitan dengan kegiatan perusahaan.

Pengeluaran lainnya yang merupakan bagian dari *human resource cost* yang telah dikonsumsi selama suatu periode tertentu dikelompokkan dalam biaya operasional (*operational cost*) seperti biaya gaji dan tunjangan kesehatan serta tunjangan lain yang menjadi kewajiban perusahaan.

2.7. Model dan Dasar Pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia

Model pengukuran yang menjadi dasar dalam perhitungan biaya sumber daya manusia (*human resource cost measurement*) yang terdapat dalam akuntansi sumber daya manusia ada tiga model diantaranya, (1) *the historical cost (acquisition cost) model*; (2) *the replacement cost model*; (3) *the opportunity cost model*³⁵.

The historical cost model atau model biaya historis ini nilai sumber daya manusia dihitung berdasarkan akumulasi biaya yang telah dikeluarkan untuk melakukan rekrutmen, seleksi, hiring, pelatihan, penempatan, dan pembinaan personalia pegawai yang bersangkutan. Akumulasi ini adalah harga biaya yang akan diamortisasikan selama masa kerja yang bersangkutan. Dengan demikian, perlakuannya sama seperti aktiva tetap lainnya.

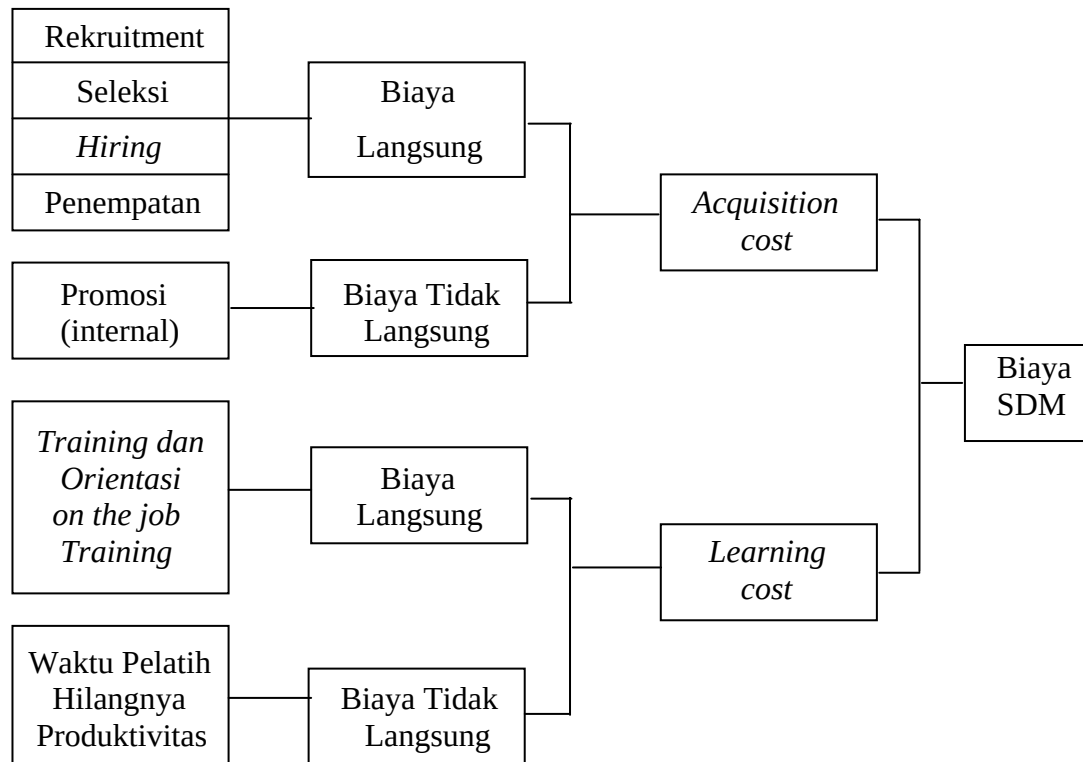
Menurut Flamholtz yang dikutip Sofyan, biaya sumber daya manusia berdasarkan model biaya historis itu terdiri dari *acquisition cost* dan *learning cost*³⁶. Untuk menentukan biaya sumber daya manusia yang terjadi dalam perusahaan tersebut, maka telah dikemukakan berbagai teori dan model

³⁵ *Ibid.*, p.425-426

³⁶ *Ibid*

pengukuran biaya sumber daya ini. Menurut Flamholtz sendiri yang dasar pengukuran biaya sumber daya manusia menurut model biaya historis adalah sebagai berikut;

Gambar 2.2 Model Biaya Historis SDM



Sumber: Sofyan Syafri Harahap, Teori Akuntansi (2007: 430)

Berdasarkan gambar 2.2. diatas dapat terlihat bahwa *acquisition cost* atau biaya perolehan ialah semua pengorbanan yang harus dikeluarkan untuk mendapatkan karyawan baru, dimana dalam biaya perolehan ini dibagi lagi atas dua yaitu biaya langsung berupa (1) biaya penarikan (rekrutment); (2) biaya seleksi; (3) Biaya penerimaan (*hiring*); (4) biaya penempatan, dan biaya tidak langsung seperti biaya promosi atau penempatan ke posisi yang tepat bagi beberapa pegawai dari dalam perusahaan. Sedangkan *learning cost* atau biaya pengembangan ialah biaya yang dikeluarkan untuk melatih pegawai sampai mempunyai kualitas yang diharapkan untuk menduduki suatu jabatan,

seperti halnya biaya perolehan, biaya pengembangan atau learning cost mempunyai biaya langsung berupa biaya pelatihan dan biaya orientasi di tempat kerja serta biaya tidak langsung berupa biaya waktu pelatih dan biaya kehilangan produktivitas selama pelatihan.

Model pengukuran biaya sumber daya manusia selain model biaya historis antara lain model biaya pengganti dan model biaya peluang. *The replacement cost model* atau model biaya pengganti ini mengukur nilai sumber daya manusia dengan menaksir berapa biaya yang dikeluarkan untuk mendapatkan pegawai yang sama atau dapat juga dihitung dengan menaksir berapa biaya yang akan dikeluarkan untuk merekrut, menyeleksi, hiring, melatih, menempatkan, dan mengembangkan pegawai yang sama kualitasnya dengan yang ada sekarang.

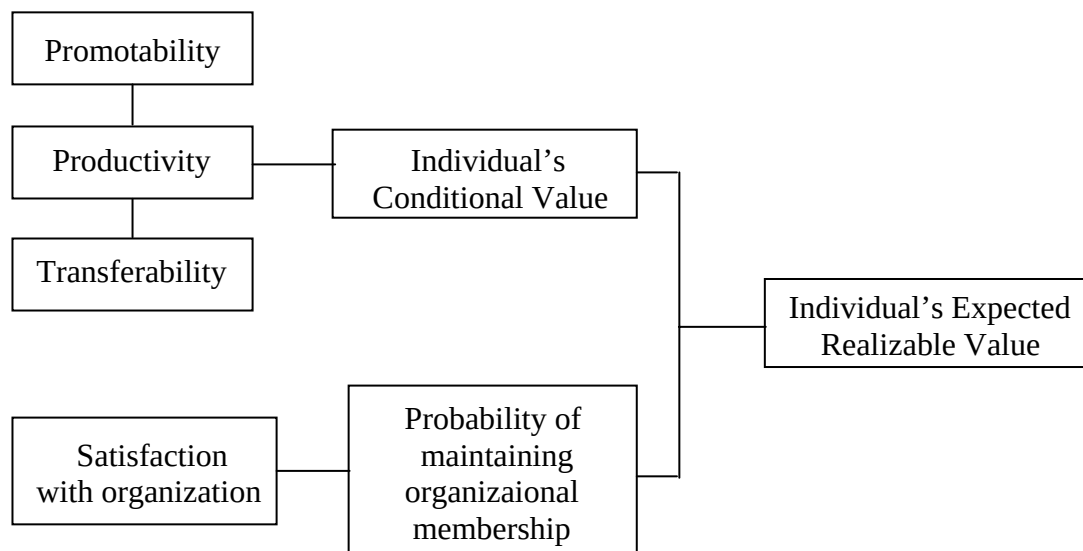
The opportunity cost model atau model biaya peluang merupakan model yang dianjurkan oleh Hekimian dan Jones (Belkaoui, 1985) mengukur nilai sumber daya manusia melalui proses penawaran yang bersifat kompetitif yang dilakukan secara intern dengan didasarkan pada konsep *opportunity cost*³⁷. Di sini manager utama menawarkan pegawai yang dinilai langka sehingga hanya mereka yang menjadi dasar pengukuran. Model ini memiliki kelemahan yaitu karena adanya pemilihan atau kriteria langka yang dinilai bersifat subjektif dan diskriminatif.

Secara umum terdapat model pengukuran yang menjadi dasar perhitungan nilai sumber daya manusia yang masing-masing dirumuskan oleh Flamholtz serta Likert and Bowers. Likert dan Bowers menjelaskan model nilai sumber daya manusia secara berkelompok (*determinant of group value*).

³⁷ *Ibid.*, p.431

Sementara dalam model Flamholtz disebutkan bahwa untuk mengukur nilai sumber daya manusia lebih cenderung memberikan penilaian terhadap individu yang dapat dikelompokkan ke dalam dua variabel seperti, (1) *the individual's conditional value* dan (2) *the probability that the individual will maintain membership in organization*, dimana hal tersebut dapat dijelaskan dalam gambar 2.3. sebagai berikut:

Gambar 2.3 Model nilai SDM



Sumber: Sofyan Syafri Harahap, Teori Akuntansi (2007: 426)

Nilai kondisional individu (*the individual's conditional value*) yang dikemukakan Flamholtz dalam hal ini merupakan jumlah secara potensial dapat direalisasi dari jasa seseorang yang diukur dari *productivity*, *transferability*, dan *promotability*³⁸. *Productivity* disebut juga prestasi (performance) yang menangkut suatu set jasa dari seseorang individu yang diharapkan diberikannya sewaktu dia menjabat posisinya yang sekarang. *Transferability* disini mempunyai arti satu set jasa seorang individu yang diharapkan diberikannya jika dia dipindahkan ke posisi lain yang ditawarkan pada posisi

³⁸ Sofyan Syafri Harahap, *op. cit.*, p.426

yang sama tetapi jalur promosi yang berbeda. Sedangkan *promotability* ialah suatu aset jasa seorang individu yang diharapkan diberikannya jika dan ketika dia menduduki posisi yang lebih tinggi dalam jalur promosi yang sama atau berbeda. Variabel kedua yang dimaksud oleh Flamholtz ini adalah probabilitas manusia untuk tetap menjadi anggota perusahaan (loyalitas pegawai).

2.8. Amortisasi Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia merupakan *asset* yang paling berharga dalam perusahaan. Sumber daya manusia sangat berbeda dengan aktiva perusahaan yang lainnya, karena aktiva sumber daya manusia ini mempunyai kemampuan fisik dan kemampuan intelektual untuk menghasilkan keuangan bagi perusahaan.

Salah satu tujuan pelaporan keuangan adalah menyajikan informasi yang memungkinkan investor dan kreditor untuk membuat prediksi terhadap aliran kas masa mendatang dari perusahaan yang bersangkutan. Manusia sebagai bagian dari aktiva memiliki peranan penting dalam menyediakan informasi dan bagaimana pengukurannya yang bermanfaat bagi kreditor dan investor untuk memenuhi kebutuhan tersebut. Arfan Ikhsan sependapat dengan Chairiri dan Ghozali bahwa karakteristik aktiva berkaitan dengan kriteria yang dapat digunakan untuk menentukan apakah transaksi tertentu diakui sebagai elemen aktiva dalam laporan keuangan atau tidak³⁹.

APB (1970) dalam Statement no.4 yang dikutip Arfan Ikhsan mendefinisikan aktiva sebagai sumber-sumber ekonomi perusahaan yang diakui dan diukur sesuai dengan prinsip akuntansi berterima hukum, termasuk beban

³⁹ Arfan Ikhsan, *op. cit.*, p.193

tanggungan tertentu yang tidak berbentuk sumber ekonomi⁴⁰. Penjelasan aktiva oleh APB tersebut lebih menekankan pengertian aktiva pada sisi prosedur yang menunjukkan jumlah sumber-sumber ekonomi dicatat dalam neraca dengan tujuan utama perhitungan laba periodik. Ada beberapa karakteristik umum yang melekat pada aktiva menurut Arfan Ikhsan diantaranya;

Memiliki manfaat di masa mendatang (pemakaian dapat berbeda-beda seperti potensi jasa dan sumber-sumber ekonomi), adanya pengorbanan ekonomi untuk memperoleh aktiva, berkaitan dengan entitas tertentu, menunjukkan proses akuntansi, berkaitan dengan dimensi waktu, dan berkaitan dengan karakteristik keterukuran⁴¹.

Pendapat berbeda dikemukakan oleh Sophar yang mengartikan aktiva sebagai sesuatu atau sumber perusahaan yang dapat dipergunakan untuk mendapatkan atau memperoleh laba⁴². Aktiva yang dimaksud dari pengertian yang dikemukakan Sophar lebih menjelaskan bahwa aktiva merupakan sarana dalam proses mendapatkan laba.

Perubahan mendasar dibuat FASB yang memandang aktiva dari sisi semantik (interpretasi). FASB (1982) yang dikutip Arfan Ikhsan mendefinisikan aktiva sebagai manfaat ekonomi yang mungkin terjadi di masa mendatang yang diperoleh atau dikendalikan oleh suatu entitas tertentu sebagai akibat transaksi atau peristiwa masa lalu⁴³. Dari definisi aktiva menurut FASB dapat diketahui bahwa definisi aktiva memiliki tiga karakteristik utama yaitu memiliki manfaat ekonomi di masa mendatang, dikuasai oleh suatu unit usaha, dan hasil dari transaksi masa lalu.

Aktiva sendiri terbagi lagi menjadi dua bagian yaitu aktiva lancar dan aktiva tetap. Aktiva lancar atau *current asset* sendiri menurut Sophar

⁴⁰ *Ibid.*, p.194

⁴¹ *Ibid.*

⁴² Sophar Lumbantoruan, *op. cit.*, p.15

⁴³ Arfan Ikhsan, *loc. cit.*

merupakan harta perusahaan yang dapat ditukarkan dengan uang tunai dalam waktu yang relatif singkat⁴⁴. Sedangkan aktiva tetap yang dikemukakan Sophar mempunyai arti harta yang dapat digunakan lebih dari setahun dalam usaha⁴⁵. Pengertian aktiva tetap dari Sophar tersebut mempunyai makna yang serupa dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No.16 paragraf 5, yaitu:

Aktiva tetap ialah aktiva berwujud yang diperoleh dalam bentuk siap pakai atau dibangun lebih dahulu, yang digunakan dalam operasi perusahaan, tidak dimaksudkan untuk dijual dalam rangka kegiatan normal perusahaan dan mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun.⁴⁶

Sedikit berbeda dengan Sophar, Sofyan Syafri mendefinisikan aktiva tetap sebagai aktiva yang menjadi hak milik perusahaan dan dipergunakan secara terus-menerus dalam kegiatan menghasilkan barang dan jasa perusahaan⁴⁷. Pendapat Sofyan tentang aktiva tetap ini merujuk pada definisi aktiva tetap menurut *General Accepted Accounting Principle* (GAAP) dimana aktiva tetap merupakan aktiva yang sifatnya dipakai terus-menerus dan digunakan dalam kegiatan produksi, penjualan barang, penjualan aktiva lain, atau pembelian lainnya yang bukan untuk dijual⁴⁸.

Penggolongan aktiva tetap dapat dibagi menjadi aktiva tetap berwujud (*tangible assets*) seperti tanah, mesin, gedung atau peralatan dan aktiva tetap tak berwujud (*intangible assets*) seperti *franchise*, *goodwill* atau hak cipta. Aktiva tetap tak berwujud dapat digambarkan sebagai aktiva yang tidak berbentuk material (uang) atau aktiva yang tidak bisa dilihat, tidak bisa

⁴⁴ Sophar Lumbantoruan, *op. cit.*, p.157

⁴⁵ *Ibid.*, p.216

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ Sofyan Syafri Harahap, *Akuntansi Aktiva Tetap* (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 1999), p.20

⁴⁸ *Ibid.*, p.21

dipegang secara fisik, tidak bisa diukur, akan tetapi diciptakan melalui waktu atau usaha. Bila dilihat dari teori-teori yang telah dikembangkan mengenai aktiva tetap tak berwujud terdapat beberapa pendapat yang saling tumpah tindih dan tidak terstruktur. *General Accepted Accounting Principle* (GAAP) mendefinisikan aktiva tak berwujud sebagai aktiva perusahaan yang sifatnya tidak lancar dan tidak berwujud dimana kepemilikan terhadap aktiva ini dimaksudkan akan memberi keuntungan kepada pemilik⁴⁹.

Prinsip Akuntansi Indonesia (PAI) yang dikutip Sofyan memisahkan aktiva tidak berwujud dari kelompok aktiva tetap, sebab menurut PAI aktiva tak berwujud adalah sebagai berikut:

Aktiva yang tak berwujud mencerminkan hak-hak istimewa atau posisi yang menguntungkan perusahaan dalam menghasilkan pendapatan. Hak patent, hak cipta, *franchise*, *goodwill* adalah jenis-jenis aktiva yang tidak berwujud pada umumnya⁵⁰.

Ada dua bentuk utama dari aktiva tak berwujud yaitu aktiva tak berwujud yang tidak terukur secara hukum seperti hak paten atau hak cipta dan aktiva tak berwujud yang tak terukur persaingan seperti aktivitas pengetahuan, aktivitas kerja sama, atau aktivitas utang⁵¹. Berdasarkan penggolongan tersebut modal manusia adalah sumber utama dari aktiva tak berwujud yang tak terukur persaingan bagi organisasi-organisasi saat ini. Setiap pos-pos tak berwujud menurut Hendriksen biasanya bersifat unik dan tak dapat dibandingkan dengan pos-pos lainnya yang sejenis, karenanya pengeluaran yang bermanfaat dan relevan tak dapat ditemukan untuk menghitung harga ganti (*replacement cost*) yang spesifik⁵². Dyckman, Dukes, dan Davis berpendapat dalam buku mereka

⁴⁹ *Ibid.*, p.22

⁵⁰ *Ibid.*, p.21

⁵¹ Arfan Ikhsan, *op. cit.*, p.107

⁵² Eldon S. Hendriksen, *Teori Akuntansi*; Edisi Keempat Jilid 2 (Jakarta: Erlangga, 1997), p.103

yang berjudul akuntansi *intermediate*, untuk tujuan akuntansi, aktiva tak berwujud mempunyai empat karakteristik penting yaitu:

- (a) tidak mempunyai bentuk fisik; (b) menggambarkan manfaat ekonomis (hak kepemilikan) yang diharapkan diberikannya dalam periode berjalan; (c) umur manfaatnya seringkali sulit ditentukan; (d) biasanya digunakan untuk keperluan operasi⁵³.

Karakteristik pertama yang membedakan antara aktiva berwujud dengan aktiva tak berwujud, sementara tiga karakteristik lainnya dipunyai baik oleh aktiva berwujud maupun aktiva tak berwujud. Akan tetapi, aktiva tak berwujud biasanya jauh lebih sulit untuk diidentifikasi, diukur, dan diestimasi manfaat ekonomisnya.

Menurut Slamet Sugiri pengeluaran dibedakan ke dalam dua kategori yaitu pengeluaran investasi (*capital expenditure*) dan pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*)⁵⁴. Pengeluaran pendapatan sendiri ialah pengorbanan untuk memperoleh pendapatan dalam periode pengeluaran tersebut seperti biaya membayar gaji dimana pengeluarannya harus diakui sebagai biaya pada periode tersebut karena manfaatnya sudah dinikmati pada periode pengeluaran. Pengeluaran investasi merupakan pengorbanan untuk memperoleh aktiva yang manfaatnya dinikmati dalam jangka panjang (lebih dari satu tahun) seperti pengeluaran untuk memperoleh aktiva tetap.

Setiap aktiva tetap harus disusutkan sesuai dengan batas umur penggunaannya baik aktiva tetap berwujud maupun aktiva tetap tak berwujud. Khusus aktiva tak berwujud penyusutannya disebut sebagai amortisasi. Menurut Sofyan, jika tidak ada batas waktu yang jelas dari aktiva tak berwujud,

⁵³ Dyckman, Dukes, dan Davis, *Akuntansi Intermediate*; Edisi Ketiga Jilid 2 (Jakarta: Erlangga, 2000), p.2

⁵⁴ Slamet Sugiri, *op. cit.*, p.181

maka batas waktu dapat ditaksir dengan melihat pertimbangan-pertimbangan sebagai berikut:

(1)Peraturan-peraturan atau perjanjian-perjanjian di awal; (2)batas waktu yang diberikan untuk pembaharuan kembali; (3)akibat kompetisi atau faktor-faktor ekonomi lainnya yang dapat mempengaruhi umur aktiva tak berwujud; (4)kebiasaan bisnis yang sehat, dan lain-lain⁵⁵.

Dalam prakteknya, ada tiga istilah yang berbeda telah dipakai secara luas untuk menggambarkan proses alokasi biaya dari penurunan manfaat atas aktiva tetap, tergantung pada jenis aktiva yang bersangkutan. Alokasi biaya aktiva tetap berwujud disebut penyusutan/depresiasi. Untuk bahan mineral dan sumber daya alam lain, proses alokasi biayanya dikenal dengan deplesi. Untuk aktiva tak berwujud, seperti paten, hak cipta, goodwill dan aktiva tak berwujud lainnya, proses alokasi biaya atas aktiva tersebut ialah amortisasi. Penyusutan merupakan proses alokasi sebagian perolehan aktiva tetap berwujud menjadi biaya (*cost allocation*), sehingga biaya tersebut mengurangi laba usaha⁵⁶.

Pendapat yang agak berbeda tentang penyusutan diungkapkan Smith dan Skousen dalam bukunya akuntansi *intermediate* dimana menurut mereka Penyusutan dalam aktiva tetap berwujud memiliki arti bahwa pengalokasian harga perolehan aktiva secara sistematis dan rasional selama masa manfaat dari aktiva bersangkutan⁵⁷. Mereka juga mengartikan beban penyusutan sebagai pengakuan atas penurunan nilai pelayanan aktiva. Ada empat faktor yang mempengaruhi beban penyusutan aktiva tetap berwujud secara periodik yaitu biaya atau harga perolehan aktiva, nilai residual atau nilai sisa, masa manfaat,

⁵⁵ Sofyan Syafri Harahap, *op. cit.*, p.96-97

⁵⁶ Sophar Lumbantoruan, *op. cit.*, p.248

⁵⁷ Jay M. Smith dan K. Fred Skousen, *Akuntansi Intermediate*; Volume Komprehensif Edisi Kesembilan (Jakarta: Erlangga, 2000), p.491

dan pola penggunaan⁵⁸. Perkiraan penilaian atau penyisihan yang dikredit dalam pencatatan penyusutan periodik biasanya disebut akumulasi penyusutan.

Biaya aktiva tak berwujud menurut Dyckman, Dukes, dan Davis harus dialokasikan ke beban dengan cara yang sistematis dan rasional selama estimasi umur manfaat atau umur hukum aktiva tersebut, mana yang lebih pendek, sesuai dengan prinsip penandingan⁵⁹. Proses alokasi ini disebut amortisasi. Menurut sifatnya, aktiva tak berwujud jarang mempunyai nilai residu. Biaya aktiva tak berwujud yang tidak memiliki umur manfaat yang dapat ditentukan atau umur hukum tidak terbatas juga harus diamortisasi berdasarkan beberapa estimasi umur manfaatnya. APB Opinion No. 17 yang dikutip Dyckman, Dukes, dan Davis dalam buku mereka yang berjudul akuntansi *intermediate*, menyatakan bahwa periode amortisasi tidak boleh melebihi 40 tahun⁶⁰. Periode amortisasi maksimum ini kelihatannya tidak bermakna, tetapi sebenarnya akan mencegah penyimpangan prinsip penandingan dan definisi aktiva. Karena adanya halangan untuk mengestimasi umur manfaat ekonomis sebuah aktiva tak berwujud, maka evaluasi periodik harus dilakukan untuk menentukan apakah estimasi tersebut perlu direvisi. Perubahan estimasi umur manfaat merupakan perubahan estimasi akuntansi. Biaya yang belum diamortisasi itu akan diamortisasi selama sisa umur manfaat yang telah direvisi meskipun tidak pernah lebih lama dari 40 tahun sejak tanggal akuisisi⁶¹.

Menurut literatur akuntansi baik di Indonesia maupun di luar negeri menjelaskan bahwa ada beberapa metode yang dapat dilakukan untuk mengalokasikan aktiva tetap berwujud ke dalam proses produksi atau proses

⁵⁸ *Ibid.*, p.492

⁵⁹ Dyckman, Dukes, dan Davis, *op. cit.*, p.5

⁶⁰ *Ibid.*, p.6

⁶¹ *Ibid.*

usaha. Salah satu literatur yang menyebutkan metode penyusutan tersebut adalah Sophar yang membagi metode berdasarkan beberapa kriteria seperti berdasarkan waktu (garis lurus dan pembebanan yang menurun), berdasarkan penggunaan (jam jasa dan jumlah unit produksi), dan berdasarkan kriteria lainnya (anuitas, sistem persediaan serta jenis dan kelompok)⁶².

Proses penyusutan aktiva tetap tak berwujud disebut amortisasi dalam akuntansi dan perpajakan⁶³. Amortisasi dapat diukur dengan beberapa metode diantaranya metode garis lurus, metode saldo menurun dan metode satuan produksi⁶⁴. Metode satuan produksi digunakan untuk amortisasi pengeluaran bagi aktiva tak berwujud seperti hak penambangan minyak dan gas bumi (migas), hak penguasaan hutan, dan hak pengusahaan sumber alam (depleksi)⁶⁵. Depleksi merupakan alokasi harga perolehan sumber-sumber alam ke periode-periode yang menerima manfaat dari sumber itu. Sugiri berpendapat bahwa biaya depleksi dihitung dengan metode satuan produksi dimana fungsi jumlah satuan yang dieksploitasi selama satu periode dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut⁶⁶:

Tabel 2.1. Rumusan Biaya Depleksi Per Unit

$\text{Biaya Depleksi Per Unit} = \frac{\text{Harga Perolehan} - \text{Nilai Residu}}{\text{Taksiran Unit yang Tersedia}}$
--

Sumber: Slamet Sugiri, *Akuntansi Pengantar 2* (2002: 194)

Sedangkan metode garis lurus dan metode saldo menurun digunakan untuk mengukur penyusutan aktiva tetap tak berwujud selain jenis aktiva yang diukur

⁶² Sophar Lumbantoruan, *op. cit.*, p.250

⁶³ *Ibid.*, p.301

⁶⁴ *Ibid.*, p.302-303

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ Slamet Sugiri, *op. cit.*, p.194

oleh metode satuan produksi. Penggunaan atas dua metode tersebut disesuaikan dengan kebijakan dari perusahaan yang memiliki aktiva tetap tak berwujud itu sendiri. Namun, masa manfaat aktiva tak berwujud dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor, yang mana semuanya harus diperhitungkan dalam penetapan periode amortisasi.

Amortisasi, seperti halnya penyusutan, dapat dibebankan sebagai beban operasi periode atau dialokasikan ke overhead produksi jika aktiva tersebut berhubungan langsung dengan pengalihan barang. Amortisasi aktiva tak berwujud pada manusia sebagai *asset* perusahaan umumnya ditetapkan dalam jumlah yang sama pada periode, atau dengan suatu basis alokasi garis lurus. Hal tersebut dikarenakan dalam Opinion APB No. 17, par. 30 yang dikutip Smith dan Skousen menyatakan bahwa; Dewan menyimpulkan bahwa metode amortisasi garis lurus harus diterapkan kecuali jika perusahaan dapat menunjukkan bahwa metode sistematis lainnya lebih cocok⁶⁷.

Menurut Slamet Sugiri amortisasi dengan menggunakan metode garis lurus menetapkan beban penyusutan untuk masing-masing periode dengan jumlah yang sama dengan menggunakan rumus sebagai berikut⁶⁸:

Tabel 2.2. Rumusan Amortisasi Per Periode/Tahun

$\text{Amortisasi per periode/tahun} = \frac{\text{Harga Perolehan} - \text{Taksiran Nilai Residu}}{\text{Taksiran Umur Ekonomis}}$

Sumber: Slamet Sugiri, *Akuntansi Pengantar 2* (2002: 194)

⁶⁷ Jay M. Smith dan K. Fred Skousen, *op. cit.*, p.512

⁶⁸ *Ibid.*, p.183

D. Pengertian Laba

Laba memiliki beragam sudut pandang dalam mendefinisikan arti dari laba itu sendiri. Jika kita lihat definisi laba dari konsep umumnya, maka ada beberapa teori yang dapat diungkapkan seperti APB (*Accounting Principle Board*) *Statement* yang mengatakan bahwa laba adalah kelebihan penghasilan diatas biaya selama satu periode akuntansi⁶⁹. Senada dengan pengertian dari APB *Statement*, S. Hadi Broto mendefinisikan juga laba sebagai selisih lebih pendapatan atas biaya-biaya yang terjadi seluruhnya dengan usaha untuk memperoleh pendapatan tersebut⁷⁰.

Pengertian menurut Agus Sartono profit adalah selisih positif antara pendapatan dan biaya⁷¹. Bila melihat dari sudut pandang akuntansi pajak atau perpajakan maka definisi akan laba netto merupakan laba setelah dikurangi pajak penghasilan⁷².

Horngren, Sundem, dan Elliott berpendapat bahwa laba adalah cara utama untuk mengevaluasi kinerja ekonomi seseorang, perusahaan, entitas lainnya, dan ekonomi secara keseluruhan⁷³. Berbeda dengan Niswonger yang mendefinisikan laba usaha sama dengan selisih laba kotor dengan total biaya operasi⁷⁴. Dari sudut pandang pengertian laba yang berbeda ditunjukkan oleh Burgstahler dan Dichev dimana laba merupakan suatu ukuran nilai yang merefleksikan hasil dari penggunaan sumber daya perusahaan⁷⁵.

Dari beberapa pengertian tentang laba sebelumnya, maka peneliti menyimpulkan bahwa laba adalah kelebihan penghasilan diatas biaya yang

⁶⁹ Sofyan Syafri Harahap, *op. cit.*, p.58

⁷⁰ S. Hadi Broto, *Dasar Akuntansi* (Jakarta: LP3E, 1996), p.29

⁷¹ Agus Sartono, *Manajemen Keuangan Teori dan Aplikasi* (Yogyakarta: BPFE, 1997), p.95

⁷² Sophar Lumbantoruan, *op. cit.*, p.66

⁷³ Charles T. Horngren, Gary L. Sundem, dan John A. Elliott, *Pengantar Akuntansi Keuangan. Jilid I, Edisi 6* (Jakarta: Erlangga, 1998), p.44

⁷⁴ C. R. Niswonger, *Prinsip-Prinsip Akuntansi* (Jakarta: Erlangga, 1996), p.510

⁷⁵ Burgstahler dan Dichev, *Penelitian tentang Laba*, 1997, p.30

merefleksikan hasil dari penggunaan sumber daya perusahaan serta untuk mengevaluasi kinerja ekonomi seseorang, perusahaan, entitas lainnya, dan ekonomi secara keseluruhan selama satu periode akuntansi.

D. Dampak Perlakuan Biaya Sumber Daya Manusia terhadap Laba

Tujuan akuntansi keuangan adalah untuk menyajikan informasi yang relevan bagi keputusan yang harus diambil oleh para penggunanya (investor), termasuk informasi yang memadai mengenai salah satu aktiva perusahaan yang “terlupakan” yaitu aktiva sumber daya manusia. Perlakuan akuntansi konvensional dari pengeluaran-pengeluaran sumber daya manusia adalah *membayai* seluruh pengeluaran untuk pembentukan modal manusia dan mengkapitalisasi pengeluaran yang serupa untuk modal barang-barang fisik⁷⁶. Perlakuan yang lebih valid mungkin adalah mengkapitalisasi pengeluaran sumber daya manusia untuk memberikan keuntungan di masa depan dan untuk menunjukkan kapan keuntungan seperti itu dapat diukur. Bahkan perlakuan ini menimbulkan perhatian baru pada pengukuran biaya atau nilai sumber daya manusia dari organisasi dan telah mengarah kepada pengembangan bidang penelitian yang baru dalam akuntansi yang dikenal sebagai akuntansi sumber daya manusia (human resource accounting).

Akuntansi sumber daya manusia bukanlah suatu isu baru dalam bidang ekonomi. Para ekonom mempertimbangkan modal manusia sebagai suatu faktor produksi, dan mereka mengeksplorasi dengan cara yang berbeda dari pengukuran investasi dalam pendidikan, kesehatan dan bidang-bidang lain. Para akuntan sendiri telah memperkenalkan nilai dari aktiva-aktiva manusia lebih kurang selama tujuh

⁷⁶ Ahmed Riahi-Belkaoui, *Teori Akuntansi: Buku Satu* (Jakarta: Salemba Empat, 2006), p.357

puluh tahun. Penelitian dalam akuntansi sumber daya manusia yang benar dimulai pada tahun 1960an oleh Rensis Likert (Bowers, 1973)⁷⁷.

Ada dua alasan untuk memasukkan sumber daya manusia dalam akuntansi yaitu manusia dan nilai dari manusia sebagai sumber daya (Ripoll dan Labatut, 1994)⁷⁸. Pertama, manusia merupakan sumber daya yang berharga bagi perusahaan sepanjang mereka memberikan jasa yang dapat diukur, dimana perusahaan tidak perlu memiliki seseorang untuk mempertimbangkan sumber daya. Kedua, nilai dari seseorang sebagai sumber daya bergantung pada bagaimana ia diperkerjakan sehingga gaya manajemen juga akan mempengaruhi nilai sumber daya manusia.

Munculnya akuntansi sumber daya manusia disebabkan kegagalan prinsip-prinsip akuntansi dalam memberikan informasi yang relevan kepada pihak manajemen dan investor, dimana biaya-biaya sumber daya manusia diperlakukan sebagai beban (*expense*) pada saat tahun berjalan. Rensis Likert (1961) dalam bukunya "*New Patterns of Management*" beserta pelopor lain menunjukkan bahwa kegagalan akuntansi untuk mengakui sumber daya manusia dengan tepat mengakibatkan kesimpulan yang diambil salah, berkaitan dengan laba jangka panjang perusahaan, efektivitas manajemen, dan motivasi karyawan⁷⁹. Oleh sebab itu landasan kerangka konseptual mengenai sumber daya manusia adalah memasukkan nilai sumber daya manusia pada aktiva perusahaan, sama halnya dengan aktiva lainnya pada neraca.

⁷⁷ Arfan Ikhsan, *op. cit.*, p.42

⁷⁸ *Ibid.*, p.43

⁷⁹ *Ibid.*, p.54

BAB III

METODOLOGI PENELITIAN

A. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui gambaran dan data secara khusus tentang kebijakan perusahaan dalam hal perlakuan biaya sumber daya manusia serta dampaknya terhadap laba usaha perusahaan. Bila ditemukan suatu masalah dimana teori yang ada dengan kenyataan yang terjadi akibatkan dari perlakuan biaya sumber daya manusia tersebut yang berbeda, diharapkan hasil penelitian ini akan dapat memberikan sedikit sumbangan pemikiran bagi pihak manajemen perusahaan dalam usaha pengambilan keputusan juga kebijakan yang tepat mengenai sumber daya manusia di masa yang akan datang.

B. Tempat dan Waktu Penelitian

Penelitian ini akan peneliti lakukan pada Radio Dakta 107 FM yang berlokasi di jalan K.H. Agus Salim nomor 77, Bekasi Timur 17112. Proses penelitian, pengkajian, hingga penyusunan skripsi ini akan peneliti lakukan terhitung mulai dari Maret 2008 sampai Mei 2008.

C. Metode Penelitian

Metode penulisan yang akan peneliti gunakan dalam penyusunan skripsi ini adalah deskriptif dengan pendekatan analisis, dimana metode penelitian deskriptif disini merupakan penelitian yang bertujuan untuk menggambarkan sifat sesuatu yang tengah berlangsung saat riset dilakukan dan memeriksa sebab-sebab dari suatu gejala

tersebut⁸⁰. Pada penelitian ini peneliti berusaha untuk memberikan gambaran perlakuan data biaya sumber daya manusia dalam perusahaan yang diteliti. Sedangkan analisis yang peneliti akan bahas disini mempunyai arti bahwa peneliti akan menganalisis apakah perlakuan tersebut telah sesuai dengan disiplin ilmu yang ada (disiplin ilmu dalam hal ini adalah akuntansi sumber daya manusia) serta bagaimana dampaknya terhadap laba usaha perusahaan bila biaya sumber daya manusia dalam perusahaan diperlakukan berbeda dari kebijakan yang ada pada perusahaan.

Data yang akan diteliti dalam penelitian ini diperoleh melalui observasi ke lapangan dengan cara wawancara (*interview*) terpimpin dengan pihak yang berwenang dalam perusahaan serta dengan cara dokumentasi catatan atau dokumen yang berhubungan dengan penelitian kali ini. Suharsimi Arikunto dalam bukunya Prosedur Penelitian mengatakan bahwa *interview* terpimpin ialah *interview* yang dilakukan oleh pewawancara dengan membawa sederetan pertanyaan lengkap dan terperinci⁸¹. Pendapat lain tentang wawancara dikemukakan oleh I Made Wiratha dalam bukunya Pedoman Penulisan dimana wawancara merupakan salah satu metode pengumpulan data dengan jalan komunikasi, yaitu melalui kontak atau hubungan pribadi antara pengumpul data (pewawancara) dengan sumber data (responden)⁸². Metode dokumentasi disini mengandung arti peneliti menyelidiki benda-benda tertulis seperti buku-buku, majalah, dokumen, peraturan-peraturan, notulen rapat, catatan harian, dan sebagainya⁸³.

⁸⁰ Suharsimi Arikunto, *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktek* (Jakarta: Rineka Cipta, 2002), p.213.

⁸¹ *Ibid.*, p.146

⁸² I Made Wiratha, *Pedoman Penulisan Usulan Penelitian, Skripsi, dan Tesis* (Yogyakarta: Andi Offset, 2006), p.37

⁸³ *Ibid.*, p.149

D. Penentuan Setting

Salah satu cara untuk mencapai tujuan penelitian ini, peneliti mengumpulkan data yang akan digunakan untuk penelitian dengan cara *Library Research* (penelitian kepustakaan) dan *Field Research* (penelitian lapangan). Penelitian kepustakaan ini peneliti lakukan dengan mempelajari dan mengumpulkan data yang bersifat teoritis dari literatur-literatur yang berhubungan dengan masalah yang diteliti, dimana hasil dari penelitian kepustakaan ini akan menjadi landasan teori dalam pembahasan penelitian.

Peneliti melakukan penelitian lapangan yang akan menjadi dasar penyusunan skripsi ini dengan menggunakan metode pengumpulan data berupa observasi ke lapangan dengan cara wawancara kepada pihak yang berwenang mengenai masalah yang diteliti (Radio Dakta 107 FM) untuk mengetahui biaya yang dikeluarkan untuk seluruh karyawan dalam upaya mencapai tujuan laba optimal perusahaan serta dokumentasi data-data yang diperlukan dalam penelitian antara lain biaya-biaya sumber daya manusia dan laporan keuangan untuk mengetahui laba usaha perusahaan.

E. Teknik Kalibrasi dan Keabsahan Data

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui kebijakan perusahaan dalam penerapan akuntansi sumber daya manusia terutama dalam hal kebijakan mengenai biaya sumber daya manusia yang diterapkan. Data yang dianalisis untuk mengetahui sejauh mana validitas dan reabilitas dari data yang diperoleh yaitu berupa data primer dan data sekunder. Data primer untuk penelitian ini peneliti peroleh dari hasil observasi ke lapangan berupa wawancara dengan responden ahli yang ada pada perusahaan yang diteliti. Sedangkan data sekunder peneliti peroleh dari dokumen-dokumen perusahaan berupa laporan laba rugi dan pencatatan atas biaya sumber daya manusia.

Penerapan atas biaya yang sesuai atas suatu disiplin ilmu tertentu (akuntansi sumber daya manusia) yang selaras dengan kenyataan yang sebenarnya sangat diperlukan agar manajemen perusahaan tidak keliru dalam proses pengambilan keputusan yang berhubungan dengan biaya sumber daya manusia perusahaannya, dimana kebijakan tersebut merupakan upaya dalam memperoleh laba yang maksimum. Melalui kebijakan penerapan biaya sumber daya manusia yang tepat akan dapat diketahui kesesuaian dan kebenaran dari sistem dalam akuntansi sumber daya manusia, sehingga dapat ditarik suatu kesimpulan mengenai penelitian yang akan dilakukan.

F. Langkah-langkah Penelitian

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yang terdapat di perusahaan yaitu pencatatan biaya-biaya yang berhubungan dengan sumber daya manusia perusahaan yang dilakukan pihak manajemen serta laporan keuangan berupa laporan laba rugi untuk mengetahui dampak perlakuan biaya sumber daya manusia terhadap laba usaha perusahaan. Selain itu peneliti juga akan melakukan wawancara kepada pihak yang berwenang mengenai masalah yang diteliti (Radio Dakta 107 FM) untuk mengetahui biaya yang dikeluarkan untuk seluruh karyawan dalam upaya mencapai tujuan laba optimal perusahaan.

Langkah-langkah yang akan peneliti lakukan dalam penelitian ini antara lain:

1. Langkah pertama adalah menganalisis jenis-jenis biaya sumber daya manusia serta penerapan akuntansi atas biaya sumber daya manusia pada perusahaan yang diteliti yaitu Radio Dakta 107 FM.
2. Langkah kedua adalah menghitung biaya yang berhubungan dengan sumber daya perusahaan yang dapat dikapitalisasi dalam aktiva perusahaan selama periode yang akan diteliti yaitu selama tahun 2005-2007 serta amortisasi atas

penyusutan aktiva sumber daya manusia tersebut dengan menggunakan metode garis lurus.

3. Langkah ketiga adalah membandingkan data yang diolah dengan data laba usaha sebelum dan sesudah penyusutan kemudian dihubungkan dengan teori yang ada pada bab II untuk selanjutnya ditarik suatu kesimpulan atas penelitian yang dilakukan.

G. Teknik Analisis Data

Data-data yang telah terkumpul dari penelitian berupa observasi dengan cara wawancara dan studi kepustakaan dapat memberi makna, sehingga perlu diadakan pengolahan atas data tersebut. Penelitian yang dilakukan terhadap perusahaan merupakan penelitian yang bersifat kualitatif, maka teknik pengolahan data adalah metode dokumental yaitu dengan cara mengidentifikasi dan menganalisis dokumen atau catatan yang didapat dari perusahaan dan membandingkan dengan standar atau kriteria yang telah ditetapkan sesuai teori-teori yang ada dalam bab II, selanjutnya dibuat kesimpulan.

BAB IV

HASIL PENELITIAN

A. Temuan Penelitian

4.1. Tinjauan Umum Radio Dakta 107 FM

Dakta 107 FM merupakan radio Informasi yang telah dikenal diseluruh masyarakat kota Bekasi, terutama dikalangan menengah kota yang sedang berkembang pesat saat ini. Awal didirikanya Radio Dakta merupakan sebuah radio swasta yang berlokasi di Bandung yang mulai bersiaran pada bulan Desember 1991 dengan frekuensi AM. Melihat sasaran pemasaran yang sangat potensial dari penduduk Jakarta dan sekitarnya yang sangat dinamis dan sangat haus informasi. Radio Dakta selalu berusaha untuk lebih dekat lagi dengan para pendengarnya, sehingga sejak Maret 1992 lokasi stasiun radio ini berpindah dari Bandung ke kota Bekasi.

Sejak lokasi baru ini terpilih, frekuensi radio ini pun berubah dari AM menjadi FM dengan gelombang 92.15 FM dan beroperasi dengan format radio berita, radio wanita dan keluarga. Namun seiring perputaran waktu dan kebutuhan para pendengarnya, sejak tahun 2000 Radio Dakta 92.15 FM menjadi radio berita dan hiburan bernuansa Islam bagi seluruh anggota keluarga muslim. Adanya keputusan menteri perhubungan nomor 15 tahun 2004 tentang rencana induk (*master plan*) frekuensi radio penyelenggara telekomunikasi khusus untuk keperluan radio siaran FM membuat frekuensi gelombang Radio Dakta berpindah menjadi 107 FM.

Memasuki usianya yang ke-13 sejak Februari 2005 Dakta 107 FM menajamkan format siaran menjadi sebuah Radio Informasi Bekasi. Sebuah program siaran informasi yang dikemas secara interaktif dan solutif, dengan

kelompok pendengar dewasa menengah atas sebagai segmen yang terlayani dalam porsi terbesar siaran kami. Memaparkan perkembangan dinamika masyarakat khususnya di Bekasi, dari sudut pandang politik, ekonomi, sosial, budaya, religi dan lainnya. Menjadi sebuah mediator atau ajang diskusi terbuka dikalangan masyarakat, pemerintahan, dan praktisi Profesional

Dakta 107 FM Memiliki pendengar dengan loyalitas cukup tinggi. hal ini terlihat dari partisipasi dan respon mereka yang sangat antusias dengan format baru acara kami. Pada program Dakta pagi, Dakta Siang, hingga Dakta Sore, berbagai informasi seputar pelayanan masyarakat di Bekasi, seperti kerusakan fasilitas Umum, Info lalu lintas, pelayanan dikantor pemerintahan (misal: kelurahan/kecamatan). Hingga tanggapan terhadap suatu permasalahan aktual di Bekasi, seperti kinerja Anggota DPRD, rencana APBD, serta permasalahan lainnya yang sedang hangat diperbincangkan oleh seluruh lapisan masyarakat Bekasi.

Dakta 107 FM juga telah berperan besar sebagai radio komunitas di lingkungan kota Bekasi. Berperan sebagai 'Radio Resmi' PILKADA BEKASI Februari dan Maret 2007. Acara Sensasi Biru Indonesia Bekasi 2003, Festival Abang dan Empok kota Bekasi 2003-2005, Indonesia Syariah Expo, JHCC 2006, Honda *for students* 2006, beragam Event Organizer dan Perusahaan lainnya, juga memberikan kepercayaan kepada kami sebagai media promosi kegiatan mereka. Sebut saja PKS Expo 2005, Islamic Book Fair 2002-2007, Jakarta Book Fair 2002-2006, Pameran Produksi Halal 2004 dan lain-lain. Menyelenggarakan Taklim Mingguan dan Bulanan yang dihadiri oleh 100-1000 orang.

Visi Radio Dakta 107 FM adalah menjadi Radio (Islam) terbaik yang menyampaikan kebenaran, sehingga menjadi aset yang bermanfaat bagi pendengarnya, dan umat islam pada umumnya. Untuk mewujudkan visi tersebut,

Radio Dakta dalam menjalankan segala sesuatunya berusaha untuk terus berpedoman pada Al-Qur'an dan Sunnah. Misi dari Radio Dakta yaitu:

1. Membangun image sebagai radio pemersatu umat Islam,
2. Radio yang memberi referensi ke-Islaman yang lengkap dan baik,
3. Mengantarkan kepada kemaslahatan umat.

Bentuk usaha dari Radio Dakta 107 FM ialah perusahaan Perseroan Terbatas (PT) yang dimiliki oleh satu pemegang saham. Perusahaan yang bergerak dalam bidang jasa khususnya penyiaran lewat udara, mempekerjakan pegawai sebanyak 34 orang dimana 20 orang dari total pegawai merupakan pegawai kontrak dan sisanya 14 orang adalah pegawai tetap dengan ketentuan sudah tiga tahun mengabdikan pada perusahaan. Para pendengar radio ini terus berkembang tiap tahunnya, baik dari segi usia, jenis kelamin, tingkat pendidikan, serta jenis pekerjaannya. Profil pendengar Radio Dakta 107 FM saat ini dapat dilihat dalam lampiran 9.

Nama Perusahaan dari Radio Dakta 107 FM yang tercatat di akta notaris dan menteri kehakiman adalah PT. Radio Nada Komunikasi Utama yang dikenal oleh para pendengar sebagai Radio Dakta dan orang-orang yang mendengarkan siaran radio ini biasa disebut Rekan Dakta. Perusahaan ini beralamat di Jl. KH. Agus Salim 77 Bekasi 17112 dengan nomor yang bisa dihubungi telepon:(021) 880 7426, (021) 881 6363(On Air) dan fax :(021) 880 7539.

Dakta yang tercatat dalam persatuan radio se-Indonesia dengan no. anggota PRSSNI: 013-1/1975 ini memiliki jenis antena OMB dengan pemancar bertipe RVR VJ 10.000-TR yang dapat menjangkau wilayah seluas JABODETABEK. Daerah-daerah tersebut meliputi: Bekasi Timur, Bekasi Barat, Bekasi Utara, Bekasi Selatan, Tambun, Cikarang, Cibitung, Karawang, Cikampek, Purwakarta, Condet,

Cililitan, Pondok Kopi, Pondok Kelapa, Tebet, Jatinegara, Cakung, Tanjung Priok, Pulo Gadung, Senen, Rawamangun, Kota, Tomang, Tanggerang, Grogol, Cengkareng, Kebon Jeruk, Puncak, Cianjur, Sukabumi, Bogor, Depok, Kramat Jati, Lenteng Agung, Pasar Minggu, Lebak Bulus, Cipete, Ciputat, Bintaro, Tanah Abang, Tomang, Ciledug. Siaran radio ini berlangsung setiap hari (senin hingga ahad/minggu) dan dimulai dari jam setengah lima pagi hingga jam sebelas malam dengan rincian program acara yang dapat dilihat dalam lampiran 10.

B. Pembahasan

4.2. Analisis Perlakuan Biaya Sumber Daya Manusia pada Radio Dakta

Divisi Human Resource (HRD) di Radio Dakta pada dasarnya mengurus segala sesuatu tentang sumber daya manusia perusahaan tersebut dan dalam pelaksanaan tugasnya divisi sumber daya manusia ini selalu berhubungan dengan divisi-divisi lain untuk memudahkan tugasnya juga demi kelancaran kegiatan dan tugas masing-masing divisi. Pencatatan akuntansi Radio Dakta untuk biaya atas sumber daya manusianya secara garis besar mengacu pada perlakuan yang terdapat pada teori akuntansi pada umumnya atau akuntansi konvensional, dimana biaya sumber daya manusia dapat digolongkan dalam tiga perkiraan, yaitu:

1. Biaya Gaji Pegawai
2. Biaya Penerimaan Pegawai, dan
3. Biaya Pendidikan dan Latihan

Ada dua jenis pengeluaran yang dibedakan dalam hubungannya dengan sumber daya manusia menurut akuntansi sumber daya manusia yakni *Human Resource Asset* dan *Human Resource Expense*. *Human Resource Asset* merupakan biaya sumber daya manusia yang diperkirakan dapat memberikan

manfaat di masa yang akan datang. Sedangkan *Human Resource Expense* adalah biaya sumber daya manusia yang telah dikonsumsi selama periode akuntansi tertentu. Jika dilihat berdasarkan konsep akuntansi sumber daya manusia, perlakuan akuntansi atas sumber daya manusia pada Radio Dakta yang membebankan seluruh pengeluaran tersebut pada periode berjalan adalah kurang tepat.

Oleh sebab itu, berikut akan dibahas perlakuan biaya sumber daya manusia berdasarkan akuntansi sumber daya manusia. Pendekatan yang akan digunakan dalam mengukur nilai sumber daya manusia adalah pendekatan biaya dengan model biaya historis. Pemilihan ini diambil dengan mempertimbangkan bahwa model biaya historis telah lama diterima dan digunakan dalam praktek dikarenakan sifatnya objektif, dapat diandalkan, dan lebih mudah penerapannya.

Bila ditinjau menurut model biaya historis dalam akuntansi sumber daya manusia, pengeluaran sumber daya manusia yang ada pada Radio Dakta yang boleh dikapitalisasikan dan dicatat sebagai aktiva adalah pengeluaran untuk kegiatan penerimaan pegawai dengan pengeluaran untuk kegiatan pendidikan dan latihan pegawai. Sedangkan biaya gaji pegawai tidak dikapitalisasikan karena tidak memberikan manfaat bagi perusahaan di masa yang akan datang. Penjelasan lebih jelas mengenai biaya-biaya sumber daya manusia tersebut serta perlakuan akuntansinya akan dibahas sebagai berikut:

4.2.1. Biaya Gaji Pegawai

Radio Dakta mencatat biaya ini sebagai biaya operasional yang dibebankan pada periode akuntansi berjalan sesuai dengan konsep akuntansi pada umumnya atau akuntansi konvensional dan diklasifikasikan

sebagai beban pegawai gaji dan tunjangan. Biaya ini meliputi biaya gaji pegawai selama sebulan termasuk didalamnya uang lembur, uang makan, uang transportasi. Perlakuan dalam akuntansi konvensional dan akuntansi sumber daya manusia atas biaya gaji pegawai ini adalah sama, dimana kedua teori tersebut memperlakukan biaya sumber daya manusia ini sebagai biaya tahun berjalan atau *human resource expense*.

4.2.2. Biaya Penerimaan Pegawai

Divisi *Human Resource* Radio Dakta mengambil keputusan mengenai perolehan pegawai didasarkan pada perencanaan kebutuhan akan sumber daya manusia pada saat tertentu. Perencanaan atas kebutuhan akan sumber daya manusia ini dibuat oleh kepala bagian Divisi *Human Resource* setiap tahun dengan mempertimbangkan saran-saran kepala divisi lain mengenai kebutuhan dari masing-masing divisi atas sumber daya manusia yang baru.

Biaya penerimaan pegawai merupakan biaya yang dikeluarkan perusahaan sehubungan dengan perolehan pegawai untuk mengisi suatu jabatan atau posisi tertentu yang dicatat seluruhnya oleh Radio Dakta sebagai biaya operasional tahun berjalan. Perlakuan biaya penerimaan pegawai dalam perusahaan ini sejalan dengan konsep akuntansi konvensional. Apabila biaya ini diterapkan dalam konsep akuntansi sumber daya manusia, maka biaya penerimaan ini akan masuk sebagai biaya akuisisi (*Acquisition Cost*) atau biaya perolehan.

Perusahaan memperlakukan biaya akuisisi ini sebagai biaya tahun berjalan dan mengklasifikasikannya dalam komponen beban pegawai dan beban administrasi. Sehingga semua biaya yang berkaitan dengan perolehan

pegawai baru yang terjadi selama satu tahun periode akuntansi ini dimasukkan sebagai komponen beban administrasi dan beban pegawai dalam laporan laba rugi tahun berjalan. Perlakuan biaya akuisisi tersebut mengakibatkan sulitnya pemisahan biaya aktual atau biaya sesungguhnya antara biaya yang dikeluarkan dalam proses perolehan pegawai baru dengan biaya-biaya lain yang termasuk dalam biaya administrasi dan biaya pegawai. Komponen biaya akuisisi yang terjadi pada perusahaan dan dapat dikapitalisasikan ke dalam perkiraan aktiva, diantaranya:

a. Biaya Rekrutmen

Biaya rekrutmen yang dimaksud di sini oleh Radio Dakta adalah semua biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk memperoleh pegawai baru yang akan bekerja di perusahaan. Biaya-biaya yang termasuk dalam biaya rekrutmen yang terjadi dan dicatat oleh perusahaan antara lain biaya pemasangan iklan lowongan kerja baik di media cetak maupun di media elektronik yaitu melalui siaran di Radio Dakta sendiri. Biaya rekrutmen yang terjadi pada Radio Dakta meliputi biaya pemasangan iklan lowongan kerja di media massa berdasarkan data yang didapat besarnya biaya rekrutmen untuk tahun 2005 adalah sebesar Rp.7.697.216,-, tahun 2006 sebesar Rp.7.311.204,-, sedangkan untuk tahun 2007 yaitu sebanyak Rp.9.075.000,-.

b. Biaya Seleksi

Biaya seleksi ini merupakan biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk meningkatkan kualitas calon pegawai yang akan diterima sebagai pegawai dari para pelamar kerja yang datang yang dicatat sebagai biaya operasional tahun berjalan oleh perusahaan sesuai

dengan konsep akuntansi pada umumnya. Jenis-jenis biaya seleksi yang terjadi di Radio Dakta berupa biaya administrasi dan biaya tes wawancara. Komponen biaya administrasi ini merupakan biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan sehubungan dengan surat-surat administrasi pegawai dan panggilan wawancara. Total biaya administrasi untuk tahun 2005, tahun 2006, dan tahun 2007 masing-masing sebesar Rp.15.145.300,-, Rp.13.995.251,-, dan Rp.15.320.930,-.

Komponen biaya tes wawancara sendiri merupakan biaya yang dikeluarkan untuk membayar atau mengganti waktu kerja dari pewawancara yang hilang karena adanya tes wawancara tersebut. Tahap penyeleksian pegawai dengan wawancara diadakan sebanyak dua kali, yaitu wawancara dengan pihak sumber daya manusia (HRD) dan wawancara dengan pihak pemakai tenaga kerja tersebut (misalkan untuk penempatan di divisi program dilakukan oleh pejabat atau senior di bidang penyiaran). Namun sesuai dengan model biaya historis dalam akuntansi sumber daya manusia pengeluaran untuk kegiatan ini tidak boleh dicatat atau dibebankan sebagai biaya operasional melainkan harus dikapitalisasikan ke dalam aktiva sumber daya manusia.

Perusahaan sebelumnya telah menjurnal untuk pengalokasian seluruh biaya penerimaan pegawai per tahun yang dicatat sebagai satu bagian dalam biaya administrasi dan umum, yaitu:

Tahun 2005: Dr. Biaya Adm.dan Umum Rp.1.377.896.586,-

Cr. Kas Rp.1.377.896.586,-

Tahun 2006: Dr. Biaya Adm. Dan Umum Rp.1.258.753.092,-

Cr. Kas Rp.1.258.753.092,-

Tahun 2007: Dr. Biaya Adm. Dan Umum Rp.1.362.190.120,-

Cr. Kas Rp.1.362.190.120,-

Peneliti tidak mendapatkan data berapa besar gaji setiap pewawancara dikarenakan data tersebut merupakan data rahasia atau konfidensial bagi perusahaan. Walaupun demikian peneliti memperoleh data gaji berdasarkan range untuk masing-masing golongan, antara lain:

Golongan I : Rp.1.000.000,- hingga Rp.1.500.000,-

Golongan II : Rp.1.500.000,- hingga Rp.2.000.000,-

Golongan III : Rp.2.000.000,- hingga Rp.3.000.000,-

Golongan IV : Rp.3.000.000,- hingga Rp.4.000.000,-

Berdasarkan hasil wawancara *range* gaji untuk tiap pegawai disesuaikan dengan kinerja pegawai, jabatan, serta lamanya seorang pegawai mengabdikan pada perusahaan. Biaya untuk wawancara peneliti asumsikan berdasarkan range gaji tersebut. Rata-rata wawancara dari pihak sumber daya manusia berasal dari golongan III, sedangkan wawancara dari pihak pemakai sumber daya manusia berasal dari golongan II.

Data lain yang didapat adalah rata-rata kenaikan gaji per tahun adalah lima persen. Oleh sebab itu, peneliti mengasumsikan bahwa gaji wawancara dari pihak sumber daya manusia rata-rata Rp.2.500.000,- dan gaji wawancara dari pihak pemakai adalah Rp.1.700.000,- untuk tahun 2005. Kenaikan gaji rata-rata lima persen per tahun menyebabkan gaji wawancara dari pihak sumber daya manusia serta pihak pemakai untuk tahun 2006 masing-masing bertambah Rp.2.625.000,- dan Rp.2.756.250,- sedangkan untuk tahun 2007 menjadi Rp1.785.000,- dan

Rp.1.874.250,-. Ketentuan standar jam kerja per bulan di Radio Dakta adalah 176 jam dan jika diasumsikan setiap calon pegawai diwawancara selama satu jam oleh pewawancara, maka biaya wawancara untuk satu orang calon pegawai adalah, sebagai berikut:

Tabel 4.1. Perhitungan Biaya Wawancara (rupiah)

Wawancara dengan	Perhitungan	Tahun 2005	Tahun 2006	Tahun 2007
Pihak HRD	2.500.000/176	14.205	-	-
	2.625.000/176	-	14.915	-
	2.756.250/176	-	-	15.660
Pihak Pemakai	1.700.000/176	9.659	-	-
	1.785.000/176	-	10.142	-
	1.874.250/176	-	-	10.649

Sumber: Data diolah peneliti berdasarkan perhitungan dari hasil wawancara dengan pihak Radio Dakta

Pada tahun 2005, perusahaan menerima dua belas pegawai baru, dua pegawai baru di tahun 2006 serta lima pegawai baru pada tahun 2007, sehingga perhitungan biaya akuisisi Radio Dakta antara lain:

Tabel 4.2. Perhitungan Biaya Akuisisi (rupiah)

No.	Deskripsi	2005	2006	2007
1.	Biaya Rekrutmen	7.697.216	7.311.204	9.075.000
2.	Biaya Seleksi:			
	a.Biaya Administrasi	15.320.930	13.995.251	15.145.300
	b.Biaya Wawancara Pihak HRD			
	(Rp.14.205 x 12)	170.460	-	-
	(Rp.14.915 x 2)	-	29.830	-
	(Rp.15.660 x 5)	-	-	78.300
	c.Biaya Wawancara Pihak Pemakai			
	(Rp.9.659 x 12)	115.908	-	-
	(Rp.10.142 x 2)	-	20.284	-
	(Rp.10.649 x 5)	-	-	53.245
Total		23.304.514	21.356.569	24.351.845

Sumber: Data diolah peneliti berdasarkan perhitungan, wawancara serta Laporan Keuangan Radio Dakta Periode 2005-2007

Total dari perhitungan biaya akuisisi tersebut harus dipisahkan menurut konsep akuntansi sumber daya manusia, maka jurnal penyesuaian untuk hal tersebut, antara lain:

Tahun 2005: Dr. Investasi SDM	Rp.23.304.514,-
Cr. Biaya Adm. Dan Umum	Rp.23.304.514,-
Tahun 2006: Dr. Investasi SDM	Rp.21.356.569,-
Cr. Biaya Adm. Dan Umum	Rp.21.356.569,-
Tahun 2007: Dr. Investasi SDM	Rp.24.351.845,-
Cr. Biaya Adm. Dan Umum	Rp.24.351.845,-

4.2.3. Biaya Pendidikan dan Pelatihan

Biaya pendidikan dan pelatihan yang dikeluarkan oleh perusahaan dengan tujuan untuk meningkatkan keterampilan, kemampuan, dan mengembangkan karier para pegawainya. Komponen biaya pendidikan dan pelatihan pada Radio Dakta meliputi biaya pelatihan dasar, biaya seminar dan biaya latihan kerja dan pencatatan biaya yang dikeluarkan untuk keperluan tersebut dibebankan pada periode akuntansi saat transaksi terjadi. Pelatihan dasar ini dimaksudkan untuk semua pegawai baru yang memiliki tujuan untuk memperkenalkan bisnis perusahaan dan penembangan diri.

Biaya seminar dikeluarkan oleh perusahaan dengan maksud untuk menambah pengetahuan para pegawainya mengenai persoalan yang berhubungan dengan pekerjaan mereka baik yang diadakan di dalam waktu maupun di luar jam kerja. Sedangkan biaya latihan kerja merupakan suatu pendidikan yang harus diadakan pada pegawai khususnya divisi program serta divisi bisnis berupa melatih membaca situasi dan masalah-masalah

yang terjadi di masyarakat demi peningkatan jumlah pendengar setia serta pengoperasian peralatan dan perlengkapan siaran radio baik saat *on air* maupun saat *off air*. Latihan kerja ini lakukan agar dapat meningkatkan kemampuan dan keterampilan para pegawainya sebelum terjun langsung ke lapangan.

Total biaya pendidikan dan pelatihan Radio Dakta pada tahun 2005 adalah sebesar Rp.24.618.368,-, untuk tahun 2006 sebesar Rp.23.383.769,-, sedangkan untuk tahun 2007 adalah Rp.29.025.000,-. Perusahaan telah menggabung pencatat biaya pendidikan dan pelatihan ini pada biaya administrasi dan umum periode berjalan bersamaan dengan biaya perolehan pegawai baru. Jurnal penyesuaian untuk biaya pendidikan dan latihan harus dibuat karena biaya ini termasuk dalam *Human Resource Asset* dalam konsep akuntansi sumber daya manusia, jurnalnya berupa:

Tahun 2005: Dr. Investasi SDM	Rp.24.618.368,-
Cr. Biaya Adm. Dan Umum	Rp.24.618.368,-
Tahun 2006: Dr. Investasi SDM	Rp.23.383.769,-
Cr. Biaya Adm. Dan Umum	Rp.23.383.769,-
Tahun 2007: Dr. Investasi SDM	Rp.29.025.000,-
Cr. Biaya Adm. Dan Umum	Rp.29.025.000,-

4.3. Amortisasi Investasi Sumber Daya Manusia

Biaya sumber daya manusia yang dikapitalisasi menjadi aktiva sumber daya manusia harus diukur besar amortisasinya seperti perlakuan pada aktiva lainnya. Nilai aktiva sumber daya manusia yang diamortisasi menunjukkan besarnya beban periode sekarang yang akan dibandingkan dengan pendapatan sehingga dapat

terlihat laba yang lebih mencerminkan keadaan yang sesungguhnya. Sisa aktiva yang belum diamortisasi tetap dibawa untuk periode berikutnya.

Amortisasi aktiva sumber daya manusia dilakukan setiap akhir periode akuntansi dengan membebankan sebagian aktiva sumber daya manusia ke beban periode sesuai dengan manfaat tiap komponennya per tahun. Biaya perolehan seperti biaya rekrutmen di amortisasi berdasarkan estimasi terbaik dari lamanya pegawai mengabdikan pada perusahaan, sebab diharapkan para pegawai dapat memberikan manfaat bagi perusahaan saat mereka masih bekerja di perusahaan. Sedangkan biaya pendidikan dan pelatihan diamortisasi berdasarkan lamanya manfaat pelatihan yang dapat dinikmati perusahaan. Lamanya seorang pegawai bekerja pada perusahaan sulit untuk diestimasi sehingga biaya perolehan serta biaya pendidikan dan pelatihan diamortisasi dengan periode yang sama.

Perusahaan senantiasa menggunakan kebijakan manajemen dalam evaluasi atas prestasi pegawai sebagai dasar amortisasi⁸⁴. Biaya perolehan dan pelatihan pegawai pada Radio Dakta diharapkan dapat memberikan manfaat selama 3 (tiga) tahun. Penentuan umur manfaat ini didasarkan pada kebijakan perusahaan dalam melakukan evaluasi atas prestasi pegawainya untuk dijadikan pegawai tetap perusahaan. Sedangkan nilai investasi sumber daya manusia tersebut akan diamortisasi dengan metode garis lurus. Hal itu dilakukan dengan pertimbangan kebijakan perusahaan mengenai metode penyusutan serta peraturan akuntansi yang terdapat pada PSAK No.19 (revisi 2007) paragraf 67 yang menyatakan bahwa Metode amortisasi harus mencerminkan pola konsumsi manfaat ekonomis oleh perusahaan. Jika pola tersebut tidak dapat ditentukan secara andal, maka harus

⁸⁴ Amin Widjaja Tunggal, *Akuntansi Sumber Daya Manusia* (Jakarta: Rineka Cipta, 1995) p.89

digunakan metode garis lurus⁸⁵. Berdasarkan peraturan tersebut dapat diketahui bahwa aktiva tidak berwujud dapat diamortisasi dengan menggunakan metode garis lurus, kecuali jika perusahaan dapat menunjukkan bahwa metode sistematis lain lebih cocok. Perhitungan amortisasi untuk tahun 2005, tahun 2006, serta tahun 2007 dapat dilihat dalam Tabel 4.3. sebagai berikut:

Tabel 4.3. Perhitungan Amortisasi Investasi SDM (rupiah)

Deskripsi	Investasi Kotor	Nilai Buku 1-1-200x	Masa Manfaat	Amortisasi	Nilai Buku 31-12-200x
Tahun 2005					
B.Akuisisi	23.304.514	-	3 tahun	7.768.171	15.536.343
B.Pelatihan	24.618.368	-	3 tahun	8.206.123	16.412.245
Total 2005	47.922.882			15.974.294	31.948.588
Tahun 2006					
Investasi tahun 2005	47.922.882	31.948.588	3 tahun	15.974.294	15.974.294
Investasi tahun 2006:					
B.Akuisisi	21.356.569	-	3 tahun	7.118.856	14.237.713
B.Pelatihan	23.383.769	-	3 tahun	7.794.590	15.589.179
Total 2006	92.663.220			30.887.740	45.801.186
Tahun 2007					
Investasi tahun 2005	47.922.882	15.974.294	3 tahun	15.974.294	-
Investasi tahun 2006	44.740.338	29.826.892	3 tahun	14.913.446	14.913.446
Investasi tahun 2007:					
B.Akuisisi	24.351.845	-	3 tahun	8.117.282	16.234.563
B.Pelatihan	29.025.000	-	3 tahun	9.675.000	19.350.000
Total 2006	146.040.065			48.680.022	50.498.009

Sumber: Data diolah peneliti berdasarkan perhitungan serta Laporan Keuangan Radio Dakta Periode 2005-2007

Jurnal penyesuaian untuk pembebanan amortisasi dari investasi sumber daya manusia tahun 2005, tahun 2006, serta tahun 2007 adalah sebagai berikut:

⁸⁵ Ikatan Akuntansi Indonesia, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.19 (Jakarta: Salemba Empat, 1 September 2007)

Tahun 2005: Dr. Amortisasi Investasi SDM	Rp.15.974.294,-
Cr. Penyisihan SDM	Rp.15.974.294,-
Tahun 2006: Dr. Amortisasi Investasi SDM	Rp.30.887.740,-
Cr. Penyisihan SDM	Rp.30.887.740,-
Tahun 2007: Dr. Amortisasi Investasi SDM	Rp.48.680.022,-
Cr. Penyisihan SDM	Rp.48.680.022,-

4.4. Analisis Dampak Perlakuan Biaya SDM terhadap laba Radio Dakta

Laba atau rugi suatu perusahaan dapat terlihat dalam laporan keuangan khususnya laporan laba rugi yang dibuat oleh perusahaan tersebut. Radio Dakta pada tahun 2005 mengalami kerugian dalam usahanya. Keuntungan baru dapat dirasakan perusahaan pada tahun 2006 dan 2007. Jika dihitung rugi usaha Radio Dakta menurut akuntansi konvensional pada tahun 2005 perusahaan mengalami kerugian sebesar Rp.224.076.171,- sedangkan rugi bersihnya Rp.223.766.955,-. Pada tahun 2006 dan 2007 laba usaha yang diperoleh perusahaan dengan perhitungan akuntansi konvensional masing-masing sebesar Rp.55.319.788,- dan Rp.15.641.598,- sedangkan laba bersihnya berjumlah masing-masing Rp.44.428.408,- dan Rp.282.195.374,-.

Laba (rugi) usaha dan laba (rugi) bersih yang akan diperoleh perusahaan bila perhitungannya dibuat menurut akuntansi sumber daya manusia pada tahun 2005 akan menjadi sebesar Rp.192.127.583,- untuk rugi usahanya. Kenaikan atas keuntungan sebesar Rp.55.319.788,- untuk tahun 2006 dan sebesar Rp.20.338.421,- pada tahun 2007 untuk laba. Hal ini dapat dijelaskan dengan perhitungan dalam Tabel 4.4. sebagai berikut:

Tabel 4.4. Perhitungan Penurunan (Penambahan/Kenaikan)
Beban Administrasi dan Umum serta Laba Bersih

No.	Deskripsi	2005	2006	2007
1.	Beban Administrasi dan Umum (Konvensional)	1.377.986.586	1.258.753.092	1.362.190.120
	(-)Penurunan (kapitalisasi Investasi SDM):			
	B.Akuisisi	(23.304.514)	(21.356.569)	(24.351.845)
	B.Pendidikan&Pelatihan	(24.618.368)	(23.383.769)	(29.025.000)
	(+)Penambahan:			
	B. Amortisasi SDM	15.974.294	30.887.740	48.680.022
	Beban Administrasi dan Umum (ASDM)	1.346.037.998	1.244.900.494	1.357.493.297
2.	Laba (rugi) bersih dari Ak.Konvensional	(223.766.955)	44.428.408	282.195.374
	(+)Penurunan (kenaikan):			
	B. Adm.&Umum_bersih	31.948.588	13.852.598	4.696.823
	Laba (rugi) bersih dari Ak.SDM	(191.818.367)	58.281.006	286.892.197

Sumber: Data diolah peneliti berdasarkan perhitungan serta Laporan Laba Rugi Radio Dakta Periode 2005-2007

Kapitalisasi investasi sumber daya manusia berupa biaya akusisi mengalami penurunan pada tahun 2006 dengan selisih sebanyak Rp.1.947.945,- atau 8 % bila dibandingkan dengan jumlah biaya tahun sebelumnya yaitu tahun 2005. Hal serupa terjadi pada biaya pendidikan dan pelatihan yang mengalami penurunan pada tahun 2006 sebesar Rp.1.234.599,- atau 5 % dari biaya tahun sebelumnya yaitu tahun 2005. Penurunan atas biaya tersebut disebabkan sedikitnya pegawai yang diterima oleh perusahaan pada tahun tersebut (2006) dan jumlah pegawai yang cenderung turun dari tahun sebelumnya.

Situasi yang berbeda terjadi pada tahun 2007, dimana kapitalisasi investasi sumber daya manusia berupa biaya akuisisi serta biaya pendidikan dan pelatihan mengalami peningkatan yang cukup besar. Kenaikan biaya yang terjadi adalah Rp.2.995.276,- atau 14 % untuk biaya akuisisi, sedangkan untuk biaya pendidikan dan pelatihan kenaikan atas selisihnya sebesar Rp.5.641.231,- atau 24 % dibandingkan dengan biaya tersebut pada tahun 2006. Investasi sumber daya manusia

yang meningkat ini dikarenakan jumlah pegawai yang diterima oleh perusahaan lebih banyak dibandingkan tahun sebelumnya untuk meningkatkan kegiatan usahanya sehingga banyak pendidikan dan pelatihan yang dilakukan perusahaan pada tahun 2007 demi meningkatkan nama baik perusahaan di mata investor dan masyarakat pada umumnya. Untuk mengetahui besarnya persentase selisih dari biaya akuisisi serta biaya pendidikan dan pelatihan antara taun yang satu dengan tahun yang lain ialah dengan mencari dahulu selisih yang terdapat antara tahun 2005 dengan 2006 (selisih I) seperti biaya akuisisi selisihnya yaitu sebesar Rp.1.947.945,-. Kemudian selisih I biaya akuisisi ini dibagi biaya akuisisi tahun awal selisih yakni tahun 2005 sebesar Rp.23.304.514,- lalu hasil pembagian bilangan tersebut dikalikan 100% maka akan didapat persentase selisih I untuk biaya akuisisi sebesar delapan persen dan perhitungan yang serupa juga dilakukan pada biaya pendidikan dan pelatihan. Sementara itu selisih untuk tahun 2006 dengan 2007 (selisih II) juga menggunakan cara yang sama dimana tahun selisih awalnya ialah tahun 2006. Perhitungan lebih jelas dapat dilihat dalam tabel 4.5. sebagai berikut:

Tabel 4.5. Perhitungan Selisih Biaya Akuisisi, Biaya Pendidikan & Pelatihan

Deskripsi	2005	2006	2007	Selisih I 2005-2006	%	Selisih II 2006-2007	%
Biaya Akuisisi	23.304.514	21.356.569	24.351.845	1.947.945	8	2.995.276	14
Biaya Pendidikan & Pelatihan	24.618.368	23.383.769	29.025.000	1.234.599	5	5.641.231	24

Sumber: Data diolah peneliti berdasarkan perhitungan serta Laporan Laba Rugi Radio Dakta Periode 2005-2007

Dalam analisa ini peneliti mengasumsikan nilai-nilai lain dalam laporan keuangan tetap dengan tujuan untuk memudahkan perhitungan sehingga dapat terlihat dengan jelas perbedaan perlakuan atas biaya sumber daya manusia jika perusahaan menerapkan biaya dari segi disiplin ilmu akuntansi sumber daya manusia. Laporan laba rugi yang pencatatannya oleh perusahaan menggunakan

metode akuntansi konvensional, telah diringkas peneliti dapat dilihat perbedaannya dengan perhitungan kembali laporan laba rugi dengan akuntansi sumber daya manusia oleh peneliti yang didasarkan pada laporan laba rugi yang ada di perusahaan yang dapat dilihat pada tabel 4.5. dan tabel 4.6. sebagai berikut:

Tabel 4.6. Laporan Laba Rugi Konvensional
PT. Radio Nada Komunikasi Utama (Radio Dakta)
Per 31 Desember 2005, 2006, dan 2007 (rupiah)

Deskripsi	2005	2006	2007
Pendapatan	1.166.609.815	1.327.980.580	1.416.471.784
Biaya Operasional:			
Biaya Adm. & Umum	1.377.986.586	1.258.753.092	1.362.190.120
Biaya Penjualan	12.699.400	13.907.700	38.640.066
Total Biaya Operasional	1.390.685.986	1.272.660.792	1.400.830.186
Laba (Rugi) Usaha	(224.076.171)	55.319.788	15.641.598
Pendapatan dan Biaya Lain-lain:			
Pendapatan Lain-lain	32.865.110	11.616.783	322.483.974
Biaya Lain-lain	32.555.894	22.508.163	55.930.198
Total Pendapatan dan Biaya Lain-lain	309.216	(10.891.380)	266.553.776
Laba (Rugi) Bersih	<u>(223.766.955)</u>	<u>44.428.408</u>	<u>282.195.374</u>

Sumber: Data diolah peneliti berdasarkan perhitungan serta Laporan Laba Rugi Radio Dakta Periode 2005-2007

Tabel 4.7. Laporan Laba Rugi ASDM
PT. Radio Nada Komunikasi Utama (Radio Dakta)
Per 31 Desember 2005, 2006, dan 2007 (rupiah)

Deskripsi	2005	2006	2007
Pendapatan	1.166.609.815	1.327.980.580	1.416.471.784
Biaya Operasional:			
Biaya Adm. & Umum	1.346.037.998	1.244.900.494	1.357.493.297
Biaya Penjualan	12.699.400	13.907.700	38.640.066
Total Biaya Operasional	1.358.737.398	1.258.808.194	1.396.133.363
Laba (Rugi) Usaha	(192.127.583)	69.172.386	20.338.421
Pendapatan dan Biaya Lain-lain:			
Pendapatan Lain-lain	32.865.110	11.616.783	322.483.974
Biaya Lain-lain	32.555.894	22.508.163	55.930.198
Total Pendapatan dan Biaya Lain-lain	309.216	(10.891.380)	266.553.776
Laba (Rugi) Bersih	<u>(191.818.367)</u>	<u>58.281.006</u>	<u>286.892.197</u>

Sumber: Data diolah peneliti berdasarkan perhitungan serta Laporan Laba Rugi Radio Dakta Periode 2005-2007

Perbedaan dalam laba dan rugi pada tahun 2005 dan 2006-2007 disebabkan Radio Dakta pada awal tahun 2005 tepatnya bulan Februari yaitu dengan menajamkan format siaran menjadi sebuah radio informasi Bekasi. Perubahan format ini menyebabkan perusahaan membutuhkan biaya yang lebih banyak dari sebelumnya. Biaya yang sebelumnya tidak terlalu banyak dikeluarkan seperti biaya untuk mencari berita dan penambahan jumlah pegawai merupakan beberapa penyebab perusahaan mengalami kerugian dan butuh waktu untuk beradaptasi dengan format baru tersebut. Bila hal tersebut teratasi maka prospek pendapatan akan meningkat menjadi lebih baik, karena akan banyak pelanggan memasang iklan di radio ini. Iklan yang merupakan jantung dari perusahaan media massa sangat dibutuhkan untuk dapat bertahan di makin beratnya persaingan. Perubahan yang telah dilakukan oleh perusahaan nampaknya telah berdampak pada rugi laba perusahaan mengalami perubahan yang menuju rugi laba yang lebih baik dari tahun ke tahun.

Perlakuan yang berbeda untuk sebagian biaya sumber daya manusia dalam akuntansi sumber daya manusia mengakibatkan terjadinya perubahan pada rugi laba usaha perusahaan. Konsep akuntansi yang diterapkan oleh perusahaan adalah akuntansi konvensional, sehingga selisih rugi laba usaha yang akan terjadi bila akuntansi sumber daya manusia diterapkan pada tahun 2005, 2006, dan 2007 masing-masing sebesar Rp.31.948.588,-; Rp.13.852.598,- dan Rp.4.696.823,-. Persentase penurunan rugi usaha pada tahun 2005 adalah sebesar 14,25% yang merupakan hasil pembulatan angka dibelakang koma dari perhitungan selisih pengurangan rugi usaha akuntansi konvensional sebesar Rp.224.076171,- dengan rugi usaha berdasarkan akuntansi sumber daya manusia sebesar Rp.192.127.583,-

kemudian hasil pengurangan tersebut (Rp.31.948.588,-) dibagi rugi usaha sebelum diterapkan akuntansi sumber daya manusia atau rugi usaha berdasarkan akuntansi konvensional lalu dikalikan 100%, maka akan didapat persentase selisih rugi usaha pada tahun 2005 sebesar 14,26%. Sementara untuk persentase laba usaha untuk tahun 2006 dan 2007, perhitungan yang serupa dengan perhitungan yang dilakukan untuk menghitung rugi usaha tahun 2005. Hasil perhitungan yang didapat untuk persentase laba usaha tahun 2006 dan 2007 masing-masing sebesar 25,04% untuk tahun 2006 dan 30,03% untuk tahun 2007. Penurunan atas rugi usaha yang cukup besar dikarenakan kenaikan atas biaya administrasi dan umum relatif stabil sedangkan amortisasi atas investasi sumber daya manusia yang baru dilakukan pada tahun 2005 ini tidak terlalu besar karena amortisasi hanya berasal dari tahun itu saja. Selisih penurunan rugi usaha dan kenaikan laba usaha pada perusahaan yang telah dijelaskan sebelumnya dapat terlihat dari perhitungan dalam Tabel 4.8. sebagai berikut:

Tabel 4.8. Perhitungan Selisih Penurunan Rugi Usaha dan Kenaikan Laba Usaha

Deskripsi	Rugi Usaha Tahun 2005	Laba Usaha Tahun 2006	Laba Usaha Tahun 2007
Akuntansi Konvensional	224.076.171	55.319.788	15.641.598
Akuntansi Sumber Daya Manusia	192.127.583	69.172.386	20.338.421
Selisih Rugi Laba Usaha	31.948.588	13.852.598	4.696.823
(%) Penurunan Rugi Usaha dan Kenaikan Laba Usaha	14,26 %	25,04 %	30,03 %

Sumber: Data diolah peneliti berdasarkan perhitungan serta Laporan Laba Rugi Radio Dakta Periode 2005-2007

Hal yang berbeda terjadi pada tahun 2006, karena kenaikan laba usaha terjadi karena terjadi peningkatan secara umum laporan keuangan yang sebelumnya mengalami kerugian yang cukup besar sedangkan pada tahun 2006 perusahaan mengalami laba walaupun tidak terlalu banyak. Perbedaan selisih antara rugi tahun

2005 dengan laba tahun 2006 mengakibatkan peningkatan yang cukup berarti atas laba usaha bila perusahaan menerapkan akuntansi sumber daya manusia. Pada tahun 2007, kenaikan atas laba usaha perusahaan menunjukkan angka yang tidak terlalu besar karena pada tahun ini akumulasi amortisasi atas investasi sumber daya manusia untuk tiga tahun terakhir dibebankan dalam laporan keuangan tahun 2007.

Berdasarkan penjelasan dan perhitungan yang telah dipaparkan sebelumnya dapat diketahui bahwa perusahaan yang diteliti yaitu Radio Dakta 107 FM memperlakukan biaya atas sumber daya manusianya sebagai biaya tahun berjalan sesuai dengan penerapan konsep akuntansi konvensional dan bukan dengan konsep akuntansi sumber daya manusia. Penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti dan peneliti sebelumnya dapat disimpulkan bahwa walaupun dampak dari akuntansi sumber daya manusia tidak terlalu material, namun apabila akuntansi sumber daya manusia diterapkan pada perusahaan maka penerapannya akan sangat bermanfaat dalam pengambilan keputusan atas sumber daya manusia oleh para manajer di masa yang akan datang. Selain hal tersebut laporan keuangan yang disajikan berdasarkan akuntansi sumber daya manusia akan lebih mencerminkan keadaan yang sebenarnya dalam perusahaan.

C. Keterbatasan Studi

Beberapa hambatan dan keterbatasan dalam proses pengerjaan penelitian ini dialami peneliti. Hal ini menyebabkan hasil penelitian ini tidak sepenuhnya mencapai tingkat kebenaran yang mutlak. Adapun keterbatasan dalam penelitian ini adalah objek penelitian yang terfokus hanya pada satu perusahaan saja dan data yang diolah peneliti dalam penelitian ini hanya data perusahaan periode 2005 hingga 2007 atau dengan kata lain hanya ada perbandingan tiga tahun saja. Selain

itu analisis perbandingan yang dilakukan peneliti merupakan analisis sederhana yang hanya melihat seberapa besar persentase perbedaan laba usaha perusahaan sebelum dan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia. Keterbatasan-keterbatasan di atas dikarenakan peneliti masih dalam proses pembelajaran tentang hal baru tersebut sehingga menjadikan data yang sudah diolah hanya berupa deskripsi atau gambaran kenaikan laba usaha secara garis besar sehingga tidak dapat sepenuhnya mencerminkan keadaan yang tentunya berbeda pada tiap perusahaan yang ada, tergantung jenis perusahaan dan kebijakan yang diambil oleh masing-masing perusahaan tersebut.

Informasi terbatas yang diberikan oleh perusahaan dan sempitnya waktu peneliti dalam mempelajari penerapan akuntansi untuk biaya sumber daya manusia yang terdapat dalam akuntansi konvensional maupun akuntansi sumber daya manusia merupakan hal utama yang menjadi kendala dalam penelitian ini. Peneliti tidak diperkenankan untuk mengetahui secara terperinci mengenai hal-hal teknis yang dilakukan perusahaan di lapangan, seperti klasifikasi biaya gaji yang merupakan komponen dari biaya sumber daya manusia dikarenakan hal tersebut merupakan rahasia perusahaan yang tidak dapat diperlihatkan baik kepada beberapa pihak intern maupun pihak ekstern perusahaan. Oleh sebab itu informasi yang disajikan dalam penelitian ini berupa estimasi-estimasi dan jumlah keseluruhan saja.

BAB V

KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN SARAN

A. Kesimpulan

Manusia merupakan sumber daya penting dan menentukan dalam perkembangan teknologi, sosial budaya dan pertumbuhan ekonomi suatu negara. Sejalan dengan hal tersebut terjadi peningkatan atas peran manusia dalam organisasi yaitu dari hanya sekedar alat bantu dalam proses produksi menjadi suatu *asset* dalam perusahaan. Akuntansi sumber daya manusia didefinisikan sebagai proses untuk mengidentifikasi nilai sumber daya manusia, kemudian berusaha untuk mengukur dan memperkirakan biaya serta nilainya bagi perusahaan dan melaporkan hasil pengukuran tersebut dalam laporan keuangan sebagai suatu informasi yang berguna bagi pemakai laporan keuangan dalam pengambilan keputusan.

Akuntansi sumber daya manusia merupakan konsep baru dalam ilmu akuntansi yang berpusat pada pengakuan pegawai (sumber daya manusia dalam perusahaan) sebagai suatu *asset*, karena kemampuannya untuk memberikan manfaat pada masa yang akan datang. Manusia sebagai *asset* perusahaan akan dikelompokkan dalam *intangible assets* aktiva tetap tak berwujud yang dinamakan sebagai investasi sumber daya manusia. Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan peneliti di PT. Radio Komunikasi Utama (Radio Dakta 107 FM), maka dapat disimpulkan bahwa perusahaan ini masih menerapkan sistem akuntansi konvensional dimana semua pengeluaran atas sumber daya manusia dibebankan pada periode berjalan.

Metode pengukuran dengan model biaya historis merupakan metode pengukuran yang paling tepat bila perusahaan (Radio Dakta 107 FM) akan

menerapkan konsep akuntansi sumber daya manusia dalam perusahaan ini. Hal tersebut dikarenakan metode pengukuran ini merupakan metode yang paling mendekati akuntansi konvensional yang sekarang masih diterapkan pada Radio Dakta 107 FM. Metode ini mengkapitalisasi biaya sumber daya manusia yang termasuk dalam investasi sumber daya manusia sesuai dengan masa manfaatnya. Investasi ini harus diamortisasi dengan metode garis lurus sesuai dengan metode penyusutan yang diterapkan oleh Radio Dakta 107 FM dimana lamanya waktu amortisasi ditentukan oleh kebijakan perusahaan.

Penerapan akuntansi sumber daya manusia dalam Radio Dakta 107 FM akan membawa dampak peningkatan terhadap laba usaha perusahaan menjadi lebih besar dibandingkan menurut penerapan akuntansi konvensional, walaupun tidak terlalu material. Selain itu, para pemakai laporan keuangan terutama pihak manajemen akan terbantu dengan tersedianya informasi sumber daya manusia. Pihak manajemen akan dapat mengelola sumber daya manusia lebih baik dan dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan yang lebih optimal sehubungan dengan sumber daya manusia yang ada dalam perusahaan.

B. Implikasi

Pada saat penelitian ini berlangsung, PT. Radio Komunikasi Utama (Radio Dakta 107 FM) memperlakukan seluruh biaya atas sumber daya manusia sebagai beban periode yang bersangkutan. Jika perusahaan akan menerapkan konsep akuntansi sumber daya manusia pada laporan keuangannya, maka semua biaya untuk mengakuisisi sumber daya manusia serta biaya pendidikan dan pelatihan sumber daya manusia dikapitalisir sebagai investasi selama perkiraan masa manfaatnya, dimana pembebanannya pada periode berjalan melalui amortisasi.

Pengaruh akuntansi sumber daya manusia terhadap laporan keuangan PT. Radio Komunikasi Utama (Radio Dakta 107 FM) akan meningkatkan laba bersih menjadi lebih baik dibandingkan jika menggunakan akuntansi konvensional.

C. Saran

Laporan keuangan yang dibuat oleh suatu perusahaan seharusnya mencerminkan keadaan perusahaan yang sebenarnya baik keadaan dari akun riil maupun akun nominal yang ada dalam perusahaan. Manusia sebagai salah satu *asset* yang berharga bagi perusahaan, pada kenyataannya proses pencatatan atas seluruh pengeluaran untuk biaya manusia sebagai sumber daya perusahaan pada beberapa perusahaan sering kali diperlakukan sebagai beban periode berjalan saja. Pencatatan tersebut yang menyebabkan laporan keuangan tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya dari suatu perusahaan.

Berdasarkan beberapa literatur yang peneliti pelajari mengenai pengeluaran biaya atas sumber daya manusia ini yaitu akuntansi sumber daya manusia, peneliti menyarankan kepada perusahaan untuk memisahkan pengeluaran atas sumber daya manusia ke dalam akun harta dan beban. Selain itu, peneliti juga menyarankan kepada perusahaan agar lebih meningkatkan kesejahteraan pegawainya agar jumlah pegawai tetapnya lebih banyak dibandingkan pegawai kontraknya sebab kesejahteraan manusia dalam perusahaan merupakan sumber daya utama yang menjadi salah satu tolak ukur keberhasilan perusahaan sebab bila kesejahteraan telah memadai maka pegawai akan bekerja lebih maksimal sehingga otomatis pendapatan dan laba usaha perusahaan akan meningkat secara perlahan-lahan. Beberapa biaya yang dikeluarkan untuk keperluan sumber daya manusia yang memiliki manfaat lebih dari satu tahun seperti biaya penerimaan dan biaya

pengembangan pegawai, sebaiknya dimasukkan dalam golongan akun rill khususnya harta perusahaan. Sebagian biaya sumber daya manusia lainnya yang dikonsumsi pada tahun berjalan seperti biaya gaji pegawai dapat dikategorikan sebagai beban dalam kelompok akun nominal. Walaupun dampak dari akuntansi sumber daya manusia tidak terlalu material, namun penerapannya akan bermanfaat dalam pengambilan keputusan atas sumber daya manusia oleh para manajer dan secara perlahan-lahan akan memberikan manfaat lainnya di masa datang.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad, Kamaruddin. *Akuntansi Manajemen; Dasar-dasar Konsep Biaya dan Pengambilan Keputusan*. 2007. Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Arikunto, Suharsimi. *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktek*. 2002. Jakarta: Rineka Cipta.
- Belkaoui, Ahmed Riahi. *Teori Akuntansi: Buku Satu*. 2006. Jakarta: Salemba Empat.
- Broto, S. Hadi. *Dasar Akuntansi*. 1996. Jakarta: LP3E.
- Burgstahler dan Dichev. *Penelitian tentang Laba*. 1997.
- Carl S. Warren, James M. Reeve, dan Philip E. Fess. *Pengantar Akuntansi Edisi 21*. 2005. Jakarta: Salemba Empat .
- Charles T. Horngren, Gary L. Sundem, dan John A. Elliot. *Pengantar Akuntansi Keuangan Jilid I Edisi 6*. 1998. Jakarta: Erlangga.
- Charles T. Horngren, George Foster dan Srikant M. Datar, *Akuntansi Biaya: Penekanan Manajerial. Jilid 1, Edisi 8*. 1994. Jakarta: Salemba Empat.
- Dyckman, Dukes, dan Davis. *Akuntansi Intermediate; Edisi Ketiga Jilid 2*. 2000. Jakarta: Erlangga.
- Hasibuan, Malayu S. P. *Manajemen Sumber Daya Manusia, Edisi Revisi*. 2002. Jakarta: Bumi Aksara.
- Harahap, Sofyan Syafri. *Akuntansi Aktiva Tetap*. 1999. Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Harahap, Sofyan Syafri. *Teori Akuntansi, Edisi Revisi 9*. 2007. Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Ikatan Akuntansi Indonesia. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan, Edisi 1 September 2007*. 2007. Jakarta: Salemba Empat.
- Ikhsan, Arfan. *Akuntansi Sumber Daya Manusia: Suatu Tinjauan Penilaian Modal Manusia*. 2008. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Ikhsan, Arfan dan Muhammad Ishak, *Akuntansi Keperilakuan*. 2005. Jakarta: Salemba Empat.
- Lumbantoruan, Sophar. *Akuntansi Pajak*. 1996. Jakarta: Grasindo.
- Lili M. Sadeli, *Dasar-Dasar Akuntansi*. 2006. Jakarta: Bumi Aksara.

- Niswonger, C. R. *Prinsip-Prinsip Akuntansi*. 1996. Jakarta: Erlangga.
- Novilya. “*Analisa Dampak Akuntansi Sumber Daya Manusia pada Rasio Keuangan*”. Skripsi Sarjana Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta, 1997.
- Salim, Peter dan Yenny Salim. *Kamus Bahasa Indonesia Kontemporer Edisi 2*. 1995. Jakarta: Modern English Press.
- Sartono, Agus. *Manajemen Keuangan Teori dan Aplikasi*. 1997. Yogyakarta: BPFE.
- Smith, Jay M. dan K. Fred Skousen. *Akuntansi Intermediate; Volume Komprensif Jilid I*. 1992. Jakarta: Erlangga.
- Smith, Jay M. dan K. Fred Skousen. *Akuntansi Intermediate; Volume Komprensif Jilid II*. 2000. Jakarta: Erlangga.
- Sudarmanto, R. Gunawan. “*Dampak Pengakuan Biaya Sumber Daya Manusia Terhadap Laba (Studi Kasus Pada Perusahaan Industri Di Bandar Lampung)*”. JMK, Vol. 3 No. 1, Maret 2005.
- Suit, Jusuf. *Aspek Sikap Mental dalam Manajemen Sumber Daya Manusia*. 1996. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Sugiri, Slamet. *Akuntansi Pengantar 2*. 2002. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Tagor, Evita Marjanty. “*Dampak Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Terhadap Laporan Keuangan Perusahaan X*”. Tesis Pasca Sarjana Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta, 1997.
- Tunggal, Amin Widjaja. *Akuntansi Sumber Daya Manusia*. 1995. Jakarta: Rineka Cipta.
- Wirartha, I Made. *Pedoman Penulisan Usulan Penelitian, Skripsi, dan Tesis*. 2006. Yogyakarta: Andi Offset.
- Witjaksono, Armanto. *Akuntansi Biaya*. 2006. Yogyakarta: Graha Ilmu.

RIWAYAT HIDUP



Rakhma Putri, lahir di Jakarta tanggal 3 Januari 1987. Peneliti merupakan anak kedua dari tiga bersaudara putri pasangan M. Rusli dan Rachmadatun yang bertempat tinggal di Taman Wisma Asri D14/143, Bekasi Utara. Pendidikan formal yang ditempuh peneliti dimulai pada tahun 1992 di SDN Teluk Pucung Asri, kemudian peneliti melanjutkan pendidikan menengah pertama di SMPN 3 Bekasi dan pada tahun 2001 melanjutkan pendidikan menengah atas di SMA KORPRI Bekasi. Peneliti diterima di Universitas Negeri Jakarta (UNJ) pada tahun 2004 melalui jalur Seleksi Penerimaan Mahasiswa Baru (SPMB) di Fakultas Ekonomi dengan konsentrasi Pendidikan Akuntansi. Beberapa kali pernah menjadi anggota dari organisasi kampus saat menempuh pendidikan di perguruan tinggi seperti Himpunan Mahasiswa Jurusan (HMJ) Akuntansi dan Badan Semi Otonom (BSO) Al-Iqtishodi. Pengalaman mengajar akuntansi biaya di SMKN 48 Jakarta saat PPL dan praktek kerja lapangan (PKL) di Kantor Pelayanan Pajak Bekasi.