

**PENGUKURAN SUMBER DAYA MANUSIA SEBAGAI ASET  
PERUSAHAAN DENGAN MENGGUNAKAN METODE REPLACEMENT  
COST**

Anthonius

Tan Ming Kuang

Dosen Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi-Univ. Kristen Maranatha  
(Jl. Prof. Drg. Suria Sumantri no.65, Bandung)

## **Abstrak**

*Sumber daya manusia memenuhi definisi aset. Suatu aset dapat masuk ke dalam laporan keuangan salah satu syaratnya adalah keterukuran. Pengukuran sumber daya manusia penting dilaporkan dalam laporan keuangan khususnya neraca untuk pengambilan keputusan ekonomik dan sosial. Tulisan ini ditujukan untuk mendeskripsikan pengukuran aset sumber daya manusia menggunakan metode replacement cost. Metode replacement cost diaplikasikan pada organisasi PERSIB yang bergerak di bidang olahraga sepakbola. Dalam tulisan ini, penulis menemukan bahwa banyak perusahaan kesulitan untuk menentukan besarnya nilai ekonomik pada sumber daya manusianya. Karenanya, dilakukan pengukuran aset sumber daya manusia berdasarkan metode replacement cost. Penulis juga menemukan beberapa kelemahan diantaranya kemungkinan perusahaan mempunyai pemain sepak bola yang dirasa lebih besar daripada penggantinya yang relevan dan kemungkinan tidak ada pengganti yang sepadan bagi suatu aset yang berupa manusia. Hasil pengukuran juga dapat dipakai oleh perusahaan untuk dasar pengambilan keputusan dan sebagai dasar penetapan biaya pengganti yang wajar untuk aset sumber daya manusianya. Hasil pengukuran juga dapat dipakai oleh perusahaan untuk menyajikan aset sumber daya manusianya di dalam laporan keuangan khususnya neraca*

*Kata kunci: aset sumber daya manusia, replacement cost, pengukuran*

## **Pendahuluan**

Perkembangan akuntansi saat ini telah mengalami kemajuan yang cukup pesat, saat ini akuntansi dituntut untuk lebih memberikan kontribusi yang positif terhadap para pemakai dan penggunanya.

Pihak-pihak yang berkepentingan diantaranya investor dan kreditor menggunakan akuntansi sebagai sumber informasi utama untuk pengambilan keputusan mereka. Karena itu, agar kepentingan mereka bisa terpenuhi, informasi yang disajikan dalam laporan keuangan harus mencakup penjabaran yang lengkap.

Dengan demikian, investor dan kreditor dapat mengandalkan laporan keuangan untuk pengambilan keputusan mereka.

Aset merupakan salah satu elemen dalam laporan keuangan tepatnya neraca. IASB mendefinisikan aset dalam kerangka konseptualnya sebagai berikut:

*Asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity*

Sumber daya manusia (*Human resource*) merupakan aset penting yang harus dimiliki dan diperhatikan oleh manajemen. *Human Resource* adalah elemen yang pasti ada dalam suatu organisasi. Perusahaan tidak dapat memaksimalkan produktivitas dan laba tanpa adanya sumber daya manusia yang kompeten dan berdedikasi terhadap tujuan perusahaan.

Adanya gagasan baru di bidang akuntansi yaitu *Human Resource Accounting* (HRA) yang dicetuskan oleh Likert (1967) bahwa keputusan yang diambil oleh investor dan kreditor kadang-kadang keliru sebab mengabaikan salah satu faktor yang penting yaitu sumber daya manusia.

Saat ini, informasi akuntansi konvensional belum mengungkapkan sumber daya manusia. Tujuan menyajikan sumber daya manusia adalah untuk mengidentifikasi perubahan nilai sumber daya manusia dengan demikian dapat diketahui sumber daya manusia di perusahaan itu mengalami peningkatan atau penurunan nilai pada periode tertentu.

Menurut Byars dan Rue (1997), *Human resource* dalam suatu organisasi menggambarkan suatu investasi terbesar. Likert juga berpendapat bahwa Pengeluaran yang berkaitan dengan sumber daya manusia lebih tepat dianggap sebagai investasi SDM. Sebab pengeluaran terdiri atas biaya untuk menarik, memilih, melatih, mengembangkan dan mendayagunakan sumber daya manusia merupakan pengeluaran untuk pembentukan *human capital*. Pengeluaran tersebut seharusnya dikapitalisasi agar manfaatnya dapat diukur.

Seringkali biaya sumber daya manusia itu diperlakukan oleh perusahaan sebagai biaya saat terjadinya. Hal tersebut menimbulkan pertentangan atas kegagalan prinsip akuntansi memberikan informasi yang relevan bagi investor dan manajemen. Seorang ahli jiwa sosial Amerika Serikat yang bernama Rensis Likert dan pihak-pihak lain yang sependapat menyatakan keberatannya (1960an) bahwa kegagalan akuntansi untuk mengakui *human resource* secara tepat telah menimbulkan kesimpulan yang tidak akurat dan hal ini mempengaruhi laba perusahaan untuk jangka panjang, efektifitas manajemen, dan motivasi karyawan atau tenaga kerja. Setelah itu, muncul beberapa perdebatan dan keberatan terhadap prinsip akuntansi yang dianggap gagal dalam menyediakan informasi yang relevan bagi pengambilan keputusan. Pernyataan keberatan kemudian muncul dari *participative school of management* dan mendapat dukungan dari Likert yang menyebutkan bahwa pernyataan keberatan yang diajukan sekolah-sekolah manajemen tersebut didukung pula teori dalam buku-buku teks manajemen.

Likert menyatakan bahwa pada saat manajer berusaha untuk menurunkan biaya produksi, umumnya perusahaan mengurangi jumlah personel, menambah supervisi, membatasi hak tenaga kerja dan menurunkan manfaat yang seharusnya diterima oleh karyawan. Laba akan meningkat untuk jangka pendek karena adanya pemotongan biaya dan peningkatan produktivitas. Meskipun demikian, menurut *Participative School of management* hal tersebut akan mendatangkan dampak yang kurang menguntungkan bagi perusahaan dalam jangka panjang.

Dari uraian diatas, penting untuk mengukur dan menyajikan *human resources* dalam statement keuangan. Teori elemen statemen keuangan tidak terbatas pada penalaran tentang pendefinisian tetapi meliputi pula penalaran tentang pengukuran, penilaian, pengakuan, penyajian, dan pengungkapan. Dalam lingkup perusahaan, akuntansi dapat didefinisikan sebagai:

Proses pengindentifikasian, pengukuran, dan penyajian suatu objek pelaporan keuangan dengan cara tertentu untuk menyediakan informasi relevan kepada pihak yang berkepentingan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan ekonomik

Dari uraian diatas pengukuran diperlukan untuk menyajikan/memberikan informasi kepada pihak yang berkepentingan. Dalam Pengukuran sumber daya manusia, ada empat metode yang dapat dipakai yaitu *historical cost*, *Replacement cost*, metode kompensasi, dan metode *unpurchaced goodwill*.

Pada pengukuran dalam penulisan ini, penulis menggunakan metode *replacement cost*, karena keuntungan utama metode kos ini yaitu metode merupakan suatu pengganti yang baik bagi nilai ekonomi aset dalam arti pertimbangan pasar adalah pencapaian suatu bilangan akhir. Suatu bilangan akhir tersebut umumnya dimaksudkan pula secara konseptual menjadi ekuivalen dengan suatu pengertian tentang nilai ekonomi sekarang. Selain itu metode pengukuran ini juga didasarkan atas dasar kos dan komponen-komponen nilainya berdasarkan tafsiran.

Penulis juga memilih objek yang akan dipakai untuk contoh perhitungan aset sumber daya manusia dengan metode *replacement cost* yaitu pemain bola pada organisasi PERSIB, karena aset terbesar entitas ini adalah aset SDM-nya yaitu pemain sepak bola.

## **Pembahasan**

### **Definisi Aset**

Menurut IASB definisi *asset* adalah sebagai berikut:

*Asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity*

Dari definisi diatas, dapat diperoleh ciri-ciri aset:

1. Manfaat ekonomi di masa datang  
Manfaat tersebut terukur dan dapat dikaitkan dengan kemampuannya untuk mendatangkan pendapatan atau aliran kas masa datang
2. Dikuasai perusahaan  
Tidak harus dimiliki tapi harus dikuasai dalam arti entitas memiliki kemampuan untuk mendapatkan, memelihara, menahan, dan menggunakan manfaat ekonomik dan mencegah akses pihak lain terhadap manfaat tersebut.
3. Timbul akibat terjadinya transaksi masa lalu

Aset dapat masuk dalam Laporan Keuangan jika:

- a. Memenuhi definisi
- b. Dapat diukur/dinilai
- c. Relevan (dapat bermanfaat bagi pemakai informasi) dan andal (ketika diukur aset tersebut memang dapat diandalkan)

## **Pengukuran**

Yang dimaksud dengan pengukuran bukan merupakan pengukuran awal saat terjadi transaksi. Saat pengukuran awal (saat aset diakuisisi atau liabilitas muncul), entitas tetap menggunakan dasar kos pada saat terjadinya transaksi. Pengukuran yang dimaksud disini adalah penentuan nilai rupiah aset saat disajikan di dalam laporan keuangan atau dengan kata lain nilai rupiah aset saat tanggal neraca. Beberapa dasar pengukuran menurut IAI (yang diadopsi dari IASB) dalam Kerangka Dasar Penyusunan Dan Penyajian Laporan Keuangan adalah: (1) Biaya Historis, (2) Biaya Kini (*current cost*), (3) Nilai realisasi/penyelesaian (*realizable/settlement value*), (4) Nilai sekarang (*present value*). Dalam tulisan ini penulis menggunakan metoda *replacement cost* untuk mengukur aset SDM.

## **Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia (*Human Resource Accounting*)**

Human Resource Accounting (HRA) adalah pencatatan manajemen dan pelaporan *personnel cost* (Cashin dan Polimeni, 1981). Sedangkan menurut *Accounting Association Committee In Human Resource Accounting*, HRA adalah proses pengidentifikasian dan pengukuran data mengenai sumber daya manusia dan pengkomunikasian informasi ini terhadap pihak-pihak yang berkepentingan. Dari definisi ini terkandung tiga pengertian HRA, yaitu:

- Identifikasi nilai-nilai sumber daya manusia
- Pengukuran kos dan nilai bagi organisasi itu
- Penyelidikan mengenai dampak kognitif dalam perilaku sebagai akibat dari informasi itu

Menurut Flamholtz (1968), HRA itu berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu organisasi. Hal ini menyangkut biaya-biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk merekrut, memilih, memperkerjakan, melatih dan mengembangkan aset SDM, serta berhubungan dengan pengukuran nilai ekonomis dari pekerja atau pegawai suatu organisasi atau perusahaan.

## **Informasi Yang Disajikan Akuntansi**

Adanya gagasan baru di bidang akuntansi yaitu *Human Resource Accounting* (HRA) yang dicetuskan oleh Likert bahwa keputusan yang diambil oleh investor dan kreditor kadang-kadang keliru sebab mengabaikan salah satu faktor yang penting yaitu sumber daya manusia.

Informasi akuntansi konvensional belum mengungkapkan sumber daya manusia. Tujuan menyajikan sumber daya manusia adalah untuk mengidentifikasi perubahan nilai sumber daya manusia dengan demikian dapat diketahui sumber

daya manusia di perusahaan itu mengalami peningkatan atau penurunan nilai pada periode tertentu.

Pengeluaran yang berkaitan dengan sumber daya manusia lebih tepat dianggap sebagai investasi SDM. Sebab pengeluaran terdiri dari kos untuk menarik, memilih, melatih, mengembangkan dan mendayagunakan sumber daya manusia merupakan pengeluaran untuk pembentukan *human capital*. Pengeluaran tersebut seharusnya dikapitalisasi agar manfaatnya dapat diukur.

Data yang diukur dan dicatat, dan dilaporkan adalah data mengenai pengeluaran untuk sumber daya manusia dalam organisasi. Serta mengukur hasil yang diharapkan diperoleh pada masa mendatang dari berbagai investasi. Tiga hal penting yang terdapat pada akuntansi sumber daya manusia, yaitu: (Belkoui, 1981)

- Mengkapitalisasi kos sumber daya manusia secara konseptual lebih dibenarkan daripada menganggapnya sebagai beban.
- Informasi sumber daya manusia memungkinkan lebih relevannya keputusan yang diambil pihak intern atau ekstern perusahaan.
- Manusia merupakan sumber daya yang bernilai dan merupakan bagian integral dari sumber daya perusahaan.

### **Sejarah Perkembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Akuntansi sumber daya manusia atau HRA merupakan cabang baru dari akuntansi managerial atau akuntansi kos. hal itu ditekankan pada penerapan konsep dan prosedur akuntansi untuk personnel (Cashin dan Polimeni, 1981). Publikasi yang dilakukan oleh perusahaan dan adanya iklan melalui media televisi sering menyatakan bahwa "*our employees are our important asset*". Dikatakan bahwa karyawan sebagai sumber daya perusahaan merupakan aset yang penting bagi perusahaan. Namun pada kenyataannya, sebagian besar perusahaan tidak menetapkan secara aktual dan pasti nilai dari aset SDM, dan bagian akuntansi yang mereka miliki tidak banyak membantu dalam hal ini. Disisi lain timbul suatu keyakinan untuk mengakui keberadaan akuntansi sumber daya manusia, dan pengakuan tersebut dari beberapa akuntan senior. Pada tahun 1922, Paton menyebutkan:

“ in the business enterprise, a well organized and loyal personel may be a more important ‘asset’ than a stock merchandise... at present there seem to be no way of measuring such factor in term of dollar... but let us, accordingly, admit the serious limitation of the konvensional balance sheet as a statement of financial conditing”

Pernyataan ini semakin memperkuat konsep untuk mengakui *human resource* sebagai suatu aset dan mendorong timbulnya penelitian-penelitian yang berhubungan dengan *human resource*.

Sejak tahun 1960-an, suatu badan yang berkembang untuk riset, percobaan, dan teori di Amerika Serikat telah mengembangkan metode-metode akuntansi untuk aset manusia suatu organisasi. Riset ini merupakan pengakuan yang lebih besar bahwa *human aset* dan *human capital* memainkan peranan yang lebih besar dalam ekonomi sekarang dari pada dimasa lalu.

Sesuai dengan GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) kos sumber daya manusia itu diperlakukan sebagai biaya pada saat terjadinya. Hal tersebut menimbulkan pertentangan atas kegagalan prinsip akuntansi memberikan

informasi yang relevan bagi investor dan manajemen. Seorang ahli jiwa sosial Amerika Serikat yang bernama Rensis Likert dan pihak-pihak lain yang sepaham menyatakan keberatannya (1960an) bahwa kegagalan akuntansi untuk mengakui *human resource* secara tepat telah menimbulkan kesimpulan yang tidak akurat dan hal ini memengaruhi laba perusahaan untuk jangka panjang, efektifitas manajemen, dan motivasi karyawan atau tenaga kerja. Setelah itu, muncul beberapa perdebatan dan keberatan terhadap prinsip akuntansi yang dianggap gagal dalam menyediakan informasi yang relevan bagi *decision makers*. Pernyataan keberatan kemudian muncul dari *participatif school of management* dan mendapat dukungan dari Likert yang menyebutkan bahwa pernyataan keberatan yang diajukan sekolah-sekolah manajemen tersebut didukung pula oleh pernyataan / teori dalam *text book on management*.

Likert menyatakan bahwa pada saat manajer berusaha untuk menurunkan biaya produksi, manajemen cenderung mengurangi jumlah pesonel, menambah supervisi, membatasi hak tenaga kerja dan menurunkan keuntungan yang seharusnya diterima oleh karyawan. Laba akan meningkat untuk jangka pendek karena adanya pemotongan biaya dan peningkatan produktifitas. Namun, menurut *Participative School of management* hal tersebut akan mendatangkan dampak yang kurang menguntungkan bagi perusahaan dalam jangka panjang. Likert menyebutkan bahwa kerugian tersebut akan muncul dalam beberapa hal yaitu:

- Tingkat petentangan antara karyawan dan manajer (*the Level Of Hostility*)
- Keinginan untuk membatasi produksi (*The desire to restrict production*)
- Ketidakpuasan (*grievances*)
- Ketidakhadiran (*Absenteeism*)
- Perputaran (*Turn over*)

Kegagalan-kegagalan akuntansi konvensional yang dianggap bersifat prinsip menurut para pendukung HRA, dapat dirangkum sebagai berikut:

- Kos sumber daya manusia diperlakukan sebagai biaya. Sebagian kos HRA sekaligus memiliki komponen aset dan biaya. Untuk itu manfaat (*benefit*) pada periode dimasa yang akan datang seperti kos akuisisi dan pengembangan harus dikapitalisasi dan dijabarkan berdasarkan *product life* dari karyawan yang bersangkutan.
- Kos jangka panjang HRA diabaikan. Tanpa adanya informasi HRA yang berkecukupan, manajemen hanya akan memiliki ide atau gagasan yang kurang memadai tentang investasi total dalam *human resource*.
- Keterbatasan data yang dibutuhkan dalam perencanaan dan pengendalian. Manajemen membutuhkan data personel sebagaimana mereka membutuhkan data tentang material dan overhead, untuk perencanaan dan pengendalian. Saat ini sistem akuntansi belum menyediakan data tersebut. Sebagai contoh, HRA akan menyediakan informasi kos yang sangat penting bagi penganggaran, seperti kos penarikan dan pelatihan bagi karyawan baru. Pengendalian terhadap sumber daya manusia membantu memberikan kepastian atau menjamin bahwa sasaran sumber daya manusia itu dapat dicapai.
- Keterbatasan pertanggungjawaban sosial. Para pendukung HRA mengkritik beberapa perusahaan besar karena keterbatasan tanggungjawab mereka. Para pendukung tersebut menyatakan bahwa saat ini profit bukan lagi menjadi satu-satunya tujuan yang harus dipenuhi oleh perusahaan.

Mereka juga harus mempertimbangkan adanya aspek lingkungan sosial. Misalnya ada beberapa permasalahan yang harus mereka perhatikan, apakah produk yang mereka hasilkan dapat meningkatkan polusi udara dan dapat mengancam kesehatan konsumen atau manusia serta alam sekitarnya.

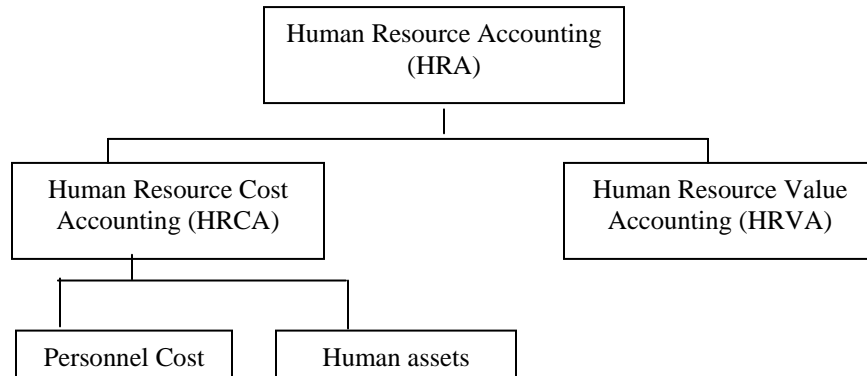
- Pengabaian terhadap kebutuhan karyawan. Para pendukung HRA menyatakan bahwa manajer pada setiap tingkatan harus memperhatikan kemampuan, keterampilan, dan kreativitas para karyawannya. Para pekerja memiliki keinginan untuk berpartisipasi dan memiliki kontribusi dalam manajemen perusahaan. Frustrasi dapat timbul karena beberapa faktor, misalnya adanya penekanan terhadap inisiatif karyawan, turn over karyawan yang cepat, masalah pribadi seperti masalah dalam rumah tangga. Lalu muncul pertanyaan apakah perusahaan telah melakukan upaya yang memadai untuk meningkatkan kualitas hidup para karyawannya, dan bagaimana upaya yang dilakukan perusahaan tersebut dapat diperbandingkan dengan upaya serupa yang dilakukan oleh perusahaan lain.

Pada tahun 1973 American Accounting Association (AAA) membentuk komite yang disebut American Accounting Association on Human Resources Accounting yang pada dasarnya menekankan pada tiga masalah utama yaitu:

1. memperkenalkan model-model pengukuran kos dan nilai sumber daya manusia,
2. Aplikasi HRA, dan
3. Mengidentifikasi dampak-dampak perilaku kognitif HRA

### Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia (HRA)

Secara skematis ruang lingkup HRA mencakup komponen-komponen sebagai berikut:



Gambar II-2, Ruang lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia

### Metode pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia (HRA)

*Replacement Cost of Human Resource*

Dalam metode kos pengganti terdiri dari biaya penaksiran biaya penggantian sumber daya manusia yang sudah ada dalam suatu perusahaan. Biaya-biaya tersebut akan meliputi seluruh biaya penerimaan tenaga kerja baru, penyeleksian, penggajian, pendidikan dan pelatihan, penempatan dan pengembangan karyawan baru untuk mencapai kecakapan. Keuntungan utama metode kos ini yaitu metode ini merupakan suatu pengganti yang baik bagi nilai ekonomi aset dalam arti pertimbangan pasar adalah pencapaian suatu bilangan akhir. Dengan demikian, informasi kos pengganti akan memberi informasi kepada pemakai berapa besar sumber daya ekonomik yang dibutuhkan untuk mempertahankan aset (mis. SDM) yang dikuasai sekarang. Suatu bilangan akhir tersebut umumnya dimaksudkan pula secara konseptual menjadi ekuivalen dengan suatu pengertian tentang nilai ekonomi sekarang. Adapun kelemahan menggunakan metode kos pengganti yaitu:

1. Suatu perusahaan mungkin mempunyai seorang karyawan tertentu yang nilainya dirasa lebih besar daripada biaya penggantinya yang relevan.
2. Kemungkinan tidak ada pengganti yang sepadan bagi suatu aset yang berupa manusia
3. Adanya kemungkinan timbulnya kesulitan bagi pihak manajemen dalam melaksanakan penafsiran biaya pengganti.

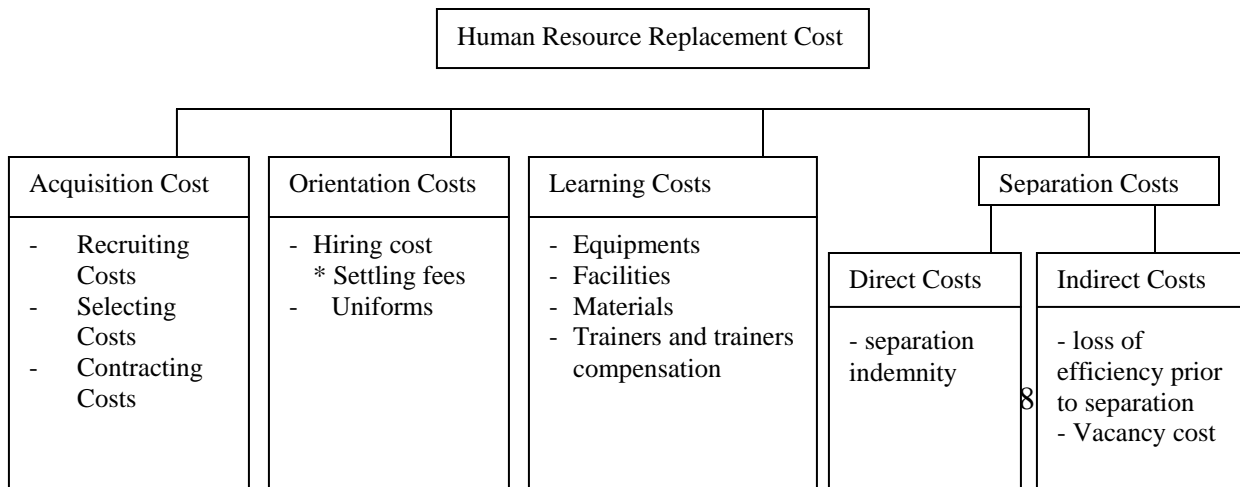
**Kelayakan Pengembangan Sistem *Human Resource Replacement Cost(HRRC)***

Tidak semua Perusahaan membutuhkan, atau mempunyai kemampuan, mengembangkan sistem HRRC. Kelayakan pengembangan sistem HRRC berkaitan dengan faktor berikut

- Ukuran perusahaan
- Bisnis
- Struktur sumber daya manusia
- Kebijakan sumber daya manusia, dan
- Filsafat manajemen

E. Flamholtz (1968) dalam melukiskan nilai pengganti sumber daya manusia (penggantian nilai), mengacu pada pengorbanan yang pasti terjadi sekarang untuk menggantikan sumber daya manusia yang sekarang dipekerjakan.

Dalam rangka menyediakan basis sistematis untuk mengidentifikasi berbagai kategori biaya fungsional, Timoty Hinkin, Bruce Tracey, E.Flamholtz, dan Barcons-Vilardell mengembangkan model yang diperluas untuk HRRC.





Gambar II-3, Human Resource Replacement Cost Model

Masing-masing kategori meliputi beberapa kategori biaya, yang ketika digabungkan akan menyediakan perkiraan yang layak dari total biaya penggantian.

Pada model HRRC, pengukuran yang paling sulit dari HRRC adalah pengukuran *learning costs dan Separation Cost*. Salah satu alasan tidak adanya pengukuran dari produktivitas dalam perusahaan jasa atau organisasi jasa adalah sulit untuk mengukurnya.

Pada pengukuran *Learning costs* indentifikasi sistematis dari biaya-biaya yang digabungkan dengan masing-masing aspek dari proses pelatihan menurut empat kategori utama dari sumber daya, personil, peralatan, fasilitas, dan bahan-bahan.

Berikut dibawah ini adalah persamaan-persamaan yang mendukung perhitungan *Learning Costs*:

Total	=	Total	+	Total	+	Total	+	Total
Training		Personel		Equipment		Facilities		Materials
Costs		Costs		Costs		Costs		Costs

Persamaan I, Total Training Costs

<b>Equipment</b>	<b>Facilities</b>
Training devices • Computer • Video • Trainers Telecommunications Laboratory equipment	Classrooms Laboratories Offices Libraries/learning centers Carrels
<b>Personnel</b>	<b>Materials</b>
Instructors Managers/administrations Clerks Programmers Analysis/designers Evaluators Consultants Artists	workbooks Texts Slides, tapes Programs Tests Paper Film

Gambar II-5, Training Resource Components

Untuk menghitung/mengukur produktivitas yang hilang umumnya mengarah pada pandangan teknik dan ekonomi tradisional tentang produktivitas sebagai perbandingan dari output ke input.

Biaya produktivitas tenaga kerja yang hilang dapat digambarkan sebagai pengurangan dari kelebihan output yang berkurang dari kesesuaian input tenaga kerja. Berikut adalah persamaan yang mendukung perhitungan produktivitas tenaga kerja yang hilang:

- $$\text{Produktivitas} = \frac{\text{Hasil bisnis}}{\text{Input sumber daya manusia}}$$

Persamaan II, produktivitas

- $$\text{Produktivitas tenaga kerja} = \frac{\text{Penjualan dan pendapatan}}{\text{Input tenaga kerja}}$$

Persamaan III, Produktivitas tenaga kerja

Sebuah definisi dikemukakan untuk menghitung biaya produktivitas yang hilang dalam persamaan IV dibawah ini:

- $$\begin{aligned} C_p &= DI - DO \\ DI &= IA - IB \\ DO &= Y(OA - OB) \end{aligned}$$

Dimana:

$C_p$  = biaya produktivitas yang hilang

$DI$  = Penyimpangan dari input tenaga kerja

$DO$  = Penyimpangan dari output bisnis

$IA, OA$  = Output dan input karyawan dalam tingkat nyata

$IB, OB$  = Output dan input karyawan dalam tingkat standar

$Y$  = Revenue on salary

Untuk lebih memahami pengukuran dari penyimpangan output (Do), dapat ditunjukkan dalam persamaan V, dan perhitungannya:

$$\bullet \quad \text{Revenue on salary} = \frac{\text{Planning Fare revenue}}{\text{Planning Total salaries}}$$

Penyimpangan dari output (Do) = Revenue on salary X (Gaji nyata-kriteria Gaji).

Untuk mengkalkulasi biaya lowongan pekerjaan, situasi yang ekstrim dari hilangnya produktivitas, membawa baik input maupun output ke dalam persamaan nol:

- Penyimpangan input = 0 – Input pada tingkat nyata
- Penyimpangan output = 0 - (revenue on salary X Input pada tingkat nyata)
  
- Biaya lowongan pekerjaan = Penyimpangan input-Penyimpangan output

Apabila perusahaan sudah mempunyai standar dalam ganti rugi karyawan, maka rumus yang digunakan adalah:

$$\text{Ganti Kerugian} = \frac{\text{Skala Ganti Kerugian}}{\text{Jangka Waktu Kerugian} \times 12 \text{ bulan}} \times (\text{Jangka Waktu Kontrak} \times 12 \text{ bln})$$

Untuk menghitung jangka waktu kontrak adalah dengan rumus dibawah ini:

$$\bullet \quad \text{Revenue on salary} = \frac{\text{Planning Fare revenue}}{\text{Planning Total Salaries}}$$

$$(a + b + c) + d.X = \text{Revenue on Salary} \cdot d \cdot X$$

- Dimana:
- a = Acquisition costs
  - b = Orientation costs
  - c = Learning costs
  - d = Salary individu
  - X= Jangka waktu kontrak

Ada beberapa faktor yang harus dipertimbangkan ketika menentukan separasi penggantian kerugian. Contohnya, dengan nilai pencapaian tertentu, perusahaan mungkin menuntut penggantian kerugian yang lebih tinggi untuk kontribusi siapa yang lebih rendah, sementara membebaskan penggantian kerugian yang lebih rendah untuk kontribusi siapa yang lebih tinggi.

Dari sistem nilai pengganti sumber daya manusia, kita mengetahui bahwa biaya ini dapat mencerminkan investasi karyawan (biaya perolehan, biaya orientasi, dan biaya pemahaman) dan pencapaian karyawan.

Untuk menghitung Separation indemnity, perhitungan ditunjukkan dalam rumus dibawah ini:

$$SI = C_1 \times \frac{D_C D_A}{D_C} + C_S + S_A \cdot M - S_A \cdot M \cdot R_C$$

Dimana:

SI = *Separation indemnity*

C<sub>1</sub> = Investasi karyawan (dihitung oleh nilai pengganti kurang separasi berharga).

D<sub>C</sub> = Jangka waktu dari kontrak tenaga kerja.

D<sub>A</sub> = Jangka waktu dari karyawan yang sebenarnya bekerja untuk perusahaan.

C<sub>S</sub> = Harga dari produktivitas kerugian sebelum separasi.

S<sub>A</sub> = Gaji yang sebenarnya per bulan untuk karyawan.

M = Jumlah bulanan dengan karyawan yang membuat kontribusi perusahaan.

R<sub>C</sub> = Tingkat pendapatan pada gaji (tingkat kontribusi).

Sumber: Tang-Tang, "Human Resource Replacement Cost : Measures and Usefulness", Cost Engineering Journal, April, 2005.

## Contoh perhitungan dengan metode *replacement cost*

### Gambaran umum Pos keuangan dalam anggaran PERSIB

Pos-pos keuangan yang terdapat dalam anggaran termasuk sederhana, berikut ini penjelasan mengenai pos-pos keuangan yang digunakan dalam anggaran pengeluaran pada periode satu tahun.

#### Kontrak dan gaji Pelatih PERSIB

Kontrak pelatih Persib adalah kos untuk pelatih pemain bola. Pada pos ini terdapat rincian kos kontrak dan gaji per bulan. Pengeluaran diberikan kepada satu orang pelatih kepala dan dua orang asisten pelatih.

#### Kontrak dan gaji Pemain sepak bola PERSIB

Kontrak pemain sepak bola Persib adalah anggaran untuk kos pemain bola. Pada pos ini terdapat rincian kos kontrak dan gaji per bulan. Pengeluaran diberikan kepada 22 orang pemain bola.

#### Operasional Tim

Operasional tim adalah anggaran kos untuk sandang, pangan, papan pemain sepak bola. Untuk pos ini terdiri dari 40% pengeluaran tempat tinggal, 30% seragam, sepatu, dan 30% makanan dan minuman selama pelatihan.

#### Bonus menang di arena lawan

Bonus menang di arena lawan adalah kos berupa bonus untuk diberikan kepada para pemain dan pelatih yang menang di arena lawan main.

#### Akomodasi tiket

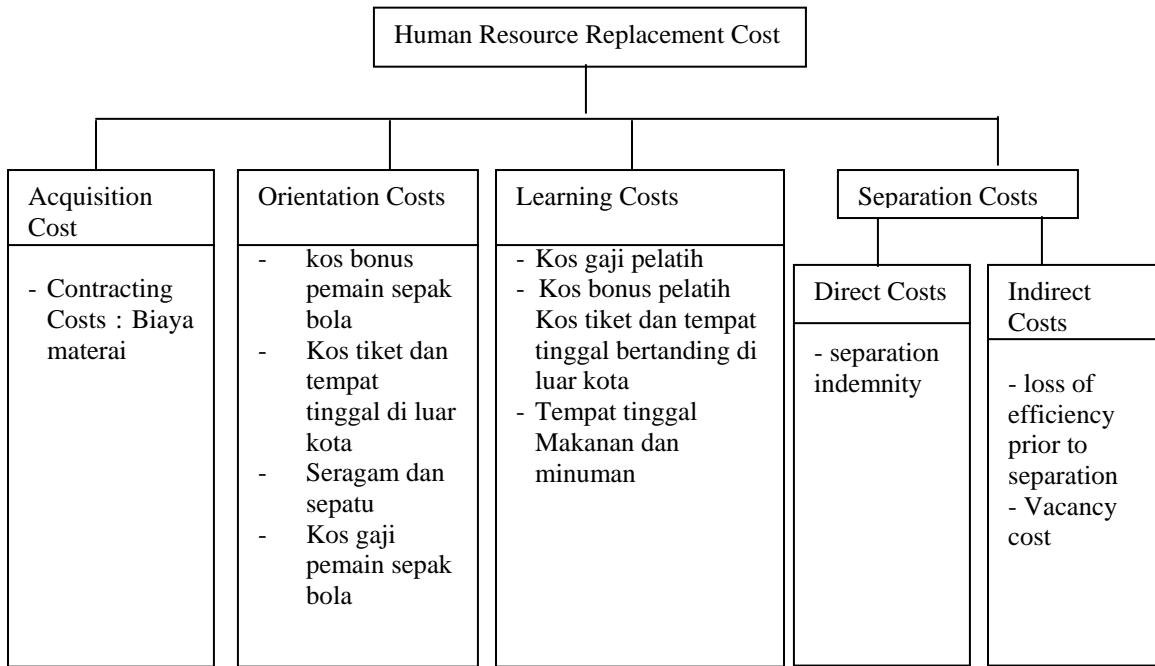
Akomodasi tiket adalah kos tiket pada saat bertanding di arena lawan/luar kota.

#### Akomodasi tandang di kota-kota lain

Akomodasi tandang di kota-kota lain adalah kos menginap/tempat tinggal pada saat bertanding di arena lawan/luar kota

**Pengukuran dengan metode replacement cost**

Dalam metode kos pengganti ini terdiri dari biaya penaksiran biaya penggantian sumber daya manusia yang sudah ada dalam suatu perusahaan. Dalam contoh pengukuran aset sumber daya manusia di perusahaan PESIB, penulis hanya membahas hanya contoh perhitungan untuk Acquisition Cost, Orientasi Costs, dan learning costs.



Gambar II-4, Human Resource Replacement Cost Model (PERSIB)

Berikut dibawah ini adalah contoh perhitungan Acquisition cost. Orientation Costs, Learning Cost. Perhitungan dilakukan per orang/ per individu.

*A. Acquisition Cost*

Acquisition cost pada PERSIB hanya terdiri dari biaya kontrak karena tidak ada perekrutan atau seleksi. Acquisition cost hanya terdiri dari pengeluaran materai.

No	Rincian	Jumlah
1	1 x kontrak @ 6000	Rp 6.000
Total pengeluaran materai		Rp 6.000

### Orientation Cost

Orientation Cost pada PERSIB terdiri dari kos Seragam dan sepatu, Bonus menang di arena lawan, kos tiket dan tempat tinggal apabila bertanding di arena lawan

- Biaya Bonus

No	Jenis biaya	Rincian	Jumlah
1	Bonus (5 X menang)	Rp 1.500.000 * 5	Rp 7.500.000
Total			Rp 7.500.000

- Biaya tiket dan tempat tinggal di luar kota

No	Jenis biaya	Rincian	Jumlah
1	Tiket (13 X bertanding)	Rp 300.000 * 13	Rp 3.900.000
2	Tempat tinggal (13 X bertanding)	Rp 4.000.000 * 13	Rp 52.000.000
Total			Rp 55.900.000

- Seragam dan sepatu

No	Jenis biaya	Rincian	Jumlah
1	Seragam dan sepatu	Rp 1.300.000 per tahun	Rp 1.300.000
Total			Rp 1.300.000

Total Orientation cost adalah

Rp 7.500.000+Rp 55.900.000+Rp 1.300.000= Rp 64.700.000.

### Learning Cost

Learning cost pada PERSIB terdiri dari: kos pelatih yang terdiri dari gaji pelatih, bonus pelatih, tiket dan tempat tinggal untuk pelatih apabila bertanding di luar kota. Selain itu learning cost pada PERSIB terdiri dari kos tempat tinggal untuk pemain sepak bola dan pengeluaran makanan dan minuman selama latihan sepak bola

- Kos gaji pelatih

No	Jabatan	Nama	Nilai kontrak
1	Pelatih Kepala	Archan lurie A	Rp 300.000.000
2	Asisten Pelatih 1	Jajang Nurjaman	Rp 65.000.000
3	Asisten Pelatih 2	Dedi Sutendi	Rp 75.000.000
Total nilai gaji			Rp 440.000.000

- **Kos bonus pelatih**

No	Jenis biaya	Rincian	Jumlah
1	Bonus (5 X menang)	(3 orang pelatih @ Rp 1.500.000)*5	Rp 22.500.000
Total			Rp 22.500.000

- Kos tiket dan tempat tinggal bertanding di luar kota

No	Jenis biaya	Rincian	Jumlah
1	Tiket (13 X bertanding)	(3 Orang pelatih @ Rp 300.000)*13	Rp 11.700.000
2	Tempat tinggal (13 X bertanding)	(3 Orang pelatih @ Rp4.000.000)*13	Rp156.000.000
Total			Rp167.700.000

- Kos tempat tinggal untuk pemain sepak bola dan makanan/minuman selama latihan sepak bola untuk periode 1 tahun

No	Jenis biaya	Jumlah
1	Tempat tinggal	Rp 20.000.000
2	Makanan dan minuman	Rp 15.000.000
Total		<b>Rp 35.000.000</b>

Pembebanan per individu adalah  $Rp\ 665.200.000/22 = Rp\ 30.236.364$

Total C1 / Investasi karyawan adalah:

Acquisition Cost + Orientation Cost + Learning Cost

$Rp\ 6.000 + Rp\ 64.700.000 + Rp\ 30.236.364 = Rp\ 94.942.364$

## Simpulan dan Saran

### Simpulan

Berdasarkan hasil pengukuran Sumber daya manusia sebagai aset pada perusahaan dan contoh perhitungan pada pemain sepakbola PERSIB yang bergerak di bidang sepak bola, penulis menyimpulkan sebagai berikut:

1. Pengukuran sumber daya manusia sebagai aset perusahaan penting dilakukan oleh perusahaan. Informasi kos pengganti akan memberi informasi kepada pemakai berapa besar sumber daya ekonomik yang dibutuhkan untuk mempertahankan aset (mis. SDM) yang dikuasai sekarang.
2. Dengan adanya pengukuran aset sumber daya manusia ini perusahaan dapat mengetahui besarnya investasi terbesar dalam perusahaannya. Pengukuran ini dapat bermanfaat untuk perhitungan berbagai rasio dan untuk mengambil keputusan ekonomik dan sosial terutama bagi kepentingan investor dan kreditor.
3. Dengan adanya pengukuran aset sumber daya manusia ini Perusahaan dapat menentukan lamanya jangka waktu kontrak dengan memperhitungkan dan mempertimbangkan atas dasar kos yang telah dikeluarkan.
4. Adapun kelemahan menggunakan metode kos pengganti adalah:
  - ✓ Suatu perusahaan mungkin mempunyai seorang karyawan tertentu yang nilainya dirasa lebih besar daripada biaya penggantinya yang relevan.
  - ✓ Kemungkinan tidak ada pengganti yang sepadan bagi suatu aset yang berupa manusia.
5. Pengukuran aset sumber daya manusia pada perusahaan, terutama perusahaan yang memiliki aset sumber daya manusianya cukup besar seperti perusahaan sepak bola, dengan pengukuran menggunakan metode *replacement cost* ini perusahaan dapat menentukan besarnya biaya pengganti yang layak dan sesuai dengan nilai wajarnya.
6. Dengan melakukan pengukuran berdasarkan metode *replacement cost* maka kemungkinan timbulnya kesulitan bagi pihak manajemen dalam melaksanakan penafsiran biaya pengganti akan teratasi.



## Saran

Melalui kesimpulan tersebut diatas, penulis mengungkapkan saran-saran yang diharapkan dapat berguna untuk memperbaiki kinerja pelaporan keuangan perusahaan sebagai berikut:

- Perusahaan sebaiknya melakukan pengukuran dan penyajian untuk aset sumber daya manusianya. Dengan menyajikan aset sumber daya manusia di neraca. perusahaan, kreditor dan investor dapat melihat investasi terbesar pada perusahaan untuk mengambil keputusan ekonomik dan sosial.
- Perusahaan juga sebaiknya menggunakan metode *replacement cost* untuk mengukur aset sumber daya manusianya karena nilai wajar / nilai pasar dapat diketahui.
- Perusahaan juga sebaiknya melakukan perhitungan lamanya jangka waktu kontrak agar diketahui jangka waktu minimum untuk kontrak setiap karyawannya.
- Sebaiknya perusahaan menggunakan perangkat software karena dalam pengukuran aset sumber daya manusianya dan dalam menghitung jangka waktu kontrak minimal/masa penyusutan minimal, jumlah nominal setiap individu berbeda-beda. Penggunaan software dapat memudahkan organisasi dalam melakukan pengukuran dan berbagai perhitungan.

## Daftar Pustaka

- Baruch, Lev, & Schwartz, Aba, "*On The Use of The Economic Concept of Human Capital in Financial statement*", Accounting Review, 1971.
- Belkaoui, Ahmed, "*Accounting Theory: Human Resource Accounting*", New York: Harcourt Brace Jovanisch Inc., 1981
- Bummet, R.lee, Flamholtz, Eric G., & Pyle, William C., "*Human Resource Measurement- A Challenge for Accountants*", Accounting Review, vol XLIII, April 1968.
- Byars, Llyod L., & Rue, Leslie W., "*Human Resource Management*", Fifth Ed., IRWIN, 1997.

- Cashin, James A., & Polimeni, Ralph S., *“Cost Accounting: Human Resource Accounting”*, McGraw-Hill Book Company, 1981.
- Elias, Nabil, *“The Effects of Human Assets Statements on Investment Decision”* Empirical Research in Accounting: Selected Studies, 1972.
- Hadi, Sutrisno, *“Metodologi Research”*, Yogyakarta: Andi Offset, 1989.
- Hendricks, James, *“The Impact of Human Resource Accounting Information on Stock Investment Decision: An Empirical Study”*, Accounting Review, April 1976.
- Hendricksen, Eldon S., & Breda, Michael F.Van, *“Accounting Theory”*, Fifth Ed., Homewood:IRWIN, 1992.
- Hermanson, R.H., *“Accounting for Human Assets, Occasional paper No.14”* (Michigan State University, Bureau of Business and Economic Research, 1964).
- Lev, B., dan Schwartz, A., *“On The Use of The Economic Consept of Human Capital in Financial Statement”*, The Accounting Review, January, 1971.
- Likert, R., *“The Human Organization: Its Management and Value”*, McGraw-Hill, 1967.
- Pyle, W.C., *“A Human Organizational Measurement Approach”*, Financial Analysis Journal, January-February, 1971.
- Nursasmita, Irfan, & Sugiri, Slamet, *“Dapatkah SDM di Neracakan?”* Kelola No.6/III/Mei 1994.
- Sekaran, Uma, *“Research Methods for Bussiness: A Skill Building Approach”*, New York:John Wiley & Sons Inc., 1992.
- Simanjuntak, Pajaman, *“Pengantar Sumber Daya Manusia”*, penerbit FE UI, 1985.

Sigiri, Slamet, & Sumiyana, "*Akuntansi Keuangan Menengah*",  
Buku 1, UPP AMP YKPN, 1996.

Soewarjono, "*Teori Akuntansi:Perekayasaan Pelaporan  
keuangan*", Edisi Ketiga. Yogyakarta : BPFY Yogyakarta  
Anggota IKAPI, 2005.

Tang-Tang, "*Human Resource Replacement Cost : Measures and  
Usefulness*", Cost Engineering Journal, April, 2005.

Widjaya, Amin, "*Akuntansi Sumber Daya Manusia*", Rineka  
Cipta, 1995.