PENERAPAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA DAN PENYAJIANNYA DALAM LAPORAN KEUANGAN

(Studi Kasus pada PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru)

SKRIPSI

Diajukan untuk Menempuh Ujian Sarjana
Pada Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya

KARTIKA ADHITYATI

0310320090-32

UNIVERSITAS BRAWIJAYA
FAKULTAS ILMU ADMINISTRASI
JURUSAN ADMINISTRASI NIAGA
KONSENTRASI MANAJEMEN KEUANGAN

2008

TANDA PERSETUJUAN SKRIPSI

Judul	:	Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia dan Penyajiannya dalam Laporan Keuangan (Studi Kasus pada PT. PG Rajawali I Unit PG Krebet Baru)
Disusun Oleh	:	Kartika Adhityati
NIM	:	0310320090-32
Fakultas	:	Ilmu Administrasi
Jurusan	:	Administrasi Bisnis
Konsentrasi	:	Manajemen Keuangan

Malang, 4 Februari 2008

Komisi Pembimbing,

Ketua	Anggota
Drs. Nengah Sudjana, M.Si	Drs. Achmad Huzaeni, MAB
NIP. 130 873 493	NIP. 131 475 902

TANDA PENGESAHAN

Telah dipertahankan di depan majelis penguji skripsi, Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya, pada:

Hari	:	Jumat
Tanggal	:	15 Februari 2008
Jam	:	08.00 WIB
Skripsi atas Nama	:	Kartika Adhityati
Judul	:	Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia dan Penyajiannya dalam Laporan Keuangan (Studi Kasus pada PT. PG Rajawali I Unit PG Krebet Baru)

Dan dinyatakan LULUS

MAJELIS PENGUJI

Ketua	Anggota
Drs. Nengah Sudjana NIP. 130 873 493	Drs. Achmad Husaini, MAB NIP. 131 475 902
Anggota	Anggota
Drs. Chalim Chalil Jusuf NIP. 130 518 957	Dra. Sri Mangesti Rahayu, M.Si NIP. 131 102 602

MOTTO

"God has gift for us

A light for every shadow

A plan for everu tomorrow

A key for every problem

And…

A joy for every sorrow"

"Orang yang tak pernah berbuat kesalahan biasanya juga tak pernah berbuat apa-apa"

"Menang artinya bangkit lagi setiap kita gagal"

PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Saya menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa sepanjang pengetahuan saya, di dalam naskah skripsi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh fihak lain untuk mendapatkan karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebut dalam sumber kutipan dalam daftar pustaka.

Apabila ternyata di dalam naskah skripsi ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia skripsi ini digugurkan dan gelar akademik yang telah saya peroleh (S-1) dibatalkan, serta diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No. 20 Tahun 2003, Pasal 25 Ayat 2 dan Pasal 70)

Malang, 8 Februari 2008

Nama : Kartika Adhityati

NIM : 0310320090-32

ABSTRAKSI

Kartika Adhityati, 2008, Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia dan Penyajiannya dalam Laporan Keuangan (Studi Kasus pada PT. PG Rajawali I Unit PG Krebet Baru)

Sumber daya manusia merupakan aset utama yang berperan dalam mendayagunakan semua sumber daya yang ada dalam suatu organisasi. Keberhasilan perusahaan sepenuhnya tergantung pada bagaimana perusahaan mengelola sumber daya manusianya. Akuntansi Sumber Daya Manusia adalah suatu proses pengidentifikasian, pengukuran biaya dan nilai manusia bagi suatu organisasi dan pengkomunikasian informasi mengenai sumber daya manusia kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Terdapat dua konsep biaya yang digunakan dalam Akuntansi Sumber Daya Manusia, yang pertama adalah konsep biaya orisinil atau biaya historis (*historical cost concept*) yang dapat diartikan sebagai serangkaian pengorbanan yang terjadi untuk mendapatkan dan mengembangkan sumber daya manusia. Yang kedua adalah konsep biaya pengganti (*replacement cost concept*) yang merupakan pengorbanan yang harus terjadi atas semua biaya yang dikeluarkan untuk menggantikan sumber daya manusia yang sekarang dipekerjakan.

Dalam konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia biaya pengembangan sumber daya manusia dikapitalisasi menjadi Aktiva Sumber Daya Manusia. Biaya yang membentuk Aktiva Sumber Daya Manusia adalah biaya akuisisi dan pengembangan pegawai. Sementara biaya amortisasi aktiva sumber daya manusia merupakan biaya yang mengurangi nilai Aktiva Sumber Daya Manusia. Akuntansi Sumber Daya Manusia dan akuntansi konvensional memiliki perbedaan dalam hal pengakuan terhadap pengeluaran atas sumber daya manusianya. Akuntansi konvensional mengakui pengeluaran tersebut sebagai biaya, sementara Akuntansi Sumber Daya Manusia mengakui biaya tersebut sebagai aktiva yang diamortisasi sesuai dengan masa manfaat yang diharapkan setiap periode akuntansi.Penyusunan laporan keuangan dengan penerapan akuntansi sumber daya manusia tidak dimaksudkan untuk mengubah atau melakukan penyesuaian terhadap laporan keuangan perusahaan yang telah dibuat, melainkan hanya berusaha menampilkan nilai dari sumber daya manusia perusahaan.

Tujuan dilakukannya penelitian terhadap penerapan aktiva sumber daya manusia dan penyajiannya dalam laporan keuangan pada PT. Rajawali I Unit PG Krebet Baru adalah karena peneliti ingin engetahui bagaimana penerapan akuntansi sumber daya manusia dalam laporan keuangan PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru serta bagaimana tingkat keuntungan yang diperoleh perusahaan dengan adanya penerapan akuntansi sumber daya manusia pada PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru.

Peneliti menggunakan jenis penelitian deskriptif dengan jenis pendekatan kualitatif. Alasan pemilihan jenis penelitian tersebut adalah untuk memberikan gambaran secara mendetail terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia dalam laporan keuangan perusahaan. Fokus penelitiannya adalah biaya akuisisi, yaitu biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh karyawan dan biaya pengembangan, yaitu biaya yang dikeluarkan untuk meningkatkan kualitas kerja karyawan karyawan serta laporan keuangan perusahaan, yaitu neraca selama 3 tahun. Sementara proses penganalisaan data yang dilakukan dilakukan adalah mencari nilai awal sumber daya

manusia, mencari masa manfaat Aktiva Sumber Daya Manusia sebagai dasar pengamortisasian, mengidentifikasikan biaya-biaya yang telah dikeluarkan oleh perusahaan untuk pelatihan dan pengembangan sumber daya manusia, mencari nilai bersih aktiva sumber daya manusia, memasukkan hasil perhitungan dalam neraca dan laporan rugi laba perusahaan kemudian melaporkannya dalam laporan keuangan, sebagai laporan keuangan tambahan yang belum diaudit (*unaudited proforma supplementary financial statement*) dan yang terakhir adalah membandingkan rasio profitabilitas antara laporan keuangan yang disusun secara konvensional dengan laporan keuangan yang telah menerapkan konsep akuntansi sumber daya manusia.

PG Krebet Baru merupakan anak perusahaan dari PT PG Rajawai I yang memiliki jumlah pegawai yang cukup banyak yaitu sebesar 1778 pegawai. Biaya yang dikeluarkan atas pengembangan sumber daya manusia setiap tahunnya cukup besar. PG Krebet Baru menggunakan konsep akuntansi konvensional dengan mengakui pengeluaran atas perolehan dan pengembangan sumber daya manusianya sebagai biaya dan dimasukkan dalam Biaya Umum dan Administrasi di Laporan Rugi Laba.

Pada Laporan Rugi Laba yang menerapkan ASDM, nilai Laba Bersih setelah pajak lebih besar bila dibandingkan Laporan Rugi Laba konvensional. Hal ini dikarenakan biaya perolehan, pengembangan dan pelepasan pegawai yang selama ini dimasukkan dalam Biaya Umum dan Administrasi, dikeluarkan dan dikapitalisasi menjadi Aktiva Sumber Daya Manusia.Nilai keseluruhan aktiva yang dimiliki perusahaan setelah adanya penerapan akuntansi sumber daya manusia lebih besar bila dibandingkan dengan Neraca yang disusun secara konvensional. Hal ini disebabkan munculnya Aktiva Sumber Daya Manusia pada sisi Aktiva dan Modal dalam Sumber Daya Manusia pada sisi Pasiva.

Dalam analisa Rasio Profitabilitas perusahaan, terlihat bahwa laporan keuangan dengan penerapan akuntansi sumber daya manusia memiliki rasio *Operating Profit Margin* dan *Net Profit Margin* yang lebih besar dibandingkan laporan keuangan konvensional. Sementara untuk rasio Total Asset Turnover dan Return in Investmen, laporan keuangan dengan penerapan akuntansi sumber daya manusia memiliki rasio yang lebih kecil bila dibandingkan laporan keuangan konvensional. Secara umum, laporan keuangan dengan penerapan konsep akuntansi sumber daya manusia menunjukkan tingkat penilaian rasio yang lebih baik bila dibandingkan dengan laporan keuangan konvensional. Hal ini terjadi karena biaya atas pembentukan dan pengembangan pegawai yang selama ini dimasukkan dalam Biaya Umum dan Administrasi dikeluarkan kemudian dikapitalisasi menjadi Aktiva Sumber Daya Manusia. Perlakuan tersebut menyebabkan jumlah Laba Bersih dan Total Aktiva perusahaan bertambah.

Saran yang dapat diberikan peneliti adalah sebaiknya perusahaan melakukan pengembangan dan peningkatan kualitas atas sumber daya manusia perusahan secara kontinyu selain itu perusahaan juga sebaiknya menyusun laporan keuangan dengan konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia meskipun hanya untuk kepentingan internal,laporan keuangan tersebut dapat disajikan sebagai Laporan Keuangan Tambahan yang Belum Diaudit

KATA PENGANTAR

Puji syukur kepada Allah Bapa di Surga dan Tuhan Yesus Kristus atas kasih karunianya sehingga akhirnya penuli dapat menyelesaikan laporan skripsi dengan judul “Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia dan Penyajiannya dalam Laporan Keuangan (Studi Kasus pada PT. PG Rajawali I Unit PG Krebet Baru) sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Administrasi Bisnis di Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya.

Penyusunan laporan skripsi ini tentunya tidak terlepas dari bantuan berbagai pihak, untuk itu penulis mengucapkan terima kasih yang sebesarnya kepada:

1. Prof. Dr. Suhadak, M.Ec, selaku Dekan Fakultas Ilmu Administrasi Brawijaya Malang.
2. Dr. Kusdi Rahardjo selaku Ketua Jurusan Administrasi Bisnis Fakultas Ilmu Administrasi Brawijaya Malang.
3. Drs. Rustam Hidayat, M.Si selaku Sekretaris Jurusan Administrasi Bisnis Fakultas Ilmu Administrasi Brawijaya Malang.
4. Drs. Nengah Sudjana, M.Si selaku Ketua Komisi Pembimbing yang telah banyak memberikan pentunjuk, saran dan dorongan moril dalam menyelesaikan skripsi ini.
5. Drs. Achmad Huzaeni, MAB selaku Anggota Komisi Pembimbing yang telah banyak memberikan petunjuk, saran dan dorongan moril dalam menyelesaikan skripsi ini.
6. Dra. Sri Mangesti, M.Si selaku mantan Ketua Komisi pembimbing yang telah banyak memberikan petunjuk, saran dan dorongan moril dalam pengerjaan skripsi ini, meskipun tidak sampai selesai.
7. Bpk. Yogi Rustamadji selaku Kepala Bagian SDM dan Umum PT. PG Rajawali I Unit PG Krebet Baru yang telah memberikan ijin dalam mengadakan penelitian.
8. Ibu Wiwik, Bpk. Andri, Bpk. Kris, serta Bpk. Edi selaku staf HRD dari PG Krebet Baru yang telah memberikan bimbingan dalam penelitian.
9. Mama dan Bajra atas semua bantuan, dukungan, dorongan dan terutama doa agar penulisan skripsi dapat diselesaikan.
10. Teman-teman kuliah, Marni, Lilya, Mahda, Siska, Dewi, Frida, Alit, Mas Saksana dan semua teman-teman yang telah banyak memberikan saran, bantuan serta dorongan dalam pengerjaan skripsi ini.
11. Teman-teman Mudika, Lukman, Pak To, Apit, Arita, , Pras, Aan JP, Mas Andreas dan bahkan Wayan serta semua teman-teman yang secara langsung maupun

tidak langsung telah banyak memberikan bantuan dan dorongan dalam penyelesaian penyusunan skripsi ini.

12. Semua pihak yang telah memberikan dukungan, saran dan doa sehingga penulisan skripsi ini dapat diselesaikan.

Malang, 8 Februari 2008

Penulis

DAFTAR ISI

TANDA PENGESAHAN i
MOTTO ii
PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI iii
ABSTRAKSI iv
KATA PENGANTAR vi
DAFTAR ISI vii
DAFTAR GAMBAR ix
DAFTAR TABEL x

BAB I PENDAHULUAN 1
A. Latar Belakang 1
B. Perumusan Masalah 5
C. Tujuan Penelitian 5
D. Kontribusi Penelitian 5
E. Sistematika Pembahasan 6

BAB II TINJAUAN PUSTAKA 7
A. Akuntansi Sumber Daya Manusia 7
1. Pengertian Akuntansi 7
2. Pengertian Sumber Daya Manusia 8
3. Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia 8
4. Tujuan dan Fungsi Akuntansi Sumber Daya Manusia 9
5. Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva 10
6. Asumsi Dasar Akuntansi Sumber Daya Manusia 13
7. Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia 14
8. Konsep Biaya Akuntansi Sumber Daya Manusia 18
a. Konsep Biaya Orisinil (*Historical Cost Concept*) 19
b. Konsep Biaya Penggantian (*Replacement Cost Concept*) 20
9. Metode Pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia 24
a. *Human Resourcess Cost Accounting* 24
b. *Human Resourcess Value Accounting* 24
10. Amortisasi terhadap Sumber Daya Manusia 29
11. Nilai Bersih Sumber Daya Manusia di Neraca 33
12. Kendala Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia 34
B. Laporan Keuangan 36
1. Pengertian Laporan Keuangan 36
2. Tujuan Laporan Keuangan 36
3. Penyajian Investasi Sumber Daya Manusia dalam Laporan Keuangan 36
4. Keterbatasan Laporan Keuangan tanpa Aktiva Sumber Daya Manusia 37
5. Penyajian Akuntansi Sumber Daya Manusia dalam Laporan Keuangan 39

6. Penilaian Rasio Keuangan terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia 41

BAB III METODOLOGI PENELITIAN 43
A. Jenis Penelitian 43
B. Fokus Penelitian 43
C. Lokasi Penelitian 44
D. Sumber Data 44
E. Pengumpulan Data 44
F. Instrument Penelitian 45
G. Analisis Data 45

BAB IV PENYAJIAN DATA DAN PEMBAHASAN 47
A. Gambaran Umum Perusahaan 47
1. Sejarah Singkat Perusahaan 47
2. Lokasi Perusahaan 48
3. Visi dan Misi Perusahaan 48
4. Tujuan Ideal Perusahaan 49
5. Struktur Organisasi dan *Job Discription* 49
6. Proses dan Hasil Produksi 54
B. Penyajian Data 56
1. Jenis Karyawan 56
2. Jumlah Pegawai 57
3. Jam Kerja Pegawai 58
4. Pembentukan Sumber Daya Manusia 59
5. Pengembangan Sumber Daya Manusia 60
6. Kesejahteraan Karyawan 62
7. Pemberhentian Karyawan 63
8. Laporan Keuangan 65
C. Analisis dan Interpretasi Data 67
1. Penentuan Nilai Bersih Sumber Daya Manusia 67
2. Penyajian Aktiva Sumber Daya Manusia dalam Laporan Keuangan 71
3. Penilaian Rasio Keuangan 82

BAB V KESIMPULAN dan SARAN 88
A. Kesimpulan 88
B. Saran 90

DAFTAR PUSTAKA 92

DAFTAR GAMBAR

Gambar 1. Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia 14

Gambar 2. Model Pengukuran Likert dan Bowers 17

Gambar 3. Klasifikasi Biaya Sumber Daya Manusia Konsep Biaya Historis 19

Gambar 4. Model Pengukuran Biaya Penggantian Sumber Daya Manusia 22

Gambar 5. Struktur Organisasi PG Krebet Baru 50

DAFTAR TABEL

Tabel 1. Neraca PT. ABC Periode 31 Desember 199X 40

Tabel 2 Laporan Rugi/Laba PT. ABC Untuk periode yang berkahir pada 31 Desember 199X 41

Tabel 3 Pertumbuhan Jumlah Pegawai Menurut Golongan Periode 2003-2005 . 57

Tabel 4. Pertumbuhan Jumlah Pegawai menurut Pendidikan Terakhir Periode 2003-2005 58

Tabel 5. Pertumbuhan Jumlah Pegawai menurut Umur Periode 2003-2005 . 58

Tabel 6 Biaya Pengembangan Karyawan 61

Tabel 7 Total Biaya Pelepasan Pegawai PT. PG Krebet Baru 65

Tabel 8 Neraca PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru Periode 31 Desember 2003-2005 66

Tabel 9 Laporan Rugi Laba PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru Periode 31 Desember 2003-2005 67

Tabel 10 Data Pendidikan dan Pelatihan Karyawan PG Krebet Baru Periode 1996-2005 69

Tabel 11 Perhitungan Nilai Bersih Aktiva Sumber Daya Manusia 71

Tabel 12. Neraca PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru Periode 31 Desember 2003 73

Tabel 13. Laporan Rugi Laba PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru Periode 31 Desember 2003 75

Tabel 14. Neraca PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru Periode 31 Desember 2004 76

Tabel 15. Laporan Rugi Laba PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru Periode 31 Desember 2004 78

Tabel 16. Neraca PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru Periode 31 Desember 2005 79

Tabel 17. Laporan Rugi Laba PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru Periode 31 Desember 2005 81

BAB I
PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Sumber daya manusia merupakan aset utama yang berperan untuk mendaya gunakan semua sumber daya yang ada dalam suatu organisasi. Saat ini, sumber daya manusia bukan lagi dianggap sebagai faktor ekonomi semata (pekerja) namun telah menjadi kekayaan perusahaan yang paling berharga (*human capital*). Sumber daya manusia yang berkualitas akan mampu menentukan visi dan tujuan secara jelas jauh ke depan, mampu memperkirakan arah arus globalisasi dan akhirnya mampu menetapkan berbagai strategi sebagai peluang yang prospektif demi percepatan pencapaian tujuan organisasi. Artinya terdapat penekanan yang semakin besar terhadap modal manusia dalam hal pengetahuan, ketrampilan dan pengalaman dan bukan hanya pada modal fisik.

Manusia adalah sumber daya organisasional yang berharga, oleh karena itu harus dikelola sebagai sumber daya yang berharga. Begitu pentingnya arti sumber daya manusia bagi suatu perusahaan sehingga banyak perusahaan yang tidak segan-segan mengeluarkan biaya yang cukup besar untuk merekrut, memilih, memperkejakan, melatih dan mengembangkan karyawannya. Pengeluaran dana yang besar bagi pengembangan sumber daya manusia diharapkan dapat meningkatkan kinerja karyawan dalam menuju kesuksesan. Sehingga, memberikan manfaat pada masa mendatang yang lebih besar dibandingkan dengan dana yang dikeluarkan sekarang. Dengan kata lain perusahaan menganggap pengeluaran dana yang besar atas perolehan dan pengembangan sumber daya manusia sebagai investasi atas sumber daya manusia perusahaan.

Seiring dengan perkembangan jaman, keahlian dan kepandaian yang dibutuhkan dari seorang karyawan untuk melakukan suatu pekerjaan juga semakin meningkat. Hal ini mendorong perusahaan untuk terus melakukan peningkatan mutu atas karyawannya, guna menjaga agar seorang pegawai mempunyai kemampuan yang sesuai dengan pekerjaannya. Peningkatan mutu tenaga manusia demi mencapai sumber daya manusia yang kompeten diantaranya dapat dicapai melalui pendidikan dan pelatihan yang dapat membawa serangkaian pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang membentuk *human capital*. Tujuan utama dari pelatihan adalah meningkatkan nilai sumber daya manusia yang dimiliki perusahaan. Atau dengan kata lain

meningkatkan efektivitas karyawan agar mampu mengerjakan tugas-tugas yang diberikan kepadanya sesuai dengan standar kerja yang telah ditetapkan perusahaan.

Dengan bertambah besarnya *human capital* yang masuk perusahaan dan adanya pengakuan bahwa sumber daya manusia merupakan aktiva perusahaan, maka timbul pemikiran untuk menghitungnya sebagai suatu aktiva. Selain itu nilai sumber daya manusia dalam perusahaan dapat dihitung dan dimasukkan dalam neraca jika sumber daya manusia tersebut diperlakukan sebagai aktiva.Dalam Standar Akuntansi Keuangan (2002,h.19.2) aktiva diartikan sebagai sumber daya yang dikuasai sebagai akibat dari peristiwa masa lalu yang diharapkan untuk memperoleh manfaat ekonomi di masa yang akan datang. Dari sudut pandang ekonomi, sumber daya manusia perusahaan dapat dikategorikan sebagai aktiva mengingat manfaat ekonomi yang dapat diperoleh perusahaan di masa depan. Dalam hal ini manfaat ekonomi maupun keuntungan yang diperoleh bersifat *intangible* (tidak berwujud), yaitu berupa kontribusi dalam meraih kesuksesan.

Namun masalah yang muncul adalah bagaimana menilai sumber daya manusia tersebut secara kuantitatif jika diakui bahwa sumber daya manusia itu merupakan aktiva bagi perusahaan. Teori dan metode akuntansi tidak memperlakukan baik manusia maupun investasi dalam manusia sebagai aktiva. Sedangkan laporan keuangan konvensional tidak mencerminkan dengan memadai posisi keuangan dari suatu perusahaan karena laporan tersebut tidak memasukkan aktiva manusia.

Akuntansi konvensional memperlakukan pengeluaran-pengeluaran untuk sumber daya manusia (biaya akuisisi dan pengembangan) sebagai biaya operasional (*revenue expenditure, expense approach).* Padahal menurut sifatnya pengeluaran-pengeluaran semacam ini merupakan pembentukan modal manusia (*human capital formation*) yang seharusnya dikapitalasi dan dibagikan selama umur produktif dari karyawan. Kondisi tersebut menjadi semakin buruk ketika perusahaan hanya menitikberatkan pada pencapaian laba jangka pendek, sehingga mengabaikan pengembangan kualitas kerja karyawan.

Penilaian ini mengakibatkan informasi keuangan menjadi terdistorsi, khususnya pengukuran pada *return on investmen* (ROI) perusahaan (Harahap,2004,h.380). Jika hal ini diungkapkan dalam laporan keuangan, maka tidak akan menggambarkan keadaan yang sebenarnya, karena laba perusahaan

akan dilaporkan terlalu rendah sehingga dikhawatirkan dapat terjadi kesalahan dalam menganalisa suatu masalah.

Atas dasar pemikiran tersebut maka berkembanglah metode-metode akuntansi untuk aktiva manusia dalam suatu organisasi. Hal ini merupakan pengakuan yang lebih besar bahwa aktiva manusia *(human capital)* memainkan peranan yang lebih besar dalam ekonomi. Perlakuan akuntansi yang berhubungan dengan *cost* atau *value* dari *human resources* ini berkembang menjadi apa yang dikenal dengan Akuntansi Sumber Daya Manusia atau *Human Resources Accounting* yaitu pencatatan, pengelolaan dan pelaporan biaya personal.

Komite Akuntansi Sumber Daya Manusia dari *American Accounting Association* (Ikhsan dan Ishak, 2005,h.349), mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia sebagai proses pengidentifikasi dan mengukur data tentang sumber daya manusia dan menyampaikan informasi tersebut kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Akuntansi sumber daya manusia mengusulkan kebutuhan untuk memandang manusia sebagai sumber daya organisasional yang berharga, yaitu sumber daya yang nilainya dapat ditingkatkan atau dihabiskan sebagai akibat dari cara-cara mana sumber daya tersebut dikelola.

Dalam pengertian harfiah, akuntansi sumber daya manusia berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber daya organisasional. Hal ini melibatkan pengukuran biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk merekrut, menyeleksi, mempekerjakan, melatih dan mengembangkan aktiva manusia. Akuntansi sumber daya manusia juga melibatkan pengukuran terhadap nilai ekonomi dari manusia bagi organisasi. Dengan demikian, akuntansi sumber daya manusia berarti mengukur investasi yang dibuat oleh organisasi dalam manusia, biaya untuk mengganti orang-orang tersebut dan nilai dari manusia bagi perusahaan itu.

Para praktisi keuangan menentukan investasi modal dan mencoba meramalkan tingkat pengembalian yang dihasilkan atas investasi tersebut dengan berbagai macam rasio tingkat pengembalian atas aset. Hal yang sama juga sebaiknya diterapkan atas sumber daya manusia perusahaan. Tingkat pengembalian yang bagaimana yang diharapkan perusahaan atas setiap investasi yang dikeluarkannya atas sumber daya manusia setiap perusahaan. Akuntansi sumber daya manusia akan mengkapitalisasi jumlah investasi perusahaan atas sumber daya manusia akan diamortisasi secara periodic

menurut taksiran dari staf yang bersangkutan. Perusahaan yang memutuskan akan melakukan investasi modal artinya perusahaan benar-benar telah mempertimbangkan tingkat keuntungan yang akan didapat serta resiko yang sekiranya harus ditanggung.

Pada dasarnya, ketika perusahaan mengeluarkarkan biaya untuk perekrutan maupun pelatihan karyawan, perusahaan berharap perekrutan dan pelatihan tersebut memberi manfaat di masa yang akan datang. Hal tersebut dapat berwujud peningkatan kualitas dan kuantitas produksi serta pengelolaan perusahaan yang lebih baik dan efisien. Pengeluaran-pengeluaran semacam itu dapat dianggap sebagai *capital expenditure* yang artinya pengeluaran yang menghasilkan keuntungan atau manfaat di masa datang (Donaldson,2007, h.173). *Capital expenditure* terjadi ketika perusahaan mengeluarkan sejumlah uang, baik untuk membeli aktiva tetap maupun menambah nilai atas aktiva yang sudah ada dengan umur penggunaan yang lebih panjang daripada sebelumnya.

Dalam banyak kasus, perusahaan masih memperlakukan pengeluaran atas sumber daya manusianya sebagai revenue expenditure, yaitu pengeluaran yang dianggap hanya memberikan keuntungan atau manfaat pada tahun yang bersangkutan (Donaldson,2007,h.175). Pengeluaran tersebut dianggap sebagai biaya agar dapat di”matcing”kan dengan revenue atau pendapatan perusahaan.

PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru bergerak di bidang pengolahan tebu menjadi gula pasir. Sebagai perusahaan industri yang telah berdiri semenjak tahun 1906, PG Krebet Baru memiliki jumlah karyawan yang besar dan beragam, baik dari segi usia, tingkat pendidikan maupun lamanya bekerja di perusahaan. Kualitas hasil produksi gula merupakan hal penting yang terus dipertahankan perusahaan, untuk itu berbagai cara ditempuh antara lain dengan peningkatan kualitas tebu sebagai bahan baku, perawatan mesin serta mempekerjakan karyawan yang benar-benar terlatih di bidangnya.

Perusahaan secara rutin mengadakan perekrutan dan pelatihan kerja bagi karyawannya. Perekrutan dan pelatihan kerja pegawai tersebut dikelola oleh bagian HRD dan didasarkan kepada usia serta masa produktif karyawan. PG Krebet Baru belum menerapkan konsep akuntansi sumber daya manusia, sehingga seluruh biaya yang dikeluarkan sehubungan dengan perekrutan dan pelatihan pegawai dibebankan sebagai biaya pada masa terjadinya. Padahal jika dilihat lebih rinci biaya perekrutan, pelatihan serta pelepasan pegawai yang dikeluarkan setiap tahunnya cukup material. Ketika hal ini dilaporkan dalam

laporan keuangan, maka tidak akan menggambarkan keadaan yang sebenarnya, karena laba perusahaan akan dilaporkan terlalu rendah.

Berdasarkan hal-hal yang telah diuraikan di atas dan mengingat pentingnya keberadaan Akuntansi Sumber Daya Manusia dalam laporan keuangan, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dalam perusahaan tersebut dengan judul **"*Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia dan Penyajiannya dalam Laporan Keuangan (studi kasus pada PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru)*"**

B. Perumusan Masalah

Merujuk pada latar belakang agar pembahasan masalah menjadi fokus dan tidak terlalu melebar maka perumusan masalahnya dibatasi pada hal-hal berikut ini:

1. Bagaimana penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia dalam Laporan Keuangan PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru?
2. Bagaimana tingkat keuntungan yang diperoleh perusahaan dengan adanya penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru?

C. Tujuan Penelitian

Tujuan dilakukannya penelitian ini adalah:

1. Mengetahui bagaimana penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia dalam Laporan Keuangan PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru.
2. Mengetahui bagaimana tingkat keuntungan yang diperoleh perusahaan dengan adanya penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru.

D. Kontribusi Penelitian

Melalui penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi penelitian sebagai berikut:

1. Aspek Praktis

   Dari hasil penelitian diharapkan dapat diketahui bagaimana penerapan akuntansi sumber daya manusia serta pelaporannya dalam laporan keuangan, sehingga dapat dijadikan sebagai bahan pertimbangan bagi perusahaan dalam membuat suatu kebijakan atas sumber daya manusia perusahaan

2. Aspek Akademis

   Sebagai bahan informasi tambahan bagi peneliti dan pihak-pihak lain dalam melakukan penelitian serupa di masa yang akan datang.

E. Sistematika Pembahasan

Sistematika untuk mengetahui gambaran secara garis besar atas penelitian yang dilakukan adalah sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN

Bab ini menjelaskan mengenai latar belakang yang diambil sehubungan dnegan judul skripsi, perumusan masalah, tujuan penelitian, kontribusi penelitian dan sistematika pembahasan.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

Bab ini menjelaskan mengenai teori-teori yang berhubungan dengan konsep dasar akuntansi, pengertian sumber daya manusia, akuntansi sumber daya manusia dan pengertian laporan keuangan

BAB III METODE PENELITIAN

Bab ini menjelaskan mengenai metode dan jenis penelitian yang digunakan, sumber data, instrument penelitian, fokus penelitian, pemilihan lokasi, pengumpulan data serta metode analisis yang digunakan.

BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN

Bab ini menguraikan gambaran umum perusahaan, struktur organisasi perusahaan serta masalah yang ada, dalam hal ini penerapan akuntansi sumber daya manusia dan penyajiannya dalam laporan keuangan.

BAB V PENUTUP

Bab ini menguraikan tentang kesimpulan yang berhasil dihimpun serta saran-saran yang diharapkan dapat bermanfaat bagi semua pihak.

BAB II
TINJAUAN PUSTAKA

A. Akuntansi Sumber Daya Manusia

1. Pengertian Akuntansi

American Accounting Association dalam Soemarso (2000,h.3) mendefinisikan akuntansi sebagai

> "proses pengidentifikasikan, mengukur dan melaporkan informasi ekonomi, untuk memungkinkan adanya penilaian dan keputusan yang jelas dan tegas bagi mereka yang menggunakan informasi tersebut. Definisi tersebut mengandung dua pengertian, yaitu:
> a. Kegiatan Akuntansi
> Bahwa akuntansi merupakan proses yang terdiri dari identifikasi, pengukuran dan pelaporan informasi ekonomi.
> b. Kegunaan Akuntansi
> Bahwa informasi ekonomi yang dihasilkan oleh akuntansi diharapkan berguna dalam penilaian dan pengambilan keputusan mengenai kesatuan usaha yang bersangkutan."

Accounting Principles Board dalam Harahap (2001,h.3) menyebutkan bahwa akuntansi adalah suatu kegiatan jasa. Fungsinya memberikan informasi kuantitatif, umumnya dalam ukuran uang, mengenai suatu badan ekonomi yang dimaksudkan untuk digunakan dalam pengambilan keputusan ekonomi sebagai dasar memilih diantara beberapa alternatif.

Suwardjono (2005,h.9) berpendapat bahwa akuntansi adalah

> "seperangkat pengetahuan dan fungsi dengan proses pengidentifikasian, pengesahan, pengukuran, pengakuan, pengklasifikasian, penggabungan, peringkasan dan penyajian data keuangan dasar yang terjadi dari kejadian-kejadian transaksi-transaksi atau kegiatan operasi suatu unit organisasi dengan cara tertentu untuk menghasilkan informasi bagi pihak yang berkepentingan."

Dari beberapa definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa pengertian akuntansi adalah suatu disiplin ilmu yang menyediakan informasi penting sehingga memungkinkan adanya pelaksanaan dan penilaian jalannya perusahaan secara efisien. Akuntansi dapat juga didefinisikan sebagai proses pengidentifikasian, mengukur dan melaporkan informasi ekonomi untuk memungkinkan adanya penilaian dan keputusan yang jelas dan tegas bagi mereka yang menggunakan informasi tersebut.

2. Pengertian Sumber Daya Manusia

Untuk memahami konsep mengenai akuntansi sumber daya manusia maka terlebih dahulu kita harus memahami mengenai konsep sumber daya

manusia itu sendiri. Simanjuntak (Tunggal, 1995,h.9) menjelaskan definisi sumber daya manusia yang mengandung dua pengertian:

a. Usaha kerja atau jasa yang dapat diberikan dalam produksi. Hal ini mencerminkan "kualitas" yaitu suatu usaha yang diberikan seseorang dalam waktu tertentu untuk menghasilkan barang dan jasa.
b. Manusia yang mampu bekerja untuk memberikan jasa atau usaha kerja tersebut. Hal ini mencerminkan "kuantitas" yaitu jumlah manusia yang bekerja pada suatu perusahaan.

Nawawi dalam bukunya (2001,h.31) mendefinisikan sumber daya manusia dalam tiga pengertian:

a. Manusia yang bekerja di lingkungan organisasi (disebut sebagai personil, tenaga kerja, pekerja maupun karyawan).
b. Potensi manusia sebagai penggerak organisasi dalam mewujudkan eksistensinya.
c. Potensi yang merupakan asset dan berfungsi sebagai modal (non material) di dalam organisasi bisnis yang dapat diwujudkan menjadi potensi nyata secara fisik dan non-fisik dalam mewujudkan eksistensi organisasi.

Werther seperti yang dikutip oleh Ndraha (2002,h.9) memberikan pengertian mengenai sumber daya manusia sebagai "*the people who are ready, willing and able to contribute to organizational goals*" yang dapat diartikan sebagai penduduk yang siap, mau dan mampu memberikan sumbangan, baik tenaga maupun pikiran, terhadap pencapaian tujuan organisasi.

Dari pengertian di atas dapat kita tarik kesimpulan bahwa sumber daya manusia dapat diartikan sebagai suatu usaha yang diberikan seseorang maupun sejumlah manusia bagi suatu perusahaan atau organisasi. Usaha tersebut, yang oleh perusahaan disebut sebagai modal manusia, dibentuk berdasarkan pengetahuan, pendidikan serta sumber daya intelektual lainnya.

3. Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia

Flamholtz dalam Tunggal (1995,h.10) mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia sebagai "*The process identifying and measuring data about human resources and communicating this information to interested partners*" yang artinya, proses pengidentifikasian dan pengukuran data mengenai sumber daya manusia dan pengkomunikasian informasi ini terhadap pihak-pihak yang berkepentingan. Dari definisi tersebut Tunggal (1995,h.11) menyimpulkan bahwa akuntansi sumber daya manusia merupakan kegiatan akuntansi yang meliputi:

a. Identifikasi nilai-nilai sumber daya manusia.
b. Mengukur biaya dan nilai manusia bagi organisasi tersebut.
c. Mengukur nilai ekonomis manusia dalam organisasi.

d. Menyelidiki dampak kognitif dalam perilaku pengambilan keputusan sebagai akibat dari informasi tersebut.
e. Mengkualifikasi masukan-masukan yang berhubungan dengan organisasi manusia.

Sementara Ikhsan dan Ishak (2005,h.349) memberi pengertian secara harfiah atas akuntansi sumber daya manusia sebagai "akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber daya organisasi." Artinya dalam akuntansi sumber daya manusia terdapat serentetan kegiatan yang meliputi pengukuran investasi yang dibuat oleh organisasi atas sumber daya manusianya, biaya untuk mengganti orang-orang tersebut dan nilai sumber daya manusia bagi perusahaan yang bersangkutan.

Konsep akuntansi sumber daya manusia memungkinkan perusahaan untuk memasukkan jumlah investasi yang telah dikeluarkan bagi sumber daya manusianya sebagai suatu aktiva, karena hal ini dianggap lebih efisien dan dapat berfungsi sebagai suatu alat yang membantu manajemen dalam mengambil suatu keputusan.

4. Tujuan Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Tunggal (1995,h.30) juga mengemukakan pendapat Flamholtz mengenai kegunaan penerapan akuntansi sumber daya manusia:

a. Menyediakan kerangka kerja untuk membantu manajer dalam menggunakan sumber daya manusia secara efektif dan efisien.
b. Menyediakan informasi bagi user dalam memperoleh, mengembangkan, menempatkan, mengkonversi, menggunakan, mengevaluasi dan menghargai sumber daya manusia.
c. Menyediakan alat pengukuran biaya dan nilai dari manusia bagi organisasi untuk digunakan dalam pengambilan keputusan.
d. Memotivasi manajer untuk menghargai akibat pengambilan keputusan usaha atas sumber daya manusia.

Harahap dalam bukunya Teori Akuntansi (2004,h.377), mengemukakan beberapa pendapat yang mendukung penerapan akuntansi sumber daya manusia dalam laporan keuangan perusahaan:

a. Mengkapitalisasikan biaya sumber daya manusia lebih valid daripada membiayakannya.
b. Informasi mengenai sumber daya manusia sangat relevan dalam proses pengambilan keputusan baik untuk pihak eksternal maupun internal.
c. Akuntansi sumber daya manusia menunjukkan pengakuan secara eksplisit bahwa manusia adalah sumber daya organisasi dan merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari sumber daya lainnya.

Ikhsan dan Ishak (2005,h.352) mengungkapkan bahwa tujuan akuntansi sumber daya manusia adalah sebagai suatu sistem yang menyediakan pengukuran atas biaya dan nilai dari manusia bagi suatu organisasi. Dari perspektif manajerial, akuntansi sumber daya manusia dimaksudkan untuk membantu para pengambil keputusan untuk menggunakan kalkulus biaya nilai, yaitu suatu penilaian terhadap biaya dan nilai yang terlibat dalam suatu keputusan.

Ikhsan dan Ishak (2005,h.353) mengungkapkan pentingnya pengukuran biaya dan nilai dari sumber daya manusia, yaitu:

a. Memfasilitasi perencanaan dan pengambilan keputusan personalia oleh staf manajemen personalia.
b. Memungkinkan manajemen puncak untuk mengevaluasi efektivitas sumber daya manusia yang telah mengalami proses pengembangan dan pemeliharaan.

Secara umum, tujuan-tujuan tersebut dapat dicapai apabila ada pemanfaatan terhadap laporan dan pelaporan keuangan perusahaan secara reliable dan menghindari adanya distorsi dalam pengukuran *income* maupun keadaan keuangan perusahaan.

5. Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva

Dengan bertambah besarnya *human capital* yang masuk perusahaan dan adanya pengakuan bahwa sumber daya manusia merupakan aktiva perusahaan, maka timbul pemikiran untuk menghitungnya sebagai suatu aktiva. Namun masalah yang muncul adalah bagaimana menilai sumber daya manusia tersebut secara kuantitatif jika diakui bahwa sumber daya manusia itu merupakan aktiva bagi perusahaan

Baridwan (2000,h.20) memberikan pengertian aktiva sebagai manfaat-manfaat ekonomi yang mungkin ada di masa depan yang diperoleh atau dikendalikan oleh suatu satuan usaha tertentu sebagai hasil dari transaksi atau kejadian di masa lalu.

SAK (2002,h.19.4) menyebutkan bahwa aktiva diakui dalam neraca jika besar kemungkinan bahwa manfaat ekonominya di masa depan diperoleh perusahaan dan aktiva tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan handal. Munawir (2004,h.28) berpendapat bahwa pengertian aktiva tidak terbatas pada kekayaan perusahaan yang berwujud saja melainkan juga termasuk pengeluaran-pengeluaran yang belum dialokasikan pada penghasilan yang akan datang.

Muqodim (2005,h.93) menyimpulkan bahwa terdapat tiga sifat dasar dari aktiva yaitu:

a. Manfaat ekonomi yang mungkin diperoleh di masa depan
   Aktiva menyimpan kemungkinan manfaat ekonomi masa yang akan datang, yang memberikan sumbangan pada aliran masuk kas bersih di masa depan. Harus ada hak yang spesifik atas manfaat atau potensi jasa di masa depan. Hak yang sudah kadaluarsa tidak dapat dimasukkan sebagai aktiva.
b. Dikendalikan oleh suatu satuan usaha
   Unit usaha tertentu dapat meperoleh manfaat dari aktiva tersebut serta memiliki kewenangan untuk mengendalikan akses pihak lain atas aktiva tersebut.
c. Diperoleh dari hasil transaksi atau kejadian di masa lalu
   Transaksi, kejadian maupun peristiwa yang menimbulkan hak maupun kendali atas manfaat suatu aktiva harus sudah terjadi. Manfaat masa depan dari suatu aktiva tidak boleh diakui jika pada saat itu tidak ada usaha yang dilakukan perusahaan sehubungan dengan perolehan aktiva tersebut.

Aktiva tak berwujud dalam arti luas meliputi semua aktiva yang tidak mempunyai bentuk fisik. Harnanto (2002,h. 398) menyebutkan bahwa untuk dapat diklasifikasikan sebagai aktiva tak berwujud, suatu aktiva harus memenuhi kriteria atau mempunyai karakteristik sebagai berikut:

a. Didapat atau dibeli dari pihak lain atau dikembangkan sendiri oleh perusahaan.
b. Memberikan hak-hak istimewa kepada perusahaan sebagai pemilik.
c. Memberikan manfaat dan digunakan dalam kegiatan normal perusahaan.
d. Mempunyai masa kegunaan relatif permanen atau lebih dari satu periode akuntansi.

Dari sudut pandang ekonomi, sumber daya manusia perusahaan dapat dikategorikan sebagai aktiva mengingat manfaat ekonomi yang dapat diperoleh perusahaan di masa depan. Tunggal (2004,h.30) mengungkapkan dalam akuntansi sumber daya manusia, yang diakui dan dihitung sebagai aktiva sumber daya manusia bukan manusia dalam bentuk fisik melainkan sumber daya manusianya, yaitu kemampuan seseorang untuk memberikan tambahan nilai terhadap produk dan hasil. Dalam hal ini manfaat ekonomi maupun keuntungan yang diperoleh bersifat *intangible* (tidak berwujud), yaitu berupa kontribusi dalam meraih kesuksesan.

Harnanto (2002) mengungkapkan beberapa prinsip yang mendasari akuntansi untuk aktiva tetap yang juga berlaku bagi aktiva tak berwujud:

a. Aktiva tetap untuk pertama kalinya harus dicatat berdasarkan biaya historis atau harga perolehannya.

Semua pengorbanan yang berhubungan dengan perolehan dan penempatan aktiva pada kondisi siap pakai harus dipandang sebagai bagian dari harga perolehan aktiva terkait. Selain tiu setiap pengorbanan yang terkait kemudian untuk memperpanjang umur atau masa kegunaan dan meningkatkan atau menambah nilai kegunaan (kuantitas atau kualitas) jasa yang dapat diberikan oleh aktiva harus juga dipandang sebagai bagian dari kos atau harga perolehannya.

b. Biaya atau harga perolehan aktiva tetap termasuk aktiva tak berwujud dialokasikan sebagai beban depresiasi secara sistematik dan rasional untuk mempertemukan secara layak antara beban dan pendapatan selama masa kegunaan aktiva.

   Penggunaan atau pengoperasian aktiva tetap untuk merealisasikan pendapatan akan membuat berkurangnya manfaat potensial aktiva terkait. Berkurangnya manfaat potensial ini harus juga diukur dengan memperlakukan sebagain dari biaya historis tersebut sebagai beban dalam periode dimana aktiva memberikan jasanya. Depresiasi atau penyusutan adalah proses alokasi biaya atau harga perolehan aktiva tetap secara sistematik dan rasional sebagai beban dalam periode-periode di mana aktiva memberikan kontribusinya ke dalam proses untuk merealisasikan pendapatan (*revenue-generating process*).

   Metode yang digunakan untuk menentukan beban depresiasi harus sistematik dan rasional. Yang dimaksud dengan sistematik adalah suatu metode depresiasi harus dapat digunakan untuk memperhitungkan atau menentukan di muka jumlah beban depresiasi secara periodik. Sementara untuk dapat dikatakan rasional, suatu metode depresiasi harus mampu mengidentifikasi atau menunjukkan keterkaitan antara jumlah beban depresiai yang diperhitungkan atau diakui dalam suatu periode akuntansi dengan berkurangnya manfaat potensial aktiva.

c. Penentuan biaya atau harga perolehan dan proses alokasinya sebagai beban depresiasi secara periodik memerlukan dan didasarkan pada asumsi-asumsi serta estimasi menyangkut penggunaan atau pemanfaatan aktiva tetap

   Metode-metode depresiasi yang akan digunakan memerlukan estimasi tentang umur atau masa kegunaan aktiva, baik dalam waktu kalender, waktu per unit jasa maupun unit outputnya. Karena metode depresiasi harus rasional, maka metode tersebut harus mencerminkan sedapat mungkin taksiran tentang penurunan atau berkurangnya manfaat potensial aktiva tetap secara periodik selama taksiran umur penggunannya.

d. Bagian dari harga perolehan aktiva tetap yang belum dialokasikan sebagai beban depresiasi disebut ”nilai buku” dan tidak dimaksudkan sebagai suatu perkiraan tentang harga atau nilai pasar sekarang dari aktiva tetap terkait.

Harahap (2001,h.380) mengungkapkan 2 alasan utama pentingnya memperlakukan investasi sumber daya manusia sebagai aktiva dalam laporan keuangan sebagai berikut:

a. Investor sekarang dan investor yang akan datang (*potential investor*) memerlukan informasi untuk menentukan nilai dari suatu perusahaan.

b. Investasi sumber daya manusia memenuhi kriteria untuk diperlakukan sebagai aktiva. Sumber daya manusia memberikan jasa sekarang dan yang akan datang yang tidak dimiliki oleh mesin dan aktiva yang lain.

Ikhsan dan Ishak (2005,h.351) dalam bukunya Akuntansi Keperilakuan mengungkapkan pendapat beberapa akuntan mengenai perlakuan atas manusia sebagai aktiva serta perhitungan atas nilai aktiva tersebut.

a. Rensis Likert
”setiap aspek dari aktivitas suatu perusahaan ditentukan oleh kompetensi, motivasi dan efektivitas umum dari organisasi manusianya.”
b. D. R. Scott
”seorang tenaga kerja operasi teknis yang terlatih selalu merupakan aktiva yang berharga”
c. W. A. Paton
”dalam suatu perusahaan bisnis, karyawan yang dikelola dengan baik dan loyal mungkin adalah aktiva yang lebih penting dibandingkan dengan persediaan barang dagangan.”

Pendapat-pendapat di atas disimpulkan oleh Ikhsan dan Ishak (2005,h.352) sebagai berikut, ”organisasi memiliki suatu aktiva yang berharga dalam manusia yang dipekerjakannya, dan bahwa manusia itu sendiri adalah suatu bentuk modal, modal manusia”

Pendapat beberapa nara sumber di atas mendukung pernyataan bahwa sumber daya manusia dapat diperlakukan sebagai aktiva, karena dalam perolehan dan pengembangan sumber daya manusia dibutuhkan biaya yang manfaat ekonominya dapat diperoleh di masa depan. Selain itu sumber daya manusia juga dikendalikan oleh pihak manajemen perusahaan melalui kontrak kerja, kebijakan-kebijakan dan keputusan manajemen.

6. Asumsi Dasar Akuntansi Sumber Daya Manusia

Davidson dan Well mengungkapkan tiga asumsi dasar akuntansi sumber daya manusia seperti yang dikutip Tunggal (1994,h.14), yaitu:

a. Manusia adalah sumber daya organisasi yang bernilai
Manusia dikatakan bernilai karena mempunyai suatu kemampuan atau sumber daya yang memberikan nilai manfaat atau jasa-jasa ekonomis di masa depan bagi organisasi atau perusahaan. Sumber daya yang diinvestasi dapat dipertanggungjawabkan tanpa kepemilikan. Data akuntansi sumber daya manusia dapat disajikan secara material tambahan terhadap laporan eksternal dan konvensional.
b. Pengaruh dari gaya manajemen
Nilai sumber daya manusia dipengaruhi cara manajemen mengelolanya. Sikap dan gaya tertentu dapat meningkatkan motivasi dan produktivitas karyawan sedang gaya manajemen yang lain justru menurunkan motivasi dan produktivitas. Penurunan dan peningkatan produktivitas dapat mempengaruhi nilai sumber daya manusia.

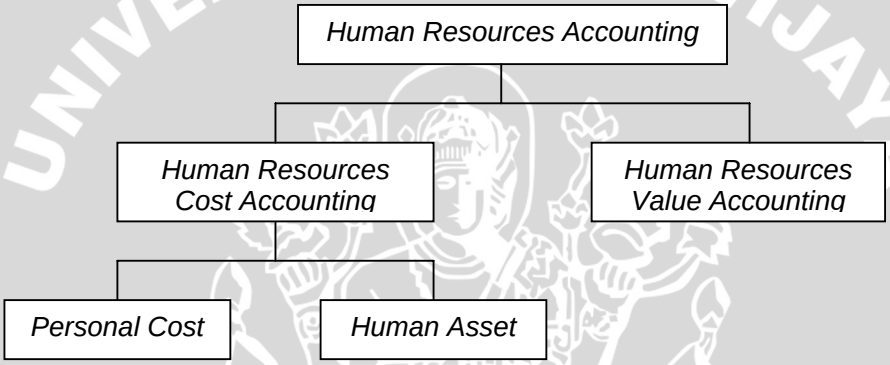
c. Keperluan atas informasi sumber daya manusia
Informasi tentang biaya sumber daya manusia sangat diperlukan dalam pengelolaan sumber daya manusia yang lebih efektif dan efisien melalui beberapa aspek dari proses manajemen sumber daya manusia termasuk perencanaan dan pengendalian dalam akuisisi, pengembangan alokasi, komposisi, konservasi dan utilisasi sumber daya manusia. Melalui proses manajemen tersebut maka informasi tentang sumber daya manusia dapat diketahui dengan jelas.

7. Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia

Secara skematis, akuntansi sumber daya manusia mempunyai komponen-komponen sebagai berikut:

Gambar 1

Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia



(Sumber: Harahap 2004,h.379)

Tunggal (1995,h.12) mengungkapkan dua jenis biaya yang berkenaan dengan akuntansi sumber daya manusia:

a. Human Rersourcess Cost Accounting

Human resources cost accounting merupakan akuntansi untuk investasi dalam rangka pencarian, pengembangan dan penggantian tenaga kerja sebagai sumber daya organisasi. Terdapat dua jenis biaya yang berkenaan dnegan HRCA, yaitu:

1) Personal Cost Accounting

Personal cost accounting adalah biaya yang berhubungan dengan fungsi proses manajemen personalia dalam pencarian dan pengembangan sumber daya manusia. Biaya-biaya yang termasuk dalam personal *cost accounting* adalah biaya yang berhubungan dengan aktivitas personalia dan fungsi-fungsi pencarian dan pengembangan sumber daya manusia.

2) Human Asset Accounting

Yang dimaksud dengan *human asset accounting* adalah biaya manusia itu sendiri dimasukkan sebagai sumber daya manusia dari suatu perusahaan. Hal ini berkenaan dengan akuntansi untuk biaya

tenaga kerja sebagai aset. *Human asset accounting* mengukur berbagai usaha pencarian dan pengembangan pada berbagai tingkat personel.

b. Human Rersourcess Value Accounting

Human rersourcess value accounting merupakan akuntansi pengukuran nilai manusia dalam memberikan jasa di masa mendatang. Tunggal (1995,h.13) menyebutkan dua model nilai sumber daya manusia, yang dirumuskan oleh Flamholtz serta Likert dan Bowers, yaitu:

1) Menurut Flamholtz

Harahap (2004,h.397) mengungkapkan dalam menentukan nilai sumber daya manusia, Flamholtz cenderung memberikan penilaian pada sisi individual yang terdiri dari dua variabel yaitu *expected conditional value* dan *probability* karyawan tersebut untuk tetap menjadi anggota atau staf perusahaan (probabilitas loyalitas karyawan).

a) Expected Conditional Value

Expected conditional value adalah jumlah yang diharapkan dapat direalisasikan dari bekerjanya seseorang pada suatu perusahaan. Terdapat tiga faktor yang menentukan e*xpected conditional value* ini, yaitu:

(1) Productivity
Sejumlah jasa yang dihasilkan oleh karyawan pada saat pindah jabatan, pada saat menduduki jabatan yang sekarang.

(2) Transferability
Sejumlah jasa yang diharapkan dari karyawan pada saat pindah jabatan pada tingkat yang sama.

(3) Promotability
Sejumlah jasa yang diharapkan dari karyawan sewaktu menduduki jabatan yang lebih tinggi.

Untuk dapat menghitung *Expected Realizable Value,* kita dapat menggunakan rumus berikut ini:

ERV	=	ECV x P(R)
P(R)	=	1 – P(T)
OCT	=	ECV – ERV

Sumber: Tunggal (1995:13)

Dimana:

ERV = *Expected Realizable Value*
ECV = *Expected Conditional Value*
P(R) = peluang dalam mempertahankan seorang karyawan dalam suatu organisasi
P(T) = *probability of turnover*
OCT = *opportunity of cost variable*

Ada beberapa syarat yang harus dipenuhi untuk dapat menghitung e*xpected conditional value* dan *expected conditional value* dari individu suatu organisasi, yaitu:

(1) Mendefinisikan hubungan timbal balik antara sekelompok individu suatu system atau organisasi.
(2) Menetapkan nilai setiap bagian suatu organisasi.
(3) Memperkirakan masa jabatan yang dikehendaki seseorang dalam suatu organisasi.
(4) Menemukan probabilitas seseorang akan menjadi anggota suatu organisasi pada setiap kemungkinan masa yang akan datang.
(5) Discount the expected future cash flows untuk menetapkan *present value*.

b) Probabilitas karyawan tersebut tetap berada dalam perusahaan. Hal ini berkaitan dengan tingkat kepuasan karyawan terhadap pekerjaannya

2) Menurut Likert dan Bowers

Tunggal (1995,h.16) mengungkapkan Likert dan Bowers menyusun suatu model yang menggambarkan kemampuan produktif sumber daya manusia dalam organisasi. Dalam model ini terdapat tiga variable yang mempengaruhi efektivitas sumber daya manusia dalam organisasi, yaitu:

a) Causal Variables
Merupakan variabel yang menentukan arah perkembangan suatu organisasi. Variabel ini meliputi variabel yang dapat dikendalikan serta diubah atau diganti oleh organisasi dan manajemennya. Yang termasuk dalam *causal variables* adalah struktur organisasi, kebijakan manajemen, divisi, strategi bisnis, kepemimpinan, keahlian dan perilaku. Ada dua tipe yang berbeda dari *causal variables*, yaitu:

(1) Manajerial Behaviour
Manajerial behaviour atau tingkah laku manajerial adalah dimensi yang mengarahkan pada tingkah laku yang mengakibatkan efektivitas kelompok. Kegiatan yang termasuk dalam *managerial behaviour* adalah:

(a) *Support,* yaitu tingkah laku yang membuat orang lain merasa penting dan berharga.
(b) Team Building, yaitu tingkah laku yang mendorong anggota suatu kelompok bersatu dan daling bekerja sama satu sama lain.
(c) Work Facilitation, merupakan tingkah laku yang membantu pencapaian tujuan, dengan kegiatan seperti penjadwalan, pengkoordinasian dan perencanaan serta penyediaan alat, material dan sumber-sumber pengetahuan teknis.

(2) *Organizational Behavior (Organizational Structure)*
Struktur hubungan antara anggota organisasi. Di sini ditunjukkan siapa melapor kepada siapa, sifat hubungan serta bentuk hubungan (formal atau informal).

b) *Intervening Variables*
Variabel yang menggambarkan keadaan intern organisasi dan kemampuannya untuk menghasilkan. Yang termasuk dalam *intervening variable* adalah loyalitas, perilaku, motivasi, *performance goals* dan persepsi semua anggota organisasi, kemampuan kolektif

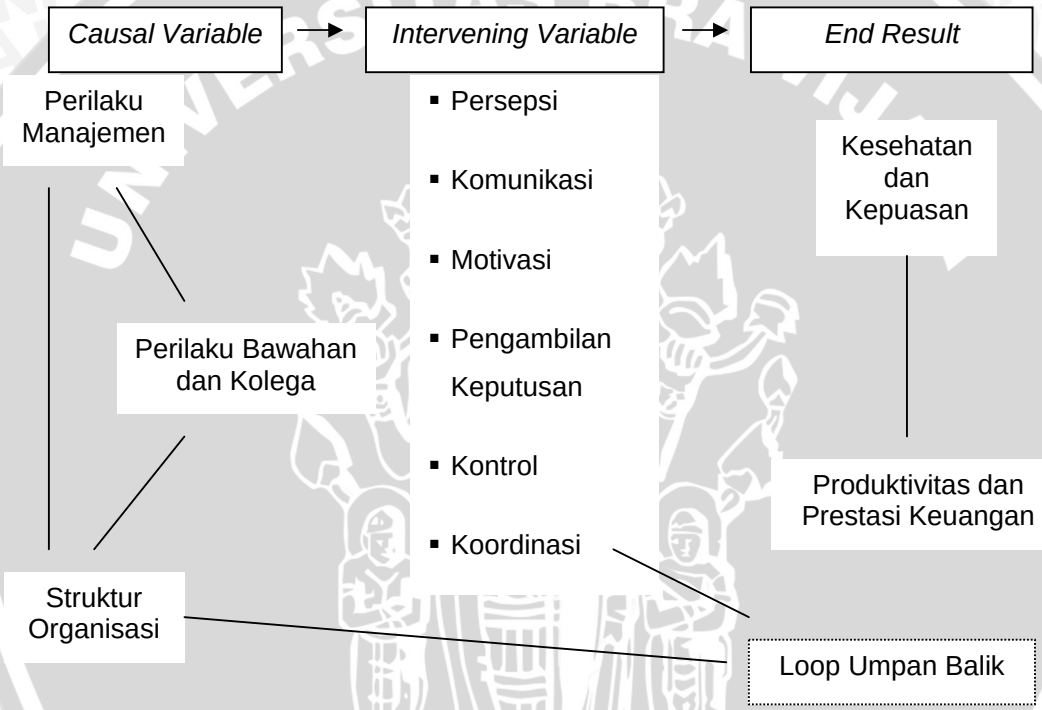
mereka untuk mengambil tindakan secara efektif, komunikasi dan pengambilan keputusan serta pengendalian.

c) *End Result Variables*
End result variables merupakan variabel dependent yang mencerminkan hasil yang dicapai organisasi seperti produktivitas, kepuasan, tingkat biaya, kerugian, pertumbuhan, *market share*, *earnings* dan *financial performance*.

Hubungan antara ketiga variabel di atas dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2

Model Pengukuran Likert dan Bowers



(Sumber: Harahap,2004:389)

Model tersebut menyatakan bahwa *causal variable* mempengaruhi tingkat *intervening variable* yang akan menghasilkan e*nd result variables.* Perilaku manajer, struktur organisasi serta perilaku bawahan dan kolega akan membentuk persepsi, komunikasi, motivasi, pengambilan keputusan, kontrol dan koordinasi. Gabungan dari *causal variable* dan *intervening variable* itulah yang akan menghasilkan kesehatan, kepuasan, produktivitas serta prestasi keuangan perusahaan.

8. Konsep Biaya Akuntansi Sumber Daya Manusia

Akuntansi sumber daya manusia memperlakukan sumber daya manusia sebagai aktiva. Agar dapat diperlakukan sebagai aktiva, sumber daya manusia harus memiliki nilai dan dapat diamortisasi. Nilai aktiva sumber daya manusia dapat dicari dengan cara mengakumulasi biaya-biaya yang dikeluarkan perusahaan dalam mendapatkan maupun membentuk sumber daya manusia perusahaan.

Baridwan (2000,h.35) mendefinisikan biaya sebagai manfaat (*benefit*) yang dikorbankan dalam rangka memperoleh barang dan jasa. Biaya yang dimaksud dalam akuntansi sumber daya manusia merupakan biaya-biaya atau pengorbanan yang terjadi untuk mendapatkan atau menggantikan sumber daya manusia yang telah ada.

Pengukuran biaya sumber daya manusia melibatkan penelusuran biaya dan mengakumulasikannya, hal ini merupakan proses historis. Ikhsan dan Ishak (2005:358) merumuskan tiga kelompok biaya yang terjadi sehubungan dengan sumber daya manusia perusahaan, yaitu:

a. Biaya Awal
   Biaya awal adalah pengeluaran aktual historis yang terjadi sebagai suatu investasi dalam sumber daya. Biaya awal dari sumber daya manusia mengacu pada pengorbanan yang sesungguhnya terjadi untuk meperoleh dan mengembangkan manusia.
b. Biaya Penggantian
   Biaya penggantian dari sumber daya manusia mengacu pada pengorbanan yang sebenarnya harus dilakukan saat ini untuk menggantikan sumber daya manusia yang sedang dipekerjakan. Biaya ini meliputi biaya-biaya yang berkaitan dengan perputaran seorang karyawan maupun biaya untuk merekrut dan mengembangkan penggantinya.
c. Biaya Kesempatan
   Biaya kesempatan adalah jumlah maksimum yang dapat diperoleh sumber daya tersebut dalam penggunaan alternative. Biaya ini mengacu pada nilai sumber daya manusia dalam penggunaan alternatifnya yang paling menguntungkan.

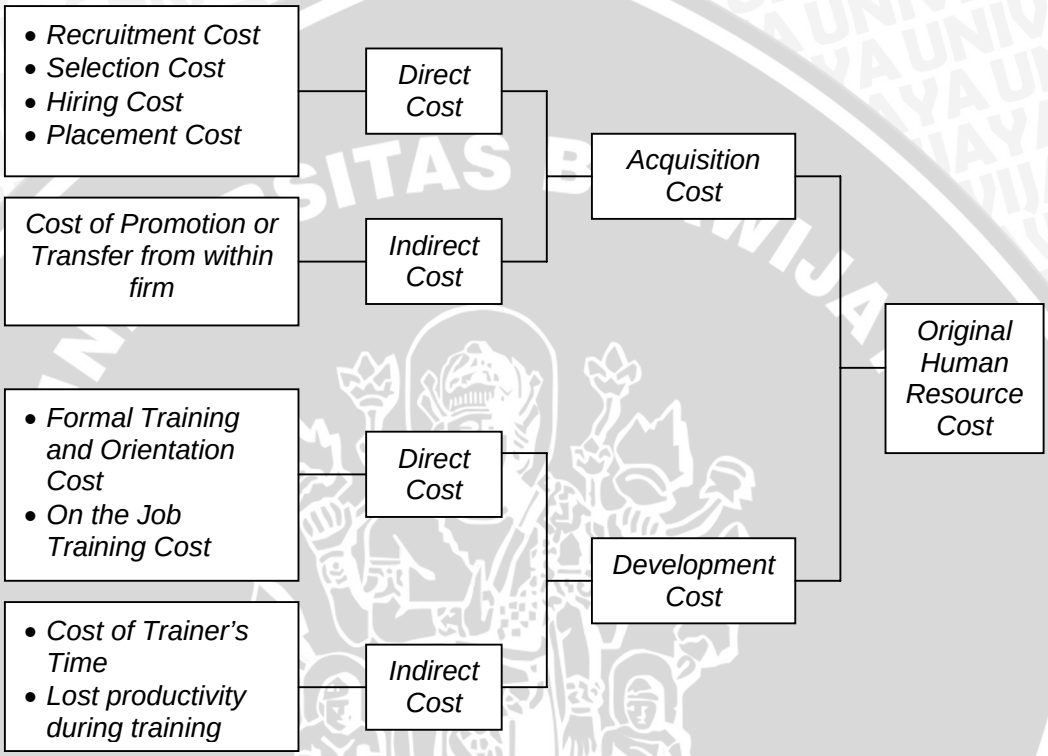
Masalah utama dalam akuntansi sumber daya manusia adalah menentukan biaya apa saja yang membentuk, menambah maupun mengurangi nilai aktiva sumber daya manusia perusahaan. Tunggal (2004,h.32) mengungkapkan konsep-konsep biaya yang digunakan dalam akuntansi sumber daya manusia:

a. Konsep Biaya Orisinil (*Historical Cost Concept*)

Biaya historis sumber daya manusia merupakan serangkaian pengorbanan yang terjadi untuk mendapatkan dan mengembangkan sumber daya manusia. Klasifikasi biaya historis ini dapat dilihat pada bagan berikut:

Gambar 3

Klasifikasi Biaya Sumber Daya Manusia Konsep Biaya Orisinil



(Sumber: Tunggal,2004:31)

Dalam konsep biaya orisinil yang dikembangkan oleh Flamholtz ini terdapat dua kelompok biaya yang berkenaan dengan usaha untuk mendapatkan dan mengembangkan sumber daya manusia perusahaan, yaitu

1) *Acquisition Cost*

Biaya ini merupakan semua pengorbanan yang harus dikeluarkan untuk mendapatkan pejabat baru. Biaya-biaya yang termasuk dalam biaya akuisisi adalah:

a) *Recruitment Cost*
Biaya yang terjadi untuk mengidentifikasikan sumber-sumber dari *human resources*. Yang termasuk dalam biaya rekruitmen adalah *advertising*, perjalanan dan biaya administrasi, biaya promosi, biaya dimosi, biaya mutasi, dan lain sebagainya.

b) *Selection Cost*
Biaya yang terjadi untuk menentukan siapa yang akan ditawarkan pekerjaan. Biaya seleksi termasuk biaya yang terjadi dalam memilih manusia untuk keanggotaan organisasi, yaitu biaya

wawancara, biaya pengujian dan biaya administrasi. Besarnya biaya ini per tenaga kerja bervariasi sesuai dengan tingkat dan posisi organisasi yang dipilih.

c) *Hiring and Placement Cost*
Merupakan biaya yang terjadi untuk membawa seorang individu ke dalam organisasi dan menempatkannya pada suatu pekerjaan. Yang termasuk biaya penerimaan adalah tunjangan untuk perpindahan dan perjalanan serta biaya lain yang berhubungan. Biaya penempatan termasuk di dalamnya berbagai biaya administrasi yang terjadi untuk menempatkan seorang individual pada suatu pekerjaan. Besarnya biaya ini bervariasi berkaitan dengan tingkat posisi dalam perusahaan.

2) *Development Cost*

Biaya ini merupakan pengorabanan yang dikeluarkan untuk melatih dan membawa pegawai sampai memiliki kualitas yang diharapkan untuk menduduki suatu jabatan tertentu. Biaya-biaya yang termasuk dalam *development cost* adalah:

a) *Orientation Cost*
Biaya ini berkaitan dengan pelatihan orientasi, meliputi pemahaman akan kebijakan personil, produk perusahaan, fasilitas dan lain sebagainya. Pelatihan formal berkisar dari instruksi yang paling sederhana yang diperlukan untuk menunjukkan kepada seseorang bagaimana melakukan suatu pekerjaan yang repetitive sampai program yang sangat dispesialisasikan.

b) *On the Job Trainning Cost*
Biaya ini terjadi dalam melatih seorang individu pada pekerjaannya sendiri.

c) *Cost of Trainer's Time*
Yaitu biaya dan gaji pengawasan selama periode latihan. Dalam hal ini waktu yang digunakan penyelia dalam pelatihan diperlukan sebagai biaya pelatihan.

d) *Lost Productivity During Training*
Biaya yang menunjukkan penurunan produktivitas ketika karyawan mengikuti pelatihan dari perusahaan.

b. Konsep Biaya Penggantian (*Replacement Cost Concept*)

Tunggal (1994,h.56) mengungkapkan dua biaya pengganti utama yang terdapat dalam konsep biaya penggantian, yaitu biaya pengganti posisional dan biaya pengganti pribadi.

1) Biaya Pengganti Posisional (*Positional Replacement Cost*)

Pengorbanan yang seharusnya terjadi sekarang untuk menggantikan seseorang yang menjabat suatu posisi khusus dengan suatu substitusi yang mampu memberikan jasa yang ekuivalen "dalam posisi yang diberikan" (*in the given position*).

Terdapat tiga unsur dasar biaya penggantian posisional yaitu *acquisition cost, development cost dan separation cost*. Biaya perpisahan merupakan biaya yang terjadi sebagai akibat dari seseorang pemegang posisi meninggalkan suatu organisasi. Biaya-biaya ini merupakan komponen yang secara langsung maupun tidak langsung terjadi karena kehilangan seorang karyawan, sehingga mengakibatkan

adanya pencarian seorang pengganti, biaya ini disebut biaya posisi karena yang kosong.

2) Biaya Pengganti Pribadi *(Personal Replacement Cost*)

Pengorbanan yang akan terjadi untuk menggantikan seseorang dengan suatu subtitusi maupun untuk memberikan sekumpulan jasa yang sama dengan individual yang diganti. Konsep ini dapat diperluas ke individual, kelompok dan bahkan pada organisasi secara keseluruhan.

Pengertian biaya penggantian menurut Chasin dan Polimeni (Tunggal,1994,h.57) adalah biaya yang timbul akibat seorang karyawan yang meninggalkan organisasi yang meliputi:

1) Separation Pay
Besarnya kompensasi dibayar di muka yang diberikan kepada karyawan karena meninggalkan perusahaan.

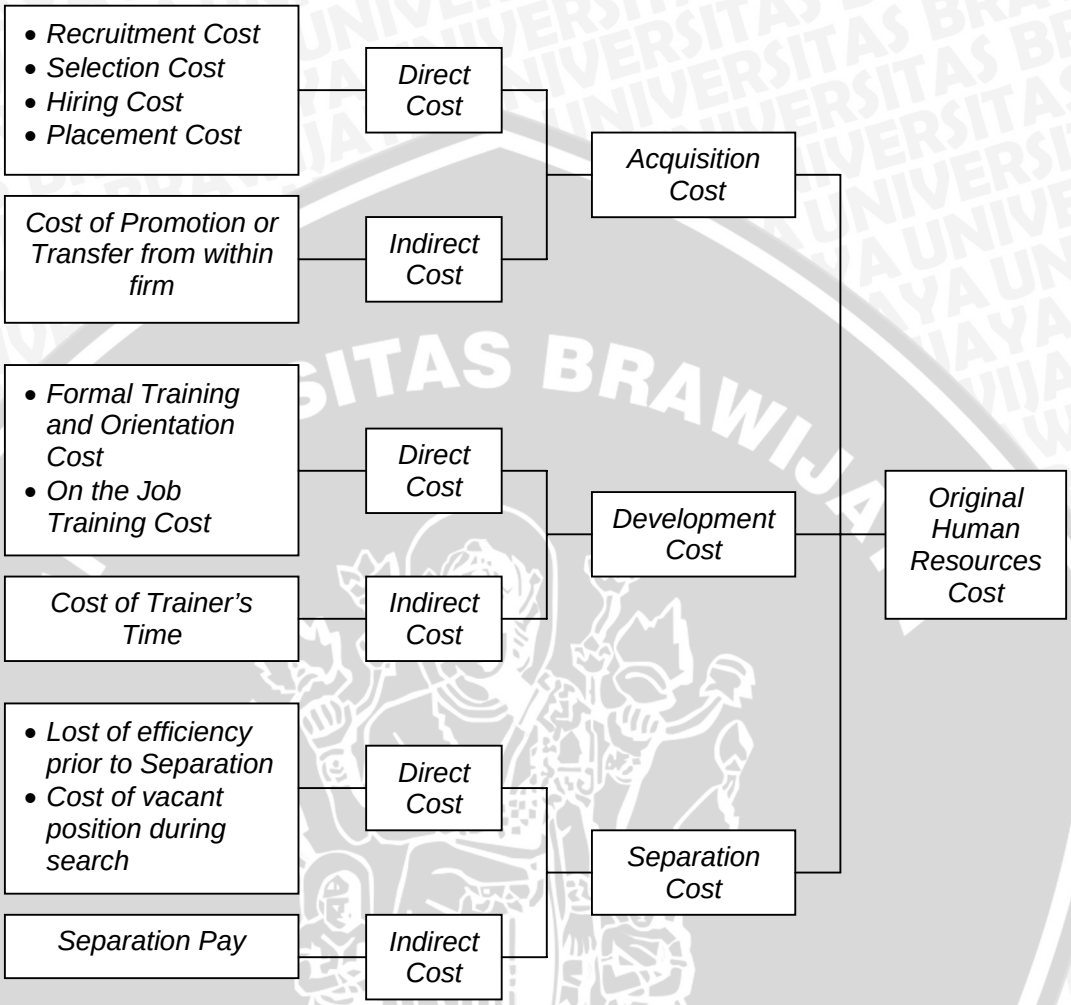
2) Lost of Efficiency Prior to Separation
Biaya yang menunjukkan penurunan produktivitas sebelum karyawan meninggalkan perusahaan.

3) Cost of vacant position during search
Biaya tidak langsung yang timbul karena suatu posisi kosong sehingga menyebabkan penundaan dalam penyelesaian tugas yang ada.

Konsep biaya penggantian sumber daya manusia merupakan pengorbanan yang harus terjadi atas semua biaya yang dikeluarkan untuk menggantikan sumber daya manusia yang sekarang dipekerjakan. Konsep ini memperhitungkan pertimbangan biaya pengganti sumber daya manusia yang sudah ada dalam perusahaan untuk digantikan dengan sumber daya manusia. Dengan demikian konsep biaya pengganti meliputi seluruh komponen biaya pada konsep biaya histories ditambah dengan biaya pelepasan (*separation cost*). Konsep tersebut dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 4

Model Pengukuran Biaya Penggantian Sumber Daya Manusia



(Sumber: Tunggal, 2004:56)

Dalam konsep akuntansi sumber daya manusia, seluruh pengeluran perusahaan atas pengadaan, pengembangan maupun pelepasan pegawai nantinya akan dikapitalisasi sebagai aktiva sumber daya manusia. Artinya pengeluaran-pengaluaran tersebut nantinya akan memberikan manfaat di masa yang akan datang. Donaldson (2007,h.173) menyebutkan bahwa terdapat dua macam pengeluaran (*expenditure*) yang mungkin dikeluarkan perusahaan, yaitu:

a. *Capital Expenditure*

Capital expenditures are expenditures creating future benefits. A capital expenditure is incurred when a business spends money either to buy fixed assets or to add to the value of an existing fixed asset with a useful life that extends beyond the taxable year. Capital expenditures are used by a company to acquire or upgrade physical assets such as equipment, property, or industrial buildings. In accounting, a capital

expenditures is added to an asset account ("capitalized"), thus increasing the asset's basis (the cost or value of an asset as adjusted for tax purposes).

For tax purpose, capital expenditures are cost that cannot be deducted in the year in which they are paid or incurred and must be capitalized. The general rule is that if the property acquired has a useful life longer than the taxable year, the cost must be capitalized. The capital expenditures costs are then amortized or depreciated over the life of the asset in question. As stated above, capital expenditures create or add basis to the asset or property, which once adjusted, will determine tax liability in the event of sale or transfer. An example is a new motor for a truck.

Pernyataan diatas dapat diartikan sebagai berikut:

Capital expenditures merupakan pengeluaran yang nantinya akan memberikan keuntungan atau manfaat di masa yang akan datang. *Capital expenditure* terjadi ketika perusahaan mengeluarkan sejumlah uang, baik untuk membeli aktiva tetap maupun menambah nilai atas aktiva yang sudah ada dengan umur penggunaan yang lebih panjang daripada sebelumnya. Biasanya perusahaan menggunakan c*apital expenditure* dalam rangka pengadaan atau peningkatan nilai dari aktiva tetap seperti peralatan, properti maupun gedung-gedung pabrik. Dalam akuntansi, nilai dari *capital expenditure* ditambahkan ke dalam akun aktiva atau dengan kata lain dikapitalisasi, yang artinya akan meningkatkan nilai dasar aktiva (jumlah biaya atau nilai aktiva yang disesuaikan untuk keperluan penilaian pajak).

Dalam penilaian pajak, c*apital expenditure* merupakan pengaluaran yang tidak dapat diakui sebagai biaya pengurang laba dalam tahun yang bersangkutan dan harus dikapitalisasi. Aturan yang umum diberlakukan adalah jika aktiva yang dimaksudkan mempunyai masa kegunaan yang lebih panjang daripada masa yang diperkirakan dari sisi pajak, maka biaya tersebut harus dikapitalisasi. Nilai c*apital expenditure* kemudian akan diamortisasi atau didepresiasi sesuai dengan umur ekonomisnya. Seperti telah disebutkan sebelumnya, c*apital expenditure* dimaksudkan untuk menambah nilai dasar dari suatu aktiva atau properti, yang jika disesuaikan akan menentukan kewajiban pajak ketika terjadi penjualan atau transfer. Contohnya adalah penambahan atau penggantian mesin motor baru pada truk lama.

b. *Revenue Expenditure*

Revenue expenditure is broadly defined as any expenditure incurred on the day to day running of the company. Revenue expenditure are outlay benefiting only the current year. It is treated as an expense to be matced agaist revenue. Examples of revenue expenditure include salaries, energy costs, and consumable supplies and materials.

Pernyataan di atas dapat diartikan sebagai berikut:

Secara luas r*evenue expenditure* dapat didefinisikan sebagai seluruh pengeluaran yang terjadi dari waktu ke waktu sebagai akibat dari pengoperasian perusahaan. merupakan pengeluaran perusahaan yang hanya memberi manfaat pada tahun yang bersangkutan saja. *Revenue expenditure* diperlakukan sebagai biaya agar dapat dibandingkan (*matching*) dengan pendapatan. Yang termasuk ke dalam

revenue expenditure adalah gaji pegawai, biaya atas energi, persediaan yang dapat habis serta bahan baku.

9. Metode Pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia

a. Human Resources Cost Accounting

Terdapat dua metode pengukuran *human resources cost accounting* yang dikemukakan oleh Tunggal (1995:18), yaitu:

1) Historical Cost of Human Resource

Yaitu sumber-sumber yang telah dikeluarkan dalam rangka memperoleh dan mengembangkan tenaga kerja. Dalam hal ini pembahasan akan mencakup biaya rekruitmen, biaya seleksi, biaya *hiring* dan penempatan.

2) *Replacement Cost of Human Resource*

Mencakup semua biaya yang akan dikeluarkan perusahaan untuk menggantikan sumber daya manusia yang sekarang dipekerjakan. Dalam hal ini harus diperhitungkan pula biaya menunggu dan lain sebagainya sampai dengan pegawai baru itu diterima dan siap menggantikan tugas pegawai lama. Rumusnya adalah sebagai berikut:

$$R = R_1 + R_2 + \ldots. + R_n$$

Sumber: Tunggal (1995,h.20)

Di mana:

R = keseluruhan *replacement cost* pegawai

Rn = *replacement cost* pegawai

b. Human Resources Value Accounting

Konsep “nilai manusia” merupakan panurunan dari teori ekonomi umum. Seperti semua sumber daya lainnya, manusia memiliki nilai karena mereka dapat meberikan jasa atau pelayanan di masa depan. Dengan demikian nilai sumber daya manusia dapat didefinisikan sebagai nilai sekarang (terdiskonto) dari jasa masa depan yang diharapkan.

Tunggal (1995,h.20) mengungkapkan dua konsep ukuran yang digunakan dalam akuntansi sumber daya manusia, yaitu ukuran moneter dan ukuran non-moneter. Ukuran moneter dibutuhkan karena uang adalah denominator umum dari keputusan bisnis. Sementara ukuran non moneter diperlukan karena terkadang ukuran tersebut lebih sesuai dibandingkan dengan ukuran moneter. Selain itu ukuran non-moneter dapat berfungsi sebagai pengganti (proksi) ketika ukuran moneter tidak tersedia

1) Metode Monetary

Tujuan utama metode monetary adalah menyediakan sebuah cara untuk pengukuran dua dimensi utama dari harga perseorangan di sebuah organisasi perusahaan (*expected conditional value and*

realizable value). Metode ini melibatkan prediksi terhadap laba masa depan dari suatu perusahaan dan mendiskontonya guna menentukan nilai sekarang dari perusahaan tersebut, lalu mengalokasikan sebagian ke sumber daya manusia berdasarkan kontribusi relatifnya. Metode-metode pengukuran yang menggunakan ukuran-ukuran moneter adalah:

a) *Historical Cost (Original Cost Method)*

Metode ini mengkapitalisasi semua biaya sumber daya manusia yang telah dikeluarkan untuk memperoleh (*acquisition cost*) dan mengembangkan (*development cost*) sumber daya manusia dari suatu organisasi. Akumulasi ini merupakan harga (*cost*) yang akan diamortisasikan sepanjang taksiran masa kerja yang bersangkutan, dengan memperhitungkan *loss* (kerugian) yang timbul waktu menghapuskan sumber daya manusia atau kenaikan nilai karena adanya tambahan biaya yang meningkatkan potensi manfaat sumber daya manusia tersebut.

Keunggulan metode ini adalah perlakuan akuntansinya yang praktis dan obyektif, dalam arti datanya dapat diuji kebenarannya. Sementara kelemahan dari metode ini adalah:

(1) Nilai ekonomis suatu *human asset* tidak selalu bertalian dengan *historical cost*-nya.
(2) Setiap *appreciation* (peningkatan nilai) atau amortisasi bersifat subjektif, tidak selalu ada hubungan dengan naik turunnya produktivitas human asset.
(3) *Historical cost* tidak memberikan nilai *human resources* yang dapat dibandingkan karena biaya yang digunakan untuk memperoleh (*acquisition cost*) dan mengembangkan (*development cost*) sumber daya manusia berbeda antara satu pegawai dengan yang lain.

b) *Replacement Cost Method*

Dalam metode ini nilai sumber daya manusia diukur dengan menaksir berapa biaya yang akan dikeluarkan untuk mengganti sumber daya manusia yang sekarang ada dalam perusahaan. Nilai sumber daya manusia juga dapat dihitung dengan menaksir berapa biaya yang akan dikeluarkan untuk merekrut, menyeleksi, hiring, melatih, menempatkan dan mengembangkan pegawai yang sama kualitasnya dengan yang ada sekarang.

Keunggulan metode ini menurut adalah:

(1) Dapat mencerminkan nilai realisasi aktiva sehingga secara konseptual akan mendekati nilai aktiva sesungguhnya.
(2) Dapat digunakan untuk mengembangkan suatu standar perekrutan, pelatihan dan pengembangan karyawan yang dapat dibandingkan dengan pengeluaran sesungguhnya.

Kelemahan metode ini adalah:

(1) Perusahaan mungkin mempunyai pegawai yang nilainya dianggap lebih besar daripada *replacement cost*-nya.
(2) Bagi beberapa sumber daya manusia tertentu mungkin tidak ada *equivalent replacement*-nya.
(3) Para manajer mungkin akan mereasa kesulitan jika diminta menaksir biaya untuk menggantikan seluruh sumber daya manusia mereka, karena manajer yang berbeda mungkin akan memberikan taksiran yang berbeda pula.

c) *Opportunity Cost Method*

Hekeimen dan Jones (Tunggal,1995,h.25) menyarankan agar nilai sumber daya manusia ditentukan melalui suatu proses tawar-menawar yang kompetitif dalam suatu perusahaan, yang didasarkan atas *opportunity cost*. Dalam hal ini seorang manajer *investment centre* akan mengajukan penawaran untuk karyawan yang "langka" yang harus direkrut untuk suatu pekerjaan tertentu.

Yang dimaksud dengan karyawan yang "langka" adalah karyawan yang memiliki kemampuan khusus, sebagai hasil pendidikan maupun pengalaman kerja bertahun-tahun, yang sangat menguntungkan atau perusahaan. Apabila karyawan untuk jenis tugas tertentu tidak langka jumlahnya, maka ia dapat diabaikan sebagai *human asset*.

Kelemahan o*pportunity cost method* ini adalah:

(1) Hanya karyawan yang "langka" saja yang dimasukkan dalam asset base. Hal ini dapat diartikan sebagai diskriminasi terhadap karyawan yang lain.

(2) Investment centre yang tingkat keuntungannya kurang menjadi korban karena tidak mampu memenangkan penawaran untuk merekrut karyawan yang lebih baik.

d) *Compensation Model*

Lev dan Scwartz (Tunggal,1995,h.26) memberikan usul perhitungan nilai sumber daya dengan melihat nilai kompensasinya di masa yang akan datang. Penggunaan balas jasa atau kompensasi seseorang di kemudian hari, dimaksudkan sebagai pengganti nilai orang tersebut.

$$V\tau = \sum_{t=\tau}^{T} \frac{I(t)}{(1-\tau)^{t-\tau}}$$

Sumber: Tunggal (1995,h.26)

Dimana:

$V\tau$ = *human capital value* dari seseorang pada umur *t*
I (t) = pendapatan tahunan orang tersebut sampai pensiun
τ = *discount rate* khusus untuk orang tersebut
T = umur pada saat pensiun

Rumus di atas mempunyai beberapa kelemahan yaitu nilai *I(t)* baru dapat diperoleh setelah pensiun, sementara $V\tau$ merupakan *ex-post value* yang mengabaikan kematian sebelum umur pensiun. Oleh karena itu Lev Schwartz memperhalus rumus di atas sebagai berikut:

$$E\,(V\tau^*) = \sum_{t=\tau}^{T} P\tau\,(t+1) \sum_{i=\tau}^{t} \frac{I_i^*}{(1+\tau)^{t-\tau}}$$

Sumber: Ikhsan dan Ishak (2005,h.366)

Dimana:

I_i^* = penghasilan tahunan di kemudian hari
$E(V\tau^*)$ = *expected value* dari human *capital*

P_τ (t) = *probability* bahwa orang tersebut meninggal pada umur *t*

Kelemahan utama dari metode di atas adalah:

(1) Adanya subyektivitas dalam menentukan tingkat gaji di kemudian hari.
(2) Kesulitan dalam menentukan lamanya orang bekerja dalam perusahaan
(3) Kesulitan dalam menentukan *discount rate* di kemudian hari.

e) *Adjusted Discounted Future Wages Method*

Dalam metode ini dilakukan penyesuaian terhadap nilai kompensasi yang akan diterima pegawai. *Discounted future wages* disesuaikan dengan suatu faktor efisiensi yang dimaksudkan untuk mengukur efektivitas relative dari nilai sumber daya manusia sebuah perusahaan.

Faktor efisiensi merupakan rasio *return on investmen* suatu perusahaan terhadap semua perusahaan lain dalam suatu perekonomian untuk suatu periode tertentu. Rasio ini dihitung dengan mendiskontokan upah mendatang dengan suatu faktor efisiensi untuk mengukur efektivitas relative pada manusia dari suatu perusahaan tertentu.

$$\textit{Efficiency Ratio} = \frac{5\frac{RF_0}{RE_0} + 4\frac{RF_1}{RE_1} + 3\frac{RF_2}{RE_2} + 2\frac{RF_3}{RE_3} + \frac{RF_4}{RE4}}{15}$$

Sumber: Tunggal (1995,h.28)

Dimana:

RF_i = tingkat laba akuntansi atas asset yang dimiliki perusahaan dalam tahun i
RE_i = tingkat laba akuntansi atas asset untuk semua perusahaan lain dalam perekonomian itu dalam tahun i
i = tahun (0 sampai 4)

Pengakuan akan perlunya pernyataan rasio ini didasarkan pada thesis bahwa perbedaan kemampuan perusahaan mendapatkan laba pada dasarnya disebabkan oleh perbedaan *human asset performance* masing-masing perusahaan.

Kelemahan utama metode ini menurut Ikhsan dan Ishak (2005,h.368) adalah:

(1) Data-data yang dihasilkan berdasarkan prediksi.
(2) Metode ini tidak mengukur besarnya aktiva tetapi justru mengukur besarnya kewajiban perusahaan untuk membayar pekerjanya. Sehingga kenaikan aktiva perusahaan yang diakibatkan kenaikan hutang akan memperburuk kinerja perusahaan.

f) *Unpurchased Goodwill Method*

Hermanson (Tunggal,2004,h.71) berpendapat bahwa penentuan metode secara analogi sama dengan goodwill yang tidak terbeli, sehingga goodwill tersebut tidak tercatat. Hal ini disebabkan oleh obyektivitas penentuan nilai-nilai sekarang dari jasa-jasa yang akan dihasilkan.

Metode ini pada dasarnya membandingkan tingkat pendapatan bersih pada aktiva, dalam hal ini aktiva sumber daya manusia, yang dimiliki perusahaan dengan rata-rata pendapatan bersih industri

sejenis. Kelebihan tingkat pendapatan bersih pada aktiva sebuah perusahaan dibandingkan dengan rata-rata industri sejenis merupakan akibat dari sumber daya yang dimilikinya.

Kelebihan metode ini adalah:

(1) Dibandingkan dengan metode yang lain, metode ini lebih obyektif. Data-data yang digunakan adalah data-data histories yang baru saja terjadi, yaitu data-data pada tahun berjalan.
(2) Penerapannya dalam system akuntansi relative mudah karena hanya perlu membuat jurnal penyesuaian pada setiap akhir tahun buku.

Kelemahan utama metode ini adalah:

(1) Aktiva operasional tidak hanya terdiri dari sumber daya manusia sehingga nilai aktiva operasional tidak mencerminkan nilai sumber daya manusia.
(2) Adanya aktiva bernilai negatif yang tidak dapat diterima akal logika. Sumber daya manusia selalu ada pada perusahaan tetapi menurut perhitungan hasilnya mungkin bernilai positif, nol atau negatif.
(3) Untuk menghitung aktiva operasional, aktiva yang dimiliki sebagai dasar perhitungan seharusnya dinilai dengan *current value* agar dapat dibandingkan dengan perusahaan lain dalam perusahaan sejenis.

g) *Stochastic Rewards Valuation Model*

Pendekatan ini didasarkan pada estimasi terhadap jasa yang diharapkan di masa yang akan datang. Banyak kesulitan yang timbul ketika dilakukan pengukuran secara langsung terhadap jasa yang diharapkan di masa yang akan datang, sehingga Flamholtz mengindikasikan perlunya memanfaatkan ukuran pengganti untuk menentukan nilai jasa tersebut.

Model ini menitikberatkan pada pengukuran nilai manusia bagi organisasi. Seorang karyawan akan menghasilkan nilai yang berbeda bagi organisasi ketika ia menduduki dan memainkan peranan yang berbeda serta mengembangkan jasa yang diberikan bagi organisasi.

Nilai yang diharapkan dari seorang karyawan dapat diukur dengan pendiskontoan penghargaan matematis atas nilai moneter dari jasa yang diharapkan akan disumbangkan oleh karyawan tersebut di masa yang akan datang. Nilai sumber daya manusia ditentukan oleh jumlah nilai sekarang atas jasa yang diharapkan dari seluruh tenaga kerja selama periode tertentu.

Nilai realistis yang diharapkan dari seorang karyawan dapat ditunjukkan dalam bentuk persamaan berikut:

$$\sum R = \sum_{t=1}^{n} \frac{\sum_{t=1}^{m} R_1 . P(R_i)}{(1+r)^t}$$

Sumber: Tunggal (2004,h.56)

Dimana:

$\sum R$ = nilai riil yang diharapkan

R_i = nilai R yang ditentukan atas sumber daya manusia untuk setiap posisi *i*
$P(R_i)$ = probabilitas organisasi memperoleh R_i
t = periode waktu
$(1 + r)^t$ = faktor diskonto uang
m = *state of exit*

Kelemahan utama *stochastic rewards valuation model* adalah:

(1) Penentuan probabilitas seseorang akan memegang masing-masing peran dalam jangka waktu tertentu di masa yang akan datang tidak mempunyai dasar atau pedoman yang jelas.
(2) Flamholtz tidak menjelaskan secara lebih rinci mengenai penentuan atau pengukuran besarnya nilai manfaat yang akan diperoleh perusahaan.
(3) Terlalu banyak unsure estimasi dan peramalan yang digunakan dalam metode ini.

2) Metode Non-Monetary

Pengukuran non-monetary memegang peranan yang penting dalam *human resources accounting*, karena mampu menunjukkan kepada manajer perusahaan mengenai:

a. Inventarisasi ketrampilan dan kemampuan karyawan
b. Rating atau ranking hasil kerja karyawan
c. Pengukuran atas sikap tingkah laku (*measurement of attitude*)

Likert dan Bowers (Tunggal,1995,h.35) mengembangkan suatu metode pengukuran non-monetary *human asset* mengenai variable-variabel yang menentukan efektivitas organisasi suatu perusahaan. Variable-variabel yang dimaksudkan dapat berupa inventarisasi sederhana keahlian dan kecakapan organisasi, penentuan nilai prestasi individu serta ukuran sikap.

Pengukuran dilakukan dengan merancang dan menyusun suatu kuesioner secara teoritik yang disebut survey organisasi untuk mengukur iklim organisasi (*organization climate*). Hasil kuesioner tersebut dapat berfungsi sebagai ukuran non-monetary *human asset*, karena menggambarkan persepsi karyawan.

10. Amortisasi terhadap Sumber Daya Manusia

Tujuan utama dari amortisasi aktiva sumber daya manusia adalah untuk menandingi konsumsi dari suatu jasa aktiva dengan manfaat yang diperoleh. Petunjuk dasar yang digunakan dalam mengamortisasi aktiva sumber daya manusia adalah mengamortisasi selama masa manfaat yang diperkirakan. Dalam memahami konsep akuntansi sumber daya manusia, perlu diingat bahwa dalam suatu organisasi manusia bebas untuk meninggalkan organisasi sehingga sulit untuk memprediksi masa manfaat berdasarkan lamanya pegawai bekerja di perusahaan. Selain itu, berbagai faktor juga mempengaruhi periode seseorang diharapkan untuk menjabat suatu posisi tertentu dalam organisasi.

SAK (2004,20.5) mengungkapkan, bahwa jika berkenaan dengan masa manfaat atas aktiva tidak berwujud maka ketentuannya adalah sebagai berikut:

> ”Keusangan tekhnologi dan ekonomi menimbulkan ketidakpastian jumlah unit dan jangka waktu terhadap biaya pengambangan yang diamortisasi. Oleh karena itu, biasanya sulit untuk mengestimasi biaya selanjutnya dan pendapatan di masa depan dari produk atau proses yang baru dalam periode yang pendek. Dengan alasan tersebut, biaya pengembangan biasanya diamortisasi dalam periode yang tidak lebih dari 5 (lima) tahun.”

SAK (2004,19.16) menyebutkan bahwa jumlah yang dapat diamortisasi dari aktiva tidak berwujud harus dialokasikan secara sistematis berdasarkan perkiraan terbaik dari masa manfaatnya. Mengingat adanya unsur ketidakpastian dalam penentuan masa manfaat aktiva sumber daya manusia oleh perusahaan, maka amortisasi harus mulai dihitung pada saat aktiva siap untuk digunakan.

Simamora (2000,h.307) berpendapat bahwa terdapat tiga faktor yang mempengaruhi amortisasi aktiva, yaitu:

a. Biaya perolehan aktiva
   Biaya perolehan aktiva adalah jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar imbalan lain yang diberikan untuk mendapatkan suatu aktiva pada saat perolehan atau konstruksi sampai dengan aktiva tersebut dalam kondisi dan tempat siap untuk digunakan. Penilaian karyawan merupakan masalah pokok dalam kaitannya dengan amortisasi.
b. Masa manfaatnya
   Merupakan periode waktu di mana aktiva tersebut diharapkan dapat digunakan oleh perusahaan; atau jumlah produksi atau unit serupa yang diharapkan diperoleh dari aktiva oleh perusahaan. Dalam menghitung taksiran masa manfaat aktiva, akuntan perlu mempertimbangkan semua informasi relevan, termasuk:
   1) pengalaman masa lalu dengan aktiva sejenis
   2) kondisi aktiva saat ini
   3) kebijakan reparasi dan pemeliharaan aktiva perusahaan
   4) trend industri dan teknologi saat ini dan kondisi lokal seperti cuaca
c. Nilai sisa
   Jumlah bersih yang diharapkan dapat diperoleh pada akhir masa manfaat suatu aktiva setelah dikurangi taksiran biaya pelepasan. Nilai sisa merupakan suatu estimasi dan sering didasarkan pada pengalaman manajemen di masa lalu. Mengacu pada konsep depresiasi, penetapan residual value tidak harus dilakukan, artinya nilai sisa suatu aktiva tidak harus ada apabila nilai sisanya tidak dapat diukur.

Harnanto (2001,h367) mengungkapkan beberapa metode depresiasi yang bisa digunakan dalam akuntansi, yaitu:

a. Metode Garis Lurus
   Perhitungan depresiasi dengan metode ini menghasilkan beban depresiasi yang sama dalam setiap tahun penuh yang tercakup dalam masa manfaat aktiva tetap. Beban depresiasi didasarkan pada berlalunya faktor waktu dan bukan pada volume produktivitas

penggunaan aktiva tetap. Perhitungan depresiasi dengan metode garis lurus adalah sebagai berikut:

D = (K – R) / N

Sumber: Harnanto (2002,h.367)

Di mana:

K = biaya atau nilai perolehan
R = taksiran nilai residu
N = taksiran masa manfaat

b. Metode Depresiasi Dipercepat (*Accelerating atau Reducing Charge Methode*)

1) Metode Jumlah Angka Tahun

Depresiasi ditentukan pada setiap tahun sebagai bagian atau proporsi dari total depresiasi. Proporsi dari total depresiasi merupakan suatu rasio dengan penyebut berupa jumlah angka umur aktiva (dalam tahun) dan pembilang berupa angka tertentu dari umur aktiva (dalam tahun) yang diterapkan menurun dimulai dari angka tahun terbesar. Rasio tersebut kemudian dikalikan dengan total depresiasi. Perhitungan tersebut dapat dirumuskan sebagai berikut:

D = (Angka Tahun Berjalan/ Jumlah Angka Tahun) x (K – R)

Sumber: Harnanto (2002,h.369)

Untuk aktiva dengan umur atau masa manfaat relatif panjang, penentuan jumlah angka tahun (JAT) dalam proporsi depresiasi dapat dicari dengan rumus sebagai berikut:

JAT = N (N+1) / 2

Sumber: Harnanto (2002,h.369)

2) Metode Saldo Menurun Ganda

Metode saldo menurun menggunakan tarif depresiasi yang konstan dengan basis perhitungan depresiasi yang semakin berkurang jumlahnya. Tarif depresiasi yang konstan mengacu pada tarif depresiasi sebesar dua kali tarif menurut metode garis lurus. Tarif depresiasi tersebut kemudian dikalikan dengan nilai buku aktiva tetap yang semakin berkurang jumlahnya. Perhitungan tersebut dapat dirumuskan sebagai berikut:

SMG (%) = 2 x (100% / N)

Sumber: Harnanto (2002,h.370)

3) Metode Presentase Tetap dari Nilai Buku

Jika nilai residu dari aktiva tetap tidak ada, jumlah nominal tertentu harus digunakan agar tarif depresiasi dapat ditentukan. Tarif depresiasi dikalikan dengan nilai buku aktiva yang semakin berkurang untuk menentukan beban depresiasi dalam tahun berjalan, sehingga membuat nilai buku aktiva pada akhir masa manfaatnya akan persis sama dengan taksiran nilai residunya. Perhitungan tersebut dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$R = 1 - (R / K)^{1/N}$$

Sumber: Harnanto (2002,h.372)

Di mana:

R = nilai residu
K = biaya perolehan
N = masa manfaat

c. Metode Anuitas

Depresiasi menurut metode anuitas didasarkan pada asumsai bahwa perusahaan melakukan investasi yang menyerupai suatu anuitas (investasi dengan tingkat return yang tetap dalam jangka waktu tertentu) ata aktiva tetapnya. Keuntungan atas investasi dapat diterima dalam dua wujud, yaitu keuntungan dari investasi awal dan pendapatan bunga atas investasi. Bunga atas investasi semakin berkurang dari waktu ke waktu, karena keuntungan atas investasi mengakibatkan berkurangnya jumlah investasi. Perhitungan tersebut dirumuskan sebagai berikut:

$$D = [K - (R \times PV)] / PVOA$$

Sumber: Harnanto (2002,h.373)

Di mana

PV = *present value*
PVOA = *present value anuitas*

d. Metode *Sinking-Fund*

Metode ini mencoba mengkaitkan proses pengembalian dana yang diinvestasikan dalam bentuk aktiva tetap dengan proses depresiasinya. Tujuannya adalah agar pada akhir masa manfaat aktiva tetap, tersedia dana yang dapat digunakan untuk mengganti aktiva tetap dalam jumlah yang sama dengan biaya perolehannya. Untuk mencapai tujuan tersebut diperlukan penyisihan dana sebesar beban depresiasi yang diperhitungkan pada setiap akhir tahun yang dikelola secara terpisah.

Kelemahan dari metode sinking-fund adalah:

1) menghasilkan beban depresiasi yang semakin bertambah dari tahun ke tahun sehingga dapat dikatakan tidak rasional
2) suku bunga yang berlaku diasumsikan tetap selama masa manfaat aktiva, suatu hal yang dapat dikatakan tidak realistis.

Metode amortisasi yang sebaiknya digunakan, sehubungan dengan penyusutan aktiva sumber daya manusia telah dinyatakan dalam SAK (2002,h.19.18):

> "Metode amortisasi harus mencerminkan pola konsumsi manfaat ekonomi oleh perusahaan. Jika pola tersebut tidak dapat ditentukan secara andal, maka harus digunakanmetode garis lurus. Biaya amortisasi setiap periode harus diakui sebagai beban kecuali PSAK lainnya mengizinkan atau mengharuskannya untuk dimasukkan ke dalam nilai tercatat aktiva lain."

Metode garis lurus digunakan dengan pertimbangan bahwa metode tersebut cukup praktis, sederhana dan teliti untukpelaksanaan pembebanan

amortisasi dengan suatu pembebanan yang jumlahnya tetap setiap periode selama umur manfaat yang diharapkan. Nilai sisa suatu aktiva tidak berwujud diasumsikan sama dengan nol.

Besarnya nilai amortisasi sumber daya manusia dapat dihitung dengan metode garis lurus sebagai berikut:

$$\text{Amortisasi} = \frac{NilaiAktivaSDM}{TaksiranUmurEkonomis}$$

Sumber: Baridwan (2000,h.79)

11. Nilai Bersih Sumber Daya Manusia di Neraca

Sesuai dengan konsep akuntansi sumber daya manusia, dalam neraca sumber daya manusia diakui sebagai aktiva, dalam hal ini aktiva tetap tidak berwujud, oleh karena itu nilainya harus diamortisasi berdasarkan estimasi umur manfaat. Tunggal (1995,h.32) menyebutkkan dua rumusan dasar yang dikemukakan oleh Flamholtz serta Giles dan Robinson untuk memasukkan nilai bersih sumber daya manusia di neraca.

a. Menurut Flamholtz

Untuk dapat menghitung nilai bersih sumber daya manusia di neraca, Flamholtz menyarankan untuk memasukkan biaya manusia (*human resources cost*) itu sendiri sebagai sumber daya manusia suatu perusahaan. Dalam menghitung *human resources cost* ini ada dua metode yang dapat digunakan, yaitu metode *historical cost* dan *replacement cost* yang sudah dijelaskan dalam subbab sebelumnya.

b. Menurut W. J. Giles dan D. F. Robinson

Giles dan Robinson merumuskan suatu metode penghitungan untuk menghitung nilai bersih sumber daya manusia di neraca:

HR Net = Opening Value + Cost of Inputs – Cost of Outputs

Sumber: Tunggal (1995,h.33)

Dimana:

1) *Opening Value/Balance* ialah persediaan sumber daya manusia di tangan pada awal tahun.
2) *Cost of Inputs* adalah semua biaya yang telah dikeluarkan perusahaan dalam rangka meningkatkan nilai sumber daya manusianya. Biaya-biaya yang termasuk dalam *cost of inputs* adalah:
   a) biaya rekruitmen
   b) biaya pelatihan, pengenalan dan pengembangan
   c) biaya transfer masuk pegawai dari unit yang lain
   d) biaya gaji dan upah pegawai baru dan penempatan pegawai
3) *Cost of Outputs* merupakan semua biaya yang dibebankan perusahaan terhadap pegawai karena menurunnya nilai sumber

daya manusia. Biaya-biaya yang termasuk *cost of outputs* adalah:

a) rugi karena perpindahan pegawai (baik karena pemecatan maupun tidak)
b) terminal cost
c) keluarnya pegawai sebelum masa amortisasinya habis
d) amortisasi

12. Kendala Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Tunggal (1995,h.30) mengungkapkan bahwa meskipun banyak keuntungan yang dapat diperoleh perusahaan dengan penerapan konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia, namun sampai saat ini konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia masih belum dapat diterima sebagai prinsip-prinsip yang berlaku umum karena memiliki beberapa kendala, antara lain:

a. Definisi

Standar Akuntansi Keuangan (Tunggal,1995,h.30) mendefinisikan aktiva sebagai :

"sumber daya yang dikuasai oleh perusahaan akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan. Dari definisi tersebut terdapat tiga komponen penting dalam aktiva:

1) Manfaat ekonomi di masa mendatang yang mungkin (*probable future economic benefits*)
2) Dikuasai atau dikendalikan oleh perusahaan (*obtained or controlled by a particular entity*)
3) Akibat peristiwa masa lalu (*a result of past transaction or events*)"

Jika melihat dari ketiga komponen di atas maka jelas memperlakukan sumber daya manusia sebagai aktiva masih belum tepat karena tidak memenuhi syarat kedua. Hal ini terjadi karena meskipun tenaga kerja tersebut bekerja dan menjadi sumber daya manusia bagi suatu perusahaan, mereka tetap tidak boleh dikuasai atau dikendalikan oleh perusahaan yang bersangkutan. Hal inilah yang menjadi penyebab utama mengapa sumber daya manusia masih belum dapat diterima sebagai suatu aktiva.

b. *Measurement* (dapat diukur)

FASB No. 5 seperti yang dikutip dalam Tunggal (1995,h.31), menjelaskan terdapat lima metode yang dapat digunakan dalam mengukur suatu aktiva, yaitu:

1) Historical Cost
2) Current Cost
3) Current Market value
4) Net Realizable (Settlement Value)
5) Discounted Value of Future Cash Flow

Dari kelima metode tersebut, tidak satupun yang dapat menghitung aktiva sumber daya manusia secara tepat. Masing-masing metode pengukuran memiliki kelemahan yang cukup besar. Hal ini disebabkan sumber daya manusia berbeda dengan sumber daya fisik lainnya jika dilihat dari sudut penilaian maupun pengukuran.

Disamping itu, pengamortisasian secara rasional sangat sulit dilakukan atas aktiva sumber daya manusia dalam penyajian laporan keuangan, karena sumber daya manusia mempunyai karakteristik yang berbeda dengan aktiva lain, seperti masalah kepemilikan, amortisasi, perputaran (*roll over*) dan lain-lain. Tidak selayaknya sumber daya manusia diakui sebagai aktiva, dikapitalisasi dan diamortisasi, karena terdapat unsur ketidakpastian dan permasalahan di dalam pengukuran dan penilaian sumber daya manusia. Misalnya seberapa besar kontribusi nyata seorang karyawan bagi perusahaan di masa yang akan datang.

Sehubungan dengan permasalahan tersebut Ijiri (Tunggal 1995:32) mencoba memberikan pemecahan dengan sudut pandang yang berbeda, yaitu:

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

Yang dapat diartikan sebagai berikut, permasalahan utama dalam akuntansi sumber daya manusia bukanlah bagaimana memperlakukan sumber daya yang berbeda tetapi lebih kepada kapan sebaiknya sumber daya tersebut digunakan atau diatur. Waktu penggunaan sumber daya merupakan suatu isu yang cukup penting mengingat sumber daya manusia tidak sepenuhnya dimiliki oleh perusahaan sebagaimana sumber daya fisik lainnya.

c. Relevan (*Relevance*)

Sesuai dengan pernyataan FASB yang dituangkan dalam SFAC (*Statement of Financial Accounting Concept*) No. 2, menyebutkan bahwa agar dapat berguna setiap informasi keuangan perusahaan harus mempunyai sifat utama yaitu *relevance* dan *reliability*. Informasi dikatakan relevan jika informasi tersebut memiliki kemampuan untuk membuat suatu perbedaan keputusan antara para investor, kreditor dan pengambil keputusan lainnya. Kualitas utama relevan yaitu memiliki nilai prediksi, nilai

umpan balik (*feed back value*) dan tepat waktu. Dalam hal ini akuntansi sumber daya manusia memiliki kendala berupa subyaktivitas dalam pengukuran nilai prediksi dan *estimated useful life*.

d. Keandalan (*Reliability*)

Informasi yang dapat diandalkan harus memenuhi tiga syarat utama, yaitu dapat diperiksa (*verifiability*), netral (*neutral*) dan menyajikan yang sebenarnya (*representationaly faithfull*). Artinya, penyajian informasi akuntansi harus bebas dari kesalahan dan bias. Dalam hal ini ASDM bisa dianggap tidak memenuhi keandalan karena pengukurannya banyak menggunakan estimasi yang bersifat subyektif yang dapat mengakibatkan informasi menjadi salah dan bias.

Di samping kendala-kendala di atas, Tunggal (1995,h.33) mengungkapkan beberapa ahli yang juga tidak menyetujui diterapkannya konsep akuntansi sumber daya manusia, antara lain:

1) Gambling dalam bukunya "*Accounting for the Human Factor*"
   Gambling menyatakan bahwa tidak mungkin untuk memasukkan sumber daya manusia ke dalam neraca, seperti gedung dan bangunan pabrik. Ia juga berpendapat bahwa kapitalisasi atas biaya rekrut dan pelatihan termasuk dalam problema pengalokasian overhead.
2) Mee dalam bukunya "*Accounting for the Human Factor*"
   Mee berargumen bahwa human asset tidak dapat diuraikan dari elemen-elemen yang lain dari suatu organisasi, yaitu pegawai berinteraksi dan mencapai efektivitas. Ia menambahkan suatu organisasi tidak dapat mengontrol manusia sama halnya dengan asset fisik.

B. Laporan Keuangan

1. Pengertian Laporan Keuangan

Baridwan mengungkapkan bahwa laporan keungan merupakan hasil akhir dari suatu proses pencatatan yang merupakan suatu rangkaian dari transaksi-transaksi keuangan yang terjadi selama tahun buku yang bersangkutan.

Sementara Munawir (2001,h.2) berpendapat bahwa yang dimaksud dengan laporan keuangan adalah hasil-hasil dari proses akuntansi yang dapat digunakan sebagai alat untuk berkomunikasi antara data keuangan atau aktivitas perusahaan dengan pihak-pihak yang berkepentingan dengan data-data tersebut.

Laporan keuangan merupakan rangkuman akhir dari suatu aktivitas usaha perseorangan, perdagangan, industri maupun bentuk-bentuk usaha

lainnya. Kemajuan atau kemunduran suatu aktivitas usaha ditunjukkan oleh laporan keuangan pada setiap akhir periode bagi kegiatan usaha yang membuat laporan keuangan, karena dengan disajikannya laporan keuangan pada setiap akhir periode akan menggambarkan mutasi (perubahan) posisi awal maupun akhir dari Harta dan Kewajiban, perubahan yang terjadi merupakan kondisi kemajuan atau kemunduran dari hasil operasional (aktivitas) pada periode yang bersangkutan.

2. Tujuan Laporan Keuangan

Laporan keuangan suatu perusahaan bermanfaat sebagai suatu alat untuk mengkomunikasikan aktivitas perusahaan yang berupa data-data keuangan kepada pihak-pihak yang berkepentingan atas aktivitas perusahaan itu sendiri. Baridwan (2000,h.19) mengungkapkan tujuan penyusunan laporan keuangan oleh pihak manajemen adalah untuk mempertanggungjawabkan tugas-tugas yang diberikan kepada mereka oleh para pemilik perusahaan. Laporan keuangan juga dapat digunakan untuk memenuhi tujuan-tujuan lain misalnya sebagai laporan bagi pihak-pihak di luar perusahaan.

Ikatan Akuntan Indonesia (2002,h.1.2) mengungkapkan bahwa laporan keuangan memiliki dua tujuan, yaitu tujuan umum dan laporan keuangan bagi pemilik perusahaan. Tujuan umum laporan keuangan adalah memberikan informasi tentang posisi keuangan, kinerja dan arus kas perusahaan yang bermanfaat bagi sebagian besar kalangan pengguna laporan dalam rangka membuat keputusan keputusan ekonomis serta menunjukkan pertanggung jawaban (*stewardship*) manajemen atas penggunaan sumber-sumber daya yang dipercayakan kepada mereka.

Laporan keuangan bagi pemilik perusahaan dapat membantu pemilik perusahaan untuk menilai pencapaian perusahaan atau dengan kata lain sebagai pertanggung jawaban pihak manajemen terhadap pemilik perusahaan. Sedangkan laporan yang ditujukan untuk pihak luar berguna untuk menginformasikan posisi keuangan perusahaan kepada pihak yang berkepentingan sebagai sarana pengambilan keputusan.

3. Penyajian Investasi Sumber Daya Manusia dalam Laporan Keuangan

Berikut adalah empat metode penyajian investasi sumber daya manusia yang diusulkan Tunggal (2004,h.34):

a. Surat Direksi *(President's Letter)*

Seringkali di dalam surat direksi dari laporan tahuna perusahaan terdapat informasi mengenai pengeluaran-pengeluaran atas sumber

daya manusia yang mungkin cukup signifikan dan relative lebih penting daripada pengeluaran untuk aktiva fisik (terutama dalam perusahaan industri dan jasa). Oleh karena itu di dalam surat direksi dapat dilaporkan pengeluaran-pengeluaran yang dilakukan sebagai investasi atas sumber daya manusia selama periode berjalan.

b. Laporan dari Aktiva Tidak berwujud (*A Statement Of Intangibles*)

Metode ini diusulkan oleh Arthur Anderson dan Co. sebagai suatu metode yang berkaitan dengan semua aktiva yang bersifat *intangibles*, termasuk aktiva manusia (*human asset*). Pengeluaran-pengluaran utama untuk aktiva tidak berwujud, termasuk aktiva sumber daya manusia, harus disajikan sebagai klasifikasi yang terpisah dalam perhitungan rugi laba.

Perusahaan yang melakukan pengeluaran yang cukup besar untuk penciptaan aktiva tidak berwujud harus menyajikan laporan aktiva tidak berwujud (*statement of intangibles*), terutama perusahaan yang berorientasi tekhnologi dan perusahaan jasa dengan investasi yang besar dalam personil serta perusahaan yang bertumbuh dengan cara merger dan akuisisi serta mengeluarkan jumlah yang besar untuk goodwill dari usaha yang ada. Laporan tersebut harus menunjukkan penegluaran yang dilakukan untuk berbagai kelompok aktiva tidak berwujud untuk periode yang berjalan ataupun untuk periode sebelumnya. Catatan (*notes*) dapat digunakan untuk mendefinisikan sifat dari pengeluaran, status proyek dan informasi lainnya yang relevan.

Keterbatasan utama dari metode ini adalah masih terdistorsinya laporan keuangan yang dihasilkan. Neraca dapat terdistorsi karena aktiva total perusahaan (manusia, keuangan, fisik) terlalu rendah. Hal ini terjadi sebagai akibat dari smua pengeluaran untuk aktiva manusia yang dibiayakan dalam periode terjadinya sehingga pengukuran ROI perusahaan terdistorsi.

c. Laporan Keuangan Tambahan yang Belum Diaudit (*Unaudited Proforma Supplementary Financial Statement*)

Perusahaan dapat menyusun sekeumpulan laporan keuangan yang menunjukkan investasi dalam aktiva manusia dengan konvensi akuntansi sumber daya manusia yang diusulkan dan memasukkan laporan ini sebagai informasi tambahan dalam laporan tahunan mereka. Laporan ini akan memberi catatan bahwa laporan tersebut seharusnya dipertimbangkan secara terpisah dari laporan keuangan konvensional. Perlu diberi catatan bahwa laporan-laporan tambahan tidak disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku saat itu dan laporan tersebut tidak diaudit.

d. Laporan Keuangan Konvensional (*Conventional Financial Statement*)

Metode ini menyajikan investasi atas aktiva manusia pada laporan tahunan korporat dengan mengintegrasikannya dalam laporan keuangan konvensional. Metode ini mencakup kapitalisasi investasi atas aktiva manusia dan amortisasi dari investasi selama masa manfaat yang diharapkan.

4. Keterbatasan Laporan Keuangan tanpa Aktiva Sumber Daya Manusia

Laporan keuangan konvensional, jika dilihat dari sudut pandang akuntansi sumber daya manusia, mempunyai beberapa kelemahan. Tunggal mengutip

pernyataan Cashin dan Polimeni (2004,h.3) mengenai kelemahan akuntansi konvensional, jika dilihat dari sudut pandang akuntansi sumber daya manusia:

a. Biaya sumber daya manusia dibiayakan.
   Biaya-biaya sumber daya manusia yang memberi manfaat untuk masa mendatang, seperti biaya akuisisi dan biaya pengembangan seharusnya dikapitalisasi dan dibagikan selama umur produktif dari karyawan.
b. Biaya sumber daya manusia jangka panjang diabaikan
   Jumlah biaya rekruitmen, biaya pengembangan dan biaya perputaran karyawan tidak dicantumkan secara lengkap, sehingga maka manajer hanya memiliki sedikit informasi mengenai investasi total atas sumber daya manusia.
c. Kekurangan data yang diperlukan untuk perencanaan dan pengendalian
   Sistem akuntansi konvensional tidak memberikan informasi biaya pengembangan karyawan yang lengkap. Sedangkan akuntansi sumber daya manusia dapat memberikan informasi biaya yang diperlukan untuk penganggaran, seperti biaya rekruitmen maupun biaya pelatihan karyawan baru.
d. Mengabaikan kebutuhan karyawan
   Akuntansi konvensional tidak menyatakan bahwa manajer pada setiap tingkat harus menyadari kemampuan, ketrampilan dan kreatifitas karyawan yang mereka arahkan, sehingga pengembangan sumber daya manusia dianggap tidak penting.
e. Kesalahan dalam pengakuan laba
   Manajemen yang melakukan investasi dalam sumber daya manusia untuk meningkatkan kemampuan menghasilkan laba perusahaan di masa mendatang, akan mengeluarkan biaya perolehan dan pengembangan yang cukup besar. Dalam akuntansi konvensional, semua pengeluaran tersebut dimasukkan sebagai biaya pada saat terjadinya. Jika hal ini dilaporkan dalam laporan keuangan, maka tidak akan menggambarkan keadaan yang sebenarnya karena laba yang dilaporkan pada periode saat sumber daya manusia mengalami pertumbuhan tinggi (kemampuan, pengetahuan, ketrampilan, keahlian) menjadi dilaporkan terlalu rendah (*understated*). Sementara pada periode saat sumber daya manusia mengalami penurunan (kemampuan, pengetahuan, ketrampilan, keahlian), laba dilaporkan terlalu tinggi (*overstated*). Sehingga dikhawatirkan dapat terjadi kesalahan dalam menganalisa suatu masalah dan berpengaruh terhadap pembuatan keputusan perusahaan.

5. Penyajian Akuntansi Sumber Daya Manusia dalam Laporan Keuangan

Berikut adalah contoh model penyusunan laporan keuangan yang disajikan Ikhsan dan Ishak (2005, h.367), dimana dalam penyajian laporan tersebut memasukkan nilai investasi dalam sumber daya manusia. Pemberian contoh ini dimaksudkan agar kerangka konseptual mengenai pengukuran biaya dan nilai aktiva sumber daya manusia dapat dimengerti secara jelas.

Tabel 1

PT. ABC

Neraca

Per 31 Desember 199X

	Konvensional (Rp)	ASDM (Rp)
AKTIVA		
Aktiva Lancar		
Kas	8,480,875	8,480,875
Kas Kecil	1,250,000	1,250,000
Bank	312,219,167	312,219,167
Piutang Dagang	141,600,985	141,600,985
Piutang Jasa	3,184,655	3,184,655
Dana Pensiun	21,000,000	21,000,000
Piutang Lain-lain	66,236,598	66,236,598
Jumlah Aktiva Lancar	553,972,280	553,972,280
Aktiva Tetap		
Tanah	4,000,000	4,000,000
Gedung	1,188,272,629	1,188,272,629
Peralatan Pabrik	792,813,925	792,813,925
Peralatan Kantor	76,728,050	76,728,050
Perabot Ruangan	406,873,340	406,873,340
Mesin / Kendaraan	140,893,415	140,893,415
Akumulasi Penyusutan Aktiva Tetap	(191,782,139)	(191,782,139)
Aktiva Sumber Daya Manusia		63,972,082
Jumlah Aktiva Tetap	2,417,799,220	2,481,771,302
Total AKTIVA	**2,971,771,500**	**3,035,743,582**
PASIVA		
Kewajiban		
Uang Muka	176,060,246	176,060,246
Utang Dagang	537,734,426	537,734,426
Utang Bank	170,000,000	170,000,000
Jasa yang belum diperhitungkan	72,374,195	72,374,196
Jumlah Kewajiban	956,168,867	956,168,868
Modal		
Modal	997,592,067	997,592,067
Partisipasi	140,202,000	140,202,000
Laba Ditahan Tahun Lalu	877,808,566	877,808,566
Modal dalam Sumber Daya Manusia		63,972,082
Jumlah Modal	2,015,602,633	2,079,574,715
Total PASIVA	**2,971,771,500**	**3,035,743,583**

(Sumber: Ikhsan dan Ishak, 2005, h.367)

Tabel 2

PT. ABC

Laporan Rugi/Laba

Untuk Periode yang Berakhir pada 31 Desember 199X

	Konvensional (Rp)	ASDM (Rp)
Pendapatan Usaha		
Pendapatan Dagang	999,809,000	999,809,000
Pendapatan Jasa	62,337,000	62,337,000
Pendapatan Sewa	2,281,727,000	2,281,727,000
Pendapatan Bunga	3,430,924,000	3,430,924,000
Pendapatan Lain-lain	136,051,000	136,051,000
Total Pendapatan	6,910,848,000	6,910,848,000
Beban Usaha		
Beban Langsung	4,378,516,000	4,378,516,000
Beban Administrasi dan Umum	1,337,180,000	1,267,807,918
Beban Lain-lain	198,324,000	198,324,000
Beban Amortisasi SDM		8,327,661
Total Beban	5,914,020,000	5,852,975,579
Laba Usaha	**996,828,000**	**1,057,872,421**

(Sumber: Ikhsan dan Ishak, 2005, h.367)

6. Penilaian Rasio Keuangan terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Akuntansi sumber daya manusia mengkapitalisasikan biaya-biaya yang dikeluarkan perusahaan atas sumber daya manusianya dan kemudian disajikan dalam laporan keuangan. Untuk membandingkan antara laporan keuangan konvensional dengan laporan keuangan yang telah menerapkan akuntansi sumber daya manusia maka dilakukan penilaian rasio keuangan. Penilaian rasio keuangan yang digunakan adalah rasio profitabilitas, yaitu *Operating Profit Margin, Net Profit Margin, Total Asset Turn Over (TATO)* dan *Return on Investment (ROI).* Syamsudin (2004,h.61) menjelaskan analisa rasio tersebut sebagai berikut:

a. *Operating Profit Margin*
   Rasio ini menggambarkan ”keuntungan murni” (*pure profit*) yang diterima perusahaan atas setiap penjualan yang dilakukan. Operating profit disebut murni *(pure)* dalam pengertian bahwa jumlah tersebutlah yang benar-benar diperoleh dari hasil operasi perusahaan dengan mengabaikan kewajiban-kewajiban finansial berupa bunga serta kewajiban terhadap pemerintah berupa pembayaran pajak. Semakin tinggi rasio *operating profit margin*, maka akan semakin baik pula operasi suatu perusahaan.

Operating profit margin dihitung sebagai berikut:

$$\text{Operating Profit Margin} = \frac{Operating\ \text{Pr}ofit}{Sales} \times 100\%$$

Sumber: Syamsudin (2004,h.62)

b. *Net Profit Margin*

Net profit margin merupakan rasio antara laba bersih (net profit)dibandingkan dengan penjualan. Laba bersih dapat diperoleh dengan cara mengurangkan antara penjualan dengan seluruh *expenses* termasuk pajak. Semakin tinggi n*et profit margin*, maka semakin baik operasi suatu perusahaan.

Kalkulasi *net profit margin* adalah sebagai berikut:

$$\text{Net Profit Margin} = \frac{Net\ \text{Pr}ofitAfterTaxes}{Sales} \times 100\%$$

Sumber: Syamsudin (2004,h.62)

c. *Total Asset Turn Over (TATO)*

Total asset turn over menunjukkan tingkat efisiensi penggunaan keseluruhan aktiva perusahaan di dalam menghasilkan volume penjualan tertentu. Semakin tinggi rasio *total asset turn over* berarti semakin efisien penggunaan keseluruhan aktiva di dalam menghasilkan penjualan. Dengan kata lain, jumlah aset yang sama dapat memperbesar volume penjualan apabila t*otal asset turnover*nya ditingkatkan atau diperbesar.

Perhitungan *total assets turn over* dilakukan sebagai berikut:

$$\text{Total Asset Turn Over} = \frac{AnnualSales}{TotalAssets} \times 100\%$$

Sumber: Syamsudin (2004,h.62)

d. *Return on Investment (ROI)*

Return on investment merupakan pengukuran kemampuan perusahaan secara keseluruhan di dalam menghasilkan keuntungan dengan jumlah keseluruhan aktiva yang tersedia di dalam perusahaan. Semakin tinggi rasio ini semakin baik keadaan suatu perusahaan.

Return on Investment dihitung sebagai berikut:

$$\text{Return on Investment} = \frac{Net\ \text{Pr}ofitAfterTaxes}{TotalAssets} \times 100\%$$

Sumber: Syamsudin (2004,h.63)

Penerapan konsep akuntansi sumber daya manusia dalam laporan keuangan akan mengakibatkan perbedaan jumlah pengakuan laba jika dibandingkan dengan laporan keuangan konvensional. Penilaian rasio profitabilitas atas kedua laporan keuangan tersebut diharapkan dapat memberikan gambaran secara jelas mengenai rasio apa saja yang terpengaruh dengan adanya perbedaan pengakuan laba.

BAB III
METODOLOGI PENELITIAN

A. Jenis Penelitian

Penelitian memegang peranan penting dalam memberikan fondasi terhadap tindakan serta keputusan dalam segala aspek pembangunan. Penelitian juga berguna untuk menyelidiki keadaan, alasan dan konsekuensi suatu keadaan khusus. Suatu kegiatan dikatakan sebagai suatu penelitian apabila kegiatan itu menelaah suatu masalah, dimana cara yang digunakan untuk menghasilkan data yang obyektif tentang alam atau dunia sosial.

Dalam penelitian ini, penulis menggunakan jenis penelitian deskriptif. Penelitian deskriptif adalah penelitian yang berusaha untuk memberikan pemecahan masalah berdasarkan data-data yang ada, meliputi penyajian data, menganalisa dan menginterpretasikan data yang bertujuan untuk memecahkan masalah secara sistematis. Menurut Nasir (1998,h.63)) pengertian penelitian deskriptif adalah suatu metode dalam meneliti status kelompok manusia, suatu obyek, suatu set kondisi, suatu sistem pemikiran ataupun suatu kelas peristiwa pada masa sekarang. Tujuan penelitian adalah untuk membuat deskripsi, gambaran atau lukisan secara sistematis, faktual dan akurat mengenai fakta-fakta, sifat-sifat serta hubungan antara fenomena yang diselidiki.

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif. Moeloeng (1994,h.2) mendefinisikan penelitian dengan pendekatan kualitatif sebagai “suatu prosedur penelitian yang menghasilkan data deskriptif berupa kata-kata tertulis atau lisan dari orang-orang atau perilaku yang diamati sehingga dapat diartikan bahwa penelitian ini merupakan penelitian yang tidak menggunakan perhitungan.” Adapun alasan memilih jenis penelitian ini disesuaikan dengan tujuan penelitian yaitu untuk memberikan gambaran secara mendetail terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia dalam laporan keuangan perusahaan .

B. Fokus Penelitian

1. Biaya akuisisi, yaitu biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh karyawan (biaya rekrutmen, seleksi, penerimaan dan penempatan kerja) serta biaya pengembangan, yaitu biaya yang dikeluarkan untuk meningkatkan kualitas kerja karyawan (pelatihan kerja, seminar atau tugas belajar)
2. Laporan keuangan perusahaan khususnya neraca dan laporan rugi laba selama 3 tahun.

C. Lokasi Penelitian

Lokasi penelitan merupakan tempat dilakukannya penelitan. Dalam penelitian dengan judul “Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia dan Pelaporannya dalam Laporan Keuangan” ini, lokasi penelitian akan dilaksanakan pada PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru yang terletak di Desa Krebet, Kecamatan Bululawang, Kabupaten Malang. Pengambilan data khususnya dilaksanakan pada Sub. Bag. Keuangan, Sub. Bag. Sumber Daya Manusia, dan pada pihak-pihak lain yang terkait dengan penelitian.

D. Sumber Data

Arikunto (1998,h.144) memberikan pengertian Sumber data sebagai sesuatu yang menjelaskan tentang dimana informasi dan data dapat diperoleh. Dalam penelitian ini data yang digunakan adalah:

1. Data Primer

   Merupakan data yang diperoleh secara langsung dari sumbernya. Wujud data primer adalah hasil wawancara. Sumber data primer adalah orang-orang yang berkompeten dan mengetahui lebih mendalam permasalahan yang menyangkut akuntansi sumber daya manusia, seperti pimpinan perusahaan, kepala biro akuntansi, kepala biro kepegawaian, kepala biro sumber daya manusia serta objek amatan lainnya.

2. Data Sekunder

   Merupakan data tertulis yang diperoleh dari dokumen-dokumen yang ada yang terkait dengan permasalahan yang dihadapi dalam penelitian ini. Wujud data sekunder dalam penelitian ini adalah laporan keuangan, data pegawai, laporan kegiatan, data biaya-biaya yang dikeluarkan perusahaan atas sumber daya manusianya dan lain sebagainya. Sumber data sekunder adalah perusahaan yang diteliti.

E. Pengumpulan Data

1. Metode Wawancara

   Wawancara merupakan teknik pengumpulan data dengan mengadakan tanya jawab secara langsung kepada pihak yang berkepentingan.

2. Metode Dokumentasi

   Dokumentasi merupakan teknik pengumpulan data dengan cara melihat, mempelajari dan menggunakan laporan-laporan, catatan-catatan maupun data tertulis lain yang tedapat pada perusahaan yang diteliti.

F. Instrument Penelitian

Instrument penelitian adalah alat atau fasilitas yang digunakan peneliti dalam mengumpulkan data agar pekerjaannya lebih mudah dan hasilnya lebih baik, dalam arti lebih cermat, lengkap dan sistematis sehingga lebih mudah diolah. Dalam penelitian ini instrument penelitian yang dipakai adalah:

1. Pedoman wawancara, yang berisi daftar pertanyaan yang akan ditanyakan pada objek penelitian.
2. Pedoman dokumentasi, dengan panduan dokumentasi diharapkan dapat memperoleh data yang bersumber dari dokumen-dokumen yang dimiliki perusahaan.

G. Analisis Data

Analisis merupakan penggolongan, pengukuran, perlakuan serta meringkas data untuk memperoleh jawaban penelitian. Tujuan dari analisis data adalah untuk menyederhanakan data sehingga mudah untuk dipahami dan diinterpretasikan sehingga hubungan dari masalah-masalah dapat dipelajari dan diteliti.

Penelitian ini akan menyajikan gambaran dari analisis data perusahaan yang berhubungan dengan pengelolaan dan perlakuan sumber daya manusia perusahaan dalam laporan keuangan. Proses penganalisaan data dilakukan sebagai berikut:

1. Mencari nilai awal sumber daya manusia, nilai ini terdapat pada individu saat pertama kali direkrut sebagai pegawai. Kemudian menghitung masa manfaatnya lalu mengamortisasi aktiva manusia tersebut sesuai dengan masa manfaatnya.
2. Mencari masa manfaat Aktiva Sumber Daya Manusia sebagai dasar pengamortisasian dengan cara mencari berapa tahun sekali rata-rata perusahaan mengadakan pelatihan atau pengembangan pegawai pada masing-masing departemen.
3. Mengidentifikasikan biaya-biaya yang telah dikeluarkan oleh perusahaan untuk pelatihan dan pengembangan sumber daya manusia. Kemudian mengamortisasi sesuai dengan masa manfaatnya.
4. Mencari nilai bersih aktiva sumber daya manusia setelah adanya kenaikan dan penurunan nilai atas aktiva sumber daya manusia dengan menggunakan rumus sebagai berikut:

HR Net = Opening Value + Cost of Inputs – Cost of Outputs

Sumber: Tunggal (1995,h.33)

5. Memasukkan hasil perhitungan dalam neraca dan laporan rugi laba perusahaan kemudian melaporkannya dalam laporan keuangan, sebagai laporan keuangan tambahan yang belum diaudit (*unaudited proforma supplementary financial statement*). Setelah itu membandingkannya dengan laporan keuangan perusahaan yang masih menganut sistem konvensional.
6. Menghitung dan membandingkan rasio profitabilitas antara laporan keuangan yang disusun secara konvensional dengan laporan keuangan yang telah menerapkan konsep akuntansi sumber daya manusia. Rasio profitabilitas yang digunakan antara lain:
   a. *Operating Profit Margin*
   b. *Net Profit Margin*
   c. *Total Assets Turn Over (TATO)*
   d. *Return on Investment (ROI)*

BAB IV
PEMBAHASAN

A. Gambaran Umum Perusahaan

1. Sejarah Singkat Perusahaan

Pada tahun 1906, Pabrik Gula Krebet Baru didirikan oleh pemerintah Hindia Belanda yang selanjutnya dibeli oleh Oei Tiong Ham Concern. Karena masa perang, pada tahun 1947 pabrik mengalami kerusakan yang cukup parah sehingga tidak dapa beroperasi lagi. Ata desakan IMA PETERMAS (Indonesia Maskapai Andal Koperasi Pertanian Tebu Rakyat Malang Selatan), diadakan perbaikan oleh Oei Tiong Ham Concern yang bekerja sama dengan Bank Industri Negara. Perbaikan tersebut membawa dampak yang sangat baik, terbukti pada tahun 1957 PG Krebet Baru sudah dapat memperoduksi gula dengan kualitas Superior High Sugar (SHS) dimana sebelum adanya pembangunan kembali perusahaan hanya mampu memproduksi High Sugar (HS).

Pemerintah RI mengambil alih semua perusahaan Oei Tiong Ham Concern (1961), namun kegiatan perusahaan tetap berjalan dibawah pengawasan Menteri atau Jaksa Agung RI. Kemudian pada tahun 1963, perusahaan dan pengelolaan atas harta kekayaan ex. Oei Tiong Ham Concern diserah terimakan dari Menteri atau Jaksa Agung RI kepada Menteri Urusan Pendapatan, Pembiayaan dan Pengawasan (P3) yang sekarang bernama Departemen Keuangan RI. Pada tahun 1964, Departemen Keuangan RI membentuk PT. Perusahaan Perkembangan Ekonomi Nasional (PPEN) Rajawali Nusantara Indonesia yang merupakan badan usaha milik negara untuk melanjutkan aktivitas usaha ex. Oei Tiong Ham Co.

Tahun 1976, dibangun pabrik gula dengan nama PG Krebet Baru II untuk menggantikan pabrik gula yang lama. Tetapi atas permintaan Gubernur, pabrik gula lama tetap dioperasikan. Pada mulanya Pabrik Gula Krebet baru merupakan badan usaha yang berdiri sendiri dengan nama PT. Pabrik Gula Krebet Baru, kemudian atas arahan dan persetujuan Mentreri Keuangan RI selaku Pemegang Saham dengan Surat No. 560/MK.016/1995 tanggal 19 September 1995 dilakukan penggabungan (merger) dengan PT. Pabrik Gula Rejoagung Baru dengan nama PT. Pabrik Gula Rejo Agung Baru yang kemudian diganti dengan nama PT. Pabrik Gula Rajawali I sesuai akta notaris Sutjipto No. 91 tanggal 28 Agustus 1996 yang disahkan Menteri Kehakiman Ri No. C2-

9513.HT.01.04.TH.96 tanggal 15 Oktober 1996. Penggabungan usaha tersebut berlaku efektif mulai tanggal 1 Januari 1996.

2. Lokasi Perusahaan

PT. PG Krebet Baru terletak di Desa Krebet, Kecamatan Bululawang, Kabupaten Malang. Jarak dari kota Malang adalah ± 13km ke arah selatan. Lokasi PT. PG Krebet Baru I ini sangat strategis apabila ditinjau dari beberapa segi.

a. Bahan baku

Sumber bahan baku tebu diperoleh dari petani-petani yang menanam tebu di sekitar perusahaan. Luas areal tanaman tebu milik petani yang diolah di PT. PG Krebet Baru I mencapai sekitar 15.000 Ha yang dicakup oleh 16 kecamatan di Malang Selatan, yaitu: Kecamatan Bululawang, Gondanglegi, Turen, Wajak, Dampit, Ampelgading, Tirtoyudo, Sumbermanjing Wetan, Pagak, Bantur, Gedangan, Singosari, Dau, Donomulyo dan Lowokwaru.

b. Tenaga kerja

Tenaga kerja yang murah dapat diperoleh dari penduduk di daerah sekitar pabrik.

c. Air

PT. PG Krebet Baru membutuhkan air dalam jumlah besar untuk mendinginkan mesin-mesin, bahan pembantu proses produksi, pemurni air nira dan untuk menghasilkan uap air penggerak mesin. Kebutuhan akan air ini dapat dipenuhi oleh oleh sumber air di daerah Krebet.

d. Listrik

Kebutuhan listrik pabrik dapat dipenuhi oleh PLN.

e. Transportasi

Transportasi untuk keperluan pengangkutan bahan baku tebu, maupun untuk pengangkutan hasil produksi gula dan tetes sangat memadai, karena PT. PG Krebet Baru I berada di jalan raya utama. Selain itu tersedia angkutan lori yang dapat mencapai areal tanaman tebu yang letaknya dekat dengan lokasi pabrik.

3. Visi dan Misi Perusahaan
   a. Visi Pabrik Gula Krebet Baru

      Sebagai perusahaan terbaik dalam bidang agro industri, siap menghadapi tantangan dan unggul dalam kompetisi global, bertumpu pada kemampuan sendiri (*own capabilities*)

   b. Misi Pabrik Gula Krebet Baru

      Menjadi perusahaan dengan kinerja terbaik dalam bidang agro industri, yang dikelola secara profesional dan inovatif dengan orientasi kualitas produk dan pelayanan pelanggan yang prima (*excellent customer service*) sebagai karya sumberdaya manusia yang handal, mampu tumbuh dan berkembang memenuhi harapan pihak-pihak berkepentingan terkait (*stake holders*)

4. Tujuan Ideal Perusahaan
   a. Melaksanakan dan menunjang program pembangunan ekonomi nasional yang berorientasi global, khususnya di sektor agro industri.
   b. Memiliki pertumbuhan revenue di atas rata-rata agro industri dengan kinerjasangat sehat secara berkesinambungan.
   c. Menjadi perusahaan 5 terbaik yang bergerak dalam bidang agro industri.
   d. Memiliki pelayanan pelanggan yang prima (*excellent customer service*).
   e. Unggul dalam menghadapi kompetisi pasar bebas dalam globalisasi.
   f. Menjadi tempat berkarya yang aman dan nyaman bagi profesional yang berdedikasi tinggi.
5. Struktur Organisasi dan *Job Discription*

Struktur organisasi merupakan bagan organisasi yang menjadi kerangka dasar dalam pelaksanaan fungsi manajemen. Struktur organisasi PT. PG Krebet Baru I ditetapkan oleh Direksi PT. PG Rajawali I yang berkedudukan di Surabaya. Bentuk tata raga yang digunakan oleh PT. PG Krebet Baru I berpola Lini dan Staf dengan wewenang dan tanggung jawab berjalan secara lurus dan vertikal melalui saluran tunggal, dimana masing-masing bagian berada di bawah pengawasan satu bagian dari jenjang yang setingkat di atasnya.

Gambar 5

Struktur Organisasi PG Krebet Baru

PT. PG Krebet Baru dipimpin oleh seorang General manajer yang bertugas menjamin kelancaran operasi perusahaan dan bertanggung jawab kepada Direksi PT. PG Rajawali I yang berkedudukan di Surabaya. PT. PG Krebet Baru mempunyai job description yang ditetapkan pada tahun 1988 dan masih berlaku sampai saat ini, yang dapat dijabarkan sebagai berikut:

a. General Manajer

PT. PG Krebet Baru secara organisatoris dipimpin oleh General Manager yang mempunyai kedudukan tertinggi yaitu sebagai pemimpin perusahaan. Fungsi General Manager adalah mengelola perusahaan secara keseluruhan sesuai dengan kebijaksanaan yang telah ditetapkan oleh Direksi. General Manager bertanggung jawab pada Direksi PT. PG Rajawali I. Tugas dari General Manager adalah:

1) Merumuskan sasaran (objectives) dalam kerangka tujuan (goals) yang telah ditetapkan.
2) Menetapkan strategi untuk mencapai sasaran perusahaan.
3) Menetapkan ketentuan-ketentuan pelaksanaan kebijakan Direksi.
4) Membantu Direksi dalam menyusun rencana jangka panjang perusahaan.
5) Melaksanakan kebijakan dan pedoman penyusunan anggaran tahunan.
6) Mengkoordinasikan penyusunan rencana anggaran perusahaan yang akan diusulkan pada Direksi.
7) Melaksanakan kebijakan Direksi dalam bidang keuangan, personalia, produksi, tekhnik dan umum.
8) Melaksanakan kebijakan yang dirumuskan Direksi dalam pengendalian manajemen.
9) Merumuskan ketentuan-ketentuan dalam rangka koordinasi kegiatan bagian dan unit organisasi yang ada di bawahnya.
10) Menegakkan disiplin kerja karyawan perusahaan.
11) Mengotorisasi dokumen dan laporan sesuai dengan sistem wewenang yang berlaku.
12) Menilai karyawan bawahannya untuk diusulkan promosi atau demosi.
13) Melaksanakan tugas-tugas lain yang ditentukan oleh Direksi.

Berikut ini adalah departemen yang menjadi bawahan langsung dari General Manager:

1) Kepala Bagian Tanaman (*Plantation Manager*)
2) Kepala Bagian Pabrikasi (*Processing Manager*)
3) Kepala Bagian Instalasi (*Engineering Manager*)
4) Kepala Keuangan (*Accounting and Financial Manager*)
5) *Human Resources and GA Manager*

b. Kepala Bagian Tanaman (*Plantation Manager*)

Secara singkat Kepala Bagian Tanaman bertanggung jawab terhadap pengadaan bahan baku tebu (kuantitas) sesuai kapasitas giling pabrik dengan kualitas yang dicerminkan oleh besarnya angka rendemen (%). Dalam melaksanakan tugasnya, Kepala Bagian Tanaman dibantu oleh Kepala Rayon/Sinder Kebun serta Seksi tebang dan Angkut. Tugas Kepala Bagian Tanaman adalah:

1) Mengadakan penyuluhan dan pembinaan serta bimbingan kultur teknis kepada para petani tebu/kelompok petani tebu.
2) Mendaftar dan memeriksa areal tebu milik petani.
3) Mengajukan rencana penebangan tebu sesuai kapasitas giling harian.
4) Menggarap kebun percobaan, penyediaan bibit unggul dan paket budidaya tebu.
5) Membantu petani/kelompok tani dalam upaya mendapat fasilitas kredit dari bank, sarana produksi pupuk melalui koperasi/KUD.
6) Mengurus dan mengatur tebang dan angkut tebu dengan menetapkan dan membagi jatah Surat Perintah Tebang dan Angkut (SPTA) kepada petani/kelompok tani.
7) Mengatur penerimaan tebu di *emplacement*.
8) Menilai karyawan bagiannya untuk diusulkan promosi atau dimosi.
9) Melaksanakan tugas-tugas lain yang ditentukan oleh General Manager.

c. Kepala Bagian Instalasi (*Engineering Manager*)

Kepala Bagian Instalasi bertanggung jawab terhadap pemeliharaan/perawatan dan kelancaran giling pabrik. Keberhasilan bagian Instalasi ditentukan oleh pencapaian kapasitas giling pabrik. Dalam melaksanakan tugasnya, Kepala Bagian Instalasi dibantu oleh Seksi Ketel,

Seksi Listrik, Seksi Gilingan, Seksi Pabrik Tengah, Seksi Puteran dan Seksi Remise. Tugas dari Kepala Bagian Instalasi adalah:

1) Bertanggung jawab atas pemeliharaan, perawatan dan kelancaran giling serta semua kegiatan operasional pada bagian instalasi.
2) Membuat rencana kerja pada bagian instalasi dan menjalankan rencana kerja tersebut setelah mendapatkan persetujuan General Manager.
3) Memberikan laporan tentang semua kegiatan bagian-bagian teknik kepada Genera Manager.
4) Menilai karyawan bagiannya untuk diusulkan promosi atau dimosi.
5) Melaksanakan tugas-tugas lain yang ditentukan oleh General Manager.

d. Kepala Bagian Pabrikasi (*Processing Manager*)

Kepala Bagian Pabrikasi bertanggung jawab terhadap proses pengolahan tebu menjadi gula dan produk sampingannya berupa tetes. Keberhasilan bagian pabrikasi tercermin dalam tingkat efisiensi (kehilangan gula dalam proses). Dalam melaksanakan tugasnya, Kepala Bagian Pabrikasi dibantu oleh Bagian Pengolahan dan laboratorium. Tugas dari Kepala Bagian Pabrikasi adalah:

1) Membuat rencana kegiatan produksi.
2) Melaksanakan rencana kegiatan produksi yang telah disetujui.
3) Mengusahakan proses pengolahan tebu menjadi gula dan produk sampingan tetes dengan efisien.
4) Menilai karyawan bagiannya untuk diusulkan promosi atau demosi.
5) Melaksanakan tugas-tugas lain yang ditentukan oleh General Manager.

e. *Accounting and Financial Manager*

Secara singkat, Manajer Keuangan bertanggung jawab terhadap pengelolaan keuangan perusahaan. Tugas dari Manajer Keuangan adalah:

1) Merencanakan peredaran keuangan dan memantau realisasi serta mengadakan analisis terhadap penyimpangannya.
2) Menyusun rencana anggaran bagiannya yang akan diusulkan kepada Direksi.

3) Mengumpulkan dan mengolah rancangan anggaran perusahaan dari bagian-bagian di dalam perusahaan serta melakukan revisi bila diperlukan.
4) Melaksanakan penerimaan, pengeluaran, penyimpanan barang dan dana perusahaan.
5) Mengotorisasi dokumen dan laporan sesuai dengan sistem wewenang yang berlaku.
6) Menilai karyawan bagiannya untuk diusulkan promosi atau demosi.
7) Melaksanakan tugas-tugas lain yang ditentukan oleh General Manager.

f. *Human Resources and GA Manager*

Tugas dari Manajer Sumber Daya Manusia adalah:

1) Melaksanakan kebijakan dalam bidang penarikan dan penempatan karyawan non-staf sesuai dengan kebutuhan perusahaan.
2) Melaksanakan kebijakan dalam penarikan (recruitment) dan penempatan kerja karyawan non staff/Kontrak Kerja Waktu Tertentu (KKWT) sesuai dengan kebutuhan perusahaan.
3) Melaksanakan pembayaran gaji, upah, lembur dan lain-lain yang berhubungan dengan hak-hak karyawan.
4) Melaksanakan kebijakan penggajian karyawan, kesejahteraan, pelayanan kesehatan dan keselamatan kerja sejalan dengan peraturan yang berlaku.
5) Melaksanakan ketentuan perusahaan mengenai pengembangan karyawan melalui pendidikan ndan latihan.
6) Memelihara hubungan baik dengan instansi pemerintah mengenai masalah ketenagakerjaan.

6. Proses dan Hasil Produksi

Hasil produksi utama PT. PG Krebet Baru adalah gula kristal putih. PT. PG Krebet Baru merupakan perusahaan bermusim yang pendapatan utamanya diperoleh pada musim giling, yang berlangsung selama 7 bulan dalam setahun (bulan Mei sampai November). Lebih lanjut produk yang dihasilkan adalah:

a. Gula Kristal Putih IA (GKP IA), merupakan gula pasir dengan kualitas paling bersih.
b. Tetes (Molasses), merupakan hasil sampingan yang digunakan sebagai bahan baku pada industri alkohol, spiritus serta penyedap makanan.

c. Ampas, merupakan produk sampingan yang digunakan sebagai bahan bakar pada stasiun ketel dan selebihnya dijual ke pabrik kertas atau pabrik yang mengembangkan jamur.
d. Blotong, merupakan produk sampingan berupa kotoran dan bukan gula yang dipisahkan dari Stasiun Pemurnian, dimanfaatkan sebagai pupuk dan landfiil.

Proses pembuatan gula di PT. PG Krebet Baru menggunakan sistem sulfikasi. Dalam pelaksanaannya di pabrik urutan proses pembuatan bahan baku tebu menjadi gula adalah sebagai berikut:

a. Stasiun Persiapan

Halaman pabrik (*emplacement*) adalah tempat penampungan tebu sementara sebelum masuk gilingan. Proses penyediaan tebu diatur sedemikian rupa agar tidak terjadi kelebihan tebu, yang dapat mempengaruhi kualitas produk. Tujuan dari pengaturan proses adalah untuk menjamin kelancaran penyediaan tebu di halaman pabrik serta menjaga dan mempertahankan kualitas tebu yang akan digiling.

b. Stasiun Gilingan

Proses yang dilakukan dalam stasiun gilingan adalah memisahkan nira mentah dengan ampas tebu. Nira dari batang tebu diperas sebanyak-banyaknya, agar didapatkan ampas yang mengandung kadar sukrosa serendah mungkin.Pada stasiun ini terdapat dua tahap yang harus dilalui yaitu tahap pendahuluan dan tahap pemerahan.

Dalam tahap pemerahan, tebu dicacah menjadi bagaian-bagian kecil. Pada proses ini diusahakan sel-sel terbuka sehingga mempermudah tahap pemerahan. Pemerahan dilakukan dengan cara mekanis yaitu menggunakan rol-rol gilingan yang diberi tekanan. Tebu yang sudah dicacah ini digiling sampai lima kali agar nira dapat dikeluarkan dai sabut sebanyak mungkin.

c. Stasiun Pemurnian

Proses yang dilakukan dalam stasiun pemurnian adalah memisahkan sebanyak mungkin kotoran atau zat bukan gula yang terdapat dalam nira, agar didapatkan nira jernih dengan kemurnian tinggi. Keberhasilan proses pemurnian tergantung pada tiga faktor penting yaitu PH (tingkat keasaman), suhu dan waktu tinggal.

d. Stasiun Penguapan

Dalam stasiun penguapan dilakukan penguapan kadar air yang terkandung dalam nira encer, sehinggan didapatkan nira dengan kepekatan tertentu. Dalam sistem penguapan ini tiap satuan badan pemanas dapat menguapkan air sebanyak jumlah penguapannya. Untuk menghindari rusaknya sukrosa, maka proses penguapan dilakukan dalam kondisi *vacum*. Sehingga temperatur rendah mengikuti titik didih nira dan kecepatan penguapan tinggi.

e. Stasiun Masakan

Proses yang dilakukan dalam stasiun masakan adalah mengkristalkan gula atau dengan kata lain mengubah sukrosa dari zat terlarut dalam Nira menjadi zat padat berbentuk kristal. Perbandingan kadar sukrosa pada suhu tertentu dalam larutan jenuh pada suhu yang sama merupakan ukuran untuk menentukan pembentukan kristal dalam larutan.

f. Stasiun Putaran

Proses yang dilakukan dalam stasiun putaran adalah memisahkan kristal gula dengan larutannya (stroop) menggunakan alat putar yang bekerja secara sentrifugal dengan kecepatan putar yang sangat tinggi. Kemudian larutan tersebut dimasukkan ke dalam saringan yang akan menahan kristal-kristal gula, sedangkan larutannya menerobos keluar melalui rongga antara kristal dengan saringan. Pemutaran dilakukan beberapa kali untuk mendapatkan kristal gula yang lebih besar.

g. Stasiun Penyelesaian

Proses yang dilakukan dalam stasiun penyelesaian adalah untuk melanjutkan mengolah hasil-hasil stasiun putaran sehingga menghasilkan gula produksi yang siap dipasarkan. Selain itu proses lain yang dilakukan dalam stasiun ini adalah mengeringkan kristal gula, karena gula yang turun dari putaran masih basah.

B. Penyajian Data

1. Jenis Karyawan

Sesuai dengan Perjanjian Kerja Bersama PT. PG Rajawali Unit PG Krebet Baru, tenaga kerja atau karyawan dalam perusahaan dibedakan menjadi:

a. Pekerja Pimpinan, yaitu pekerja yang menerima wewenang tertentu dari Direksi untuk bertindak atas nama dan untuk kepentingan perusahaan. Yang termasuk sebagai pekerja pimpinan adalah Kepala Bidang, Kepala

Bagian, Kantor Direksi, General Manager dan Kepala Bagian Unit atau pejabat lain yang ditunjuk Direksi.

b. Pekerja Pelaksana, yang terdiri dari:

1) Pekerja Tetap, yaitu pekerja yang mempunyai hubungan kerja dengan perusahaan untuk jangka waktu tidak tertentu dan pada saat dimulainya hubungan kerja didahului dengan masa percobaan maksimal 3 (tiga) bulan sesuai Pasal 1603/KUH Perdata

2) Pekerja KKWT (Kontrak Kerja Waktu Tertentu), yaitu karyawan dipekerjakan untuk jangka waktu tertentu yang terdiri dari:

a) Pekerja Kampanye, yaitu pekerja yang melaksanakan pekerjaan-pekerjaan dari timbangan tebu, meja tebu, pekerja di gilingan, pekerja di dalam pabrik sampai dengan penumpukan gula dalam pabrik (*stam vioer*).

b) Pekerja Musiman, yaitu pekerja yang bekerja di sekitar *emplacement* yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan penggilingan tebu yang meliputi pembersihan rapak atau tebu antar timbangan dan gilingan di railbaan di dalam emplacement, penjaga *emplacement*, tenaga administrasi di gudang dan untuk keperluan TRI.

c) Karyawan Borongan, yaitu pekerja yang melaksanakan pekerjaan-pekerjaan yang diupah secara borongan berdasarkan prestasi yang dicapai, meliputi borongan tanaman, borongan tebangan dan lain-lain.

2. Jumlah Pegawai

Seperti telah diketahui, terdapat lebih dari satu macam karyawan dalam PT. PG Krebet Baru. Berikut adalah jumlah pegawai menurut status atau golongan, pendidikan terakhir serta usia.

Tabel 3

Pertumbuhan Jumlah Pegawai menurut Golongan

Keterangan	Jumlah Pegawai
Pimpinan	52
Pegawai Tetap	368
Pegawai Kampanye	410
Pegawai Musiman	472
Pegawai Borongan	476
Jumlah Keseluruhan	1778

Sumber: PT. PG Krebet Baru

Tabel 4
Pertumbuhan Jumlah Pegawai menurut Pendidikan Terakhir

Keterangan	Jumlah Pegawai
Pasca Sarjana	0
Strata 1	49
Diploma 3	19
Diploma 1	9
SMU	797
SMP	472
SD	392
Non Pendidikan	40
Jumlah Keseluruhan	1778

Sumber: PT. PG Krebet Baru

Tabel 5

Pertumbuhan Jumlah pegawai menurut Umur

Keterangan	Jumlah Pegawai
< 25	105
26-30	129
31-35	247
36-40	456
41-45	325
46-50	248
>50	268
Jumlah Keseluruhan	1778

Sumber: PT. PG Krebet Baru

3. Jam Kerja Pegawai

Kegiatan operasional usaha PT. PG Krebet Baru dibagi 2 (dua) yaitu bagian produksi dan bagian kantor. Perbedaan bagian tersebut juga mempengaruhi perbedaan jam kerja bagi masing-masing bagian. Berikut adalah Penentuan jam kerja pada PT. PG Krebet Baru:

a. Secara shift untuk bagian Produksi:
   Shift I : Jam 05.30 WIB – 13.30 WIB
   Shift II : Jam 13.30 WIB – 21.20 WIB
   Shift III : Jam 21.30 WIB – 05.30 WIB

b. Bagian Kantor
   Senin – Kamis : Jam kerja 06.30 WIB – 16.00 WIB
   Istirahat 11.30 WIB – 12.30 WIB
   Jumat : Jam kerja 06.30 WIB – 11.00 WIB
   Sabtu : Jam kerja 06.30 WIB – 12.00 WIB

4. Pembentukan Sumber Daya Manusia

a. Rekruitmen Karyawan

Berdasarkan Kesepakatan Kerja Bersama (KKB) PT. PG Rajawali I, menerangkan bahwa penerimaan, pengangkatan dan penempatan pekerja golongan I sampai dengan golongan VIII menjadi wewenang General Manager PG. Sementara bagi pekerja golongan IX sampai dengan golongan XVI menjadi wewenang Direksi yang dilaksanakan secara obyektif. Penerimaan dan pengangkatan disesuaikan dengan formasi karyawan yang ada serta kebutuhan perusahaan dengan ketentuan bahwa setiap calon pekerja harus memenuhi syarat kerja dan dapat menyediakan serta menyerahkan kepada pengusaha warkat-warkat berikut ini:

1) Surat keterangan berkelakuan baik dari pihak Kepolisian Republik Indonesia.
2) Salinan atau rekaman ijazah atau surat keterangan yang disahkan.
3) Salinan atau rekaman surat keterangan dari majikan lama bagi yang sebelumnya sudah pernah bekerja.

Berikut adalah tahapan penerimaan karyawan yang berlaku dalam PT. PG Krebet Baru :

1) Surat lamaran yang masuk, merupakan pernyataan secara resmi adanya minat seseorang untuk bekerja disuatu tempat dalam bidang pekerjaan tertentu.
2) Panggilan, dilakukan apabila perusahaan membutuhkan tenaga kerja dengan formasi yang dibutuhkan. Memilih data-data berdasarkan lamaran yang masuk sesuai dengan formasi yang ada, kemudian yang memenuhi persyaratan akan dipanggil untuk diberi penjelasan mengenai langkah-langkah selanjutnya yang harus diikuti.
3) Test, bagi pelamar yang dipanggil harus mengikuti test yang dilakukan oleh perusahaan.
4) Seleksi, dalam menyeleksi calon pegawai, dilakukan dengan dua cara yaitu test psikologi dan test wawancara.
5) Penempatan, calon pegawai yang dinyatakan lulus dan diterima akan ditempatkan berdasarkan formasi yang sesuai.

b. Seleksi

Dalam menyeleksi para calon pegawainya, PT. PG Krebet Baru I mensyaratkan setiap pelamar untuk mengikuti tes-tes sebagai berikut:

1) Tes Tulis, menggunakan tes yang sudah lama digunakan dengan penambahan sedikit soal yang sesuai dengan formasi yang lowong.
2) Tes Psikologi
3) Tes Lapangan, tes yang harus diikuti oleh calon pegawai di bawah pengawasan bagian personalia dengan menggunakan alat-alat yang telah ada.
4) Tes Wawancara, calon pegawai baru berhadapan langsung dengan kepala bagian untuk melakukan tanya jawab secara langsung.

Calon pekerja disyaratkan lulus ujian seleksi serta lulus pemeriksaan kesehatan yang dilakukan oleh dokter perusahaan. Sementara bagi calon pekerja tetap wajib menjalani masa percobaan 3 bulan dan selama masa percobaan pekerjaan.

PT. PG Krebet Baru menerapkan 2 macam pelaksanaan rekruitmen atas pegawainya, yaitu yang bersifat intern dan ekstern. Rekruitmen intern merupakan proses seleksi atas karyawan yang akan mengalami kenaikan jabatan maupun golongan. Sementara rekruitmen ekstern merupakan proses seleksi atas para calon karyawan yang berasal dari luar perusahaan, yang nantinya akan dikontrak sebagai pekerja borongan.

Selama tahun 2003, 2004 dan 2005 PT. PG Krebet Baru hanya 1 (satu) kali melakukan kegiatan rekruitmen karyawan yaitu pada tahun 2004. Rekruitmen yang dilakukan adalah rekruitmen yang bersifat intern dan ekstern, meliputi seluruh departemen di perusahaan. Berikut adalah jumlah biaya yang dikeluarkan PT. PG Krebet Baru atas perolehan pegawai pada tahun 2004

- Biaya Rekruitmen Rp 72.500.000,00
- Biaya Seleksi Rp 95.000.000,00
- Biaya Penempatan Pegawai Rp 26.000.000,00

Sehingga jumlah keseluruhan biaya perolehan pegawai untuk tahun 2004 adalah sebesar Rp 193.500.000,00.

5. Pengembangan Sumber Daya Manusia

PG Krebet Baru secara rutin mengadakan latihan dan pengembangan bagi pegawai di seluruh departemen. Pengembangan tersebut pada dasarnya bertujuan untuk mengambangkan potensial pegawai serta meningkatkan standar kerja, mengingat bentuk usaha yang dijalani PG Krebet Baru adalah industri yang memerlukan tenaga kerja dengan kualitas tinggi. Berdasarkan kesepakatan

kerja bersama oleh PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru, ketentuan yang diberikan mengenai pelatihan adalah:

a. Kepada pekerja diberikan kesempatan untuk mengikuti pendidikan/pelatihan atas biaya perusahaan.
b. Pengusaha akan mempertimbangkan pekerja yang telah menyelesaikan pendidikan/pelatihan dalam jabatan dan golongan sesuai dengan pengetahuan yang dimilikinya, dengan memperhatikan prestasi kerja, dedikasi, loyalitas dan formalitas yang ada.
c. Dalam rangka menunjang pengembangan perusahaan dan sumber daya manusia, diperlukan tenaga-tenaga trampil dan berpengalaman luas yang dapat melaksanakan tugas-tugas pekerjaan di bidang masing-masing. Untuk itu di dalam batas-batas kemampuan, perusahaan menyelenggarakan pendidikan dan pelatihan bagi pekerja, baik dilaksanakan di dalam maupun di luar lingkungan perusahaan.

Upaya yang dilakukan untuk meningkatkan kualitas sumber daya manusia, pihak PT. PG Krebet Baru secara berkesinambungan mengadakan latihan dan pengembangan melalui:

a. Pengarahan dan bimbingan langsung oleh atasan masing-masing bagian sesuai dengan spesialisai pekerjaannya.
b. Mengikutsertakan seminar yang bermanfaat dan sesuai dengan bidangnya.
c. Mengikutsertakan dalam kursus atau diklat tentang perkebunan yang diselenggarakan oleh Lembaga Pendidikan Perkebunan (LPP), Lembaga Manajemen Jawa Timur, Dinas Tenaga Kerja dan pihak-pihak lain.

Setiap tahun, PT. PG Krebet Baru secara rutin menyelenggarakan pelatihan dan untuk meningkatkan kualitas karyawannya antara lain:

a. Bidang Akuntansi dan Keuangan, misalnya penataran perpajakan, lokakarya manajemen audit, kursus lokal di wide area network, seminar laporan arus kas, penataran koleksi fiskal, penataran implementasi record management, diklat analisis laporan keuangan, seminar analisis ekonomi dan keuangan, dan lain sebagainya.
b. Bidang Personalia dan Umum, misalnya lokakarya lingkungan hidup, seminar upah dan tenaga kerja, kursus analisis jabatan dan etos kerja, seminar perencanaan dan pengembangan karir, manajemen pengawasan keamanan dan lain sebagainya.

Berikut adalah jumlah keseluruhan biaya yang dikeluarkan PT. PG Krebet Baru atas pengembangan karyawannya:

Tabel 6

Biaya Pengembangan Karyawan

Tahun	Pengembangan Karyawan	Jumlah (Rp)	
2003	Formal Training & Orientation Cost	93,600,000	
	On the Job Training Cost	78,000,000	
	Cost of Trainee's Time	140,400,000	312,000,000
2004	Formal Training & Orientation Cost	82,500,000	
.	On the Job Training Cost	68,750,000	
	Cost of Trainee's Time	123,750,000	275,000,000
2005	Formal Training & Orientation Cost	186,900,000	
	On the Job Training Cost	155,750,000	
	Cost of Trainee's Time	280,350,000	623,000,000

Sumber: PT. PG Krebet Baru

6. Kesejahteraan Karyawan

Dalam batas-batas kemampuan perusahaan, kepada pekerja diberikan fasilitas kepegawaian yang terdiri dari:

a. Penyediaan tempat olahraga dan perlengkapan umum secara Cuma-Cuma yang penggunaannya diatur oleh perusahaan.
b. Kepada pekerja tetap yang pensiun akan diberikan penghargaan berupa uang santunan hari tua sebesar 60% dari gaji ditambah tunjangan tetap lainnya untuk setiap tahun masa kerja dan cinderamata dari perusahaan sesuai keputusan direksi.
c. Setiap pekerja didaftarkan menjadi peserta JAMSOSTEK, yaitu Jaminan Kecelakaan Kerja (JKK), Jaminan Kematian (JK), dan Jaminan Hari Tua (JHT).
d. Pemberian Tunjangan Hari Raya (THR) kepada para pekerja yang telah mempunyai masa kerja minimal 3 bulan secara terus menerus.
e. Pekerja dan keluarga tertanggung mendapat perawatan dan pengobatan atas beban perusahaan secara penuh pada Poliklinik/Dokter Perusahaan, Rumah Sakit Pemerintah atau Swasta yang ditunjuk oleh perusahaan.
f. Diberikan santunan kematian kepada pekerja dan keluarga tertanggung.
g. Rekreasi diberikan kepada para pegawai dalam bentuk uang. Jika ingin mengadakan secara fisik, masing-masing bagian dapat mengkoordinasi sendiri.

7. Pemberhentian Karyawan

PT. PG Krebet Baru memiliki dua tipe pekerja. Yang pertama adalah pekerja tetap, didalamnya termasuk pekerja pimpinan dan yang kedua adalah pekerja KKWT. Bagi pekerja tetap, perusahaan menerapkan sistem *long life employment*, artinya pegawai berhenti kerja apabila memasuki usia pensiun, meninggal dunia atau mengundurkan diri. Sementara pekerja KKWT merupakan pekerja yang terikat kontrak 6 bulan kerja. Jika setelah kontrak berakhir pekerja tidak memperbaharui kontrak, maka ia akan dianggap mengundurkan diri.

Sesuai dengan Perjanjian Kerja Sama PT. PG Rajawali Unit PG Krebet Baru Pasal 54, dijelaskan mengenai sebab-sebab putusnya hubungan kerja dalam perusahaan:

a. Meninggal Dunia

   Kepada ahli warisnya diberikan santunan sesuai Perjanjian Kerja Sama.

b. Mengundurkan Diri

   1) Pegawai yang akan mengundurkan diri dari perusahaan wajib memberitahukan maksudnya secara tertulis sekurang-kurangnya 1 (satu) bulan sebelumnya.

   2) Dalam hal demikian, perusahaan wajib untuk memberikan uang penghargaan masa kerja sesuai undang-undang ketenagakerjaan yang berlaku.

c. Berakhirnya Masa Kerja yang Diperjanjikan

   Hubungan kerja antara pekerja dengan perusahaan berakhir apabila lamanya masa kerja sebagaimana yang dinyatakan dalam perjanjian kerja telah terpenuhi kecuali atas persetujuaan kedua belah pihak diadakan ketentuan lain.

d. Pekerja tidak memiliki kemampuan yang cukup untuk bekerja (*Medically Unfit*)

   Seorang pekerja yang karena kesehatannya dipandang tidak mampu melakukan pekerjaannya secara normal (*Medically Unfit*) yang dinyatakan dalam Surat Keterangan Dokter yang ditunjuk perusahaan, dapat diberhentikan dari pekerjaannya dengan diberikan pesangon sebesar 60% dari upah untuk setiap tahun masa kerja, sekurang-kurangnya sama dengan undang-undang ketenagakerjaan yang berlaku.

e. Sakit yang berkepanjangan terus menerus selama 12 bulan

Pekerja yang menderita sakit terus menerus atau berkepanjangan selama 12 bulan dapat mengakibatkan pemutusan hubungan kerja dengan diberikan uang perpisahan 60% dari upah untuk setiap tahun masa kerja, sekurang-kurangnya sama dengan undang-undang ketenagakerjaan yang berlaku.

f. Pensiun

Kepada pegawai yang telah memasuki masa usia 55 tahun atau setidak-tidaknya telah bekerja pada PT. PG Krebet Baru selama 10 tahun, berhak mendapat santunan pensiun, yang besarnya ditentukan sesuai dengan masa kerja dan jabatan yang dipegang selama bekerja di perusahaan.

g. Perubahan Organisasi Perusahaan (*Re-Organization*)

Atas prakarsa perusahaan berikut dengan suatu program reorganisasi, rasionalisasi atau perubahan sistem kerja diluar kemampuan perusahaan sehingga mengakibatkan pekerja diputuskan hubungan kerjanya dengan hormat dengan mengindahkan undang-undang yang berlaku.

Selain karena ketujuh alasan tersebut diatas, perusahaan sedapat mungkin tidak memberhentikan pegawainya. Apabila perusahaan terpaksa memberhentikan pegawai, hal ini disebabkan karena pegawai yang bersangkutan melakukan pelanggaran. Perusahaan akan memberikan Surat Peringatan I. Jika tidak ada perubahan maka dapat dikeluarkan Surat Peringatan II dan III. Apabila selama mengeluarkan Surat Peringatan tersebut perusahaan harus memberi sanksi skorsing, maka kepada pegawai yang bersangkutan akan diberikan 75% dari upah selama skors. Namun jika pegawai terpaksa diberhentikan maka perusahaan hanya akan memberikan 15% dari tunjangan kesehatan.

Setiap pegawai yang keluar dari perusahaan, kecuali dengan alasan dipecat, memperoleh berbagai macam tunjangan diantaranya TAP, DAPEN,JAMSOSTEK, JAT, ASTEK serta sejumlah pesangon yang besarnya telah ditentukan sesuai dengan undang-undang yang berlaku. TAP, ASTEK, DAPEN, JAT dan JAMSOSTEK merupakan iuran yang selama ini dipotongkan dari gaji karyawan oleh PT. PG Krebet Baru dan disetorkan kepada perusahaan asuransi yang telah ditunjuk. Dari pernyataan tersebut dapat kita lihat bahwa ketika terjadi pelepasan pegawai, perusahaan hanya mengeluarkan biaya pesangon.

Berikut adalah jumlah pegawai yang keluar dari perusahaan serta jumlah biaya yang dikeluarkan perusahaan atas pelepasan karyawan yang meliputi pensiun, meninggal, mengundurkan diri maupun PHK

Tabel 7

Total Biaya Pelepasan Pegawai PT. PG Krebet Baru

Tahun	Alasan Pelepasan Pegawai	Jumlah Pegawai (orang)	Biaya atas Pelepasan Pegawai (Rp)	
2003	Meninggal Dunia	2	50.000.000	
	Mengundurkan Diri	3	75.000.000	
	Pensiun	62	75.000.000	
	PHK	3	25.000.000	225.000.000
2004	Meninggal Dunia	3	75.000.000	
	Mengundurkan Diri	5	125.000.000	
	Pensiun	72	89.000.000	
	PHK	2	15.000.000	304.000.000
2005	Meninggal Dunia	1	25.000.000	
	Mengundurkan Diri	2	50.000.000	
	Pensiun	67	56.000.000	
	PHK	2	15.000.000	146.000.000

Sumber: PT. PG Krebet Baru

Seluruh biaya yang dikeluarkan PT. PG Krebet Baru atas sumber daya manusianya, baik untuk pembentukan, penambahan maupun pelepasan pegawai, masih diperlakukan sebagai biaya. Artinya, perusahaan menganggap biaya-biaya tersebut hanya memiliki manfaat untuk satu periode akuntansi saja (*revenue expenditure*) dan bukan sebagai pengeluaran yang membentuk, menambah dan mengurangi aktiva sumber daya manusia (*capital expenditure*).

8. Laporan Keuangan

Laporan keuangan yang digunakan dalam penelitian ini Neraca dan Laporan Rugi Laba PT. PG Krebet Baru periode tahun 2003 sampai dengan 2005.

Tabel 8

Neraca

PT. PG Rajawali I unit PGKrebet Baru

Per 31 Desember 2003-2005

Keterangan	2003	2004	2005
AKTIVA LANCAR			
Kas dan Bank	200,300,000	275,000,000	300,000,000
Deposito berjangka dan tabungan	17,500,000,000	19,500,000,000	18,500,000,000
Piutang usaha	2,902,400,000	3,481,920,000	3,985,750,000
piutang pegawai	2,750,000,000	1,868,237,840	1,251,603,100
piutang lain-lain	5,142,605,000	6,250,000,000	3,258,680,000
persediaan	19,188,483,900	24,505,647,000	19,893,068,000
uang muka pembelian	1,500,000,000	1,350,000,000	2,335,000,000
pajak dibayar dimuka	1,968,364,000	2,001,000,000	2,250,672,000
biaya dibayar dimuka	2,950,000,000	1,780,000,000	2,560,000,000
pendapatan yang masih harus diterima	6,109,640,500	7,109,640,000	4,614,000,000
Piutang antar perusahaan	3,650,000,000	2,180,000,000	1,670,000,000
Jumlah Aktiva Lancar	63,861,793,400	70,301,444,840	60,618,773,100
AKTIVA TETAP			
Nilai Perolehan	165,500,000,000	177,340,000,000	177,340,000,000
akumulasi penyusutan	(115,533,000,000)	(127,353,500,000)	(135,269,000,000)
	49,967,000,000	49,986,500,000	42,071,000,000
aktiva tetap dalam penyelesaian	311,230,400	401,500,000	565,500,000
jumlah aktiva tetap	50,278,230,400	50,388,000,000	42,636,500,000
AKTIVA LAIN-LAIN			
Aktiva Tak Berwujud	1,350,000,000	1,350,000,000	1,350,000,000
akumulasi amortisasi	(450,000,000)	(540,000,000)	(630,000,000)
jumlah aktiva tak berwujud	900,000,000	810,000,000	720,000,000
barang iddle	250,000,000	289,000,000	300,000,000
uang jaminan	12,500,000	13,500,000	15,000,000
biaya panen 2 tahun yang akan datang	750,000,000	1,350,000,000	2,687,500,000
jumlah aktiva lain-lain	1,912,500,000	2,462,500,000	3,722,500,000
JUMLAH AKTIVA	116,052,523,800	123,151,944,840	106,977,773,100
KEWAJIBAN LANCAR			
Hutang Usaha	850,000,000	1,184,930,000	2,364,000,000
Biaya yang masih harus Dibayar	2,435,023,000	2,995,078,290	3,678,000,000
Hutang Lain-lain	3,505,565,000	4,311,844,950	5,782,365,000
Hutang antar Perusahaan	6,750,000,000	4,425,000,000	6,980,000,000
Hutang Pajak	3,601,770,000	3,547,154,000	2,218,000,000
Uang muka penjualan	1,250,000,000	2,136,780,000	1,216,400,000
Jumlah Kewajiban Lancar	18,392,358,000	18,600,787,240	22,238,765,000
MODAL SENDIRI			
Modal Disetor			
Modal Saham	115,000,000,000	115,000,000,000	115,000,000,000
Modal yang belum ditempatkan	(52,500,000,000)	(52,500,000,000)	(52,500,000,000)

Modal yang ditempatkan dan disetor	62,500,000,000	62,500,000,000	62,500,000,000
Laba Ditahan			
Cadangan Umum	18,950,000,000	20,000,000,000	10,850,000,000
Cadangan Bertujuan	6,500,000,000	8,750,000,000	4,435,000,000
Laba tahun lalu	0	125,000,000	350,000,000
Laba tahun berjalan	9,710,165,800	13,176,157,600	6,604,008,100
Jumlah Laba Ditahan	35,160,165,800	42,051,157,600	22,239,008,100
Jumlah Modal Sendiri	97,660,165,800	104,551,157,600	84,739,008,100
JUMLAH KEWAJIBAN dan MODAL	116,052,523,800	123,151,944,840	106,977,773,100

(Sumber: PT. PG Krebet Baru)

Tabel 9

Laporan Rugi Laba

PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru

Untuk Periode yang Berakhir pada 31 Desember 2003-2005

KETERANGAN	2003	2004	2005
Hasil Penjualan	92,552,232,000	103,698,499,000	140,630,914,000
HPP Gula & Tetes	(65,641,785,000)	(71,475,964,000)	(111,301,089,000)
Laba Kotor Penjualan	26,910,447,000	32,222,535,000	29,329,825,000
Beban Usaha			
Biaya Umum dan Administrasi	(14,013,633,000)	(15,808,750,000)	(21,172,055,000)
Biaya Penjualan	(499,361,000)	(598,246,000)	(1,172,600,000)
	(14,512,994,000)	(16,406,996,000)	(22,344,655,000)
Laba Usaha	12,397,453,000	15,815,539,000	6,985,170,000
Pendapatan dan Beban Lain-lain:			
Pendapatan Lain-lain	641,325,000	1,019,707,000	1,684,780,000
Beban Lain-lain	(146,134,000)	(192,908,000)	(383,887,000)
	495,191,000	826,799,000	1,300,893,000
Laba sebelum Pajak Penghasilan	12,892,644,000	16,642,338,000	8,286,063,000
Pajak Penghasilan	(3,182,478,200)	(3,466,180,400)	(1,682,054,900)
Laba Bersih tahun Berjalan	9,710,165,800	13,176,157,600	6,604,008,100

(Sumber: PT. PG Krebet Baru)

C. Analisis dan Interpretasi Data

1. Penentuan Nilai Bersih Aktiva Sumber Daya Manusia

PT. PG Krebet Baru menggunakan konsep akuntansi konvensional dalam mengakui biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh, mengembangkan serta melepaskan sumber daya manusia dalam perusahaan. Hal tersebut dapat menyebabkan terjadinya distorsi terhadap pengukuran pendapatan karena tidak akan menggambarkan keadaan yang sebenarnya dan dikhawatirkan dapat menimbulkan kesalahan dalam pengambilan keputusan. Untuk mengatasi masalah tersebut, perusahaan dapat menggunakan laporan keuangan yang

disusun dengan konsep akuntansi sumber daya manusia perusahaan sebagai alternatif dalam pertimbangan pengambilan keputusan.

Peneliti memilih menggunakan metode *historical cost* dalam mengukur pembentukan nilai aktiva sumber daya manusia di PT. PG Krebet Baru. Metode tersebut dipilih karena dianggap paling sesuai dan mendekati keadaan sebenarnya. Selain itu metode *historical cost* merupakan metode yang konsisten dengan Standar Akuntansi Keuangan. Besarnya biaya yang terjadi dalam pembentukan aktiva ini merupakan pengorbanan perusahaan untuk mengembangkan potensi sumber daya manusia yang akan dan telah ada. Biaya-biaya tersebut kemudian akan dikapitalisasi dan diakui sebagai aktiva. Yang dimaksud sebagai aktiva adalah kemampuan manusia untuk menghasilkan sesuatu (intelectual capital) dan bukan fisiknya.

Biaya-biaya yang dikeluarkan perusahaan dalam rangka perolehan, pengembangan pegawai akan dikapitalisasi dan diakui sebagai aktiva, karena perolehan pegawai dan pelatihan yang diberikan kepada pegawai akan memberikan manfaat ekonomis di masa depan untuk kelangsungan jalannya perusahaan. Biaya sumber daya manusia yang dikapitalisasi sebagai aktiva sumber daya manusia, harus diamortisasi sesuai dengan estimasi masa manfaatnya. Seperti yang telah diungkapkan dalam SAK (2004,20.5) berkenaan dengan masa manfaat atas aktiva tidak berwujud yang berbunyi sebagai berikut:

> ”Keusangan tekhnologi dan ekonomi menimbulkan ketidakpastian jumlah unit dan jangka waktu terhadap biaya pengambangan yang diamortisasi. Oleh karena itu, biasanya sulit untuk mengestimasi biaya selanjutnya dan pendapatan di masa depan dari produk atau proses yang baru dalam periode yang pendek. Dengan alasan tersebut, biaya pengembangan biasanya diamortisasi dalam periode yang tidak lebih dari 5 (lima) tahun.”

Berdasarkan pernyataan di atas maka masa manfaat yang sebaiknya digunakan adalah 5 tahun, dengan didasarkan pada asumsi bahwa perkembangan tekhnologi yang begitu cepat dapat menyebabkan pengetahuan dan ketrampilan yang diperoleh dari pelatihan menjadi usang, serta ditambah adanya kemungkinan karyawan dapat meninggalkan perusahaan sewaktu-waktu. Namun perlu juga diingat bahwa PG Krebet Baru secara rutin mengadakan pelatihan bagi para pegawainya setiap tahun, sehingga masa manfaat dalam penelitian ini akan ditentukan dengan cara mencari rata-rata berapa tahun sekali PG Krebet Baru mengadakan pelatihan atau pengembangan pegawai pada masing-masing departemen.

Berikut akan disajikan data banyaknya pelatihan pegawai yang dilakukan PG Krebet Baru untuk masing-masing departemen selama 10 tahun terakhir, yaitu sejak tahun 1996 sampai dengan tahun 2005.

Tabel 10

Data Pendidikan dan Pelatihan Karyawan

Periode 1996 – 2005

DEPARTEMEN	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	Jumlah	Rata-rata banyaknya pelatihan dalam 10 tahun
Sumber Daya Manusia	1			1	1		1		1	1	6	3
Pabrikasi Krebet Baru I	1	1	1			1	1			1	6	3
Pabrikasi Krebet Baru II	1	1	1			1	1			1	6	3
Instalasi Krebet Baru II	1	1	1			1	1	1		1	7	2
Instalasi Krebet Baru I	1	1	1			1	1	1		1	7	2
Tanaman	1	1		1	1		1	1	1	1	8	2
Keuangan		1	1				1				3	4
Karyawan Pimpinan			1	1	1					1	4	3
											47	2.875

(Sumber: Data diolah)

Dari tabel diatas dikatahui bahwa dalam 10 tahun terakhir, yaitu sejak tahun 1996 sampai dengan 2005, PG Krebet Baru mengadakan 47 kali pendidikan dan pelatihan bagi seluruh pegawai di seluruh departemen. Seperti kita ketahui benyaknya pelatihan bagi setiap departemen tidak sama setiap tahunny, hal ini dikarenakan dalam mengadakan pelatihan perusahaan terlebih dahulu memperhatikan kebutuhan spesifik dari setiap departemen. Rata-rata PG Krebet Baru mengadakan pelatihan atau pengembangan pegawai pada masing-masing departemen adalah setiap 2,875 tahun sekali atau dapat dibulatkan menjadi 3 tahun sekali.

Jangka waktu perusahaan mengadakan pelatihan bagi masing-masing departemen adalah setiap 3 tahun sekali. Angka tersebut nantinya akan dijadilan dasar untuk menentukan masa manfaat dalam mengamortisasi aktiva sumber daya manusia.

Aktiva sumber daya manusia yang nantinya akan dicantumkan dalam laporan keuangan merupakan nilai bersih dari sumber daya manusia (*Human Resources Net*). Nilai bersih sumber daya manusia diperoleh dari nilai awal

(*opening value*) sumber daya manusia yang ditambah dengan biaya pembentukan (*cost of input*) sumber daya manusia dan dikurangi biaya pelepasan pegawai (*cost of output*). Nilai awal atau *opening value* sumber daya manusia adalah nilai persediaan sumber daya manusia sebelum terjadi penambahan atau pengurangan.

Setelah nilai awal aktiva sumber daya manusia diketahui, langkah selanjutnya adalah menghitung *cost of input* dan *cost of output* sumber daya manusia. *Cost of input* merupakan biaya-biaya untuk membentuk aktiva sumber daya manusia dan menambah nilai aktiva sumber daya manusia, yang termasuk dalam *cost of input* adalah biaya perolehan dan biaya pengembangan sumber daya manusia. Sementara *cost of output* merupakan nilai pengurang aktiva sumber daya manusia, biaya-biaya yang termasuk dalam *cost of output* adalah biaya amortisasi aktiva sumber daya manusia dan biaya kerugian atas karyawan yang meninggalkan perusahaan sebelum masa pensiun.

Tahun 2003 dipilih sebagai tahun pertama untuk dicoba menerapkan akuntansi sumber daya manusia. *Opening value* dalam penelitian ini tidak diketahui karena sebelum tahun 2003 perusahaan tidak menerapkan konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia dalam menyusun laporan kuangannya, sehingga *opening value*-nya adalah 0 (nol).

Dalam penelitian ini, biaya pelepasan pegawai atau biaya yang dikeluarkan perusahaan ketika pegawai meninggalkan perusahaan tidak diperhitungkan sebagai pengurang nilai bersih Aktiva Sumber Daya Manusia. Hal ini didasarkan pada asumsi bahwa biaya atas pelepasan pegawai tersebut hanya merupakan beban dan tidak memberikan keuntungan kepada perusahaan di masa yang akan datang.

Perhitungan amortisasi atas nilai awal dan biaya pembentukan sumber daya manusia adalah sebagai berikut:

a. Amortisasi nilai Aktiva Sumber Daya Manusia tahun 2003

Saldo awal tahun 2003	Rp 0,00	: 3=	Rp 0,00
B. Pengembangan 2003	Rp 312.000.000,00	: 3=	Rp 104.000.000,00
			Rp 104.000.000,00

b. Amortisasi nilai Aktiva Sumber Daya Manusia tahun 2004

Saldo awal tahun 2003	Rp 0,00	: 3= Rp	0,00
B. Pengembangan 2003	Rp 312.000.000,00	: 3= Rp	104.000.000,00
B. Perolehan 2004	Rp 195.600.000,00	: 3= Rp	65.200.000,00
B. Pengembangan 2004	Rp 275.000.000,00	: 3= Rp	91.666.666,67
			Rp 260.866.666,67

c. Amortisasi nilai Aktiva Sumber Daya Manusia tahun 2005

Saldo awal tahun 2003	Rp 0,00	: 3= Rp	0,00
B. Pengembangan 2003	Rp 312.000.000,00	: 3= Rp	104.000.000,00
B. Perolehan 2004	Rp 195.600.000,00	: 3= Rp	65.200.000,00
B. Pengembangan 2004	Rp 275.000.000,00	: 3= Rp	91.666.666,67
B. Pengembangan 2005	Rp 623.000.000,00	: 3= Rp	207.666.666,67
			Rp468.533.333,33

Setelah diketahui besarnya nilai amortisasi setiap tahun, perhitungan nilai bersih aktiva sumber daya manusia PT. PG Krebet Baru tahun 2003 sampai dengan 2005 terlihat pada tabel berikut ini:

Tabel 11

Perhitungan Nilai Bersih Aktiva Sumber Daya Manusia

Uraian	2003 (Rp)	2004 (Rp)	2005 (Rp)
Nilai Awal	0	208,000,000	417,733,333
Biaya Pembentukan SDM			
* Biaya Perolehan	0	195,600,000	
* Biaya Pengembangan	312,000,000	275,000,000	623,000,000
	312,000,000	678,600,000	1,040,733,333
Biaya Pengurangan SDM			
* Amortisasi Aktiva SDM	(104,000,000)	(260,866,667)	(468,533,333)
Nilai Bersih Aktiva SDM	208,000,000	417,733,333	572,200,000

(Sumber: Data diolah)

2. Penyajian Aktiva Sumber Daya Manusia dalam Laporan Keuangan

Ketika perusahaan menggunakan akuntansi konvensional, seluruh biaya perolehan dan pengembangan pegawai dimasukkan dalam Biaya Administrasi dan Umum, yang ditampilkan dalam Laporan Rugi Laba. Akuntansi sumber daya manusia mengakui biaya perolehan dan pengembangan pegawai sebagai aktiva, yang akan ditampilkan dalam neraca, dalam hal ini masuk ke dalam Aktiva Lain-lain. Untuk itu, biaya pengembangan sumber daya manusia harus dikeluarkan dari Biaya Administrasi dan Umum, dan diakui sebagai Aktiva Sumber Daya Manusia kemudian diamortisasi selama masa manfaatnya.

Perhitungan Biaya Administrasi dan Umum yang ditampilkan dalam Laporan keuangan adalah perhitungan Biaya Administrasi dan Umum setelah dikurangkan dengan biaya perolehan dan pengembangan sumber daya manusia. Biaya Administrasi dan Umum setelah disesuaikan dengan konsep akuntansi sumber daya manusia yang ditampilkan dalam Laporan Rugi Laba perusahaan adalah sebagai berikut:

a. Biaya Administrasi dan Umum setelah disesuaikan tahun 2003

Biaya Administrasi dan Umum	Rp 14.013.633.000
Biaya Pengembangan SDM 2003	Rp (312.000.000)
	Rp 13.701.633.000

b. Biaya Administrasi dan Umum setelah disesuaikan tahun 2004

Biaya Administrasi dan Umum	Rp 15.808.750.000
Biaya Perolehan SDM 2004	Rp (195.600.000)
Biaya Pengembangan SDM 2004	Rp (275.000.000)
	Rp 15.338.150.000

c. Biaya Administrasi dan Umum setelah disesuaikan tahun 2005

Biaya Administrasi dan Umum	Rp 21.072.055.000
Biaya Pengembangan SDM 2005	Rp (623.000.000)
	Rp 20.449.055.000

Setelah diketahui besarnya Biaya Administrasi dan Umum setelah penyesuain, maka nilai tersebut kemudia dimasukkan ke dalam Laporan Rugi Laba. Sehingga akan dapat dikatahui nilai kekayaan perusahaan setelah dan sebelum perusahaan menerapkan konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia

Tabel 12

Neraca

PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru

Per 31 Desember 2003

Keterangan	2003 (Rp)	
	Konvensional	ASDM
AKTIVA LANCAR		
Kas dan Bank	200,300,000	200,300,000
Deposito Berjangka dan Tabungan	17,500,000,000	17,500,000,000
Piutang usaha	2,902,400,000	2,902,400,000
Piutang Pegawai	2,750,000,000	2,750,000,000
Piutang Lain-lain	5,142,605,000	5,142,605,000
Persediaan	19,188,483,900	19,188,483,900
Uang Muka Pembelian	1,500,000,000	1,500,000,000
Pajak Dibayar Dimuka	1,968,364,000	1,968,364,000
Biaya Dibayar Dimuka	2,950,000,000	2,950,000,000
Pendapatan yang masih harus Diterima	6,109,640,500	6,109,640,500
Piutang Antar Perusahaan	3,650,000,000	3,650,000,000
Jumlah Aktiva Lancar	63,861,793,400	63,861,793,400
AKTIVA TETAP		
Nilai Perolehan	165,500,000,000	165,500,000,000
Akumulasi Amortisasi	(115,533,000,000)	(115,533,000,000)
	49,967,000,000	49,967,000,000
Aktiva Tetap dalam Penyelesaian	311,230,400	311,230,400
Jumlah Aktiva Tetap	50,278,230,400	50,278,230,400
AKTIVA LAIN-LAIN		
Aktiva Tak Berwujud	1,350,000,000	1,350,000,000
Akumulasi Amortisasi	(450,000,000)	(450,000,000)
Jumlah Aktiva Tak Berwujud	900,000,000	900,000,000
Aktiva SDM		208,000,000
Barang Iddle	250,000,000	250,000,000
Uang Jaminan	12,500,000	12,500,000
Biaya Panen 2 tahun yang akan datang	750,000,000	750,000,000
Jumlah Aktiva Lain-lain	1,912,500,000	2,120,500,000
JUMLAH AKTIVA	116,052,523,800	116,260,523,800
KEWAJIBAN LANCAR		
Hutang Usaha	850,000,000	850,000,000
Biaya yang masih harus Dibayar	2,902,838,000	2,902,838,000
Hutang Lain-lain	3,705,565,000	3,705,565,000
Hutang antar Perusahaan	6,750,000,000	6,750,000,000

Hutang Pajak	3,601,770,000	3,601,770,000
Uang muka penjualan	1,250,000,000	1,250,000,000
Jumlah Kewajiban Lancar	19,060,173,000	19,060,173,000
MODAL SENDIRI		
Modal Disetor		
Modal Saham	115,000,000,000	115,000,000,000
Modal yang belum ditempatkan	(52,500,000,000)	(52,500,000,000)
Modal yang ditempatkan dan disetor	62,500,000,000	62,500,000,000
Laba Ditahan		
Cadangan Umum	18,950,000,000	18,950,000,000
Cadangan Bertujuan	6,500,000,000	6,500,000,000
Laba tahun lalu	0	0
Laba tahun berjalan	9,042,350,800	9,042,350,800
Jumlah Laba Ditahan	34,492,350,800	34,492,350,800
Modal dalam SDM		208,000,000
Jumlah Modal Sendiri	96,992,350,800	97,200,350,800
JUMLAH KEWAJIBAN dan MODAL	116,052,523,800	116,260,523,800

(Sumber: Data Diolah)

Tabel 13

Laporan Rugi Laba

PT. PG Rajawali I Unit PG Krebet Baru

Untuk Periode yang Berakhir pada 31 Desember 2003

KETERANGAN	2003 (Rp)	
	Konvensional	ASDM
Hasil Penjualan	92,552,232,000	92,552,232,000
HPP Gula & Tetes	(65,641,785,000)	(65,641,785,000)
Laba Kotor Penjualan	26,910,447,000	26,910,447,000
Beban Usaha		
Biaya Umum dan Administrasi	(14,013,633,000)	(13,701,633,000)
Biaya Penjualan	(499,361,000)	(499,361,000)
	(14,512,994,000)	(14,200,994,000)
Laba Usaha	12,397,453,000	12,709,453,000
Pendapatan dan Beban Lain-lain:		
Pendapatan Lain-lain	641,325,000	641,325,000
Beban Lain-lain	(146,134,000)	(146,134,000)
Beban Amortisasi SDM		(104,000,000)
	495,191,000	537,325,000
Laba sebelum Pajak Penghasilan	12,892,644,000	13,246,778,000
Pajak Penghasilan	(3,850,293,200)	(3,828,670,123)
Laba Bersih tahun Berjalan	9,042,350,800	9,418,107,877

(Sumber: Data Diolah)

Tabel 14

Neraca

PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru

Per 31 Desember 2004

Keterangan	2004 (Rp)	
	Konvensional	ASDM
AKTIVA LANCAR		
Kas dan Bank	275,000,000	275,000,000
Deposito Berjangka dan Tabungan	18,500,000,000	18,500,000,000
Piutang usaha	3,481,920,000	3,481,920,000
Piutang Pegawai	1,568,237,840	1,568,237,840
Piutang Lain-lain	6,000,000,000	6,000,000,000
Persediaan	22,505,647,000	22,505,647,000
Uang Muka Pembelian	1,350,000,000	1,350,000,000
Pajak Dibayar Dimuka	2,001,000,000	2,001,000,000
Biaya Dibayar Dimuka	1,780,000,000	1,780,000,000
Pendapatan yang masih harus Diterima	7,109,640,000	7,109,640,000
Piutang Antar Perusahaan	2,180,000,000	2,180,000,000
Jumlah Aktiva Lancar	66,751,444,840	66,751,444,840
AKTIVA TETAP		
Nilai Perolehan	177,340,000,000	177,340,000,000
Akumulasi Amortisasi	(127,353,500,000)	(127,353,500,000)
	49,986,500,000	49,986,500,000
Aktiva Tetap dalam Penyelesaian	401,500,000	401,500,000
Jumlah Aktiva Tetap	50,388,000,000	50,388,000,000
AKTIVA LAIN-LAIN		
Aktiva Tak Berwujud	1,350,000,000	1,350,000,000
Akumulasi Amortisasi	(540,000,000)	(540,000,000)
Jumlah Aktiva Tak Berwujud	810,000,000	810,000,000
Aktiva SDM		417,733,333
Barang Iddle	289,000,000	289,000,000
Uang Jaminan	13,500,000	13,500,000
Biaya Panen 2 tahun yang akan datang	1,350,000,000	1,350,000,000
Jumlah Aktiva Lain-lain	2,462,500,000	2,880,233,333
JUMLAH AKTIVA	119,601,944,840	120,019,678,173
KEWAJIBAN LANCAR		
Hutang Usaha	2,270,865,950	2,270,865,950
Biaya yang masih harus Dibayar	1,184,930,000	1,184,930,000
Hutang Lain-lain	2,995,078,290	2,995,078,290
Hutang antar Perusahaan	4,425,000,000	4,425,000,000

Hutang Pajak	3,547,154,000	3,547,154,000
Uang muka penjualan	2,136,780,000	2,136,780,000
Jumlah Kewajiban Lancar	16,559,808,240	16,559,808,240
MODAL SENDIRI		
Modal Disetor		
Modal Saham	115,000,000,000	115,000,000,000
Modal yang belum ditempatkan	(52,500,000,000)	(52,500,000,000)
Modal yang ditempatkan dan disetor	62,500,000,000	62,500,000,000
Laba Ditahan		
Cadangan Umum	20,000,000,000	20,000,000,000
Cadangan Bertujuan	8,750,000,000	8,750,000,000
Laba tahun lalu	125,000,000	125,000,000
Laba tahun berjalan	11,667,136,600	11,667,136,600
Jumlah Laba Ditahan	40,542,136,600	40,542,136,600
Modal dalam SDM		417,733,333
Jumlah Modal Sendiri	103,042,136,600	103,459,869,933
JUMLAH KEWAJIBAN dan MODAL	119,601,944,840	120,019,678,173

(Sumber: Data Diolah)

Tabel 15

Laporan Rugi Laba

PT. PG Rajawali I Unit PG Krebet Baru

Untuk Periode yang Berakhir pada 31 Desember 2004

KETERANGAN	2004 (Rp)	
	Konvesnional	ASDM
Hasil Penjualan	103,698,499,000	103,698,499,000
HPP Gula & Tetes	(71,475,964,000)	(71,475,964,000)
Laba Kotor Penjualan	32,222,535,000	32,222,535,000
Beban Usaha		
Biaya Umum dan Administrasi	(15,808,750,000)	(15,338,150,000)
Biaya Penjualan	(598,246,000)	(598,246,000)
	(16,406,996,000)	(15,936,396,000)
Laba Usaha	15,815,539,000	16,286,139,000
Pendapatan dan Beban Lain-lain:		
Pendapatan Lain-lain	1,019,707,000	1,019,707,000
Beban Lain-lain	(192,908,000)	(192,908,000)
Beban Amortisasi SDM		(260,866,667)
	826,799,000	758,840,333
Laba sebelum Pajak Penghasilan	16,642,338,000	17,044,979,333
Pajak Penghasilan	(4,975,201,400)	(4,995,728,323)
Laba Bersih tahun Berjalan	11,667,136,600	12,049,251,010

(Sumber: Data Diolah)

Tabel 16

Neraca

PT. PG Rajawali I unit PG Krebet Baru

Per 31 Desember 2005

Keterangan	2005 (Rp)	
	Konvensional	ASDM
AKTIVA LANCAR		
Kas dan Bank	300,000,000	300,000,000
Deposito Berjangka dan Tabungan	18,500,000,000	18,500,000,000
Piutang usaha	3,985,750,000	3,985,750,000
Piutang Pegawai	2,134,089,100	2,134,089,100
Piutang Lain-lain	3,258,680,000	3,258,680,000
Persediaan	19,893,068,000	19,893,068,000
Uang Muka Pembelian	2,335,000,000	2,335,000,000
Pajak Dibayar Dimuka	2,250,672,000	2,250,672,000
Biaya Dibayar Dimuka	2,560,000,000	2,560,000,000
Pendapatan yang masih harus Diterima	4,614,000,000	4,614,000,000
Piutang Antar Perusahaan	1,670,000,000	1,670,000,000
Jumlah Aktiva Lancar	61,501,259,100	61,501,259,100
AKTIVA TETAP		
Nilai Perolehan	177,340,000,000	177,340,000,000
Akumulasi Amortisasi	(135,269,000,000)	(135,269,000,000)
	42,071,000,000	42,071,000,000
Aktiva Tetap dalam Penyelesaian	565,500,000	565,500,000
Jumlah Aktiva Tetap	42,636,500,000	42,636,500,000
AKTIVA LAIN-LAIN		
Aktiva Tak Berwujud	1,350,000,000	1,350,000,000
Akumulasi Amortisasi	(630,000,000)	(630,000,000)
Jumlah Aktiva Tak Berwujud	720,000,000	720,000,000
Aktiva SDM		572,200,000
Barang Iddle	300,000,000	300,000,000
Uang Jaminan	15,000,000	15,000,000
Biaya Panen 2 tahun yang akan datang	1,018,750,000	1,018,750,000
Jumlah Aktiva Lain-lain	2,053,750,000	2,625,950,000
JUMLAH AKTIVA	106,191,509,100	106,763,709,100
KEWAJIBAN LANCAR		
Hutang Usaha	2,364,000,000	2,364,000,000
Biaya yang masih harus Dibayar	3,678,000,000	3,678,000,000
Hutang Lain-lain	5,782,365,000	5,782,365,000

Hutang antar Perusahaan	6,980,000,000	6,980,000,000
Hutang Pajak	2,218,000,000	2,218,000,000
Uang muka penjualan	1,216,400,000	1,216,400,000
Jumlah Kewajiban Lancar	22,238,765,000	22,238,765,000
MODAL SENDIRI		
Modal Disetor		
Modal Saham	115,000,000,000	115,000,000,000
Modal yang belum ditempatkan	(52,500,000,000)	(52,500,000,000)
Modal yang ditempatkan dan disetor	62,500,000,000	62,500,000,000
Laba Ditahan		
Cadangan Umum	10,850,000,000	10,850,000,000
Cadangan Bertujuan	4,435,000,000	4,435,000,000
Laba tahun lalu	350,000,000	350,000,000
Laba tahun berjalan	5,817,744,100	5,817,744,100
Jumlah Laba Ditahan	21,452,744,100	21,452,744,100
Modal dalam SDM		572,200,000
Jumlah Modal Sendiri	83,952,744,100	84,524,944,100
JUMLAH KEWAJIBAN dan MODAL	106,191,509,100	106,763,709,100

(Sumber: Data Diolah)

Tabel 17

Laporan Rugi Laba

PT. PG Rajawali I Unit PG Krebet Baru

Untuk Periode yang Berakhir pada 31 Desember 2005

KETERANGAN	2005 (Rp)	
	Konvesnional	ASDM
Hasil Penjualan	140,630,914,000	140,630,914,000
HPP Gula & Tetes	(111,301,089,000)	(111,301,089,000)
Laba Kotor Penjualan	29,329,825,000	29,329,825,000
Beban Usaha		
Biaya Umum dan Administrasi	(21,172,055,000)	(20,449,055,000)
Biaya Penjualan	(1,172,600,000)	(1,172,600,000)
	(22,344,655,000)	(21,621,655,000)
Laba Usaha	6,985,170,000	7,708,170,000
Pendapatan dan Beban Lain-lain:		
Pendapatan Lain-lain	1,684,780,000	1,684,780,000
Beban Lain-lain	(383,887,000)	(383,887,000)
Beban Amortisasi SDM		(468,533,333)
	1,300,893,000	1,216,246,667
Laba sebelum Pajak Penghasilan	8,286,063,000	8,924,416,667
Pajak Penghasilan	(2,468,318,900)	(2,527,377,361)
Laba Bersih tahun Berjalan	5,817,744,100	6,397,039,306

(Sumber: Data Diolah)

Dari tabel-tabel di atas kita dapat melihat bahwa terdapat perbedaan jumlah Laba Bersih Selama Tahun Berjalan, Biaya Umum dan Administrasi serta nilai kekayaan total perusahaan. Dalam Laporan Rugi Laba konvensional tahun 2003, Biaya Umum dan Administrasi yang semula berjumlah Rp 14.013.633.000 turun menjadi Rp 13.701.633.000 setelah diterapkannya akuntansi sumber daya manusia. Sementara Laba Bersih tahun berjalan pada tahun 2003 yang semula berjumlah Rp 9.042.350.800 setelah adanya penerapan akuntansi sumber daya manusia, naik menjadi Rp 9.418.107.877.

Kenaikan jumlah Laba Bersih sebesar Rp 375.757.077 merupakan dampak langsung dikeluarkannya biaya atas sumber daya manusia perusahaan dari Biaya Umum dan Administrasi. Neraca pada tahun 2003 menunjukkan adanya penambahan nilai kekayaan perusahaan ditandai dengan munculnya Aktiva Sumber Daya Manusia sebesar Rp 208.000.000 pada sisi Aktiva dan

Modal dalam Sumber Daya Manusia sebesar Rp 208.000.000 pada sisi Kewajiban dan Modal.

Penurunan Biaya Administrasi dan Umum serta kenaikan Laba Bersih juga terjadi pada tahun 2004. Biaya Umum dan Administrasi yang semula berjumlah Rp 15.808.750.000 dalam Laporan Rugi Laba konvensional turun menjadi Rp 15.338.150.000 setelah adanya penerapan akuntansi sumber daya manusia. Hal ini berakibat langsung terhadap kenaikan Laba Bersih tahun berjalan tahun 2004 yang semula berjumlah Rp 11.667.136.600 naik menjadi Rp 12.049.251.010

Pada tahun 2004, selain mengadakan pengembangan dan pelatihan pegawai, perusahaan juga mengadakan perekrutan pegawai yang mengakibatkan nilai Aktiva Sumber Daya Manusia di sisi Aktiva naik menjadi Rp417.733.333 begitu juga dengan Modal dalam Sumber Daya Manusia di sisi Kewajiban dan Modal naik menjadi Rp417.733.333.

Sementara pada tahun 2005, penurunan nilai Biaya Umum dan Administrasi juga terjadi dalam Laporan Rugi Laba yang semula berjumlah Rp 21.172.055.000 dalam Laporan Rugi Laba konvensional turun menjadi Rp 20.449.055.000 setelah adanya penerapan akuntansi sumber daya manusia. Hal ini pun berakibat langsung terhadap kenaikan Laba Bersih tahun berjalan tahun 2005 yang semula berjumlah Rp 5.817.744.100 naik menjadi Rp 6.397.039.306

Meskipun pada tahun 2005 perusahaan tidak mengadakan perekrutan pegawai namun biaya yang dikeluarkan atas pelatihan pegawai sangat besar yaitu berjumlah Rp 623.000.000 sehingga mengakibatkan naiknya nilai Aktiva Sumber Daya Manusia pada sisi Aktiva sebesar Rp 572.200.000 begitu juga dengan Modal dalam Sumber Daya Manusia di sisi Kewajiban dan Modal naik menjadi Rp 572.200.000.

3. Penilaian Rasio Keuangan

Berikut ini peneliti akan menyajikan penilaian rasio keuangan perusahaan terhadap Laporan Keuangan konvensional, untuk dibandingkan dengan Laporan Keuangan yang telah menerapkan Akuntansi Sumber Daya Manusia. Penilaian rasio keuangan yang digunakan adalah rasio profitabilitas, yaitu *Operating Profit Margin, Net Profit Margin, Total Asset Turn Over (TATO)* dan *Return on Investment (ROI).*

a. *Operating Profit Margin*

Rumus dari *operating profit margin* adalah

$$\text{Operating Profit Margin} = \frac{Operating\ \text{Pr}\,ofit}{Sales} \times 100\%$$

Sumber: Syamsudin (2004,h.62)

1) Perhitungan untuk tahun 2003

Konvensional : OPM = (12.397.453.000/92.552.232.000) x 100%
= 13,395%

ASDM : OPM = (12.709.453.000/92.552.232.000) x 100%
= 13,732%

2) Perhitungan untuk tahun 2004

Konvensional : OPM =(15.815.539.000/103.698.499.000)x 100%
= 15,251%

ASDM : OPM =(16.286.139.000/103.698.499.000)x 100%
= 15,705%

3) Perhitungan untuk tahun 2005

Konvensional : OPM =(6.985.170.000/140.630.914.000)x 100%
= 4,967%

ASDM : OPM =(7.708.170.000/140.630.914.000)x 100%
= 5,481%

Rasio operating profit margin menggambarkan ”keuntungan murni” (*pure profit*) yang diterima perusahaan atas setiap penjualan yang dilakukan. Disebut murni *(pure)* dalam pengertian bahwa jumlah tersebutlah yang benar-benar diperoleh dari hasil operasi perusahaan dengan mengabaikan kewajiban-kewajiban finansial berupa bunga serta kewajiban terhadap pemerintah berupa pembayaran pajak.

Dari perhitungan di atas, terlihat perbedaan antara *operating profit margin* laporan keuangan konvensional dengan laporan keuangan yang sudah menerapkan konsep akuntansi sumber daya manusia. Laporan keuangan dengan konsep akuntansi sumber daya manusia memiliki *net profit margin* yang lebih tinggi setiap tahunnya.

Hal ini terjadi karena seluruh biaya perekrutan dan pengembangan pegawai yang tadinya dimasukkan sebagai Biaya Umum dan Administrasi, dikeluarkan dan kemudian dikapitalisasi menjadi Aktiva Sumber Daya Manusia, sehingga menyebabkan nilai Laba Usaha

Laporan keuangan yang menerapkan konsep akuntasi sumber daya manusia menjadi lebih besar.

b. *Net Profit Margin*

Kalkulasi *net profit margin* adalah sebagai berikut:

$$\text{Net Profit Margin} = \frac{Net\ \text{Pr}\ ofitAfterTaxes}{Sales} \times 100\%$$

Sumber: Syamsudin (2004,h.62)

1) Perhitungan tahun 2003

Konvensional : NPM = (9.042.350.800/92.552.232.000) x 100%
= 9,769%

ASDM : NPM = (9.418.107.877/92.552.232.000) x 100%
= 10,175%

2) Perhitungan tahun 2004

Konvensional : NPM =(11.667.136.600/103.698.499.000)x 100%
= 11,25%

ASDM : NPM =(12.059.251.010/103.698.499.000)x 100%
= 11,629 %

3) Perhitungan tahun 2005

Konvensional : NPM = (5.817.744.100/140.630.914.000) x 100%
= 4,136%

ASDM : NPM = (6.397.039.306/140.630.914.000) x 100%
= 4,548%

Dari perhitungan di atas, mulai terlihat perbedaan antara *net profit margin* laporan keuangan konvensional dengan laporan keuangan yang sudah menerapkan konsep akuntansi sumber daya manusia. Jika dibandingkan dengan Laporan Rugi Laba konvensional, laporan keuangan dengan konsep akuntansi sumber daya manusia memiliki *net profit margin* yang lebih tinggi setiap tahunnya.

Net profit margin merupakan rasio antara laba bersih (net profit) dibandingkan dengan penjualan. Laba bersih dapat diperoleh dengan cara mengurangkan antara penjualan dengan seluruh *expenses* termasuk pajak. Semakin tinggi n*et profit margin*, maka semakin baik operasi suatu perusahaan. Dari sini dapat kita simpulkan bahwa laporan keuangan yang telah menerapkan konsep akuntansi sumber daya manusia menunjukkan

operasi perusahaan yang lebih baik daripada laporan keuangan konvensional.

c. *Total Asset Turn Over (TATO)*

Perhitungan *total assets turn over* dilakukan sebagai berikut:

$$\text{Total Asset Turn Over} = \frac{AnnualSales}{TotalAssets} \times 100\%$$

Sumber: Syamsudin (2004,h.62)

1) Perhitungan tahun 2003

Konvensional : TATO=(92.552.232.000/116.052.523.800)x 100%
= 79,750%

ASDM : TATO=(92.552.232.000/116.260.523.800)x 100%
= 79,607%

2) Perhitungan tahun 2004

Konvensional : TATO=(103.698.499.000/119.601.944.840)x 100%
= 86,703%

ASDM : TATO= (103.698.499.000/120.019.678.173) x 100%
= 86,401%

3) Perhitungan tahun 2005

Konvensional : TATO=(140.630.914.000/106.191.509.100)x 100%
= 132,431%

ASDM : TATO=(140.630.914.000/106.763.709.100) x 100%
= 131,721%

Total asset turn over menunjukkan tingkat efisiensi penggunaan keseluruhan aktiva perusahaan di dalam menghasilkan volume penjualan tertentu. Semakin tinggi rasio *total asset turn over* berarti semakin efisien penggunaan keseluruhan aktiva di dalam menghasilkan penjualan. Dengan kata lain, jumlah aset yang sama dapat memperbesar volume penjualan apabila t*otal asset turnover*nya ditingkatkan atau diperbesar.

Dari perhitungan di atas, jika dibandingkan dengan Laporan Rugi Laba konvensional, laporan keuangan dengan konsep akuntansi sumber daya manusia memiliki *total asset turnover* yang lebih kecil setiap tahunnya. Hal tersebut terjadi karena dalam laporan keuangan yang menerapkan akuntansi sumber daya manusia, terdapat penambahan nilai Aktiva Sumber Daya Manusia yang pada akhirnya akan meningkatkan nilai total aset perusahaan. Hasil perhitungan ini menunjukkan bahwa

dalam mengoperasikan usahanya, perusahaan masih belum memanfaatkan aset yang dimilikinya, dalam hal ini Aktiva Sumber Daya Manusia, secara maksimal

Total aset turnover, baik untuk laporan keuangan konvensional maupun laporan keuangan yang telah menerapkan akuntansi sumber daya manusia, mengalami kenaikan setiap tahunnya. Hal ini menunjukkan tingkat efisiensi penggunaan keseluruhan aktiva perusahaan di dalam menghasilkan volume penjualan, setiap tahunnya semakin baik.

d. *Return on Investment (ROI)*

Berikut adalah perhitungan *Return on Investment*:

$$\text{Return on Investment} = \frac{Net\ \text{Pr}ofitAfterTaxes}{TotalAssets} \times 100\%$$

Sumber: Syamsudin (2004,h.63)

1) Perhitungan tahun 2003

Konvensional : ROI = (9.042.350.800/116.052.523.800) x 100%
= 7,791%

ASDM : ROI = (9.418.107.877/116.260.523.800) x 100%
= 8,100%

2) Perhitungan tahun 2004

Konvensional : ROI =(11.667.136.600/119.601.944.840) x 100%
= 9,754%

ASDM : ROI = (12.059.251.010/120.019.678.173) x 100%
= 10,047%

3) Perhitungan tahun 2005

Konvensional : ROI = (5.817.744.100/106.191.509.100) x 100%
= 5,478%

ASDM : ROI = (6.397.039.306/106.763.709.100) x 100%
= 5.991%

Return on investment merupakan pengukuran kemampuan perusahaan secara keseluruhan di dalam menghasilkan keuntungan dengan jumlah keseluruhan aktiva yang tersedia di dalam perusahaan. Semakin tinggi rasio ini semakin baik keadaan suatu perusahaan.

ROI dari laporan keuangan yang telah menerapkan akuntansi sumber daya manusia lebih tinggi daripada laporan keuangan konvensional setiap tahunnya. Hal ini dikarenakan pada laporan

keuangan yang telah menerapkan akuntansi sumber daya manusia, perusahaan melakukan investasi terhadap Aktiva Sumber Daya Manusia, yang berakibat adanya penambahan akun baru berupa Aktiva Sumber Daya Manusia pada sisi Aktiva dan Modal dalam Sumber Daya Manusia pada sisi Kewajiban dan Modal.

BAB V
KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan

Seperti yang telah diketahui, konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia sampai saat ini masih merupakan wacana dan bahkan masih belum diakui oleh GAAP (*General Accepted Accounting Principles*), sehingga penelitianyang dilakuka lebih mengacu pada berbagai literatur mengenai Akuntansi Sumber Daya Manusia daripada prakteknya di lapangan. Berdasarkan pembahasan yang telah dilakukan dapat ditarik beberapa kesimpulan:

1. Bagi perusahaan, sumber daya manusia merupakan aset utama yang berperan dalam mendayagunakan semua sumber daya yang ada dalam suatu organisasi. Keberhasilan perusahaan sepenuhnya tergantung pada bagaimana perusahaan mengelola sumber daya manusianya.
2. Akuntansi Sumber Daya Manusia dan akuntansi konvensional memiliki perbedaan dalam hal pengakuan terhadap pengeluaran atas sumber daya manusianya. Akuntansi konvensional mengakui pengeluaran tersebut sebagai biaya, sementara Akuntansi Sumber Daya Manusia mengakui biaya tersebut sebagai aktiva yang diamortisasi sesuai dengan masa manfaat yang diharapkan setiap periode akuntansi.
3. Penyusunan laporan keuangan dengan penerapan akuntansi sumber daya manusia tidak dimaksudkan untuk mengubah atau melakukan penyesuaian terhadap laporan keuangan perusahaan yang telah dibuat, melainkan hanya berusaha menampilkan nilai dari sumber daya manusia perusahaan.
4. PG Krebet Baru merupakan anak perusahaan dari PT PG Rajawai I yang memiliki jumlah pegawai yang cukup banyak yaitu sebesar 1778 pegawai. Biaya yang dikeluarkan atas pengembangan sumber daya manusia setiap tahunnya cukup besar. PG Krebet Baru menggunakan konsep akuntansi konvensional dengan mengakui pengeluaran atas perolehan dan pengembangan sumber daya manusianya sebagai biaya dan dimasukkan dalam Biaya Umum dan Administrasi di Laporan Rugi Laba. Berdasarkan kasus di atas, peneliti mencoba menerapkan konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia sebagai salah satu upaya meningkatkan laba perusahaan

serta dapat dijadikan alternatif dan bahan pertimbangan dalam pengambilan keputusan.

5. Peneliti menggunakan metode historikal sebagai dasar dalam membentuk Aktiva Sumber Daya Manusia pada PG Krebet Baru. Metode tersebut digunakan karena dianggap paling mendekati keadaan yang sebenarnya. Masa manfaat yang digunapkan sebagai dasar amortisasi Aktiva Sumber Daya Manusia adalah 3 tahun. Angka 3 tahun tersebut didapat dari rata-rata jangka waktu perusahaan mengadakan pelatihan bagi karyawannya di seluruh departemen selama sepuluh tahun terakhir.
6. Tahun awal penerapan akuntansi sumber daya manusia dalam menyusun laporan keuangan adalah tahun 2003, pada tahun tersebut diasumsikan nilai awal Aktiva Sumber Daya Manusia adalah nol (0). Selama tahun 2003 sampai dengan 2005 yang menjadi faktor penambah nilai atas Aktiva Sumber Daya Manusia adalah pengeluaran atas akuisisi dan pengembangan pegawai, sementara untuk pengurang berasal dari Amortisasi atas Sumber Daya Manusia.
7. PG Krebet Baru masih menganggap pengeluaran atas sumber daya manusianya sebagai biaya yang manfaatnya hanya dapat dinikmati selama satu periode akuntansi (*revenue expenditure*), padahal menurut sifatnya pengeluaran tersebut merupakan unsur pembentuk dan penambah aktiva sumber daya manusia (*capital expenditure*).
8. Pada Laporan Rugi Laba yang menerapkan ASDM, nilai Laba Bersih setelah pajak lebih besar bila dibandingkan Laporan Rugi Laba konvensional. Hal ini dikarenakan biaya perolehan, pengembangan dan pelepasan pegawai yang selama ini dimasukkan dalam Biaya Umum dan Administrasi, dikeluarkan dan dikapitalisasi menjadi Aktiva Sumber Daya Manusia.
9. Nilai keseluruhan aktiva yang dimiliki perusahaan setelah adanya penerapan akuntansi sumber daya manusia lebih besar bila dibandingkan dengan Neraca yang disusun secara konvensional. Hal ini disebabkan munculnya Aktiva Sumber Daya Manusia pada sisi Aktiva dan Modal dalam Sumber Daya Manusia pada sisi Pasiva.
10. Dalam analisa Rasio Profitabilitas perusahaan, terlihat bahwa laporan keuangan dengan penerapan akuntansi sumber daya manusia memiliki rasio *Operating Profit Margin* dan *Net Profit Margin* yang lebih besar

dibandingkan laporan keuangan konvensional. Sementara untuk rasio Total Asset Turnover dan Return in Investmen, laporan keuangan dengan penerapan akuntansi sumber daya manusia memiliki rasio yang lebih kecil bila dibandingkan laporan keuangan konvensional.

11. Secara umum, laporan keuangan dengan penerapan konsep akuntansi sumber daya manusia menunjukkan tingkat penilaian rasio yang lebih baik bila dibandingkan dengan laporan keuangan konvensional. Hal ini terjadi karena biaya atas pembentukan, pengambangan dan pelepasan pegawai yang selama ini dimasukkan dalam Biaya Umum dan Administrasi dikeluarkan kemudian dikapitalisasi menjadi Aktiva Sumber Daya Manusia. Perlakuan tersebut menyebabkan jumlah Laba Bersih dan Total Aktiva perusahaan bertambah.
12. Masih terdapat berbagai kendala dalam usaha penerapan konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia. Oleh sebab itu laporan keuangan yang menggunakan konsep akuntansi sumber daya manusia dapat disajikan sebagai Laporan Keuangan Tambahan yang Belum Diaudit. Untuk selanjutnya laporan keuangan disajikan bersama-sama antara laporan keuangan konvensional dan laporan keuangan dengan penerapan akuntansi sumber daya manusia.

B. Saran

Berdasarkan kesimpulan diatas, saran-saran yang dapat diberikan penulis kepada PG Krebet Baru adalah sebagai berikut:

1. Pengembangan dan peningkatan kualitas atas sumber daya manusia perusahan sebaiknya dilakukan secara kontinyu dan terus menerus mengingat sumber daya manusia merupakan aset perusahaan berperan dalam mendayagunakan sumber daya lainnya yang ada dalam perusahaan serta berpotensi untuk menghasilkan laba di masa mendatang.
2. Penulis menyarankan agar perusahaan melakukan pencatatan tersendiri terhadap pengeluaran-pengeluaran atas sumber daya manusia agar ketika menerapkan Akuntansi Sumber Daya Manusia dapat dengan mudah menghitung pengeluaran perusahaan yang terkait dengan sumber daya manusia.

3. Dalam praktek PG Krebet Baru memperlakukan pengeluaran atas sumber daya manusianya sebagai *revenue expenditure,* padahal menurut sifatnya pengeluaran tersebut merupakan unsur pembentuk dan penambah aktiva sumber daya manusia. Oleh karena itu penulis menyarankan agar mengkatogrikan pengeluaran tersebut sebagai *capital expenditure.*
4. Laporan keuangan dengan menggunakan konsep akuntansi sumber daya manusia disusun dengan tujuan untuk menunjukkan nilai sumber daya yang sebenarnya dimiliki perusahaan. Oleh karena itu agar informasi yang dihasilkan lebih relevan, sebaiknya perusahaan juga menyusun laporan keuangan dengan konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia meskipun hanya untuk kepentingan internal.
5. Laporan keuangan yang menggunakan konsep akuntansi sumber daya manusia dapat disajikan sebagai Laporan Keuangan Tambahan yang Belum Diaudit. Untuk selanjutnya laporan keuangan disajikan bersama-sama antara laporan keuangan konvensional dan laporan keuangan dengan penerapan akuntansi sumber daya manusia agar dapat dijadikan sebagai alternatif pengambilan keputusan. Dengan diterapkannya akuntansi sumber daya manusia dalam menyusun laporan keuangan, PT. PG Rajawali I sebagai perusahaan induk dari PG Krebet Baru, akan dapat menilai prestasi anak perusahaannya dengan lebih efektif. Disisi lain PG Krebet Baru sebagai anak perusahaan dari PT. PG Rajawali I, tidak semata-mata mementingkan pencapaian laba jangka pendek, tetapi lebih menekankan pada pencapaian laba jangka panjang secara keseluruhan yang akan lebih besar jumlahnya.

DAFTAR PUSTAKA

Arikunto, S.1998.*Prosedur Penelitian suatu Pendekatan Praktik*.Jakarta: Rineka Cipta

Baridwan, Zaki.2000.*Intermediate Accounting*.Yogyakarta: BPFE

Donaldson, Samuel A.2007."*Federal Income Taxation Of individuals:Cases, Problems and Materials (2nd ed.):,* diakses pada tanggal 29 Desember 2007 dari http://www.wikipedia.com

Harahap, Sofyan Safry.2004.*Teori Akuntansi*. Jakarta:Raja Grafindo Persada

Harnanto.2002.Akuntansi Keuangan Menengah.Yogyakarta: BPFE

Ikatan Akuntan Indonesia.2004.*Standart Akuntansi Keuangan Per 1 April 2004*.Jakarta: Salemba Empat

Ikhsan, Arfan dan Muhammad Ishak.2005.*Akuntansi Keperilakuan*.Jakarta: Salemba Empat

Munawir, S.2004.*Analisa Laporan Keuangan*.Yogyakarta:Liberty

Muqodim.2005.Teori Akuntansi.Yogyakarta:Ekonisia

Nawawi, H. Hadari.2001.Manajemen Sumber Daya Manusia untuk Bisnis yang Kompetitif.Yogyakarta: Gajah Mada University Press

Nasir, Mohamad.1998.Metode Penelitian.Jakarta: Ghalia Indonesia

Ndraha, Talizuduhu.2002. Pengantar Teori Pengembangan Sumber Daya Manusia.Jakarta: Rhineka Cipta

Said, Amril M.2002.*Analisa Pembuktian Laporan keuangan atas Penyajian Laporan Keuangan*.Jakarta:Djambatan

Simamora, Henry.2000.*Teori Akuntansi*.Jakarta: Raja Grafindo Persada

Soemarso.2000.*Akuntansi Intermediate*.Jakarta: Raja Grafindo Persada

Suwardjono.2005.Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan.Edisi ketiga.Yogyakarta: BPFE

Syamsuddin, Lukman.2000.*Manajemen Keuangan Perusahaan.*Jakarta: PT Raja Grafindo Persada

Tunggal, Amin Wijaya.1995.*Akuntansi Sumber Daya Manusia*.Jakarta: Rineka Cipta

Tunggal, Amin Wijaya.2004.*Akuntansi Sumber Daya Manusia Suatu Pengantar*.Jakarta: Rineka Cipta

CURICULUM VITAE

Nama	:	Kartika Adhityati
Jenis Kelamin	:	Wanita
Agama	:	Katolik
Tempat/Tanggal Lahir:	:	Semarang, 17 Juli 1985
Warga Negara	:	Indonesia
Status Pernikahan	:	Belum Kawin
Alamat Rumah	:	Jln. Utomorejo 19 Batu Kode Pos 65314 Malang, Jawa Timur, Indonesia
No. Telepon	:	(0341) 593719 / 081931841147
E-mail	:	kartika_adhityati@yahoo.com
Pendidikan Terakhir	:	S1 Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya

Pendidikan Formal :

- SLTA St. Albertus (Dempo) Malang periode 2000-2003
- SLTP Negri 1 Batu periode 1997-2000
- SDK Sang Timur Batu periode 1991-1997

Pengalaman Kerja :

- Staf *Remainding Call* pada Telkom Kandatel Malang periode Agustus 2006

Kemampuan Berbahasa :

- Indonesia (pasif dan aktif, lisan dan tulisan)
- Inggris (pasif dan aktif, lisan dan tulisan)

Kemampuan Komputer :

- MS Office
- MESE (*Management and Economics Simulation Exercise program*)